

- **dłaczego i kiedy działalność wodno-kanalizacyjna nie jest działalnością gospodarczą? – dr Paweł Grzybowski (Ziemski&Partners)**

Wyrok WSA w Białymstoku z 17 lutego 2023 r., I SA/Bk 28/23 (prawomocny)

Zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnościem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spór w sprawie dotyczy tego, czy w opisanym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym, budowie wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, będące własnością Gminy, administrowane przez Wnioskodawcę i służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Odpowiedź na pytanie sformułowane we wniosku, odnoszące się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli wchodzących w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, wymagało zidentyfikowania, czy opisaną przez stronę skarżącą działalność w przedmiocie zaspakajania zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy można zakwalifikować jako działalność gospodarczą. W tym celu niezbędne jest sięgnięcie do definicji z ustawy Prawo przedsiębiorców, do której odsyła ustawa podatkowa.

W sprawie strona skarżąca nie kwestionuje, że jej działalność nosi cechy zorganizowania i ciągłości oraz że jest wykonywana we własnym imieniu. Natomiast akcentuje brak spełnienia warunku zarobkowego charakteru prowadzonej przez siebie działalności.

Sąd orzekający w sprawie podziela pogląd, że zarobkowy charakter działalności oznacza, że zamiarem (celem) podjęcia działalności gospodarczej jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Należy się zatem zgodzić, że o zarobkowości działalności decyduje przede wszystkim cel jej wykonywania. Działalność podjęta w celu osiągnięcia zysków, będzie można określić jako działalność w celu zarobkowym nawet wówczas, gdy ten cel nie zostanie osiągnięty, tzn. przychody z działalności wystarczą jedynie na pokrycie kosztów tej działalności bądź gdy nie wystarczą nawet na to, wskutek czego działalność zakończy się stratą. Może się jednak zdarzyć, iż działalność niezarobkowa, a więc nieprowadzona w celach zarobkowych i nieprzeznaczona do generowania dochodów, przyniesie jednak jakieś niezamierzone zyski.

(...) w doktrynie rozróżnia się pojęcie zysku od zarobku, wskazując, że wyłącznie z tym drugim mamy do czynienia z działalnością "non profit", która wprawdzie jest zarobkowa, to jednak dochód z niej osiągnięty w całości jest przeznaczany na pokrycie kosztów oraz/lub realizację celów statutowych podmiotu działalność tę wykonującego (por. K. Kohutek (w:) M. Brożyna, M. Chudzik, K. Kohutek, J. Molis, S. Szuster, Komentarz do art. 2 ustawy o swobodzie

działalności gospodarczej, stan prawny 1 maja 2005 r., Lex i powołana tam literatura). W stosunkach zewnętrznych wspomniana działalność w zasadzie niczym nie będzie odbiegać od działalności innych podmiotów prowadzących ją w celu osiągnięcia zysku (a nie "tylko" zarobku). Wskazane rozróżnienie na pojęcie zysku i zarobku ma zatem znaczenie jedynie w stosunkach "wewnętrznych" danego podmiotu, jako że przesądza o celach przeznaczenia wypracowanego dochodu (zarobku). Z zarobkowym charakterem działalności wiąże się uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Wymóg ten spełniony jest wówczas, gdy działalność gospodarcza realizowana jest poprzez odpłatne (ekwiwalentne) świadczenia wzajemne spełniane w ramach obrotu gospodarczego. Działalnością gospodarczą jest więc tylko działalność zewnętrzna ("między przedsiębiorcami") mająca na celu np. świadczenie usług osobom trzecim. Nie jest zaś działalnością gospodarczą działalność prowadzona na potrzeby samej osoby prawnej lub zrzeszonych w niej członków (por. postanowienie SN z 29 kwietnia 1998 r., III CZP 7/98; OSNC 1998/11/188, wyrok NSA z 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07).

W przedstawionym we wniosku interpretacyjnym stanie faktycznym, w wymiarze subiektywnym strona skarżąca nie prowadzi działalności z zamiarem osiągnięcia zysków, celem jej działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy. Zatem można przyjąć, iż w znaczeniu subiektywnym, opisana we wniosku działalność nie ma charakteru zarobkowego i w związku z tym nie jest działalnością gospodarczą. Z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika, że przychody strony pokrywają koszty związane z jej działalnością, a przewidywana oraz zakładana marża zysku jest na poziomie zerowym. Przyjęcie takich założeń powoduje, że również w wymiarze obiektywnym opisanej działalności nie należy identyfikować z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców. Chociaż bowiem działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić dochód, to jednak przyjęte przez skarżącą założenia co do sposobu prowadzenia tej działalności uzasadniają przyjęcie, że działalność ta faktycznie jest prowadzona w sposób, który nie może przynosić dochodu.

Oceny tej nie powinno zmienić to, że działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić zysk i jak wskazano we wniosku taki incydentalny zysk wystąpił. Z opisu stanu faktycznego wynika, że zdarzenie to miało epizodyczny charakter, a zysk został w całości przeznaczony na pokrycie kosztów związanych z działalnością w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej. Fakt osiągnięcia takiego zysku nie wpływa zatem na ocenę charakteru opisanej działalności, która nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku, lecz na zaspokajanie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków.

Podsumowując stwierdzić należy, że Sąd zaakceptował stanowisko, iż zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnością działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21).

(...)

Kolejnym krokiem istotnym dla interpretacji pojęcia "grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" był wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19. W wyroku tym Trybunał stwierdził bowiem, że: "Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem

działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej."

Mimo, że powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez Trybunał interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w orzecznictwie sądów administracyjnych uznano, że ma on uniwersalne znaczenie. Wskazano, że zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź odnosi się do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Na tle spraw, gdzie podatnikiem był podmiot realizujący zadania z zakresu szeroko rozumianej administracji publicznej, jak i prowadzący w określonym obszarze działalność gospodarczą Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyroku z 4 marca 2021 r. sygn. akt III FSK 895/21 stwierdził, że skoro w funkcjonowaniu takiego podmiotu można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, sam fakt prowadzenia przez taki podmiot działalności gospodarczej nie uzasadnia twierdzenia, że wszystkie posiadane przez nią nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nieruchomości będące w jego posiadaniu, które nie mają związku z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, nie mieszczą się w tej definicji.

W kontekście powyższych wyroków nie może budzić wątpliwości, że związek nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Wyroki powiązane

WOD-KAN – w wydziale gminy

por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Lu 822/15,

wyrok WSA w Białymstoku z 15.06.2022 r., I SA/Bk 138/22

WOD-KAN – w zakładzie budżetowym

wyrok WSA w Gdańsku z 9 sierpnia 2022 r., I SA/Gd 397/22

wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 12.05.2022 r., I SA/Go 90/22

wyrok WSA w Gdańsku 21 lutego 2023 roku, sygn. I SA/Gd 1300/22

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 lutego 2023 roku, sygn. I SA/Sz 678/22

wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 czerwca 2022 roku, sygn. I SA/Bk 138/22

WOD-KAN – w jednostce budżetowej

wyrok WSA w Krakowie z 30.11.2021 r., I SA/Kr 1185/21

Bibliografia

M. Popławski, Świadczenie przez gminę usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków a skutki w podatku od nieruchomości, Podatki i opłaty lokalne 5/2016, s. 14 - 19.

Główne problemy

1. Aspekt podmiotowy
(urząd, jednostka budżetowa, zakład budżetowy, spółka komunalna)
2. Aspekt organizacyjny
(administrowanie, dzierżenie, zarządzanie, trwały zarząd, posiadanie, własność)
3. Aspekt przedmiotowy
(zakres infrastruktury wod-kan - grunty, budynki, budowle).