



Wrocław, 23.10.2017r.

WPO-KP.310.3.2017.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1, art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2017r., poz.201 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r., poz.1785),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 11 sierpnia 2017r. (wpływ do organu 14 sierpnia 2017r.) z siedzibą przy
Wrocławiu, reprezentowanej przez Pełnomocnika Pana _____ - Zastępcę
Kwestora o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie ustalenia

- czy udostępnianie *wyłącznie* pracownikom i studentom tej Uczelni za niewielką odpłatnością, wjazdów na teren parkingów należących do Uczelni, będzie traktowane jako prowadzenie działalności gospodarczej uniemożliwiającej korzystanie przez Uczelnię ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy przepisu art.7 ust.2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie prawnym za prawidłowe stwierdzając, że:

pobieranie przez _____ od pracowników i studentów tej Uczelni niewielkich opłat za wjazd na parkingi podziemne i wielopoziomowe oraz na-

wierzchniowe miejsca postojowe znajdujące się w zasobach udostępniane wyłącznie pracownikom i studentom tej uczelni, nie stanowi działalności gospodarczej, wykluczającej zwolnienie od podatku od nieruchomości.

UZASADNIENIE

W dniu 14 sierpnia 2017r. do organu podatkowego wpłynął wniosek z siedzibą przy ul. o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie nie uznawania za działalność gospodarczą, pobieranie przez Uczelnię od pracowników i studentów tej Uczelni jednorazowych opłat za możliwość wjazdu na teren parkingów należących do uczelni a udostępnianych wyłącznie pracownikom i studentom tej uczelni.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

. posiada łącznie ok. 1000 miejsc postojowych w garażach podziemnych oraz w parkingu wielopoziomowym, a także posiada naziemne miejsca postojowe. Obecnie wszystkie miejsca postojowe są udostępniane bezpłatnie pracownikom i studentom Uczelni.

Koszty utrzymania miejsc postojowych w garażach podziemnych oraz na parkingu wielopoziomowym wyniosły w pierwszym półroczu tego roku około 600 000 zł za ok. 600 miejsc, tj. średnio 1000 zł za miejsce.

Koszty jednostkowe utrzymania miejsc postojowych naziemnych (oznakowanie, odśnieżanie, utrzymanie systemu kontroli dostępu) są zbliżone.

. zamierza wprowadzić opłaty za możliwość wjazdu na miejsca postojowe, żeby choć częściowo zmniejszyć koszty związane z ich utrzymaniem. Celem Wnioskodawcy nie jest osiąganie zysków lecz pokrycie części kosztów utrzymania i dlatego stawki opłat planowane przez uczelnię będą dużo niższe w porównaniu do komercyjnych opłat obowiązujących w strefie C płatnego parkowania, ustalanych przez ZDIUM.

Opłaty miałyby być wprowadzone za pomocą zmiany regulaminu korzystania z miejsc postojowych. Ich uiszczanie odbywałoby się po zalogowaniu do specjalnego portalu, który umożliwi wniesienie opłaty za pomocą serwisu płatniczego, a jednocześnie spowoduje nadanie uprawnień do wjazdu w systemie kontroli dostępu. Uprawnienie to będzie związane z elektroniczną legitymacją studencką oraz elektroniczną kartą pracowniczą, które posłużą do identyfikacji uprawnionego na szlabanie wjazdowym. Opłaty będą zróżnicowane w zależności od rodzaju miejsc postojowych. Opłata będzie wnoszona jednorazowo za cały rok z góry. Uprawnienie do wjazdu na teren miejsc postojowych ma być ważne do końca roku kalendarzowego, za który wnoszona jest opłata.

Uczelnia uważa, iż jej działalność polegająca na pobieraniu niewielkiej opłaty za wjazd na miejsca postojowe, nie spełnia definicji działalności gospodarczej, zawartej w art.2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016r.,poz.1829 z późn. zm.), gdyż podstawowe cechy o których stanowi definicja jak: zarobkowy i gospodarczy charakter (działalność wytwórcza, budowlana, handlowa i usługowa) oraz zawodowy charakter a także sposób jej wykonywania – zorganizowany i ciągły nie mają zastosowania w tejże sytuacji.

Zdaniem Uczelni zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że zamiarem(celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Wprawdzie należy się liczyć z możliwością nie osiągnięcia dochodu z prowadzonej działalności, czyli poniesienia straty lecz o zarobkowym charakterze działalności nie decyduje faktyczne osiąganie zysku lecz zamiar jego osiągnięcia.

Uczelnia wskazuje, że nie ma zamiaru osiągać dochodu(zysku).Dowodem na tę okoliczność jest skalkulowanie opłaty poniżej kwoty rynkowej, która gwarantowałaby pokrycie kosztów utrzymania miejsc postojowych.

Zdaniem Wnioskodawcy z uwagi na fakt, iż uczelnia nie ma zamiaru osiągać zysku czyli nadwyżki przychodów nad kosztami a więc prowadzić działalności zarobkowej, przy udostępnianiu własnym pracownikom i studentom miejsc postojowych znajdujących się w zasobach Uczelni, nie należy uznawać za prowadzenie działalności gospodarczej, pobieranie od tychże użytkowników parkingów niewielkiej odpłatności za możliwość wjazdu na miejsca postojowe. Wprowadzenie niewielkiej opłaty nie powinno spowodować uznania Uczelni za podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja dotyczy wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego organ podatkowy uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy w zakresie nie uznawania za działalność gospodarczą, pobieranie od własnych pracowników i studentów tej uczelni jednorazowo niewielkich opłat za wjazd na miejsca postojowe należące do Politechniki a udostępnianych wyłącznie pracownikom i studentom tej Uczelni.

Ustawodawca na mocy art.7 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r.,poz 1785) zwalnia od podatku od nieruchomości uczelnie, zwolnienie to nie dotyczy jednak przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą.

Celem tej regulacji nie jest więc zwolnienie z opodatkowania wszystkich nieruchomości stanowiących własność uczelni, ale tylko takich które nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Celem tej preferencji podatkowej jest zapewnienie Uczelni możliwości realizacji jej ustawowych zadań.

Zwolnienie zatem zależy od sposobu wykorzystywania przedmiotów opodatkowania (tylko zajęcie na działalność gospodarczą podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości).

Potwierdza to stanowisko orzecznictwo NSA –wyrok z 24 maja 2012r.,sygn. akt II FSK 2266/10 „każda część nieruchomości zajęta faktycznie na prowadzenie działalności gospodarczej podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg wyższych stawek związanych z tą działalnością gospodarczą.

Natomiast „w przypadku wykorzystywania bezpośrednio przez uczelnię wyższą jej nieruchomości celem prowadzenia działalności dydaktycznej, naukowej, badawczej, doświadczalnej, artystycznej, sportowej, rehabilitacyjnej lub diagnostycznej, nawet odpowiadającej kryteriom z art.2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016r.,poz.1829 z późn.zm.), działalność ta z uwagi na treść art.106 Prawa o szkolnictwie wyższym nie stanowiłaby działalności gospodarczej w rozumieniu ostatnio powołanej ustawy”- wyrok NSA z 21.12.2016r. o sygn. II FSK 37/14.

Należy przypomnieć, że przy interpretacji ulg i zwolnień podatkowych obowiązuje zakaz stosowania wykładni rozszerzającej. Wykładnia ścisła nie oznacza uwzględnienia w procesie interpretacyjnym jedynie literalnego brzmienia przepisu, lecz polega na jego precyzyjnym odczytaniu z uwzględnieniem kontekstu systemowego i funkcjonalnego.

Odnosząc wskazany stan prawny, co do stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku, należy ustalić czy Wnioskodawca posiadający status

uczelni, jest w tej konkretnej sytuacji „innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą” w rozumieniu art.1a ust 1 pkt 3 u.p.o.l. i tym samym czy prowadzona przez niego działalność w zakresie udostępniania miejsc parkingowych *wyłączenie* pracownikom uczelni i studentom tejże uczelni za niewielką odpłatnością, może być traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie podano definicji działalności gospodarczej na potrzeby ustawy, lecz w art.1a ust. 1 pkt 4 ustawodawca wskazał, iż na gruncie tejże ustawy jako działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016r.,poz. 1829 z późn. zm.).

Zgodnie z art.2 usdg, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Poddając analizie z punktu widzenia wymienionych cech działalność uczelni w zakresie udostępniania miejsc postojowych, należy stwierdzić, że jej profesjonalny i stały(powtarzalny) charakter nie budzi wątpliwości. Uczelnia wykonuje określony ciąg działań, a nie tylko pojedyncze czynności i to w taki sposób, że tworzą one pewną całość i nie stanowią odrębnego świadczenia usług.

Oceny wymaga kwestia czy działalność uczelni w tym zakresie można kwalifikować jako działalność zarobkową.

Zarobkowy cel działalności gospodarczej wiąże się z jej odpłatnością. Działalność jest zarobkowa jeśli 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).

Zarobkowego celu działalności gospodarczej nie należy kojarzyć z osiąganiem dochodów z tej działalności.

W jednym ze swych orzeczeń Sad Najwyższy stwierdził, że kryterium dochodowości nie jest konieczną cechą definiującą działalność gospodarczą(uchwała SN z 30 listopada 1992r. III CZP 134/92, LexPolonica nr 298580, OSNCP 1993, nr 5, poz.79).

W literaturze odróżnia się pojęcie zysku od zarobku wskazując, iż wyłącznie z tym drugim mamy do czynienia w przypadku działalności non profit, która w prawdzie jest zarobkowa to jednak dochód z niej osiągnięty w całości jest przeznaczony na pokrycie kosztów oraz realizację celów statutowych podmiotu działalność tę wykonującego. Działalność taką mogą wykonywać np. fundacje i stowarzyszenia.

W stosunkach zewnętrznych działalność ta w zasadzie w niczym nie odbiega od działalności innych podmiotów prowadzących ją w celu osiągnięcia zysku(a nie tylko zarobku).Rozróżnienie na pojęcie zysku i zarobku ma zatem znaczenie jedynie w stosunkach „wewnętrznych” danego podmiotu, jako że przesądza o celach przeznaczenia wypracowanego dochodu(zarobku).

Opisywana działalność przyniesie Uczelni dochody(element odpłatności).Bez znaczenia jest fakt, iż dochody te przeznaczone będą na pomniejszenie kosztów utrzymania miejsc postojowych. O zarobkowym charakterze działalności decyduje sam fakt istnienia (przynajmniej potencjalnie) możliwości zarobku.

Działalność Uczelni w tym zakresie należy uznać więc za zarobkową, nawet jeśli nie jest nastawiona na zysk, a jedynym jej celem jest zaspokojenie potrzeb pracowników i studentów w zakresie możliwości uzyskania miejsca parkingowego.

O uznaniu określonej podmiotowo działalności za działalność gospodarczą wypowiedział się WSA w Poznaniu w wyroku z 28.04. 2009r. o sygn. III SA/Po 374/08 formułując tezę, iż działalność gospodarczą muszą charakteryzować występujące łącznie trzy cechy funkcjonalne; zarobkowość, zorganizowanie formalne (czyli wy-

bór formy prawnej przedsiębiorczości) oraz ciągłość. Brak którejkolwiek z nich oznacza natomiast, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej (zob. m.in. komentarz do art. 2 [w:] A. Pawłowski (red.), Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, ABC, 2007.).

W pojęciu organizacji działalności gospodarczej tkwić więc mogą różne elementy, poczynając od wykonania podstawowych obowiązków dotyczących m.in. rejestracji działalności, zgłoszenia statystycznego, podatkowego i w zakresie ubezpieczeń społecznych, założenia rachunku bankowego, a także kontaktów handlowych z innymi przedsiębiorcami lub odbiorcami usług.

Należy więc przyjąć, że nie jest działalnością gospodarczą taka zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, która nie jest wykonywana w sposób zorganizowany w powyższym znaczeniu.

W art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2016r., poz. 1842 z późn. zm.) ustawodawca dopuścił prowadzenie działalności gospodarczej przez uczelnię, lecz musi ona być wyodrębniona organizacyjnie i finansowo od działalności, o której mowa w art. 13 i art. 14 ww. ustawy, w zakresie i formach określonych w statucie, w szczególności w formie spółek kapitałowych.

Skoro uczelnia w swoim wniosku nie wspomina o sposobie organizacji działalności dotyczącej pobierania opłaty za korzystanie z parkingów uczelnianych, należy domniemywać, iż nie prowadzi działalności w formie prawnej, która jest właściwa dla działalności gospodarczej.

Kryteria, na podstawie których ustala się czy dana działalność ma charakter gospodarczy, od dawna były również przedmiotem licznych orzeczeń Sądu Najwyższego.

W orzecznictwie sądowym wskazuje się na kilka istotnych cech, wystąpienie których, przesądza o tym czy w danym wypadku mamy do czynienia z działalnością gospodarczą czy też nie. W szczególności w uchwale siedmiu sędziów z 6 grudnia 1991r. (III CZP 117/91; OSNC 1992/5/65), Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że do cech tych należy zaliczyć: 1) zawodowy (a więc stały) charakter, 2) związaną z nim powtarzalność podejmowanych działań, 3) podporządkowanie zasadzie racjonalnego gospodarowania, oraz 4) uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Pogląd wyrażony w omawianej uchwale został następnie powtórzony w wyroku Sądu Najwyższego z 19 października 1996r. (III RN 4/96; OSNP 1997/10/160). Z kolei w postanowieniu z 19 października 1999r. (III CZP 112/99; OSNC 2000/4/78) Sąd Najwyższy – odwołując się do wcześniejszego orzecznictwa – stwierdził, że działalność gospodarczą wyróżnia kilka cech charakterystycznych, a mianowicie fachowość, podporządkowanie regułom opłacalności i zysku lub zasadzie racjonalnego gospodarowania, działanie na własny rachunek, powtarzalność działań oraz uczestnictwo w obrocie gospodarczym – wyrok NSA z 26 września 2008r. o sygn. II FSK 789/07. Podobnie wypowiedział się Sąd Najwyższy w uchwale z 23.02.2005r., III CZP 88/04.

Z zarobkowym charakterem działalności wiąże się uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Wymóg ten jest spełniony wówczas, gdy działalność gospodarcza realizowana jest przez odpłatne (ekwiwalentne) świadczenie wzajemne spełniane w ramach obrotu gospodarczego. Z uczestnictwem w obrocie gospodarczym wiąże się z wykonywaniem wielu czynności takich jak formułowanie ofert, zawieranie umów handlowych, ustalanie cen, wystawianie faktur. W rezultacie ich podejmowania realne jest osiągnięcie wpływów, których suma zapewni stosowny zysk.

Działalnością gospodarczą jest więc tylko działalność zewnętrzna (między przedsiębiorcami) mająca na celu świadczenie usług osobom trzecim.

Nie jest działalnością gospodarczą działalność prowadzona na potrzeby samej osoby prawnej lub zrzeszonych w niej członków. (Postanowienie SN z 29 kwietnia 1998r., III CZP 7/98; OSNC 1998/11/188).

Nie mają zyskowego charakteru działania wytwórcze, usługowe, których celem jest wyłącznie zaspokojenie potrzeb własnych. Nie stanowi więc działalności gospodarczej podejmowanie czynności wytwórczych lub usługowych bądź budowlano-

ných na własne potrzeby(E. Bieniek-Koronkiewicz, J.Sieńczyło-Chlabicz, Działalność gospodarcza...)-Kosikowski Cezary, ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz. Wyd.VII LexisNexis 2013.

W opisanym stanie faktycznym Wnioskodawca nie będzie uczestniczył w obrocie gospodarczym i nie będzie wykonywał działalności „na zewnątrz”. Jego działania będą skierowane na zaspokojenie wyłącznie potrzeb własnych i nie będą się wiązały z wyborem formy prawnej przedsiębiorczości w zakresie tej działalności. Zatem, nie można uznać tej aktywności za prowadzenie działalności gospodarczej. Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy w świetle opisanego stanu faktycznego należy uznać za prawidłowe.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art.53 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi -Dz.U. z 2016r.,poz. 718 z póź. zm.).

Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.54 §1 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta


Irena Kuczyńska

Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat