Łukasz Ciszewski
Business Lex, Poznań

# Charakter prawny i skutki podatkowe dopłat

*Zgodnie z art. 24 ust. 6 Ustawy z 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, rada gminy może podjąć uchwałę o dopłacie dla jednej, wybranych lub wszystkich taryfowych grup odbiorców usług. Dopłatę gmina przekazuje przedsiębiorstwu wodociągowo-kanalizacyjnemu.*

Cel opisanej regulacji jest jasny. Ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu oraz wydane na podstawie jej art. 23 rozporządzenie taryfowe' wprowadziły, przynajmniej formalnie, zasadę, iż ceny i stawki opłat stosowane przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne winny zapewniać mu niezbędne przychody na poziomie gwarantującym pokrycie kosztów funkcjonowania. Oczywiście rozporządzenie taryfowe nakazuje chronić odbiorców przed nieuzasadnionym wzrostem kosztów świadczenia usług, jednakże w sytuacji, gdy koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo są celowe i uzasadnione, kontekst społeczny pozostaje dla procedury taryfowej obojętny. W tym stanie rzeczy ustawodawca, rozumiejąc, że wysokość cen i stawek opłat z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków to nie tylko kwestia ekonomicznej kalkulacji, ale również, a może przede wszystkim, kwestia dostępności usług zaspokajających podstawowe potrzeby człowieka, zdecydował o tym, iż rada gminy ma prawo uchwalić dopłatę, którą przekazuje przedsiębiorstwu wodociągowo-kanalizacyjnemu po to, by ograniczyć koszty ponoszone bezpośrednio przez odbiorców usług. Zatem cel i uzasadnienie wprowadzenia opisywanej regulacji nie pozostawiają żadnych wątpliwości. Niestety, nie do końca można to samo powiedzieć o praktycznej stronie stosowania przedmiotowej regulacji. Przepis art. 24 ust. 6 jest po prostu zbyt lakoniczny, co pozostawia pole do różnych interpretacji.

## Warunki przekazania dopłaty

Pierwsza kwestia, jaka się nasuwa przy wykładni art. 24 ust. 6 ustawy, dotyczy warunków przekazania dopłaty i kręgu podmiotów uprawnionych do skorzystania z niej. Z treści ustawy wyraźnie wynika, iż rada gminy ma pełną dowolność przy podejmowaniu decyzji o przekazaniu dopłaty. W przepisie brakuje bowiem zarówno przestanek wskazujących na okoliczności, których zaistnienie uprawniałoby radę do przyznania dopłaty, jak i wyłączeń przedmiotowych czy podmiotowych, uniemożliwiających przyznanie dopłaty w określonych sytuacjach czy też konkretnym odbiorcom usług. Zatem decyzja rady gminy w sprawie przyznania dopłaty i - co ważne - określenia jej wysokości jest w pełni decyzją uznaniową samej rady. Wydaje się, że możliwe jest w uchwale zarówno ustalenie, iż dopłata gminy będzie miała określoną z góry wysokość, jak i wskazanie, iż gmina dopta do każdego metra sześciennego określoną kwotę. Jedynym ograniczeniem w omawianej sferze, wynikającym z samej ustawy, jest zasada równego traktowania odbiorców w ramach konkretnej grupy taryfowej. Rada gminy może przyznać dopłatę jednej, kilku lub wszystkim grupom taryfowym, nie może natomiast stosować innego klucza doboru osób uprawnionych. Nie może dla przykładu przyznać dopłaty jedynie osobom o najniższych dochodach, bezrobotnym itp. Zawsze z dopłaty korzysta co najmniej jedna cała grupa taryfowa. Jeżeli natomiast chodzi o przeznaczenie dopłaty, to tutaj znowu brak jest przeszkód do podjęcia swobodnej decyzji rady. Dopłata może dotyczyć każdej ceny i stawki opłaty z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków zawartej w taryfach. Dopłata może być przeznaczona zarówno na zmniejszenie ceny 1 $m^3$ dostarczanej wody czy odprowadzanych ścieków, jak i na pokrycie za odbiorców kosztów opłaty abonamentowej. Ustawa nie zawiera

przy tym przeszkód ku temu, by dopłaty dla różnych grup taryfowych miały inną wysokość czy też wręcz byty przeznaczone na pokrycie innych kosztów usług wodociągowo-kanalizacyjnych. Choć trzeba przyznać, iż w praktyce takie różnicowanie jest bardzo rzadkie.

**Moment podjęcia uchwały**

Umiejscowienie regulacji dotyczącej przekazania dopłat w art. 24 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków sugerowałoby ścisły związek tej instytucji z procedurą uchwalania taryf. Bliższa analiza, zwłaszcza celowościowa, omawianej regulacji pozwala jednak uznać, iż ma ona charakter autonomiczny w stosunku do decyzji rady w zakresie zatwierdzenia taryf. Oznacza to, iż rada gminy ma prawo podjąć uchwałę o dopłacie nie tylko równolegle z uchwaleniem nowych taryf (czyli tak, by dopłata obejmowała cały rok taryfowy), ale również później, a zatem już w trakcie obowiązywania taryf. W tym wypadku od momentu przekazania dopłaty przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne po prostu odpowiednio umniejszy zobowiązania poszczególnych odbiorców usług. Jeżeli tak, to. konsekwentnie należy przyjąć, iż przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, przygotowując wniosek taryfowy, w przygotowywanej kalkulacji nie uwzględnia dopłat, nawet jeśli rada gminy wyprzedzająco uchwaliłaby dopłatę i jej wartość byłaby znana w momencie sporządzania wniosku taryfowego. Zatem w przypadku uchwalenia dopłat mamy sytuację, w której zatwierdzone przez radę gminy taryfy zawierają stawki wyższe niż te rzeczywiście (faktycznie) pobierane przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne.

Należy mieć świadomość, iż w aktualnie obowiązującym stanie prawnym poza uchwaleniem taryfy w sposób - można rzec - klasyczny, czyli po przeprowadzeniu pełnej procedury taryfowej i podjęciu stosownej uchwały przez radę **gminy, ceny i stawki opłat za usługi** wodociągowo-kanalizacyjne mogą obowiązywać również w związku z innymi zdarzeniami.

Zgodnie z art. 24 ust. 8 ustawy, jeżeli rada gminy nie podejmie uchwały w zakreślonym dla niej 45-dniowym terminie (liczonym od dnia złożenia wniosku taryfowego), taryfy zweryfikowane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) wchodzą w życie po upływie 70 dni od dnia złożenia tego wniosku. Ponadto zgodnie z art. 24 ust. 9a ustawy, na uzasadniony wniosek przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego rada gminy, w drodze uchwały, przedłuża czas obowiązywania dotychczasowych taryf, lecz nie dłużej niż o rok. I wreszcie zgodnie z art. 24a ustawy w pierwszych 18 miesiącach od podjęcia działalności przez powołane lub utworzone przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne lub podjęcia przez istniejące przedsiębiorstwo nowego rodzaju działalności gospodarczej w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków, obowiązują ceny i stawki opłat uchwalone przez radę gminy (bez wniosku taryfowego ze strony przedsiębiorstwa).

Pojawia się pytanie, czy przy wskazanych sposobach ustalenia cen i stawek opłat za usługi wodociągowo-kanalizacyjne rada gminy również posiada uprawnienie do uchwalenia dopłat. Moim zdaniem, jak najbardziej tak, bowiem – jak i wcześniej wskazano - cel regulacji art. 24 ust. 6 powoduje, iż ma ona charakter autonomiczny w stosunku do zwyczajnej procedury taryfowej i może być stosowana również poza nią.

**Kwestie podatkowe**

Ważną kwestią związaną z dopłatą jest jej kwalifikacja pod względem podatkowym. Ponieważ przeważająca część przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych działa w formie spółek prawa handlowego albo zakładów budżetowych, niezbędne będzie przeanalizowanie konsekwencji przekazania dopłaty w świetle regulacji ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, którym podlegają zarówno spółki kapitałowe, jak i zakłady budżetowe.

**Podatek dochodowy od osób prawnych**

Co do zasady - ponieważ dopłata otrzymana przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne jest formą uiszczenia przez gminę za odbiorcę części jego zobowiązania - przedsiębiorstwo winno wliczyć ją sobie do przychodu, powiększając w konsekwencji podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Należy mieć jednak świadomość, iż art. 17 ust. l pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, iż wolne od podatku są dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach.
Co prawda, artykuł ten został uchylony przez art. l pkt 13a tiret pierwsze Ustawy z 12 listopada 2003 r. zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych z dniem l stycznia 2004 r., ale znajduje zastosowanie do dotacji przyznanych do 31 grudnia 2006 r.

Konsekwencje takiego stanu prawnego (zarówno w zakresie kalkulacji przychodu, jak i kosztów jego uzyskania) bardzo precyzyjnie wyjaśnia pismo Urzędu Skarbowego w Jaśle z 27 maja 2004 r. (OP-423/3/04), opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów[2].

Zwolnienie wskazane w art. 17 ust. l pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczy dochodów z tytułu wszelkich dotacji, udzielonych z budżetu państwa bądź budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Dla zakresu tego zwolnienia nie jest istotny rodzaj dotacji, ich charakter ani ich określenie jako dotacji przedmiotowych, podmiotowych czy też celowych, ważne jest natomiast źródło ich pochodzenia.

Otrzymując dotacje, które są objęte zwolnieniem z podatku na podstawie wyżej wymienionego przepisu, należy pamiętać, że dotacja staje się przychodem podatnika w momencie faktycznego jej otrzymania.

Zgodnie z art. 16 ust. l pkt 58 wyżej wymienionej ustawy za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wydatków ani kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa m.in. w art. 17 ust. l pkt 14-14bww. ustawy.
Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów (art. 15 ust. 2 ww. ustawy). Powyższą zasadę stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest z niego zwolniona (w takim przypadku stosuje się przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 ustawy).

W związku z powyższym w przypadku, gdy podatnik nie może ustalić kosztów przypadających na poszczególne źródła uzyskiwanych przychodów, należy stosować zasadę proporcjonalności, dotyczącą ustalenia kosztów uzyskania przychodów, uwzględniając udział uzyskanego danego przychodu w ogólnej kwocie przychodów.

**Podatek VAT**

Zgodnie z art. 29 ust. l ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania wskazanym podatkiem jest obrót. Obrotem jest natomiast kwota należna z tytułu sprzedaży, obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy, pomniejszona o kwotę należnego podatku, a także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze, związana z dostawą lub świadczeniem usług. Ponieważ dopłata określona w art. 24 ust. 6 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków bez wątpienia związana jest ze świadczeniem usług, należy uznać, iż kwota dopłaty będzie stanowiła część obrotu przedsiębiorstwa.

W piśmie Izby Skarbowej w Gdańsku z 29 sierpnia 2005 r. czytamy *Biorąc pod uwagę*

*fakt, iż obrót w rozunieniu ustawy* o *VAT nie zawiera kwoty należnego podatku – otrzymane dopłaty należy traktować jako kwoty brutto (z zawartym w nich podatkiem od towarów i usług według właściwych sta wek podatkowych).*

Na zakończenie warto jeszcze wskazać na art. 19 ust. 21 tej ustawy, który w odniesieniu do dotacji należnych na podstawie odrębnych przepisów ustanawia szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy z tytułu podatku od towarów i usług w związku z otrzymanymi dopłatami powstaje bowiem dokładnie z chwilą uzna nią rachunku bankowego podatnika (odpowiednio dotyczy to części dopłaty).

**Odmienny punkt Widzenia**

Z punktu widzenia gmin dopłata jest instrumentem bardzo elastycznym i rzeczywiście umożliwia kształtowanie finalnego kosztu świadczenia usług wodociągowo-kanalizacyjnych ponoszonego przez odbiorców usług. Praktyka pokazuje, że rady gmin z instrumentu tego chętnie korzystają.

Z kolei z punktu widzenia przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, z założenia, dopłaty winny być neutralne, co nie do końca - jak się okazuje - jest prawdą w sytuacji, gdy rady gmin ustalają dopłaty zwykle bez świadomości, iż ich nominalną wysokość należy traktować jako wartość brutto (tzn. już z zawartym podatkiem VAT).

**Źródła**


1. Rozporządzanie Ministra Infrastruktury z 12 marca 2002 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (Dz.U. nr 26, poz. 257).
2. www.mofnet.gov.pl.
3. Pismo Izby Skarbowej w Gdańsku z 29 sierpnia 2005 r. (PI/005-2288/04/CIP) - www.mofnet.gov.pl.