

Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 października 2015 r. do Unii Miasteczek Polskich w sprawie stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych dla mienia gminnego wykorzystywanego na prowadzenie przez gminę gospodarki wodno-kanalizacyjnej. (PL-LS.834.107.2015)

W związku z wystąpieniem z dnia 24 września 2015 r., po dokonaniu ponownej pogłębionej analizy faktycznej i prawnej przypadków prowadzenia przez gminę gospodarki wodno-kanalizacyjnej w kontekście celu wprowadzenia od 1 stycznia 2016 r. zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.), uprzejmie informuję.

Art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., ustalonym ustawą z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. poz. 1283), przewiduje zwolnienie z podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków lub ich części, stanowiących własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów.

Przekazanie przez gminę gruntów i budynków w posiadanie innym niż gmina jednostkom sektora finansów publicznych oraz pozostałym podmiotom wyklucza zastosowanie zwolnienia. Negatywną przesłanką stosowania zwolnienia jest również prowadzenie przez gminę działalności gospodarczej zdefiniowanej jako zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej - Dz. U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Z definicji działalności gospodarczej wykorzystywanej na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że aktywność podmiotu, aby mogła zostać uznana za działalność gospodarczą, powinna cechować się łącznie następującymi wyznacznikami: zarobkowość, zorganizowanie i ciągłość. Brak którejkolwiek z tych cech oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej.

W kwestii rozumienia pojęcia zarobkowego charakteru działalności gospodarczej wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny. W jednym z wyroków NSA wskazał, że „dana działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku), rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Działalność pozbawiona tego aspektu jest działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit)” (wyrok z dnia 26 września 2008 r., II FSK 789/07, LEX nr 495147). W wyroku z dnia 16 sierpnia 2012 r., II SA/Po 427/12, CBOSA, WSA w Poznaniu wskazał, iż „o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. Jeżeli zakłada się osiągnięcie w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności.”.

Zorganizowanie jako cecha działalności gospodarczej oznacza, że jej wykonywanie jest zaplanowane pod względem prawnym i faktycznym; o ciągłości decyduje względna stałość (stabilność) wykonywania działalności, przy założeniu, iż nie jest to aktywność okazjonalna, jednostkowa, sporadyczna (LEX. Komentarz do art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

W przypadku wykonywania przez gminę działalności w zakresie wynikającym z realizacji zadań z zakresu gospodarki wodno-ściekowej, określonych w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia

8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2015 r. poz. 1515, z późn. zm.), dla przesądzenia, czy w tym przypadku mamy do czynienia z prowadzeniem działalności gospodarczej, niezbędne jest wykazanie zaistnienia wskazanych wyżej cech działalności gospodarczej, określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Sam fakt, że tego typu działalność stanowi realizację zadań o charakterze użyteczności publicznej, w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236, z późn. zm.), których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, nie stanowi bowiem o tym, że gmina w tym zakresie nie prowadzi działalności gospodarczej, jeśli działalność ta ma znamiona wynikające z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 19 października 1999 r. sygn. akt III CZ 112/99, zostało wskazane, że *„diagnoza co do tego, czy danej działalności można przypisać cechy działalności gospodarczej, zależy od konkretnych okoliczności rozpoznawanej sprawy, a także od kontekstu prawnego. To ostatecznie stwierdzenie nabiera aktualności zwłaszcza w odniesieniu do gmin, albowiem ich działalność nie ma jednorodnego charakteru, a cele tej działalności oraz sposoby ich osiągania są bardzo różnorodne (...). Można przyjąć, że o tym, co - w ujęciu generalnym - jest działalnością gospodarczą gminy, przesądza wspólnie treść art. 9 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym w brzmieniu ustalonym przez art. 24 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej. Wynika z niego, że działalnością gospodarczą gminy jest działalność w zakresie wykraczającym poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, na którą zezwala odrębna ustawa (scil. inna niż ustawa samorządowa), a także działalność w zakresie zadań o charakterze użyteczności publicznej, prowadzona w ramach przewidzianych w odrębnej ustawie (przez komunalne zakłady budżetowe lub spółki prawa handlowego - art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej)”*.

Tym samym Sąd wyraził pogląd, że o prowadzeniu przez gminę działalności gospodarczej decydują określone formy wykonywania tej działalności. Również analiza sposobu ustalania cen i opłat za usługi może wskazywać na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku). Ponadto odrębne ustawy mogą wskazywać wprost na charakter danej działalności.

Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia można wywieść, że prowadzonej przez gminę działalności w zakresie świadczenia usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków w razie, gdy do wykonywania tych zadań nie została powołana odpowiednia jednostka organizacyjna gminy, z pewnością można przypisać cechy: ciągłości i zorganizowania. Co do przesłanki zarobkowego charakteru tej działalności należy jednak wskazać, że o ile sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk a zaspokojenie potrzeb wspólnoty mieszkaniowej, to przesłanka ta nie wystąpi. Tym samym prowadzona przez gminę działalność nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W takim przypadku grunty i budynki lub ich części, stanowiące infrastrukturę wodno-kanalizacyjną, będące własnością gminy realizującej samodzielnie, tj. bez powołania w tym celu jednostki organizacyjnej, zadania z zakresu gospodarki wodno-ściekowej, od 1 stycznia 2016 r. będą korzystały ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Grunty te i budynki lub ich części będą podlegały wykazaniu jako zwolnione w deklaracji na podatek od nieruchomości.

Natomiast budowle wchodzące w skład tej infrastruktury, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane tym podatkiem, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.