

15 07 2016
WJ 

WNIOSEK O UDZIELENIE WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH

Podstawa prawna: <i>Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych</i> (tj. z dnia 14 kwietnia 2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 561).)		
A. ADRESAT WNIOSKU		
Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach, ul. Targowa 18, 25-520 Kielce		
B. DANE WNIOSKODAWCY		
B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE		
Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat)		
<input type="checkbox"/> 1. <u>jednostka samorządu terytorialnego</u>	<input type="checkbox"/> 2. związek międzygminny	<input type="checkbox"/> 3. stowarzyszenie gmin, gmin i powiatów
<input type="checkbox"/> 4. związek, stowarzyszenie powiatów	<input type="checkbox"/> 5. samorządowe jednostki organizacyjne (w tym samorządowe osoby prawne)	<input type="checkbox"/> 6. beneficjenci dotacji z budżetów jst (w zakresie wykorzystania przyznanych dotacji)
Nazwa pełna Gmina Solec-Zdrój		
B.2. ADRES SIEDZIBY		
Powiat	Gmina	Miejscowość
Buski	Solec-Zdrój	Solec-Zdrój
Ulica	Nr domu	Nr lokalu
I Maja	10	
Kod pocztowy	Poczta	
28 – 131	Solec-Zdrój	
B.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA		
Należy wskazać jednostki redakcyjne przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (bez przytaczania treści przepisów)		
<ol style="list-style-type: none">1. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 716)2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 885)3. Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 139)4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16.01.2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 roku, poz.119 z późniejszymi zmianami).		
C. PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH I PYTANIA (PYTAŃ))		
Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) Gmina Solec-Zdrój prowadzi usługi w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków za pośrednictwem Referatu Urzędu Gminy . Działając na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2015 roku, poz. 139) jest zobowiązana do opracowania i zatwierdzenia taryfy. Wójt Gminy dokonał zatwierdzenia taryfy w dniu 22 października 2015 roku. Rada Gminy podjęła uchwałę w sprawie zatwierdzenia taryfy w sprawie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego oczyszczania ścieków w dniu 4 grudnia		

2015 roku uchwałą Nr XV/70/2015.

Podstawę do opracowania taryfy stanowią poniesione koszty za okres poprzedniego roku.

W kosztach stanowiących podstawę do opracowania taryfy znajdowały się kwoty z tytułu podatku od nieruchomości od infrastruktury komunalnej za okres ostatnich 12 m-cy przed rozpoczęciem procedury kalkulacji cen.

Przy kalkulacji cen za świadczone usługi Gmina nie dąży do osiągnięcia zysku. Nie zakłada przy podstawie do kalkulacji cen do ustalenia taryfy zysku, lecz jedynie zaspokojenie zbiorowych potrzeb mieszkańców. Nie występuje zatem przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności.

W związku z nowelizacją ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 23 lipca 2015 roku (Dz.U. z 2015 r. poz.1283) polegającą na dodaniu zapisu art. 7 ust. 1 pkt 15 „grunty i budynki i ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych za działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów”. Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku, oraz dotychczasowym stanowiskiem Ministerstwa Finansów, iż Gmina zajmując się działalnością zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków prowadzi działalność gospodarczą zmuszona była do wliczenia w cenę opłat również podatku od nieruchomości. **W konsekwencji dochody Gminy zostały zawyżone o kwoty z tytułu tegoż podatku. Również z wydatków bieżących Gmina płaciła naliczony w deklaracji podatek. Wszystkie wpływy z tytułu podatku od nieruchomości wykazywane były w sprawozdawczości o wykonaniu dochodów budżetowych .**

Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego wyżej

1. Czy Gmina powinna płacić podatek od nieruchomości od budowli wchodzących w skład infrastruktury komunalnej – wodociągowej i kanalizacyjnej?
2. Czy w związku ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów należy dokonać korekty złożonych deklaracji na 2016 rok, a co za tym idzie wszelkich rozliczeń finansowych – pieniężnych?

D. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w części C.

Gmina Solec-Zdrój prowadzi usługi w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Działając na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2015 roku, poz. 139) jest zobowiązana do opracowania i zatwierdzenia taryfy. Podstawę do opracowania taryfy stanowią poniesione koszty za okres poprzedniego roku. Przy kalkulacji cen za świadczone usługi Gmina nie dąży do osiągnięcia zysku. Nie zakłada przy podstawie do kalkulacji zysku, lecz jedynie zaspokojenie zbiorowych potrzeb mieszkańców. Nie występuje zatem przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności. W związku z dotychczasowym stanowiskiem Ministerstwa Finansów, iż Gmina zajmując się działalnością zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków prowadzi działalność gospodarczą zmuszona była do wliczenia w cenę opłat również podatku od nieruchomości. W konsekwencji dochody Gminy zostały zawyżone o kwoty z tytułu tegoż podatku. Również z wydatków bieżących Gmina płaciła naliczony w deklaracji podatek. Wszystkie wpływy z tytułu podatku od nieruchomości wykazywane były w sprawozdawczości o wykonaniu dochodów budżetowych Rb 27 i o wykonaniu podstawowych dochodów podatkowych Rb PDP.

W dniu 16 października 2015 roku Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów znak PL-LS.834.107.2015 z treści którego wynika „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”. „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 ostatnie 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 współcześnie 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.

Na marginesie należy wskazać na zapis art.20 ust.4 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę zgodnie z którym przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne ustalają niezbędne przychody, o których mowa w ust. 2 ustawy zapis wyłącza zatem możliwość osiągania zysku. Jak wskazano w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2010 r. IV SA/Wa 345/10 czy uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 17 grudnia 2009 r II SA/Ke 674/09 (pub. Centralna baza orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). wzrost cen nie może wynikać z maksymalizacji zysku/ uzyskania przychodów skutkujących powstaniem zysku.

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.

Ministerstwo Finansów Departament Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier z dnia 21 marca 2016 roku znak PL-LS.844.26.2016 skierowanego do Prezesa RIO w Lublinie wyjaśnia, co następuje:

W piśmie z dnia 16 października 2015r. znak: PI.LS.834.107.2015 zawarto opinię dotyczącą stosowania art. 7, ust.1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.)w kontekście prowadzonej przez gminę działalności w zakresie świadczenia usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków w przypadkach, gdy do wykonywania tych zadań nie została powołana odpowiednia jednostka organizacyjna gminy.

Tożsame stanowisko zaprezentowane zostało przez doktrynę przedmiotu.

Odpłatność, która pojawia się przy świadczeniu usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, nie może przesądzać o tym, że działalność ta ma charakter zarobkowy w rozumieniu art. 2 u.s.d.g. W konsekwencji od

2016 r. budynki i grunty te powinny być natomiast zwolnione ustawowo z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 u.o.p.l. (Poptawski Mariusz, Świadczenie przez gminę usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków a skutki w podatku od nieruchomości PPLiFS 2016/5/14-19).

Przywołując stanowisko sądów administracyjnych uznano, 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 w takich przypadkach nie wystąpi przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności, Tym samym przyjęto za słuszne stwierdzenie, że prowadzona w takich sytuacjach przez gminę działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W konsekwencji powyższego uznano również, że budowle stanowiące infrastrukturę wodnokanalizacyjną, będące własnością gminy realizującej samodzielnie, tj. bez powołania w tym celu jednostki organizacyjnej, zadania z zakresu gospodarki wodno-ściekowej, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości - zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

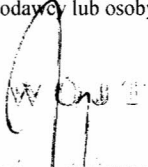
Biorąc powyższe pod uwagę należy podzielić pogląd o braku podstaw do kwestionowania w omawianych przypadkach nie opodatkowania gminnych budowli związanych z gospodarką wodno-ściekową. W przypadku, gdy budowle takie były uchwałą rady gminy zwolnione z podatku od nieruchomości, również brak jest podstaw do kwestionowania nie wykazywania ich w deklaracjach na podatek od nieruchomości.

Dodatkowo, co wymaga podkreślenia, przyjęto za zasadną opinię o nie prowadzeniu przez gminę działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wyłącznie w odniesieniu do działalności w zakresie świadczenia usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, a ponadto w przypadkach, gdy sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi w tym zakresie 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.

Należy bowiem zwrócić uwagę na specyficzny charakter tej konkretnej działalności.

W piśmie z dnia 15 października 2012 r. BS-5-bm-406/12/2734 Ministerstwo Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej stwierdziło, że „Z uwagi na to, że większość kosztów wchodzących w skład niezbędnych przychodów, będących podstawą kreowania taryf wod-kan. to koszty związane z posiadaniem majątkiem, jak amortyzacja i podatki, które mogą stanowić nawet 60% kosztów całkowitych, możliwości obniżenia przez regulatora wysokości taryf są ograniczone i dotyczą zwłaszcza marży zysku. W związku z powyższym oraz z uwagi na charakter usług - użyteczności publicznej, należy dopuścić sytuacje, że gminy zrezygnują z zapisanej w ustawie marży zysku. W przypadku usług wod-kan. istnieje bowiem bariera akceptowalności społecznej wzrostu cen za wodę i ścieki. Zgodnie z „Wytycznymi do przygotowania inwestycji w zakresie środowiska współfinansowanych przez FS i EFRR w latach 2007-2013” przyjmuje się, że wydatki gospodarstw domowych na wodę i ścieki nie powinny przekraczać 3% dochodów do dyspozycji. Najbardziej prawdopodobnym skutkiem przekroczenia tej bariery będzie wówczas ograniczenie stopnia ściągłości opłat, co może doprowadzić do załamania ekonomicznej podstawy funkcjonowania przedsiębiorstwa wod.-kan. Jeżeli zatem taryfy wzrosły na skutek zwiększenia np. kosztów eksploatacji i utrzymania, to w takiej sytuacji, z uwagi na ochronę interesów odbiorców usług, możliwe byłoby obniżenie marży zysku do poziomu zerowego”.

Mając powyższe na uwadze oraz fakt iż Gmina w ustalając ceny opłat w taryfie za sprzedaż wody oraz oczyszczanie ścieków z założenia nie kieruje w żadnym roku osiągnięciem zysku, a jedynie zaspokojeniem potrzeb mieszkańców nie powinna płacić „sama sobie” podatku od nieruchomości .

Data wypełnienia wniosku	Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej	Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej
14.07.2016	Adam Pałys	 mgr inż. Adam Pałys