



Wrocław, 26.07.2018r.

WPO-KP.310.4.1.2018.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 2018r.,poz.800 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 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 28 maja 2018r. (wpływ do organu 28 maja 2018r.)

reprezentowanej przez Pełnomocnika Panią I
we Wrocławiu,

o wydanie interpretacji indywidualnej potwierdzającej, iż

udostępnianie pokoi gościnnych w budynku ~~ze~~ niewielką odpłatnością *wyłącznie* pracownikom i gościom tej Uczelni, na krótkie terminy w zależności od czasu trwania imprezy, nie będzie traktowane jako prowadzenie działalności gospodarczej, uniemożliwiającej korzystanie przez Uczelnię ze zwolnienia od podatku od nieruchomości

organ podatkowy

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

udostępnianie za niewielką odpłatnością przez [] we Wrocławiu pokoi gościnnych, usytuowanych w budynku [] wyłącznie gościom [] oraz jej pracownikom, na krótkie terminy w zależności od czasu trwania imprezy, nie stanowi działalności gospodarczej, wykluczającej zwolnienie od podatku od nieruchomości, na podstawie art.7 ust.2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

UZASADNIENIE

W dniu 28 maja 2018r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [] we Wrocławiu z siedzibą przy [] uzupełniony pismem z dnia 17 lipca 2018r., o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie potwierdzenia, iż nie należy uznawać za działalność gospodarczą, udostępnianie przez Uczelnię wyłącznie pracownikom i gościom tej Uczelni za niewielką odpłatnością pokoi gościnnych, na krótkie okresy uzależnione od czasu trwania imprezy.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

[] jest uczelnią publiczną działającą na podstawie ustawy z dnia 27 lipca 2005r. Prawo o Szkolnictwie Wyższym (Dz.U. z 2017r., poz. 2183 z późn. zm.). [] prowadzi działalność dydaktyczną, artystyczną i naukowo-badawczą i realizuje cele i zadania określone w Prawie o szkolnictwie wyższym i w Statucie.

Działania te realizuje m.in. przez organizowanie i przeprowadzanie konferencji, sesji naukowych, konkursów i koncertów.

W ramach tych wydarzeń uczelnia zaprasza wykładowców, naukowców, dydaktyków. Zaproszeni pedagodzy, goście czy przyjezdni pracownicy uczelni mają możliwość skorzystania z noclegów w pokojach gościnnych 1 i 2 osobowych (łącznie 6 pokoi i kuchnia), mieszczących się w budynku przy ul. [], który został wyremontowany i oddany do użytku w maju tego roku. Noclegi w pokojach gościnnych będą miały charakter okazjonalny i krótkotrwały, od jednej do kilku nocy i pobierana będzie za nie niewielka opłata. [] nie będzie udostępniała pokoi gościnnych dla osób nie związanych z uczelnią tzn. z zewnątrz, lecz jedynie dla osób zaproszonych na konkretne wydarzenia i pracowników. Pokoje będą udostępniane na krótkie terminy w zależności od czasu trwania danej imprezy.

Podkreślić należy, że pokoje nie będą udostępniane osobom nie związanym z Uczelnią- informacje o ich udostępnianiu nie będą rozpowszechniane wśród osób trzecich. A zatem działalność ta nie będzie ukierunkowana na prowadzenie usług hotelarskich na zewnątrz, lecz jedynie na zapewnienie komfortu i wygody osobom zapraszanym, które będą nocowały na miejscu wykonywania zleconych czynności.

Działalność ta nie jest zorganizowana a podejmowana jest wyłącznie w razie zaistnienia potrzeby zapewnienia noclegu pracownikom i gościom [] i w związku z prowadzeniem przez [] działalności statutowej.

Uczelnia uważa, iż jej działalność polegająca na pobieraniu niewielkiej opłaty za udostępnianie miejsc noclegowych, 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 poniesieniem straty lecz o zarobkowym charakterze działalności nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku lecz zamiar jego osiągnięcia.

Uczelnia wskazuje, że nie ma zamiaru osiągać dochodu(zysku).

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 gościom miejsc noclegowych znajdujących się w zasobach Uczelni, nie należy uznawać za prowadzenie działalności gospodarczej, pobieranie od tychże użytkowników niewielkiej odpłatności za możliwość korzystania z pokoi gościnnych.

Wprowadzenie niewielkiej opłaty nie powinno spowodować uznania Uczelni za podmiot prowadzący działalność gospodarczą, zwłaszcza, że będzie ona w całości przeznaczona na pokrycie kosztów oraz realizację celów statutowych uczelni

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, udostępnianie wyłącznie pracownikom i gościom tej Uczelni, za niewielką odpłatnością, na krótkie okresy pokoi gościnnych należących do Uczelni.

Ustawodawca na mocy art.7 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r.,poz 1785 z późn. zm.) 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 pokoi gościnnych *wyłącznie* pracownikom uczelni i gościom 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 za złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Poddając analizie z punktu widzenia wymienionych cech działalność uczelni w zakresie udostępniania miejsc noclegowych, należy potwierdzić, 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 Sąd 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 i realizację celów statutowych uczelni. 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 gości

i pracowników w zakresie możliwości uzyskania miejsca noclegowego na czas trwania imprezy.

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 wybór 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 i ciągły 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.

Uczelnia w uzupełnieniu wniosku twierdzi, iż jej działalność dotycząca udostępniania uczelnianych miejsc noclegowych, nie będzie wyodrębniona ani organizacyjnie ani finansowo, a więc nie będzie prowadzona w formie prawnej, która jest właściwa dla działalności gospodarczej, jaką dopuszcza ustawa i statut uczelni.

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 wykonywanie 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 budowlanych na własne potrzeby (E. Bieniek-Koronkiewicz, J. Sieńczyło-Chłabczyk, 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 wyłącznie na zaspokojenie 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.

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 2018r., poz. 1302).

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

Z up. Prezydenta

Irena Kubiś
Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat

-2-