

ITPP1/443-1167/12/AT

2012.12.24

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Opodatkowanie VAT opłat pobieranych za zagospodarowanie odpadami komunalnymi.

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112 poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 21 września 2012 r. (data wpływu 25 września 2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 25 września 2012 r. został złożony wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

W dniu 15 lipca 2011 r. podpisana została przez Prezydenta RP ustawa z dnia 1 lipca 2011 r. o zmianie ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. W dniu 25 lipca 2011 r., w Dzienniku Ustaw Nr 152, poz. 897, opublikowana została ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

Przepisy tej ustawy wprowadziły konieczność zapewnienia przez gminy nowych zasad utrzymania czystości i porządku na terenie gminy między innymi poprzez:

- * objęcie wszystkich właścicieli nieruchomości na terenie gminy systemem gospodarowania odpadami komunalnymi,
- * nadzorowaniu gospodarowania odpadami komunalnymi, w tym realizacji zadań powierzonych podmiotom odbierającym odpady komunalne od właścicieli nieruchomości,
- * zorganizowanie przetargu na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości,
- * określenie wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, która będzie pokrywała oraz uwzględniała w szczególności koszty odbierania, transportu, odzysku, w tym recyklingu, a także unieszkodliwiania odpadów.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu

czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2005 r. Nr 236, poz. 2008 ze zm.), ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), istniejącymi wykładnikami prawnymi oraz opracowaniem "Wytyczne dla gmin dotyczące wdrażania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi", wydanym przez Ministerstwo Środowiska w listopadzie 2011 r., zarządzanie systemem gospodarowania odpadami komunalnymi może być prowadzone bezpośrednio przez wydzieloną jednostkę urzędu gminy, może tą funkcję spełniać specjalnie utworzony wydział lub referat, samorządowa jednostka budżetowa lub gmina może powierzyć zarządzanie systemem spółce będącej własnością gminy. W ? systemem gospodarowania odpadami komunalnymi zarządzać będzie ?. - jednostka budżetowa, która jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Nowy system zarządzania odpadami rusza 1 lipca 2013 r. i do tego dnia powinna być określona wysokość "opłaty śmieciowej".

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy do ustalonej opłaty za gospodarowanie odpadami stosuje się podatek VAT...

Zdaniem Wnioskodawcy, opłata, do której stosuje się przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, ustawowo nałożona na właścicieli nieruchomości, nie może podlegać przepisom ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług. Istotne w sprawie jest, że gminy (również jednostki budżetowe) mogą być podatnikami VAT, ale tylko wtedy, gdy wykonują czynności na podstawie umów cywilnoprawnych.

Zgodnie z przepisem art. 6c ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, gminy są zobowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, ale obowiązku tego nie realizują na podstawie umów cywilnoprawnych - właściciel nieruchomości i gmina nie zawierają żadnej umowy lecz w oparciu o ustawę, każda ze stron realizuje nałożone na nią obowiązki.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Z art. 7 ust. 1 cyt. ustawy wynika, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (?).

Natomiast z art. 8 ust. 1 ww. ustawy wynika, że przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (?).

Stosownie do art. 15 ust. 1 cyt. ustawy stanowi, iż podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie

działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 ww. ustawy).

W myśl art. 15 ust. 6 cyt. ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Z powyższego wynika, że wyłączenie organów władzy publicznej z zakresu podatku od towarów i usług uzależnione jest od spełnienia przesłanki podmiotowej - ich statusu i przesłanki przedmiotowej - a więc od charakteru podejmowanych przez organy działań.

Ponadto, jak stanowi z § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 ze zm.), zwalnia się od podatku czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Ze złożonego wniosku wynika, że znowelizowana ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 391) nakłada na Gminę obowiązek pobierania tzw. opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ? systemem gospodarowania odpadami komunalnymi zarządzać będzie Wnioskodawca (jednostka budżetowa), będący podatnikiem podatku od towarów i usług.

Ustosunkowując się do powyższego, na wstępie wskazać należy, że stosownie do art. 2 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2001 r. Nr 142 poz. 1591 ze zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Gmina posiada osobowość prawną.

W myśl art. 6 ust. 1 ww. ustawy, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym).

W celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi (art. 9 ust. 1 ww. ustawy).

Z kolei, stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 391), utrzymanie czystości i porządku w gminach należy do obowiązkowych zadań własnych gminy.

W rozdziale 3a "Gospodarowanie odpadami komunalnymi przez gminę" znowelizowanej ustawy wskazano, iż gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Rada gminy może, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, postanowić o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne (art. 6c ust. 1 i ust. 2).

Na mocy art. 6d ust. 1 ww. ustawy, wójt, burmistrz lub prezydent miasta jest obowiązany zorganizować przetarg na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 6c, albo przetarg na odbieranie i zagospodarowanie tych odpadów.

Właściciele nieruchomości, o których mowa w art. 6c, są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h ww. ustawy).

Stosownie do art. 6j ust. 1 ww. ustawy, w przypadku nieruchomości, o której mowa w art. 6c ust. 1, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi iloczyn:

- * liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość, albo
- * ilości zużytej wody z danej nieruchomości, albo
- * powierzchni lokalu mieszkalnego
- * oraz stawki opłaty ustalonej na podstawie art. 6k ust. 1.

W ust. 2 tego artykułu wskazano, że w przypadku nieruchomości, o której mowa w art. 6c ust. 1, rada gminy może uchwalić jedną stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od gospodarstwa domowego.

W przypadku nieruchomości, o której mowa w art. 6c ust. 2, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi iloczyn liczby pojemników z odpadami komunalnymi powstałymi na danej nieruchomości oraz stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6k ust. 1 pkt 2 (art. 6j ust. 3 ustawy).

W myśl art. 6l ww. ustawy, rada gminy określi, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, termin, częstotliwość i tryb uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, biorąc pod uwagę warunki miejscowe.

Zgodnie z art. 6m ust. 1 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, właściciel nieruchomości jest obowiązany złożyć do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta deklarację o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w terminie 14 dni od dnia zamieszkania na danej nieruchomości pierwszego mieszkańca lub powstania na danej nieruchomości odpadów komunalnych.

W przypadku zmiany danych będących podstawą ustalenia wysokości należnej opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi lub określonej w deklaracji ilości odpadów komunalnych powstających na danej nieruchomości właściciel nieruchomości jest obowiązany złożyć nową deklarację w terminie 14 dni od dnia nastąpienia zmiany. Opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w zmienionej wysokości uiszcza się za miesiąc, w którym nastąpiła zmiana (art. 6m ust. 2 ustawy).

Z art. 6o powołanej ustawy wynika, że w razie niezłożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo uzasadnionych wątpliwości co do danych zawartych w deklaracji wójt, burmistrz lub prezydent miasta określa, w drodze decyzji, wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, biorąc pod uwagę uzasadnione szacunki, w tym średnią ilość odpadów komunalnych powstających na nieruchomościach o podobnym charakterze.

Natomiast, jak wynika z art. 6p ustawy, w razie stwierdzenia, że właściciel nieruchomości nie uiścił opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo uiścił ją w wysokości niższej od należnej, wójt, burmistrz lub prezydent miasta określa, w drodze decyzji, wysokość zaległości z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Zauważyć należy także, że zgodnie z art. 6q cyt. ustawy w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta.

Mocą art. 6r ust. 1 cyt. ustawy, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy.

Jak wynika z art. 6r ust. 2 ww. ustawy, z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina pokrywa koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, które obejmują koszty:

- * odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych;
- * tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych;
- * obsługi administracyjnej tego systemu.

Rada gminy określi, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, szczegółowy sposób i zakres świadczenia usług w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów, w zamian za uiszczoną przez właściciela nieruchomości opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi, w

szczegółności ilość odpadów komunalnych odbieranych od właściciela nieruchomości, częstotliwość odbierania odpadów komunalnych od właściciela nieruchomości i sposób świadczenia usług przez punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych (art. 6r ust. 3 ww. ustawy).

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz cytowany stan prawny, należy stwierdzić, iż na mocy powołanych przepisów Gmina jest zobowiązana do odbioru odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, przejmie zatem od właścicieli nieruchomości obowiązki w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi.

Mając na uwadze powołane regulacje ustawy o podatku od towarów i usług, jak również stosowne przepisy znowelizowanej ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, wskazać należy, że ustalając stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i pobierając ją od właścicieli nieruchomości, Gmina występować będzie w pozycji nadrzędnej w stosunku do podmiotów uczestniczących w danej czynności (właścicieli nieruchomości), wykonując zadania z zakresu władzy publicznej określone w przepisach ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) - art. 7 ust. 1 pkt 3, z którego wynika, że zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

Określony w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach charakter opłaty wskazuje, iż w istocie mamy do czynienia z "daniną publiczną" - opłata ustalana jest w sposób określony w ustawie i stanowi dochód gminy przeznaczony na działania wykonywane w interesie publicznym.

Podkreślić przy tym należy, iż - jak wskazano - w przedmiotowej sprawie w miejscowości ? systemem gospodarowania odpadami komunalnymi zarządza Wnioskodawca (jako jednostka budżetowa Gminy), będący podatnikiem podatku od towarów i usług.

Zatem stosownie do powołanych na wstępie regulacji, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, których pobór wynika z wymogów nałożonych przez przepisy prawa, nie stanowią wynagrodzenia za świadczoną usługę, lecz opłatę mającą charakter daniny publicznej,

Uwzględniając powyższe, stwierdzić należy, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww.

ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.