

Warszawa, dnia 10 listopada 2015 r.

Instytut Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.

ul. Kaleńska 8
04-367 Warszawa

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

doradca podatkowy

nr wpisu 00001

ISP/11/15/AL,LSz

OPINIA PRAWNA

w zakresie kalkulacji cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków

I. Stan faktyczny.

Przedsiębiorstwa wodociągowo – kanalizacyjne określają taryfy na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków,¹ a także rozporządzenia Ministra Budownictwa z dnia 28 czerwca 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków.²

II. Pytanie prawne.

Czy przedsiębiorstwo wodociągowo - kanalizacyjne ustalając ceny i stawki opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków, może ujmować w pozycji kosztowej:

¹ Dz U z 2015 r. poz. 139 ze zm., zwana dalej: „ustawą z dnia 7 czerwca 2001 r.”

² Dz U. Nr 127, poz. 886, zwane dalej: „rozporządzeniem z dnia 28 czerwca 2006 r.”

- koszty całej wartości amortyzacji, niezależnie od źródeł finansowania środka trwałego, w tym również dotyczącej wartości początkowej środków trwałych lub ich części sfinansowanych dotacjami,
- koszty reprezentacji i reklamy?

III. Stanowisko Instytutu Studiów Podatkowych.

Zgodnie z art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r., przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne **określa taryfę na podstawie niezbędnych przychodów** po dokonaniu ich alokacji na poszczególne taryfowe grupy odbiorców usług. Stosownie do przepisu ust. 4 tego artykułu, przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne **ustalają niezbędne przychody**, o których mowa w ust. 2, **uwzględniając w szczególności:**

- 1) koszty związane ze świadczeniem usług, poniesione w poprzednim roku obrachunkowym, ustalone na podstawie ewidencji księgowej, z uwzględnieniem planowanych zmian tych kosztów w roku obowiązywania taryfy;
- 2) zmiany warunków ekonomicznych oraz wielkość usług i warunki ich świadczenia;
- 3) koszty wynikające z planowanych wydatków inwestycyjnych, na podstawie planów, o których mowa w art. 21 ust. 1.

Przepis ust. 5 stanowi zaś, że **ewidencja księgowa** powinna **w szczególności** umożliwiać:

- 1) wydzielenie kosztów stałych i zmiennych, przychodów związanych z poszczególnymi rodzajami działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego, a także w odniesieniu do poszczególnych taryf;
- 2) **ustalenie kosztów związanych z działalnością inwestycyjną** w poprzednim roku obrachunkowym;
- 3) dokonanie alokacji niezbędnych przychodów według taryfowych grup odbiorców usług

Z treści art. 23 stanowiącego delegację ustawową do wydania rozporządzenia w sprawie szczegółowych wynika, że przy ustalaniu niezbędnych przychodów bierze się pod uwagę koszty eksploatacji i utrzymania, w tym amortyzację lub wartość umorzenia. W rozdziale 2 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r. „Kryteria ustalania niezbędnych przychodów” w przepisie § 6 pkt 1 lit. a) określono, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne ustala niezbędne przychody dla potrzeb obliczenia taryfowych cen i stawek opłat planowanych na rok

obowiązywania taryf, uwzględniając w szczególności koszty eksploatacji i utrzymania, w tym amortyzację lub odpisy umorzeniowe.

Zgodnie z § 7 tego rozporządzenia, koszty, o których mowa w § 6 pkt 1-5, planuje się na podstawie:

- 1) kosztów poniesionych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzana jest taryfa, ustalonych **na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości**, z uwzględnieniem planowanych zmian warunków ekonomicznych wpływających na poziom kosztów w roku obowiązywania taryfy;
- 2) kosztów wynikających z inwestycji modernizacyjno-rozwojowych i ochrony środowiska, ustalonych na podstawie wieloletniego planu rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzona jest taryfa, z uwzględnieniem zmian wynikających z planu w roku obowiązywania nowych taryf.

Z powyższej zacytowanych przepisów wynika, że:

- 1) ustalając niezbędne przychody uwzględnia się koszty związane ze świadczeniem usług ustalone na podstawie prowadzonej ewidencji księgowej,
- 2) koszty ustalane są na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości,
- 3) amortyzacja jest elementem kosztów eksploatacji i utrzymania branych pod uwagę do kalkulowania taryfy.

Wykładnia gramatyczna powołanych przepisów nie przesądza wprost, w sposób jednoznaczny, że dla obliczenia taryfowych cen i stawek należy uwzględniać kwotę odpisów amortyzacyjnych dokonywaną zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości,³ a więc także tę jej część, która nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w związku z finansowaniem wytworzenia (modernizacji) środków trwałych z przychodów wolnych od podatku dochodowego od osób prawnych. Ustalanie kosztów na podstawie prowadzonej ewidencji księgowej zgodnie z przepisami o rachunkowości nie musi wcale oznaczać, że w kalkulacji cen i stawek taryfowych należy brać pod uwagę odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z przepisami o

³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (Dz U z 2015 r poz. 978), zwana dalej: „ustawą o rachunkowości”

rachunkowości. Należy bowiem przykładowo wskazać, że przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ w jej art. 9 ust. 1 także nakazują podatnikom prowadzenie ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami (ustawy o rachunkowości), w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Obowiązek prowadzenia tej ewidencji nie oznacza jednak, że dochód (stratę), podstawę opodatkowania i podatek należny należy określać w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości. Ewidencja księgową jest tu tylko podstawą, „narzędziem” do określenia tych wielkości.

W związku z powyższym powstaje pytanie, czy cała kwota odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości może być uwzględniana do kalkulacji taryfy. W opinii ISP, odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. W tym zakresie należy wskazać na następujące argumenty:

Argument nr 1

Chociaż – jak wskazano powyżej – powołane przepisy w sposób jednoznaczny nie przesądzają tej kwestii, to jednak kilkukrotne odniesienie się do przepisów ustawy o rachunkowości oznacza, że podmioty ustalając niezbędne przychody, uwzględniają koszty amortyzacji planowane na podstawie kosztów ustalonych na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości, odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania, a jej zakończenie - nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego. Przez środki trwałe w świetle przepisów o rachunkowości rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki lub oddane do użytkowania na podstawie najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

⁴ Dz.U z 2014 r. poz. 851 ze zm., zwana dalej: „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”

Argument nr 2

Podmioty ustalają niezbędne przychody dla potrzeb obliczenia taryfowych cen i stawek opłat planowanych na rok obowiązywania taryf, uwzględniając w szczególności koszty eksploatacji i utrzymania, w tym amortyzację (§ 6 pkt 1 lit. a rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r.). Koszty te z kolei planuje się m.in. na podstawie kosztów poniesionych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzana jest taryfa, ustalonych na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości (§ 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia). Z tego wynika, że podmiot ustalając taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, powinien wliczyć do kosztów świadczenia usług wodociągowych i kanalizacyjnych amortyzację bilansową czyli w pełnej wysokości niezależnie od źródeł finansowania nakładów na wytworzenie środka trwałego. Celem takiego działania jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej tego podmiotu, a także prawidłowe określenie przychodów i kosztów, o których mowa w ustawie z dnia 7 czerwca 2001 r. oraz wydanym na jej podstawie rozporządzeniu. Oznacza to, że przy ustalaniu niezbędnych przychodów dla potrzeb obliczenia taryfowych cen i stawek opłat planowanych na rok obowiązywania taryf, podmiot - w zakresie ustalania wartości amortyzacji środków trwałych - nie może stosować przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tym bardziej że § 7 ust. 1 pkt 1 powołanego rozporządzenia do poniesionych przez dany podmiot kosztów nakazuje stosować przepisy ustawy o rachunkowości. Kwestia częściowego finansowania środka trwałego ze środków pochodzących z dotacji jest odrębną kwestią danego podmiotu, mającą wpływ na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, nie wiąże się z przychodami i kosztami tego podmiotu na potrzeby ustalania cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków.

Argument nr 3

Treść przepisu § 7 ust. 4 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r., zgodnie z którym koszty świadczenia usług wodociągowych i kanalizacyjnych obciąża się kosztami inwestycji finansowanych ze środków własnych, w tym z kredytów lub pożyczek spłacanych przez przedsiębiorstwo, nie oznacza, że w kalkulacji taryfy nie można uwzględniać odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych sfinansowanych ze środków obcych, w tym np. dotacji.

W powołanym rozporządzeniu, w § 7 ust. 1 określono, że dla ustalenia niezbędnych przychodów dla potrzeb obliczenia taryfowych cen i stawek uwzględnia się koszty (planuje się koszty) na podstawie:

- 1) kosztów poniesionych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzana jest taryfa, ustalonych na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem planowanych zmian warunków ekonomicznych wpływających na poziom kosztów w roku obowiązywania taryfy;
- 2) kosztów wynikających z inwestycji modernizacyjno-rozwojowych i ochrony środowiska, ustalonych na podstawie wieloletniego planu rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzona jest taryfa, z uwzględnieniem zmian wynikających z planu w roku obowiązywania nowych taryf.

Z powyższego wynika, że koszty ustalone na podstawie ewidencji księgowej nie są kosztami wynikającymi z inwestycji modernizacyjno – rozwojowych i ochrony środowiska. Potwierdza to treść przepisu § 7 ust. 2 tego rozporządzenia, stanowiącego przykładowy (otwarty) katalog tych kosztów. Koszty te obejmują bowiem spłatę rat kapitałowych ponad wartość amortyzacji lub umorzenia, a także odsetki od kredytów lub pożyczek zaciągniętych na realizację inwestycji oraz koszty finansowe ich obsługi. Koszty te dotyczą więc własnych a nie obcych źródeł finansowania inwestycji modernizacyjno – rozwojowych. Inwestycje modernizacyjno – rozwojowe mogą bowiem być finansowane, zgodnie z przepisem ust. 3 tego paragrafu, ze środków własnych, i obcych (kredyty i pożyczki stanowią własne źródło finansowania). W opinii ISP, przepis § 7 ust. 4 powołanego rozporządzenia, określający obowiązek uwzględniania wyłącznie kosztów inwestycji finansowanych ze środków własnych, dotyczy wyłącznie kosztów inwestycji, o których mowa w § 7 ust. 1 pkt 2, ust. 3 i ust. 4 tego rozporządzenia. Nie dotyczy natomiast kosztów ustalonych na podstawie ewidencji księgowej sporządzonej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Nie dotyczy więc kwot odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Racjonalny Ustawodawca – chcąc wyłączyć z kalkulacji taryfy odpisy amortyzacyjne dokonywane od środków trwałych w części finansowanej środkami obcymi - nie odnosiłby regulacji zawartej w § 7 ust. 4 rozporządzenia wyłącznie do pojęcia „kosztów inwestycji”, które – jak wskazano powyżej – nie są tożsame z

kosztami ustalonymi na podstawie ewidencji księgowej prowadzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości. Na prawidłowość tego poglądu wskazuje także przepis ust. 5 tego paragrafu, zgodnie z którym uwzględnienie w niezbędnych przychodach i taryfowych cenach i stawkach opłat kosztów inwestycji, o których mowa w ust. 4, powinno być dokonywane stopniowo i rozłożone w czasie. Jeżeli koszty inwestycji miałyby dotyczyć kosztów ujętych w ewidencji księgowej prowadzonej na podstawie ustawy o rachunkowości, przepis ten byłby zbędny. Przepisy ustawy o rachunkowości regulują bowiem zasady ujmowania kosztów w księgach rachunkowych zgodnie m.in. z zasadą współmierności przychodów i kosztów. Przepisy te i zasady dotyczą także sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Koszty inwestycji – w aspekcie rodzajowym – to koszty finansowe (raty pożyczek, kredytów ponad wartość amortyzacji, odsetki) a nie koszty operacyjne.

Powyższe wskazuje, że przepis § 7 ust. 4 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r. nie ma zastosowania do zagadnienia uwzględniania w kalkulacji cen i stawek taryfowych kosztów amortyzacji środków trwałych sfinansowanych z obcych źródeł finansowania.

Argument nr 4

Aby umożliwić podmiotowi pozyskanie środków na rozpoczęcie lub kontynuację inwestycji ujętej w wieloletnim planie rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych, konieczne jest uwzględnienie w niezbędnych przychodach, obok kosztów ustalonych na podstawie ewidencji księgowej, również kosztów koniecznych do sfinansowania tych inwestycji zaciągniętym kredytem lub pożyczką, tj. spłaty rat kapitałowych ponad wartość amortyzacji lub umorzenia w okresie, do kiedy faktycznie raty są spłacane oraz spłaty odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek w części nie obciążającej kosztów inwestycyjnych. Powyższe pozycje mogą pojawiać się jednocześnie lub każda z nich indywidualnie, w zależności od faktycznego ich występowania. Podmiot uwzględnia w niezbędnych przychodach koszty amortyzacji lub odpisów umorzeniowych. Ustalone w taryfie koszty amortyzacji mają na celu stopniowe odtworzenie składników majątku trwałego, a w przypadku jeśli został zaciągnięty kredyt na sfinansowanie inwestycji, to również na spłatę rat kapitałowych od tego kredytu.

Brak uwzględnienia w kalkulacji taryfy odpisów amortyzacyjnych odpowiadających otrzymanym przez podmiot środkiem obcym, w tym np. dotacjom mogłoby oznaczać brak możliwości stopniowego odtwarzania zużywających się składników majątku trwałego. Powyższe oznacza, że składnikiem przychodów niezbędnych jest amortyzacja środków trwałych dokonywana zgodnie z przepisami o rachunkowości, a więc tzw. amortyzacja bilansowa liczona od całej wartości początkowej środka trwałego niezależnie od źródła finansowania czy też zwrotu części finansów wydatkowanych na jego wytworzenie. Tylko bowiem taka amortyzacja odniesiona na składnik kalkulacyjny taryfy pozwoli w przyszłości na pełne odtworzenie wartości początkowej środka trwałego (środków trwałych).

Argument nr 5

Prawo do uwzględniania w kalkulacji cen i stawek taryfowych kosztów amortyzacji bilansowej obliczonej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości wynika także z prowsólnotowej wykładni przepisów ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. oraz rozporządzenia z dnia z dnia 28 czerwca 2006 r. W tym zakresie należy wskazać na zasadę „Zanieczyszczający płaci”, która służy realizacji zasady samofinansowania się inwestycji w okresie jej eksploatacji. Zgodnie z art. 174 ust. 2 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską,⁷ polityka Wspólnoty w dziedzinie środowiska naturalnego stawia sobie za cel wysoki poziom ochrony, z uwzględnieniem różnorodności sytuacji w różnych regionach Wspólnoty. Opiera się na zasadzie ostrożności oraz na zasadach działania zapobiegawczego, naprawiania szkody w pierwszym rzędzie u źródła i na zasadzie „zanieczyszczający płaci”. W tym zakresie należy dodatkowo wskazać na:

- 1) Dyrektywę 2004/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odpowiedzialności za środowisko w odniesieniu do zapobiegania i zaradzania szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu⁸ – dotyczącą ustanowienia zasady odpowiedzialności administracyjnej za szkody w środowisku w oparciu o zasadę zanieczyszczający płaci.

⁷ Dz Urz. EU 2006 C321E

⁸ Dz Urz. UE L. Nr 143)

- 2) Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/99/WE z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie ochrony środowiska poprzez prawo karne⁹ - ustanawiającą zasady odpowiedzialności karnej za szkody w środowisku w celu skuteczniejszej ochrony środowiska,
- 3) rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999.¹⁰ Zgodnie z art. 55 pkt. 2 rozporządzenia stanowi, że: „Wkład funduszy może być kształtowany w świetle: (...) c) ochrony i poprawy jakości środowiska naturalnego, przede wszystkim poprzez stosowanie zasady ostrożności, zasady działania zapobiegawczego oraz zasady „zanieczyszczający płaci”.
- 4) rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) 2015/207 z dnia 20 stycznia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 w odniesieniu do wzoru sprawozdania z postępów, formatu dokumentu służącego przekazywaniu informacji na temat dużych projektów, wzorów wspólnego planu działania, sprawozdań z wdrażania w ramach celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia”, deklaracji zarządczej, strategii audytu, opinii audytowej i rocznego sprawozdania z kontroli oraz metodyki przeprowadzania analizy kosztów i korzyści, a także zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 w odniesieniu do wzoru sprawozdań z wdrażania w ramach celu „Europejska współpraca terytorialna”¹¹ - w sektorach, w których jest to stosowne, w tym w sektorze ochrony środowiska, taryfy ustala się zgodnie z zasadą „zanieczyszczający płaci”, z uwzględnieniem dostępności cenowej, jak określono w sekcji III (metoda obliczania zdyskontowanego dochodu operacji generujących dochód) rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014, i pełnego zwrotu kosztów. **Zasada zanieczyszczający płaci oznacza, że pełne koszty działań mających na celu likwidację zanieczyszczenia powinien ponosić zanieczyszczający (sprawca, który spowodował szkodę w środowisku lub zagrożenie powstania szkody) chyba, że nie można zidentyfikować podmiotu**

⁹ Dz.Urz. UE L 328/28

¹⁰ Dz.Urz. UE L 210/25

¹¹ Dz.Urz. UE L 38/1

odpowiedzialnego za zanieczyszczenia lub nie można go pociągnąć do odpowiedzialności. Zgodnie z zasadą zanieczyszczający płaci do kalkulacji opłat/taryf muszą być wliczane wszystkie koszty eksploatacji i utrzymania, w tym roczna amortyzacja infrastruktury obejmująca: majątek obecny, majątek z realizowanych inwestycji oraz od odpowiadających im inwestycji odtworzeniowych. Ponadto do kalkulacji powinny być wliczone (jeśli występują) koszty finansowe, marża zysku, spłaty rat kapitałowych ponad poziom amortyzacji i należności nieregularne.

Należy ponadto wskazać, że zgodnie z § 13 ust. 2 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r., taryfowe ceny i stawki opłat powinny być kalkulowane i różnicowane w taki sposób, aby zapewnić uzyskanie z wpłat odbiorców usług przychodów na poziomie zapewniającym samofinansowanie się działalności przedsiębiorstwa oraz zysku. Regulacja ta jest wynikiem implementowania zasady „zanieczyszczający płaci” w rozporządzeniu z dnia 28 czerwca 2008 r.

Z powyższej wykładni prowsólnotowej analizowanych przepisów wynika, że do kalkulacji cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków należy uwzględnić pełne koszty amortyzacji dokonywane zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

W zakresie będącym przedmiotem niniejszej opinii należy jednocześnie wskazać na odmienny pogląd. Został on wyrażony m.in. w wyroku z dnia 30 czerwca 2015 r. (II SA/Wr 220/15) WSA we Wrocławiu. Zgodnie z nim: „(...) *Nie jest istotne, że skarżący nalicza amortyzację od środków trwałych pozyskanych za dotacje zgodnie z ustawą o rachunkowości, lecz że zgodnie z powołanym § 7 ust. 3 i 4 rozporządzenia koszty świadczenia usług wodociągowych i kanalizacyjnych nie mogą obciążać kosztów inwestycji finansowych z dotacji. W kosztach przedsiębiorstwa niewątpliwe należało uwzględnić amortyzację, lecz pomniejszoną o równowartość dotacji.*” Podobnie w wyroku tego Sądu z dnia 20 grudnia 2014 r. (II SA/Wr 712/14).

Zgodnie z tym poglądem, jedną z podstawowych kwestii dotyczących istoty taryf, jest opracowanie powyższych w sposób zapewniający ochronę odbiorców usług przed nieuzasadnionym wzrostem cen i stawek opłat. Wynika to wprost w przepisie § 3 pkt 1b rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r. Na przedsiębiorstwie ciąży obowiązek uwzględnienia

kosztów eksploatacji i utrzymania – w tym amortyzacji. Koszty wynikające z takiej inwestycji uwzględniać mają przede wszystkim odsetki od kredytów lub pożyczek zaciągniętych na realizację inwestycji oraz koszty finansowe ich obsługi. W rozporządzeniu, o którym mowa powyżej, wskazano źródła finansowania tych inwestycji. Podstawowym argumentem w zakresie tego odmiennego poglądu jest brak prawa do domagania się przez przedsiębiorstwa wodociągowo – kanalizacyjne zwrotu środków na wytworzenie środków trwałych od odbiorców usług, które zostały sfinansowane z otrzymanych dotacji.

Dodatkowy argument – powołany przez WSA we Wrocławiu - dotyczy skutków podatkowych otrzymania dotacji na koszty uzyskania przychodów w formie odpisów amortyzacyjnych i wpływu tych skutków na sposób kalkulacji taryf. W kosztach przedsiębiorstwa należy na potrzeby kalkulacji cen i stawek należy - wg powyższego poglądu - uwzględnić amortyzację, lecz pomniejszoną o równowartość otrzymanej dotacji na sfinansowanie wytworzenia (modernizacji) środków trwałych. Podstawę powyższego poglądu stanowi przepis § 7 ust. 4 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r., zgodnie z którym koszty świadczenia usług wodociągowych i kanalizacyjnych obciąża się jedynie kosztami inwestycji finansowanych ze środków własnych, w tym z kredytów lub pożyczek spłacanych przez przedsiębiorstwo.

W opinii ISP, pogląd ten jest nieprawidłowy. Argumenty uzasadniające brak prawidłowości tego poglądu stanowią argumenty potwierdzające prawidłowość poglądu, zgodnie z którym cała kwota odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości może być uwzględniana do kalkulacji cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków.

Ad 2.

Jak wynika z przepisu § § 6 pkt 1 rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2006 r., przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne ustala niezbędne przychody dla potrzeb obliczenia taryfowych cen i stawek opłat planowanych na rok obowiązywania taryf, uwzględniając w szczególności koszty eksploatacji i utrzymania, w tym: amortyzację lub odpisy umorzeniowe, podatki i opłaty niezależne od przedsiębiorstwa, opłaty za korzystanie ze środowiska. Jest to katalog otwarty kosztów eksploatacji i utrzymania. Koszty eksploatacji i utrzymania zostały

wymienione w rozporządzeniu przykładowo („w tym”); w opinii ISP zabrakło tutaj kosztów istotnych z punktu widzenia wysokości ustalanych cen i stawek opłat, tj.:

- kosztów materiałów - zużycie materiałów w działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, tj. materiały podstawowe, materiały pomocnicze, paliwo, części zamienne maszyn i urządzeń, inne,
- kosztów energii - zużycie obcej energii elektrycznej, ciepłej, gazu, pary oraz opłaty abonamentowe za te media,
- kosztów usług obcych - usługi remontowe, naprawy i konserwacja, usługi transportowe, usługi sprzętowe, laboratoryjne, legalizacji wodomierzy i urządzeń pomiarowych, pozostałe usługi obce,
- kosztów wynagrodzeń,
- ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników,
- pozostałych kosztów - koszty reklamy, usługi bankowe, podróże służbowe, koszty reprezentacji, inne np. koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych.

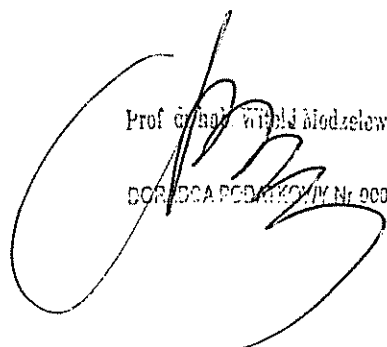
Pominięcie tych kosztów w treści § 6 powołanego rozporządzenia nie oznacza braku możliwości ich uwzględnienia we wniosku taryfowym. Z powyższego wynika, że koszty reklamy i reprezentacji, a właściwie informacji są kosztami stanowiącymi podstawę do ustalania taryfowych cen i stawek opłat. Pomimo bowiem, że przedsiębiorstwa wodociągowo – kanalizacyjne stanowią formę monopolu naturalnego, obowiązane są do prowadzenia działalności informacyjnej i edukacyjnej wobec społeczeństwa. Różnorodne działania, w tym w formie organizacji różnego rodzaju imprez propagujących wiedzę z dziedziny korzystania i wykorzystywania wody są związane z misją przedsiębiorstw tej branży mającą na celu podnoszenie jakości życia konsumentów, a koszty sprawowania tej misji wynikają wprost ze świadczenia usług na rzecz odbiorców. Kwalifikowanie ich jako „kosztów nieuzasadnionych” jest w opinii ISP bezpodstawne. Obowiązki informacyjne wynikają m.in. z powołanego rozporządzenia z dnia 28 czerwca 2008 r. Zgodnie z § 3 ust. 1 lit. b rozporządzenia, przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne opracowuje taryfę dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków w sposób zapewniający motywowanie odbiorców usług do racjonalnego użytkowania wody i ograniczania zanieczyszczenia ścieków. Ponadto czynności podejmowane przez przedsiębiorstwa wodociągowo – kanalizacyjne związane z przyłączeniami do sieci nowych odbiorców wymuszają na tych podmiotach aktywne

prowadzenia określonej polityki informacyjnej, w tym w szczególności dotyczącej informacji o produkcji.

Z powyższego – w opinii ISP – wynikają wprost obowiązki przedsiębiorstw wodociągowo – kanalizacyjnych w zakresie prowadzenia określonej działalności informacyjnej; w związku z czym obowiązek ponoszenia kosztów, które stanowią element kosztów eksploatacji i utrzymania. W opinii ISP, koszty te jako ze wszech miar uzasadnione powinny stanowić element kalkulacji opłat taryfowych.

IV. Konkluzje.

1. Cała kwota odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych dokonywanych zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości może być uwzględniana do kalkulacji cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków.
2. Koszty reklamy i reprezentacji mogą stanowić element kalkulacji cen i stawek opłat za doprowadzanie wody i odprowadzanie ścieków



Prof. dr hab. Witold Modzelewski
DOR. DCA.PCD.MKO.IV Nr. 00001