

Sędziszów dnia 02.06.2022

FN.II.3110.1iip.2022

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA W ZAKRESIE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Działając na podstawie art. 14 j oraz art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (DZ. U. z 2021 poz. 1540 z póź. zm.), w związku z wnioskiem z dnia 18 maja 2022 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu) \_\_\_\_\_ z siedzibą \_\_\_\_\_ o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dotyczącej stwierdzenia, czy należące do spółki grunty, budynki i budowle wykorzystywane do zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty nie stanowią gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Burmistrz Sędziszowa:

- 1. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe odnośnie twierdzenia, że grunty, budynki i budowle należące do Spółki, wykorzystywane do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, nie stanowią gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ interpretowanego z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19.**

Ponieważ odpowiedź na pytanie jest negatywna, nie ma potrzeby ustosunkowywania się do następných pytań (Spółka oczekiwała tychże odpowiedzi jeśli odpowiedź na pytanie nr 1 byłaby pozytywna).

## UZASADNIENIE

W dniu 18 maja 2022 roku do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek \_\_\_\_\_ o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie stwierdzenia, czy należące do spółki grunty, budynki i budowle wykorzystywane do zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty nie stanowią gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

We wniosku przedstawiono następujący zaistniały stan faktyczny:

na podstawie \_\_\_\_\_ Rady Miejskiej Sędziszów z dnia 29 września 2017 r. w sprawie likwidacji samorządowej jednostki budżetowej o nazwie \_\_\_\_\_, w celu przekształcenia w spółkę prawa handlowego (dalej: „Uchwała”), zlikwidowana została samorządowa jednostka budżetowa o nazwie \_\_\_\_\_, w celu przekształcenia tejże w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, pn. \_\_\_\_\_. Zgodnie z Uchwałą, jedynym wspólnikiem powstałej w wyniku przekształcenia Spółki pozostała \_\_\_\_\_. Przekształcenie \_\_\_\_\_ w Spółkę nastąpiło z dniem 29 stycznia 2018 r., tj. z datą wpisu Spółki do rejestru przedsiębiorców.

Zgodnie z § 2 ust. 1 Uchwały „Do zadań Spółki będzie należało wykonywanie zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty i w tym zakresie Spółka kontynuować będzie działalność dotychczasowej „jednostki”.

W związku z powyższym należy wskazać, że podstawowym celem działalności \_\_\_\_\_ (Spółki) jest wykonywanie zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z zaspokojeniem zbiorowych potrzeb wspólnoty i w tym zakresie Spółka kontynuuje w całości działalność dotychczasowej samorządowej jednostki budżetowej o nazwie \_\_\_\_\_. Należy zatem wskazać, iż praktyczny profil działalności Spółki nie zmienił się po powstaniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością względem okresu, gdy \_\_\_\_\_ funkcjonował jako samorządowa jednostka budżetowa Gminy Sędziszów.

Do zadań wykonywanych przez Spółkę (jak i wcześniej przez samorządową jednostkę budżetową), wykonywanych wyłącznie w celu zaspokajania podstawowych potrzeb gminy i jej

mieszkańców, a także w sposób bieżący i nieprzerwany, zalicza się m.in. takie powszechnie dostępne usługi, jak:

- pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody,
- odprowadzanie i oczyszczanie ścieków,
- utrzymanie czystości i porządku,
- roboty związane z budową dróg,
- roboty związane z budową rurociągów przesyłowych i sieci rozdzielczych.

Należy dodać, że ww. zadania wykonywane są w powiązaniu z budżetem lokalnym, tj. Gminy Sędziszów. Przykładowo, jeżeli dla działalności Spółki niezbędne jest zakupienie nowego pojazdu (jak samochód asenizacyjny czy ciągnik), wówczas to gmina finansuje zakup takiego pojazdu, celem przekazania go Spółce. Zakupione pojazdy służą przy tym wyłącznie do realizacji zadań własnych gminy przez Spółkę (przykładowo zakupiony w grudniu 2021 r. ciągnik służy do obsługi oczyszczalni ścieków, natomiast zakup samochodu asenizacyjnego w sierpniu 2021 r. ma służyć poprawie jakości świadczonych przez gminę usług publicznych).

Zgodnie z § 3 ust. 1 Uchwały „Spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością likwidowanej »jednostki«".

Na mocy Uchwały Spółka zatem wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki likwidowanej samorządowej jednostki budżetowej oraz przejęła składniki mienia \_\_\_\_\_, z zastrzeżeniem, że przejęcie nieruchomości obejmuje wyłącznie prawo użytkowania wieczystego wraz ze związanym z nim prawem własności budynków i innych urządzeń oraz nieruchomości położonych w Gminie Sędziszów. Spółka przejęła także należności i zobowiązania likwidowanego \_\_\_\_\_.

Jednocześnie w świetle § 5 ust. 2 pkt c-e Uchwały Burmistrz Sędziszowa, w ramach przekształcenia samorządowej jednostki budżetowej w spółkę prawa handlowego, upoważniony został do określenia kapitału zakładowego Spółki, opracowania i podpisania aktu założycielskiego Spółki czy powołania członków Rady Nadzorczej Spółki. W związku z tym czynności typowe dla założenia spółki prawa handlowego zostały uzależnione od działania Burmistrza Sędziszowa, co nie ma miejsca w przypadku zakładania spółek prawa handlowego, które nie są powoływane w celu wykonywania zadań własnych gminy.

Idąc dalej należy wskazać, iż na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 i 3 UPOŁ, Spółka pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie przejętych od \_\_\_\_\_ nieruchomości, jako użytkownik wieczysty gruntów oraz właściciel budynków i budowli.

W świetle pojawiających się orzeczeń sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn.

SK 39/19, dotyczących opodatkowania nieruchomości, które nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, Spółka powzięła wątpliwość, czy stosowane przez nią najwyższe stawki podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także opodatkowanie budowli wykorzystywanych do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów jest prawidłowe w obecnym stanie prawnym.

Spółka wykazuje bowiem posiadane nieruchomości, tj. grunty, budynki oraz budowle do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przy zastosowaniu najwyższych stawek podatku dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Odnosnie do przedstawionego stanu faktycznego Spółka zadała następujące pytania:

- 1) Czy prawidłowym jest twierdzenie, że grunty, budynki i budowle należące do Spółki, wykorzystywane do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, nie stanowią gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL interpretowanego z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19?
- 2) Czy w przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie nr 1) stawką podatku od nieruchomości właściwą dla opodatkowania gruntów należących do Spółki i wykorzystywanych do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów jest stawka o której mowa w art. 5 ust. 1 lit. c UPOL?
- 3) Czy w przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie nr 1) stawką podatku od nieruchomości właściwą dla opodatkowania budynków należących do Spółki i wykorzystywanych do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów jest stawka o której mowa w art. 5 ust. 2 lit. e UPOL?
- 4) Czy w przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie nr 1) budowle należące do Spółki i wykorzystywane do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL?

Stanowisko Spółki w sprawie oceny zaistniałego stanu faktycznego

Spółka stoi na stanowisku, iż niezależnie od zmiany formy organizacyjno-prawnej \_\_\_\_\_ z samorządowej jednostki budżetowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, która miała miejsce dnia 29 stycznia 2018 r., Spółka jest uprawniona do deklarowania do opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów i budynków przy zastosowaniu niższej stawki podatku od nieruchomości właściwej dla gruntów i budynków

pozostałych oraz wyłączenia z podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartość budowli dotychczas wykazywanych przez Spółkę do opodatkowania tym podatkiem jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

### **Uzasadnienie stanowiska Spółki**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOŁ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zarazem w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ przez grunty, budynki lub budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z zastrzeżeniem ust. 2a. Należy wskazać, iż *a contrario* nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowle będące w posiadaniu podmiotu, który nie posiada statusu przedsiębiorcy albo nie prowadzi działalności gospodarczej.

Jednocześnie w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, Trybunał Konstytucyjny (dalej: „TK”) uznał za niezgodny z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ, rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Rozpatrując przypadek osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą TK wskazał, że możliwa jest sytuacja, w której podmiot o statusie przedsiębiorcy posiada zarówno przedmioty opodatkowania rzeczywiście związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak i takie które nie są i nawet potencjalnie nie mogą być wykorzystywane do tej działalności. TK uznał, że opodatkowanie tej drugiej kategorii majątku, tj. składników majątku niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej, w sposób zarezerwowany w UPOŁ dla przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę, narusza konstytucyjnie chronione prawo własności określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji, jak również narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji, tj. zasadę poszanowania i ochrony wolności człowieka oraz art. 84 Konstytucji dotyczący obowiązku podatkowego.

Na ww. wyrok TK powołują się już w wydawanych rozstrzygnięciach sądy administracyjne, które wskazują, że samo posiadanie nieruchomości nie jest wystarczające do objęcia jej wyższą stawką podatku. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 2021

r., sygn. III FSK 895/21 uznał, że samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę nie jest wystarczające do objęcia ich wyższą stawką podatku:

*„Nowe spojrzenie no interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przyniósł wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 2017 r., SK13/15. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Trybunał zwrócił uwagę, że " (...) samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (...). Zważywszy na ratio stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą”.*

*Choć przywołany wyrok TK dotyczył problemu opodatkowania podatkiem od nieruchomości osoby fizycznej jako współposiadacza gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, w literaturze wyrażono pogląd, że ma on także duże znaczenie dla opodatkowania nieruchomości należących do innych podmiotów. Jeżeli bowiem podstawą orzeczenia Trybunału było założenie konieczności oddzielania w przypadku osób fizycznych majątku osobistego od majątku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, to w niektórych przypadkach zbliżony podział może być przeprowadzony również u innych podmiotów. Chodzi o podmioty, które co do zasady zostały utworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej, ale część ich majątku z taką działalnością nie jest związana (np. spółki z o. o. prowadzące obok typowej działalności gospodarczej również działalność rolniczą), oraz podmioty, które co do zasady nie są przedsiębiorcami, ale w pewnym zakresie mogą wykonywać działalność gospodarczą (zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, teza 30 komentarza do art. 1a u.p.o.l.).”* Podobne stanowisko zostało przedstawione przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 1 września 2021 r., sygn. I SA/Go 218/21:

*„Skutkiem tego wyroku jest eliminacja takiej interpretacji tego przepisu, która w kwestii związania gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, ogranicza się do faktu ich posiadania przez przedsiębiorcę lub podmiot prowadzący działalność*

gospodarczą. Mimo, że przywołany wyrok 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. ma on uniwersalne znaczenie. Zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź odnosi się bowiem do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Różnicowanie w tym względzie podatników nie znajdowałoby zresztą żadnego uzasadnienia z punktu widzenia zasady równości wobec prawa, wynikającej z art. 32 Konstytucji."

Warto również zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r., sygn. II! FSK 21/21, zgodnie z którym:

„ IV związku z powyższym zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zważywszy na stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku oraz argumenty podnoszone przez Skarżącego w skardze kasacyjnej, Sąd pierwszej instancji powinien ponownie rozpoznać niniejszą sprawę uwzględniając wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19, ze szczególnym zwróceniem uwagi na to, że Trybunał stwierdził naruszenie konstytucyjnego prawa własności poprzez opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów, budynków lub budowli niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej, wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Konieczne jest też uwzględnienie stanowiska Trybunału, wedle którego brak precyzyjnych kryteriów pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjne prawo własności. Wobec braku takich kryteriów (precyzyjnych), w warunkach niniejszej sprawy Sąd pierwszej instancji zobowiązany jest rozważyć w szczególności możliwość wystąpienia potencjalnego związku przedmiotowych nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej. Rzeczą Sądu pierwszej instancji ponownie rozpoznającego niniejszą sprawę będzie więc ocena, czy zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwala mu na zajęcie stanowiska poprzez pryzmat art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu, jakie powinno być zastosowane przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19."

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że przytoczony wyrok TK modyfikuje przepisy UPOL w taki sposób, że o stwierdzeniu związku z prowadzeniem działalności gospodarczej danego przedmiotu opodatkowania nie decyduje jedynie fakt posiadania go przez przedsiębiorcę, lecz konieczne jest stwierdzenie, że przedmiot ten rzeczywiście jest lub potencjalnie może być do tej działalności wykorzystywany. Ponadto TK potwierdził możliwość

posiadania dwoistego charakteru przez jednego podatnika podatku od nieruchomości: w stosunku do części majątku może on występować jako przedsiębiorca (ta część majątku jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej), zaś w stosunku do innej części majątku jako podmiot nieprowadzący działalności gospodarczej (ta część majątku może potencjalnie korzystać z niższej stawki podatku w przypadku gruntów i budynków lub nie podlegać podatkowi w przypadku budowli).

W tym miejscu na szczególną uwagę zasługuje powołany już powyżej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2021 r., sygn. III FSK 895/21. Spór w sprawie koncentrował się wokół zasadności obciążenia Agencji Mienia Wojskowego podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa w wysokości określonej według stawek dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W rozstrzygnięciu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że choć Agencja Mienia Wojskowego jest podatnikiem podatku od nieruchomości oraz posiada status przedsiębiorcy to jednak nie wszystkie posiadane przez nią nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej:

*„Agencja jest podmiotem realizującym zadania z zakresu szeroko rozumianej administracji publicznej, jak i podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Przy czym prowadzenie działalności gospodarczej nie jest ani jedynym, ani też dominującym obszarem funkcjonowania Agencji. Przeciwnie, w świetle przedstawionego katalogu zadań Agencji, uzasadnione jest stwierdzenie, że jest to tylko fragment jej działalności. Wskazuje na to także katalog przychodów Agencji, do których ustawodawca na pierwszym miejscu zalicza przychody z gospodarowania mieniem, o w dalszej kolejności z działalności gospodarczej, z darowizn, spadków i zapisów, z tytułu opłat za używanie lokali mieszkalnych, hoteli i internatów oraz za najem i dzierżawę lokali użytkowych i nieruchomości gruntowych, itd. (art. 30 u.a.m.w. z 2015 r.).*

*Skoro w funkcjonowaniu Agencji Mienia Wojskowego 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 Agencję 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 posiadaniu Agencji, które nie mają związku z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, nie mieszczą się w tej definicji.*

*Powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny - nie może opierać się*



na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W tej kwestii Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd prezentowany w literaturze, że trudno jest w tym zakresie wskazać uniwersalne kryterium, a właściwe rozwiązania powinny uwzględniać konkretne okoliczności faktyczne (zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, ibidem.*). Niemniej jednak wydaje się, że związek ten, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej podmiotu, który prowadzi także inny rodzaj działalności, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości." - podobne stanowisko zostało przedstawione w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2021 r., sygn. III FSK 896-899/21.

W stosunku do powyższego Spółka przywołała również fragment wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Go 23/21, w myśl którego:

*„Skoro w funkcjonowaniu Agencji Mienia Wojskowego 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 sam fakt prowadzenia przez Agencję 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.”.*

Spółka uzupełniła niniejsze rozważania o kwestię orzecznictwa sądowo administracyjnego dotyczącego podatku od nieruchomości w odniesieniu do spółdzielni mieszkaniowych (dalej: SM), których celem zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 1208 ze zm.) jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym

*przeznaczeniu*. Przepisy powyższej ustawy przesądzają, że SM może prowadzić działalność gospodarczą, choć nie jest to jej głównym celem. Z uwagi na powyższe powstały wątpliwości co do sposobu opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości (w szczególności stawką dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Wątpliwości te zostały rozstrzygnięte przez orzecznictwo sądowe, z którego wynika potrzeba rozróżnienia obiektów związanych z działalnością podstawową SM prowadzoną w celu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych jej członków oraz obiektów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej *sensu stricto*. Warto w tym miejscu przytoczyć fragment komentarza do U POL<sup>1</sup>, który przedstawia sposób opodatkowania SM podatkiem od nieruchomości:

*„Dostrzegając ten fakt, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych można wyprowadzić pogląd o konieczności podziału majątku spółdzielni mieszkaniowych na ten, który jest związany z realizacją przez nie podstawowych funkcji (zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych), oraz pozostały. W tym pierwszym przypadku zarówno budynki, grunty, jak i budowle są traktowane jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Można więc, akceptując pogląd prawny wyrażony w wyroku TK z 12.12.2017 r., SK 13/15, stwierdzić, że konieczne jest wydzielenie tej sfery działania spółdzielni mieszkaniowej i związanego z nią majątku, w której działa jako przedsiębiorca. Słusznie więc w wyroku NSA z 27.02.2018 r., II FSK 390/16, wskazano, że nie można z góry przyjąć, iż dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszelkie działania podejmowane przez spółdzielnię mieszkaniową należy definiować jako prowadzenie działalności gospodarczej.”*

Jednocześnie, zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 listopada 2010 r. sygn. akt: I SA/Gl 732/10:

*„1. Spółdzielnie mieszkaniowe gospodarują funduszami swoich członków w celach niezarobkowych i w zakresie dotyczącym ich podstawowej działalności nie można im przypisać prowadzenia działalności gospodarczej.*

*2. Jeżeli działalność spółdzielni mieszkaniowej spełnia przesłanki art. 2 u.s.d.g., to budowle spółdzielni w takim przypadku podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, według zasad określonych w art. 4 u.p.o.l. Natomiast budowle związane z prowadzeniem działalności w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych członków spółdzielni, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie podlegają podatkowi od nieruchomości.*

---

3. *Mając na względzie racjonalność działania ustawodawcy należy przyjąć, że celem nowelizacji u.p.o.l. było doprowadzenie do takiej regulacji prawnej, która umożliwiłaby objęcie podatkiem od nieruchomości budowli lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza lub leśna, w wypadku prowadzenia przez podatnika różnych rodzajów działalności, eliminując w ten sposób sytuacje, które w przeszłości umożliwiały unikanie obowiązku podatkowego w kategorii podatku od nieruchomości. A zatem budowle spółdzielni mieszkaniowych, w części niezwiązanej z działalnością gospodarczą, nie będą podlegały opodatkowaniu."*

W konsekwencji – w opinii Spółki - sam fakt, iż podatnik prowadzi działalność gospodarczą nie warunkuje, że każda posiadana przez niego nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej i że automatycznie podlega opodatkowaniu według najwyższej stawki.

Odnosząc powyższe rozważania na grunt obowiązujących przepisów prawa Spółka wskazała, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 UPOL przez działalność gospodarczą rozumie się działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479,1629, 1633 i 2212). Z kolei zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm., dalej: „UPP”) działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

W ocenie Spółki, podobnie jak w przypadku Agencji Mienia Wojskowego czy SM możliwe jest wyodrębnienie w zakresie prowadzonej przez niej działalności zarówno działalności gospodarczej, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 4 UPOL., a także działalności, która nie spełnia tej definicji. Tym samym zgodnie z przepisami UPOL interpretowanymi z uwzględnieniem wytycznych TK zawartych w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, w celu prawidłowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości majątku posiadanego przez \_\_\_\_\_ należy każdorazowo dokonać analizy majątku i ocenić, które składniki są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Podobne stanowisko zostało przedstawione także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4442/21. W przedmiotowym wyroku zostało wskazane, iż przy ustalaniu związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej należy uwzględnić status danego podatnika i charakter prowadzonej przez niego działalności:

*„Podstawowe znaczenie ma zatem ustawowe stwierdzenie, w którym ustawodawca związało z działalnością gospodarczą w odniesieniu do gruntów, budynków i budowli wyraża poprzez*

*kryterium posiadania tych składowych przedmiotów opodatkowania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Jednocześnie należy także mieć na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. sygn. Akt SK39/19 (Dz.U. z 2021, poz. 401). Zgodnie z tym wyrokiem art. 1 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. 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.*

*Nie ulega wątpliwości, że zastosowanie sposobu rozumienia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., oznacza, że dla przyjęcia spełnienia relacji związania gruntu, budynku, czy też budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest wystarczające wyłącznie kryterium posiadania gruntu, budynku, czy też budowli. Nie oznacza to jednocześnie, że w każdym przypadku należy poszukiwać dodatkowych kryteriów poza posiadaniem, aby stwierdzić, czy konkretny grunt, budynek, czy też budowla są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Trzeba bowiem także uwzględnić status danego przedsiębiorcy oraz okoliczności i charakter prowadzonej działalności gospodarczej. Nie można bowiem w każdym przypadku bezwarunkowo zakładać poszukiwania innych kryteriów poza posiadaniem bez uwzględnienia czy działalność gospodarczą prowadzi przykładowo spółka prawa handlowego a grunty, budynki, czy też budowle nie są wykorzystywane poza tą działalnością.*

*Odnosząc te uwagi o charakterze ogólnym do przedmiotu niniejszej sprawy należy zauważyć, że Skarżąca spółka prowadzi działalność gospodarczą jako osoba prawna. Jest to działalność deweloperska, której przedmiotem jest wznoszenie budynków i zbywanie znajdujących się w nich lokali wraz z gruntem. Lokale będące halami garażowymi, były ujęte w księgach handlowych, zostały przeznaczone na sprzedaż. Skarżąca spółka posiada hale garażowe w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, a nie w ramach innej działalności, jak choćby naukowej."*

Spółka podkreśliła, iż prowadzona przez nią działalność polega na wykonywaniu zadań własnych Gminy Sędziszów z zakresu gospodarki komunalnej i nie spełnia definicji działalności gospodarczej, co zostało szczegółowo wyjaśnione poniżej we wniosku.

W odniesieniu do powyższego zwrócono uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Gl 486/21, dotyczący spółki prowadzącej działalność gospodarczą oraz realizującej zadania określone w ustawie o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego dotyczące prowadzenia likwidacji kopalń. Sąd

w przedmiotowym wyroku potwierdził, iż nie wszystkie nieruchomości należące do Spółki będą podlegać opodatkowaniu według najwyższej stawki podatku dla przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bowiem spółka w zakresie likwidacji kopalń prowadzi działalność niespełniającą definicji działalności gospodarczej:

*„ W świetle cytowanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., zasadnym zdaje się zweryfikowanie dotychczasowego stanowisku, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inną osobę prowadzącą działalność gospodarczą, przesądza o związku tej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź TK odnosi się do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał - nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. [...]*

*Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że Spółka jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, ale również realizującym zadania określone w art. 8 ust. 1 i następane ustawy z dnia 7 września 2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego. Spółka konsekwentnie bowiem podnosiła w toku postępowania, że posiada szczególny status, a jej podstawowym przedmiotem działalności jest prowadzenie likwidacji kopalni, zabezpieczenie kopalń sąsiednich przed zagrożeniem wodnym, gazowym oraz pożarowym, w trakcie i po zakończeniu likwidacji kopalni, zagospodarowywanie majątku likwidowanej kopalni, zbędne majątku przedsiębiorstwa górniczego, tworzenie nowych miejsc pracy, w szczególności dla pracowników likwidowanej kopalni. Wykonuje te czynności z funduszy pochodzących z dotacji budżetowej oraz innych źródeł finansowania - jeżeli likwidację tej kopalni rozpoczęto przed dniem 1 stycznia 2019 r. Jak zatem twierdzi strona skarżąca - prowadzenie działalności gospodarczej nie jest ani jedynym, ani też dominującym obszarem funkcjonowania Spółki. Przeciwnie - jest to tylko fragment jej działalności.*

*Jeżeli więc w funkcjonowaniu skarżącej Spółki 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, iż Spółka jest przedsiębiorcą nie sankcjonuje wniosku, że każda nieruchomość posiadana przez nią będzie automatycznie związana z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.*

*Przedstawiona wykładnia nakłada na organy konieczność zbadania związku przejętych w dniu 31 marca 2021 r. w trybie art. 8 ust. 1 ww. ustawy obiektów kopalni B z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą."*

Jak zostało wskazane powyżej zgodnie z art. 3 UPP działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Łączne spełnienie przesłanek wskazanych w tym przepisie pozwala na uznanie danej aktywności za działalność gospodarczą.

Zarobkowy charakter prowadzonej działalności oznacza, że jest ona podejmowana w celu wypracowania zysku. Zysk należy rozumieć jako nadwyżkę osiągniętych przychodów nad ponoszonymi stratami. Jednakże, prowadzenie działalności gospodarczej nie gwarantuje osiągnięcia przychodów, bowiem powszechnym przypadkiem jest ponoszenie straty przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. W związku z powyższym, o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej decydować może nie rzeczywiste osiągnięcie zysku, lecz sam zamiar jego osiągnięcia, który stanowi jednocześnie cel działalności. Powyższe potwierdza wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. III AUa 234/18:

*„Nie jest konieczne faktyczne osiągnięcie dochodów z danej działalności. Nawet przynoszenie strat przez daną działalność (zarówno przejściowo, jak i w dłuższych okresach) nie pozbawia Jej statusu działalności gospodarczej. Należy bowiem Uczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, czyli poniesienia straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel)."*

Zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 713, ze zm., dalej: „USG”) gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie. Powyższy przepis należy rozumieć w ten sposób, że podstawowym celem działalności gminy jest wykonywanie zadań użyteczności publicznej, a możliwość prowadzenia działalności gospodarczej jest możliwe, ale znacznie ograniczone. Potwierdza to art. 1 ust. 2 USG, który stanowi, że w ramach zadań własnych (gospodarki komunalnej), gmina w szczególności wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Odnosząc powyżej przytoczone przepisy na grunt stanu faktycznego w niniejszej sprawie należy stwierdzić, że Gmina Sędziszów powierzyła Spółce zadania z zakresu użyteczności

publicznej, natomiast wykonywana w oparciu o te zadania działalność Spółki wpisuje się w zadania własne gminy z zakresu gospodarki komunalnej.

Zgodnie z orzecnictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego działalność z zakresu gospodarki komunalnej nie ma charakteru zarobkowego, a w konsekwencji nie można jej co do zasady uznać za działalność gospodarczą. Potwierdza to wyrok NSA oz. w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Gd 1968/02:

*„Zasadnicza odmiennosc między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego. Musi się ona mieścić w ramach działalności komunalnej, a jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a w tym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty /zadań użyteczności publicznej/. Gmina jest przede wszystkim organem władzy publicznej, przez co, siłą rzeczy, musi przejąć określone funkcje interwencyjne w gospodarce. Chodzi tu zwłaszcza o dziedziny działalności społecznie niezbędnej, w których podmioty prywatne nie są zainteresowane podjęciem działalności /np. brak opłacalności/ o tworzenie nowych miejsc pracy, o podtrzymywanie lokalnych tradycji i lokalnych ośrodków aktywności gospodarczej i kulturalnej.”*

Odnosząc przytoczone powyżej tezy wyroków NSA do sytuacji Spółki należy wskazać, że wykonywana przez Spółkę działalność w zakresie m.in. gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz utrzymywania czystości i porządku stanowi dziedzinę działalności społecznie niezbędnej, której realizowanie na warunkach komercyjnych z ukierunkowaniem na osiągnięcie zysku nie byłoby atrakcyjne dla podmiotów prywatnych. Jakkolwiek możliwe jest realizowanie pewnych wycinków działalności w tym zakresie przez podmioty prywatne nastawione na osiągnięcie zysków, to jednak kompleksowe zaspokajanie potrzeb wszystkich mieszkańców gminy jest możliwe jedynie poprzez prowadzenie działań z zakresu gospodarki komunalnej. Przykładowo mogą występować przypadki domów/mieszkań do których nie opłacałoby się doprowadzenie wodociągu lub odbiór odpadów/nieczystości na zasadach komercyjnych. W przypadku jednak Spółki okoliczność taka nie będzie miała znaczenia - i tak musi ona wykonać prace związane z doprowadzeniem tego wodociągu lub odebrać odpady/nieczystości wygenerowane przez dane gospodarstwo domowe.

Należy zatem wskazać, że działalność prowadzona przez Spółkę zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa stanowi działalność użyteczności publicznej, która nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku, ale na zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności.

Jak zostało bowiem wskazane powyżej we wniosku, podstawowym celem działalności \_\_\_\_\_ (tj. Spółki) jest wykonywanie zadań własnych Gminy Sędziszów

związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokojeniem zbiorowych potrzeb wspólnoty w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Należy ponownie podkreślić, iż zakres zadań wykonywanych obecnie przez Spółkę, a przed jej powołaniem przez dotychczasową samorządową jednostkę budżetową, nie zmienił się z uwagi na dokonane przez Burmistrza Sędziszowa przekształcenie formy prawnej.

Spółka powstała w wyniku przekształcenia samorządowej jednostki budżetowej o nazwie \_\_\_\_\_ . Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tj. Dz. U. z 2021 poz. 679 ze zm., dalej: „UGK”) ustawa określa zasady i formy gospodarki komunalnej jednostek samorządu terytorialnego, polegające na wykonywaniu przez te jednostki zadań własnych, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, przy czym zgodnie z art. 2 UGK gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego.

Jednocześnie w myśl art. 1 ust. 2 UGK gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Zgodnie z orzecnictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego działalność z zakresu gospodarki komunalnej nie ma charakteru zarobkowego, a w konsekwencji nie można jej co do zasady uznać za działalność gospodarczą. Jak wskazuje m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Gd 1968/02:

*„Zasadnicza odmienność między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego. Musi się ona mieścić w ramach działalności komunalnej, a jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a w tym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty /zadań użyteczności publicznej/ Gmina jest przede wszystkim organem władzy publicznej, przez co, siłą rzeczy, musi przejąć określone funkcje interwencyjne w gospodarce. Chodzi tu zwłaszcza o dziedziny działalności społecznie niezbędnej, w których podmioty prywatne nie są zainteresowane podjęciem działalności /np. brak opłacalności/, o tworzenie nowych miejsc pracy, o podtrzymywanie lokalnych tradycji i lokalnych ośrodków aktywności gospodarczej i kulturalnej.”*

Powyższe prowadzi do wniosku, że podstawowa działalność Spółki realizowana na podstawie Uchwały, tj. działalność w zakresie m.in. gospodarki wodno-kanalizacyjnej, nie stanowi "działalności zarobkowej", a co za tym idzie, działalności gospodarczej w rozumieniu



przepisów Prawa przedsiębiorców oraz UPOŁ. Zdaniem Spółki na powyższy wniosek nie ma wpływu fakt, iż Spółka może potencjalnie prowadzić działalność gospodarczą, gdyż ma ona charakter uboczny w stosunku do jej podstawowej działalności, która nie ma charakteru zarobkowego.

W zakresie działalności, w celu prowadzenia której Spółka została powołana na mocy Uchwały związanej z gospodarką komunalną, niemającej charakteru zarobkowego, Spółka nie prowadzi działalności gospodarczej. Wobec powyższego, brak jest podstaw do przyjmowania, iż nieruchomości pozostające w posiadaniu Spółki na mocy Uchwały i służące zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty pozostają związane z prowadzoną działalnością gospodarczą i powinny być opodatkowane stawką maksymalną.

Podobne stanowisko zostało przedstawione w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2019 r., sygn. I OSK 1981/17:

*„Podkreślić także należy, że Wojewódzki Sąd Administracyjny oceniając czy powyższa spółka, której dotyczy uchwała jest spółką ważną dla rozwoju gminy w rozumieniu art. 10 § 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. uwzględnił jedynie wynik finansowy spółki komunalnej, pomijając pozostałe istotne dla sprawy elementy. Podkreślać należy, że zasadnicza odmienność między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego, jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, w tym zaspokajanie potrzeb wspólnoty (por. wyrok NSA z 9 stycznia 2003 r., I SA/Gd 1968/02).”*

Odnosząc przytoczone powyżej tezy wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego do stanu faktycznego występującego u Spółki należy wskazać, że wykonywana przez \_\_\_\_\_ działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej stanowi dziedzinę działalności społecznie niezbędnej, której realizowanie na warunkach komercyjnych z ukierunkowaniem na osiągnięcie zysku nie byłoby atrakcyjne dla podmiotów prywatnych. Jakkolwiek możliwe jest realizowanie pewnych wycinków działalności w tym zakresie przez podmioty prywatne nastawione na osiągnięcie zysków, to jednak kompleksowe zaspokajanie potrzeb wszystkich mieszkańców gminy jest możliwe jedynie poprzez prowadzenie działań z zakresu gospodarki komunalnej.

Należy przy tym wskazać, że przepisy UGK dopuszczają prowadzenie działalności wykraczającej poza sferę użyteczności publicznej, która może mieć charakter działalności zarobkowej. W szczególności reguluje to art. 10 UGK, zgodnie z którym gmina może tworzyć spółki prawa handlowego poza sferą użyteczności publicznej i przystępować do nich pod warunkiem spełnienia przesłanek wskazanych w ustawie (gdy na jej terenie istnieją

niezaspokojone potrzeby wspólnoty samorządowej, występujące bezrobocie w znacznym stopniu wpływa ujemnie na poziom życia wspólnoty, a zastosowanie innych działań lub środków prawnych nie doprowadziło do zwiększenia aktywności gospodarczej, a w szczególności do znacznego ożywienia rynku lokalnego lub trwałego ograniczenia bezrobocia). Niemniej, jak zostało wskazane w Uchwale, do zadań Spółki należy wykonywanie zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty i w tym zakresie Spółka kontynuuje działalność dotychczasowej samorządowej jednostki budżetowej o nazwie \_\_\_\_\_ . W Uchwale zostało także wyjaśnione, iż Spółka może prowadzić również inną działalność, jednakże o charakterze użyteczności publicznej zgodnie z odrębnymi powszechnie obowiązującymi przepisami prawa. Mając na uwadze powyższe w ocenie Spółki, działalność wykonywana przez nią przy użyciu majątku przekazanego Spółce na mocy Uchwały oraz stanowiąca realizację zadań własnych gminy z zakresu gospodarki komunalnej o charakterze użyteczności publicznej i związana z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Należy wskazać, iż przedmiotowa działalność nie stanowi działalności zarobkowej, a zatem nie spełnia definicji działalności gospodarczej. W konsekwencji grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu \_\_\_\_\_ powinny zostać z perspektywy podatku od nieruchomości potraktowane w sposób przewidziany dla nieruchomości niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Uzupełniając powyższe rozważania Spółka wskazuje, że wykonywanej przez nią działalności nie należy również uznawać za działalność we własnym imieniu. Każde działanie Spółki jest bowiem uzależnione wyłącznie od bieżących potrzeb gminy, a gmina w znacznym stopniu partycypuje we wszelkich kosztach ponoszonych przez Spółkę celem realizacji tych potrzeb. Spółka wykonuje zatem działalność w imieniu gminy (to w jej interesie i na zasadach przez nią określanych prowadzona jest bowiem przekazana przez gminę działalność). Jednocześnie należy podkreślić, że działalność Spółki znacząco różni się od prywatnej działalności komercyjnej z uwagi na specyfikę podmiotów publicznych, które z zasady nie działają na warunkach pełnej wolności z uwagi na cele działalności podmiotów publicznych, którymi nie jest osiągnięcie zysku, ale spełnianie zadań i celów określanych jako zadania własne gminy. Podsumowując, działalności Spółki nie można uznać za działalność samodzielną i wykonywaną we własnym imieniu. Powyższa działalność jest bowiem nakierowana na wypełnianie zadań własnych gminy, w której imieniu, we wskazanym zakresie działa Spółka.

Z tego względu działalności tej nie można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu UPOŁ.

W kontekście powyższych rozważań warto również dodać, że kwestia amortyzacji z perspektywy podatku od nieruchomości ma charakter wtórny, ponieważ UPOŁ nie determinuje sposobu opodatkowania od tego, czy przedmiot opodatkowania podlega lub nie podlega amortyzacji. Najlepszym tego przykładem jest opodatkowanie budowli, które podlegają opodatkowaniu tylko gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - podstawą opodatkowania budowli jest zarówno wartość początkowa (gdy od budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych) jak również wartość rynkowa (gdy amortyzacja nie jest dokonywana). Innymi słowy, na gruncie UPOŁ budowlą związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej może być zarówno taka budowla, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, jak również budowla, od której te odpisy nie są dokonywane. Z tego należy wyprowadzić wniosek, że kwestia dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie jest przesłanką decydującą o tym, czy dana budowla jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tym samym Spółka zaznacza, że dokonywanie przez nią odpisów amortyzacyjnych nie oznacza automatycznie, że majątek Spółki jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu UPOŁ i konieczne jest opodatkowanie składników majątku stawką dla obiektów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Spółka do opodatkowania podatkiem od nieruchomości wykazuje grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wymaga wskazania, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 UPOŁ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, a ich podstawę opodatkowania stanowi - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 UPOŁ - ich powierzchnia. Biorąc pod uwagę powyższe stanowisko Spółki, w jej ocenie istnieją przesłanki, aby zastosować opodatkowanie gruntów, których użytkownikiem wieczystym jest Spółka, według stawki określonej dla „gruntów pozostałych”, bowiem grunty te są wykorzystywane wyłącznie do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów z zakresu gospodarki komunalnej.

Na gruncie art. 2 ust. 1 pkt 2 UPOŁ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również budynki lub ich części, a ich podstawę opodatkowania stanowi - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOŁ - ich powierzchnia użytkowa. Uwzględniając powyższe twierdzenia, zdaniem Spółki istnieją przesłanki, aby zastosować opodatkowanie przedmiotowych budynków według stawki „budynki pozostałe”. Spółka podkreśla, iż budynki będące w posiadaniu Spółki nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej.

Na gruncie art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOŁ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a ich podstawę opodatkowania stanowi - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 UPOŁ-wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Biorąc pod uwagę rozważania i wnioski zawarte powyżej w ramach niniejszego wniosku, Spółka nie prowadzi działalności gospodarczej, a tym samym nie znajduje się w posiadaniu budowli, które są związane z prowadzeniem działalności. Posiadane zatem przez Spółkę budowle nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując należy wskazać, iż Spółka jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanego majątku zlokalizowanego na terenie miasta Sędziszów. Działalność prowadzona przez Spółkę przy użyciu posiadanego majątku stanowi realizację zadań własnych Gminy Sędziszów w zakresie gospodarki komunalnej. Ponieważ działalność ta ma charakter użyteczności publicznej i nie ma celu zarobkowego, nie spełnia definicji działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 3 UPP do której odwołują się przepisy UPOŁ. Grunty, budynki i budowle wykorzystywane przez Spółkę do realizacji zadań własnych Gminy Sędziszów w zakresie gospodarki komunalnej należy uznać za niespełniające definicji gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością gospodarczą zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ, interpretowanej z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19 (oraz wyroków sądów administracyjnych przytoczonych powyżej we wniosku). W ocenie Spółki właściwym sposobem zadeklarowania na cele podatku od nieruchomości posiadanego majątku (w zakresie w jakim jest wykorzystywany do realizacji zadań własnych gminy związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty) jest:

- wykazywanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów według stawki właściwej dla gruntów pozostałych, tj. niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. c UPOŁ);
- wykazywanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków według stawki właściwej dla budynków pozostałych, tj. niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e UPOŁ);
- niewykazywanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli, ponieważ zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOŁ podatkowi od nieruchomości podlegają wyłącznie budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wobec powyższego – w opinii Spółki - grunty, budynki i budowle znajdujące się we władaniu Spółki nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Nieruchomości będące w posiadaniu Spółki są za to wykorzystywane do wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów o charakterze użyteczności publicznej (związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty), co nie stanowi działalności gospodarczej, a w związku z tym powinny być opodatkowane stawką pozostałą (grunty i budynki) lub w ogóle nie powinny być wykazywane w podstawie opodatkowania (budowle).

### **Uzasadnienie organu**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOŁ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zarazem w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ przez grunty, budynki lub budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z zastrzeżeniem ust. 2a. Działalność gospodarcza to w myśl art. 1a ust.1 pkt 4 UPOŁ - działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212);

W dniu 24 lutego 2021 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyroku o sygn.. akt SK 39/19 w którym orzekł, 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.”

Trybunał Konstytucyjny w cytowanym wyroku nie odniósł się wcale do definicji działalności gospodarczej. Tymczasem dla interpretacji wyroku TK w niniejszej sprawie definicja działalności gospodarczej ma kluczowe znaczenie.

W ocenie Organu - Spółka wykonując zadania własne Gminy w zakresie gospodarki wod-kan niewątpliwie prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ. Spółka działa bowiem jako przedsiębiorstwo w branży wodociągowo-kanalizacyjnej, jest spółką prawa handlowego, zaś podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest m.in. pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków. Spółka jest przedsiębiorcą, dlatego prowadzona przez nią statutowa działalność jest działalnością gospodarczą.

Stanowisko to jest zgodne z obecną linią orzecniczą sądów administracyjnych, co zostało potwierdzone np. wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 października 2018 r. – sygn.. akt: II FSK 2708/16, w którym Sąd stwierdził, co następuje:

*„ (...) Za niezasadny należy uznać zarzut naruszenia przez WSA przepisów prawa materialnego, tj. art. 2 ust. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 1 u.p.r. oraz w zw. z art. 1 ust. 1 i 2 u.p.l., poprzez błędną ich wykładnię. Słusznie bowiem ocenił Sąd, że właściwie przyjęły organy, iż grunty objęte wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty z dnia 1 kwietnia 2014 r., będące we władaniu Spółki i sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Powinny zatem zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości, jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Nietrafny jest też zarzut naruszenia przez WSA przepisów art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l., przez jego błędną wykładnię. Nie ulega wątpliwości, że grunty objęte wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty z dnia 1 kwietnia 2014 r., będące we władaniu Spółki i sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako nieużytki, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie ma przy tym znaczenia dla opodatkowania okoliczność, że grunty te są objęte strefą ochronną, pod tymi gruntami są umiejscowione sieci wodociągowe lub kanalizacyjne oraz że na gruntach nie jest prowadzona działalność rolna, ani leśna. Należy bowiem przypomnieć, że Spółka działa jako przedsiębiorstwo w branży wodociągowo-kanalizacyjnej, jest spółką prawa handlowego, zaś podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest m.in. pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków. Ponadto Spółka nie prowadzi działalności ani rolniczej, ani leśnej. Właściwie zatem wskazywał WSA w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że sporne grunty stanowią teren, na którym dokonywany jest pobór wody pitnej ze studni głębinowych, a także na którym położone są sieci wodociągowe rozprowadzające wodę do ludności, sieci kanalizacyjne odprowadzające i oczyszczające ścieki oraz służąca ich obsłudze infrastruktura. Obejmują one rozległy teren, a z ich eksploatacją wiążą się szczególne działania i zadania, które realizowane są przez specjalistyczny podmiot jakim jest Spółka. Sieci wodno-kanalizacyjne stanowią wzajemnie powiązaną całość techniczno-użytkową i wymagają szczególnych technologii. Z uwagi na bezpieczeństwo i zdrowie korzystającej z wody ludności, teren, na którym rozciągają się sieci wodno-kanalizacyjne objęty jest ochroną bezpośrednią i pośrednią w rozumieniu ustawy Prawo wodne. Grunty Spółki podlegały tej ochronie pierwotnie na podstawie decyzji Wojewody Zachodniopomorskiego z dnia 28 września 2001 r. Następnie w dniu 29 listopada 2013 r. zostało wydane Rozporządzenie Nr 4/2013 Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej w Szczecinie ustanawiające strefy ochrony bezpośredniej i pośredniej dla ujęć wody w B. i R. Również we wskazanym Rozporządzeniu zawarto zakazy*

odnoszące się do działań na tych gruntach. Nie ma przy tym znaczenia w rozpatrywanej sprawie, że omawiane Rozporządzenie nie obejmowało części 2013 r. Spółka jest przedsiębiorcą, dlatego prowadzona przez nią statutowa działalność jest działalnością gospodarczą. Obszar, na którym Spółka realizuje swoją działalność gospodarczą, jest tożsamy z obszarem, na którym leżą sieci wodno-kanalizacyjne wraz z towarzyszącą im infrastrukturą. Oznacza to, że obszar ów, w skład którego wchodzi również przedmiotowe grunty rolne, leśne i nieużytki, jest obszarem zajęтым na działalność gospodarczą Spółki. Bez zajęcia spornych gruntów przez wybudowanie na nich swojej infrastruktury, Spółka nie mogłaby realizować swoich zadań. WSA zasadnie zauważył, że w rozpatrywanym przypadku mamy do czynienia z fizycznym zajęciem gruntów przez budowle, instalacje, urządzenia, infrastrukturę przy pomocy których Spółka realizuje swoją działalność gospodarczą w zakresie eksploatacji wody pitnej i zagospodarowaniu ścieków. Zajęcie gruntów pod sieci wodno-kanalizacyjne i związaną z nimi infrastrukturę ma charakter trwały, co wynika z natury wymienionych budowli. W odniesieniu do gruntów objętych ochroną dodatkowo wskazać należy, że uregulowania o ochronie bezpośredniej nie dopuszczają żadnych innych na nich działań poza eksploatacją wody oraz jej zagospodarowaniem i żadnych innych poza Spółką podmiotów realizujących inny rodzaj działalności gospodarczej, rolniczej lub leśnej. Owe ograniczenia mają na celu zapewnienie prawidłowego i bezpiecznego wykonywania działalności prowadzonej przez Spółkę. Również gruntów objętych ochroną pośrednią dotyczy szereg ograniczeń, wprowadzonych w istocie na wniosek Spółki, na potrzeby działalności jej przedsiębiorstwa. WSA trafnie stwierdził, że wszystkie wskazane wymagania mają na celu prawidłowe i bezpieczne wykonywanie działalności Spółki w zakresie dostarczania wody. Dodatkowo należy zauważyć, że sposób zajęcia gruntów na działalność Spółki obrazują (potwierdzają) mapy znajdujące się w materiale dowodowym. W konfrontacji z ewidencją gruntów i budynków pozwalają one ustalić, że objęte zaskarżoną decyzją i wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty grunty sklasyfikowane jako użytki rolne, leśne i nieużytki są zajęte na działalność stricte gospodarczą prowadzoną przez Spółkę. Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd zawarty w wyrokach NSA z dnia 14 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 1144/13 oraz sygn. akt II FSK 190/15 (opublikowane w: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)), zgodnie z którymi jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną. Również w wyroku NSA z dnia 3 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 604/13, podkreślano, iż realizacja czynności składających

*się na wykonywanie działalności gospodarczej nie może być identyfikowana jedynie z fizyczną ingerencją w grunt, której rezultatem muszą być fizyczne, trwałe i obserwowalne zmiany wykluczające działalność rolniczą na danym terenie. Wystarczy by na spornym gruncie faktycznie dokonywano działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej (opublikowany w: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)).*”

Identyczne stanowisko do zaprezentowanego wyżej zajął również NSA w wyroku z dnia 4 października 2018 – sygn.. akt: II FSK 569/17.

Spółka prezentując stanowisko przeciwne opierała się w głównej mierze na wyrokach prezentujących już nieaktualną linię orzecniczą (wyroki pochodzą z pierwszych lat obecnego stulecia). Ponadto cytowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego o sygn.. I SA/GI 486/21 z dnia 22 czerwca 2021 r. po pierwsze jest nieprawomocny, a po wtóre wcale nie przesądza, że czynności wykonywane przez Skarżącą z zakresu ustawy o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego nie spełniają definicji działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy UPOŁ – sąd stwierdził jedynie, że przedstawiona wykładnia nakłada na organy konieczność zbadania związku przejętych w trybie art. 8 ust. 1 ustawy o funkcjonowaniu górnictwa obiektów kopalni z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą. Takiej wyczerpującej analizy w rozpoznawanej sprawie zabrakło, dlatego wyrok ten uchylili.

Skoro Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wykonywania zadań własnych Gminy Sędziszów związanych z bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, to należy stwierdzić, że wykorzystywane przez Spółkę grunty, budynki i budowle są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ interpretowanego z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, zatem nie ma podstaw do stosowania obniżonych stawek podatku od nieruchomości.

Wobec powyższego postanowiono jak w sentencji.

Powyższa interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego oraz przepisów ustaw z nim związanych obowiązujących na dzień złożenia wniosku w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Na niniejszą interpretację przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej. Skargę należy wnieść za pośrednictwem Burmistrza Sędziszowa w dwóch egzemplarzach.