

I SA/Wr 14/14 - Wyrok

Data orzeczenia	2014-03-03
Data wpływu	2014-01-07
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
Sędziowie	Daria Gawlak-Nowakowska /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe Podatek od towarów i usług
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	*Oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 29 ust. 1; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący: sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska, Sędziowie: sędzia WSA Ewa Kamieniecka, sędzia WSA Daria Gawlak-Nowakowska (sprawozdawca), Protokolant: asystent sędziego Marek Sosnowski, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 19 lutego 2014 r. sprawy ze skargi "A" sp. z o.o. we W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w P. działającego w imieniu Ministra Finansów z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług oddala skargę

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w P.; zwanego dalej organem podatkowym) wydana na rzecz "A" Sp. z o.o. z siedzibą we W. (zwana dalej spółka, strona, wnioskodawca, skarżąca) z dnia [...] r. o nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług.

We wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej strona przedstawiła następujący stan faktyczny (zdarzenie przyszłe). Spółka planuje zakupić nieruchomość, którą następnie ma zamiar wynajmować innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i wytwarzającym odpady. Z dniem 1 stycznia 2012 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. Nr 152, poz. 897 ze zm.) reformująca od dnia 1 lipca 2013 r. dotychczasowy model gospodarki odpadami a gospodarowanie odpadami komunalnymi. Danina ma ta wszelkie prawne cechy opłaty lokalnej, co potwierdził ustawodawca w art. 6q ustawy zmienianej, stwierdzając, że w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r, poz. 749 ze zm., zwana dalej O.p.), z tym, że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta. Na podstawie art. 6k ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2012 r., poz. 391 ze zm., zwana dalej u.u.c.p.g) wysokość comiesięcznej opłaty śmieciowej zależy od uchwały rady gminy. Jednocześnie pozostawiono radzie gminy swobodę w wyborze jednej z kilku wskazanych w ustawie metod ustalania jej wysokości, nie wskazując przy tym przesłanek dokonania takiego wyboru. W tym zakresie decyduje tylko i wyłącznie rada gminy. Przenosząc powyższe na grunt niniejszego zapytania, mając na uwadze treść u.u.c.p.g. i uchwał Rady Miejskiej W., strona wskazała, że jeżeli z umowy najmu wynikać będzie, iż w związku z wynajętym lokalem (w którym prowadzona będzie działalność gospodarcza i wytwarzane będą odpady) obowiązek uregulowania kwestii odbioru odpadów komunalnych spoczywać będzie na właścicielu nieruchomości, to złożenie deklaracji "śmieciowej" będzie obowiązkiem wynajmującego, tj. wnioskodawcy. Niemniej, mając na uwadze treść § 6 Regulaminu utrzymania czystości i

porządku na terenie W., deklaracja ta nie jest dowolną, lecz musi przewidywać spełnienie wszystkich przesłanek i wymogów, o których zadecydowała Gmina. I tak, łączna pojemność pojemników, w które powinna być wyposażona dana nieruchomość (w której świadczona będzie praca) nie może być mniejsza niż 15 l na pracownika, a szczególne określone w uchwale rodzaje działalności obwarowane są obowiązkiem dodatkowego powiększenia tej pojemności. Najemcy deklarować będą stronie wszelkie dane niezbędne do ustalenia opłaty, deklarować będą częstotliwość wywozu i oświadczać będą ewentualną segregację odpadów. Zatem wysokość "opłaty śmieciowej", która w drodze decyzji zostanie nałożona na stronę po zakupie przedmiotowej nieruchomości, uzależniona będzie od charakteru i rozmiaru prowadzonej działalności przez podmioty najmu, tj. jej rodzaju i od ilości pracowników, którzy świadczyć będą pracę w danym lokalu. Zatem to czynniki leżące po stronie najemcy decydować będą o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami, która nałożona zostanie na spółkę w drodze decyzji. Spółka będzie z kolei obciążała najemców taką częścią opłaty, która na nich przypada. Zgodnie z art. 6i w związku z art. 6h u.u.c.p.g. obowiązek ponoszenia opłaty przez właściciela nieruchomości za gospodarowanie odpadami komunalnymi powstaje: w przypadku nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 1 (nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy) – za każdy miesiąc, w którym na danej nieruchomości zamieszkuje mieszkaniec; w przypadku nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 2 (nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne) – za każdy miesiąc, w którym na danej nieruchomości powstały odpady komunalne. Strona wskazała, że cena za usługę najmu nie będzie uwzględniała opłaty za gospodarowanie odpadami, bowiem nie jest ona możliwa do przewidzenia na etapie poszukiwania kontrahentów, a ponadto – jest bezpośrednio zależna od rozmiaru działalności przyszłych najemców.

W związku z powyższym zadając pytanie strona wniosła o potwierdzenie, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi (tzw. "opłata śmieciowa") niestanowiąca podstawy ustalenia wysokości ceny usługi najmu, która powstanie w sposób bezpośrednio zależny od usługobiorcy (najemcy), nie będzie stanowić elementu podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 Nr 177, poz. 1054 ze zm., zwana dalej ustawą VAT).

Zdaniem wnioskodawcy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi (tzw. "opłata śmieciowa") niestanowiąca podstawy ustalenia wysokości ceny usługi najmu, która powstanie w sposób bezpośrednio zależny od usługobiorcy (najemcy), nie będzie stanowić elementu podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT. Pobierając przedmiotowe opłaty gmina (jej organ wykonawczy) działa jako organ władzy publicznej, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT. Zgodnie z tym przepisem 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. Gmina nie jest więc w tym zakresie podatnikiem VAT. Opłaty przez nią pobierane nie stanowią zatem przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Nie stanowią obrotu. Wobec tego "opłata śmieciowa" nakładana na spółkę przez gminę, wynikająca z decyzji administracyjnej nie będzie powiększona o należny podatek VAT, bowiem pozostaje poza działaniem tej ustawy.

Zdaniem strony "refakturuje", tj. przenosząc na najemców koszty związane z wynajmowaną nieruchomością, które spółka zmuszona byłaby ponieść bez względu na to, czy znajdzie kontrahentów (najemców), czy też nie – zgodnie z dotychczasową linią interpretacyjno-orzeczniczą – zobowiązana będzie włączyć do podstawy opodatkowania i wykazać odpowiedni podatek VAT. Przykładem takiego kosztu jest wartość podatku od nieruchomości przypadająca na wynajmowany lokal. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ma charakter majątkowy i ciąży na właścicielu nieruchomości. Refundacja

wydatku ściśle związanego z przedmiotem najmu, mającego niewątpliwie wpływ na ustalenie warunków najmu w zakresie kalkulacji czynszu powinna także być opodatkowana stawką podatku właściwą dla samego czynszu. Podkreśliła, że tylko takie daniny publiczne, które mają charakter majątkowy, tj. są związane z samym posiadaniem nieruchomości, a ich wysokość nie zależy od tego, czy są wynajmowane/dzierżawione – stanowią element cenotwórczy i są składnikami podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT. Na poparcie powyższego stanowiska strona powołała poglądy doktryny, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz stanowisko organu podatkowego wyrażone w dwóch interpretacjach indywidualnych o nr IBPP1/443-444/08/JP i nr ITPP1/443-1210/09/AJ.

Końcowo wskazała, że "opłata śmieciowa" nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ jej uiszczenie nie będzie warunkować wykonania usługi podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem (usługi najmu). Nie stanowi ona elementu kalkulacji kosztów usługi i nie będzie wchodzić w skład kwoty należnej z tytułu najmu od nabywcy usługi, stąd nie będzie stanowić obrotu, a w konsekwencji podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jej wysokość bowiem bezpośrednio zależna jest od czynników leżących po stronie przyszłych najemców. Gdyby spółka nie zdecydowała się na najem powierzchni, to nie byłaby obciążona "opłatą śmieciową" przypadającą na najemców, stąd wnosi o potwierdzenie swojego stanowiska o niepodleganiu opłaty śmieciowej regulacjom VAT w omawianym zakresie. Wskazała, że wystawiać będzie noty obciążeniowe na najemców (bez podatku VAT).

W powołanej na wstępie interpretacji indywidualnej organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe.

W pierwszej kolejności przytoczył treść art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1, ust. 2, ust. 6 ustawy VAT i wskazał, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Zauważył, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę. Podkreślił, że generalnie – poza wyjątkami wskazanymi w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy VAT – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności odpłatne. Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Nawiązując do przedstawionego przez stronę stanu faktycznego organ podatkowy wskazał, że wątpliwości wnioskodawcy dotyczą wskazania prawidłowego sposobu rozliczenia na najemców kosztów opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Przytaczając treść obowiązujących przepisów ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, tj. art. 2 ust. 1 pkt 4, art. 2 ust. 3, art. 3 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 6c ust. 1, art. 6h, art. 6j ust. 3, art. 6j ust. 4, art. 6l ust. 1, art. 6m ust. 1, art. 6n ust. 1, art. 6n ust. 2 organ przedstawił kwestie techniczne związane z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Następnie odwołując się do regulacji art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm., zwana dalej K.c.), zawierającego definicję najmu, wskazał, że jest on umową dwustronnie obowiązującą i wzajemną, a odpowiednikiem

świadczenia wynajmującego, polegającego na oddaniu rzeczy do używania, jest świadczenie najemcy, polegające na płaceniu umówionego czynszu. Zatem umówiony między stronami czynsz jest wynagrodzeniem za możliwość korzystania z cudzej rzeczy i stanowi świadczenia wzajemne należne za używanie lokalu przez jego najemcę. Podstawową usługą świadczoną na rzecz najemcy jest natomiast usługa najmu.

Analizując powyższe organ podatkowy stwierdził, że koszty opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi są należnościami bezpośrednio związanymi z odpłatnym świadczeniem usługi najmu i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach właściwych dla wiążącego strony stosunku cywilnoprawnego – tak jak czynsz. Zobowiązanie do wniesienia opłaty za gospodarowanie odpadami ciąży co prawda na zarządcy nieruchomości i nie może być w drodze umowy przeniesione na osobę najemcy ze skutkiem zwalniającym zarządcę z obowiązku zapłaty tej opłaty. Jednakże strony stosunku cywilnoprawnego – którymi w przypadku zawarcia umowy najmu są wynajmujący i najemca – mogą w ramach swobody w kształtowaniu łączących je stosunków zobowiązaniowych zawrzeć w umowie postanowienie, co do zwrotu (refundacji) należności z tytułu ponoszonych przez wynajmującego opłat lub kosztów związanych z utrzymaniem nieruchomości (np. podatku od nieruchomości, opłat za energię, wodę, kanalizację, ogrzewanie, czy też opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi). W takim przypadku, niezależnie od tego, czy zwracane wynajmującemu przez najemcę kwoty, zostały włączone do czynszu i stanowią jego element kalkulacyjny, czy są wyodrębnione z czynszu, są należnościami obciążającymi najemcę, gdyż jest to zobowiązanie cywilnoprawne, wynikające z ustaleń zawartych między stronami umowy, a więc należy je traktować jako należność otrzymaną z tytułu odpłatnego świadczenia usługi najmu.

Z powyższego wynika, że koszty opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, stanowiące element świadczenia należnego z tytułu umowy najmu nieruchomości stanowią wraz z czynszem obrót, w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy VAT, z tytułu świadczenia usług najmu. Wskazał, że podstawą opodatkowania jest obrót, którym jest kwota z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane, dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Zauważył, że zgodnie z wolą ustawodawcy kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Pojęcie kwoty należnej (obrotu) z tytułu sprzedaży należy łączyć z pojęciem wynagrodzenia czy zapłaty, które jest sprzedawcy należne z tytułu jego świadczenia na rzecz nabywcy. Przypomniał, że uregulowanie wynikające z art. 29 ust. 1 ustawy VAT stanowi odpowiednik art. 73 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE.L Nr 347, str. 1 ze zm., zwana dalej Dyrektywą). Stosownie do art. 73 Dyrektywy, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wynagrodzenie (zapłatę), które dostawca towarów lub świadczący usługi otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu wykonanych czynności, łącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw. Wskazując, że przepis art. 73 Dyrektywy posługuje się pojęciem zapłaty (wynagrodzenia), którą dostawca lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać, a ustawodawca polski stanowi o obrocie, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży - organ uznał, że pojęcia te sobie odpowiadają.

Według art. 78 Dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje również podatki, opłaty i podobne należności z wyłączeniem podatku od wartości dodanej. Zgodnie z tym samym przepisem Dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje dodatkowe koszty, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę

lub klienta. Państwa Członkowskie mogą uznać za dodatkowe koszty wydatki będące przedmiotem odrębnej umowy. Przepis ten wyjaśnia, jakie elementy uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia, stanowiącego podstawę opodatkowania i wymienia przykładowo kilka rodzajów kosztów mieszczących się w pojęciu podstawy opodatkowania. Dotyczy on kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub ze świadczeniem usług, które zwiększają łączną kwotę należną z tytułu transakcji. Zgodnie z tą regulacją każdy koszt bezpośrednio związany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, którym dostawca obciążył nabywcę lub klienta, powinien być włączony do podstawy opodatkowania. Zasada włączenia tych świadczeń do podstawy opodatkowania oznacza, że wartość tego typu kosztów, których ciężar przerzucany jest na nabywcę, nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje jako element świadczenia zasadniczego, z zastosowaniem stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego.

Wobec powyższego, uwzględniając treść art. 29 ust. 1 ustawy VAT, organ podatkowy stwierdził, że w przypadku świadczonych usług za podstawę opodatkowania uznać należy kwotę obrotu wynikającą z całości świadczenia pieniężnego pobieranego przez wykonawcę od nabywcy, tj. łącznie z kosztami dodatkowymi. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania w przypadku świadczenia usług należy zaliczyć pobierane przez wykonującego wynagrodzenie także w tym zakresie, w którym obejmuje ono zwrot kosztów dodatkowych. Jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja. Po pierwsze zatem, czy są to świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku to jedno świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług. Zatem, w ocenie organu podatkowego, odrębne potraktowanie dodatkowych kosztów obciążających najemcę stanowiłoby sztuczne dzielenie usługi najmu nie znajdujące uzasadnienia ekonomicznego i gospodarczego. Wobec powyższego w analizowanej sprawie przedmiotem świadczenia na rzecz najemcy jest usługa główna, tj. wynajem nieruchomości, a koszty dodatkowe, w tym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi są elementem usług pomocniczych do tej usługi, w efekcie na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy VAT, przedmiotowe wydatki są świadczeniem należnym z tytułu umowy najmu nieruchomości.

Reasumując stwierdził, że pobierana przez spółkę opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi (tzw. "opłata śmieciowa"), jako element usługi najmu nieruchomości, będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na takich samych zasadach jak usługa najmu. W związku z powyższym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi (tzw. "opłata śmieciowa") będzie stanowiła podstawę ustalenia wysokości ceny usługi najmu, czyli będzie stanowiła element podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT.

Pismem z dnia 7 października 2013 r. wezwano organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa.

W piśmie z dnia 30 października 2013 r. stanowiącym odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ podatkowy stwierdził brak podstaw do zmiany ww. interpretacji indywidualnej.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu na wskazaną wyżej interpretację indywidualną spółka wnosząc o jej uchylenie w całości oraz o zasądzenie na jej rzecz od organu kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, zarzuciła naruszenie prawa materialnego, tj. art. 29 ust. 1 ustawy VAT poprzez błędną wykładnię oraz naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 124 O.p. poprzez naruszenie zasady wyjaśniania stronom zasadności przesłanek którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

W uzasadnieniu skargi pottrzymała dotychczasowe stanowisko wyrażone we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, jak również w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa. Zarzuciła, że opłata śmieciowa nie stanowi elementu składowego ceny usługi najmu. W ocenie skarżącej tylko takie daniny publiczne, które mają charakter majątkowy, tj. są związane z samym posiadaniem nieruchomości, a ich wysokość nie należy od tego, czy są wynajmowane/dzierżawione - stanowią element cenotwórczy i są składnikiem podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT. Opłata śmieciowa, zdaniem skarżącej, nie ma wpływu na cenę usługi najmu i jest w pełni zależna tylko od czynników leżących po stronie przyszłych najemców oraz nie stanowi zapłaty o jakiej mowa w art. 73 Dyrektywy 112/2006/WE. Opłata ta jest specyficzną kategorią daniny i z uwzględnieniem jej charakteru prawnego powinna być dokonywana ocena skutków podatkowych.

Minister Finansów w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie i podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie należy podkreślić, iż zakres kontroli sprawowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne określa ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz.1269), stanowiąc w art. 1 § 1 i § 2, że sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem jej zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. W ramach tej kontroli sąd stosuje środki przewidziane w art. 145-150 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 poz. 270, zwanej dalej p.p.s.a.). Powyższe oznacza, że zaskarżony akt administracyjny może zostać wzruszony przez sąd tylko wówczas, gdy narusza prawo w sposób określony w powołanej ustawie; w przeciwnym razie skarga podlega oddaleniu. Sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności – art. 146 § 1 p.p.s.a. Należy również podkreślić, iż zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a., sąd nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

W tak zakreślonym zakresie kognicji Sąd uznał, że zaskarżona interpretacja nie narusza prawa.

Skarżąca we wniosku o udzielenie interpretacji wniosła o potwierdzenie, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi (tzw. "opłata śmieciowa") niestanowiąca podstawy ustalenia wysokości ceny usługi najmu, która powstanie w sposób bezpośrednio zależny od usługobiorcy (najemcy), nie będzie stanowić elementu podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT. Zdaniem skarżącej przedmiotowa opłata niestanowiąca podstawy ustalenia wysokości ceny usługi najmu, która powstanie w sposób bezpośrednio zależny od usługobiorcy (najemcy), nie będzie stanowić elementu podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT.

Minister Finansów uznał natomiast, że w opisanej przez wnioskodawcę sytuacji, pobierana przez spółkę opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jako element usługi najmu nieruchomości, będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na takich samych zasadach jak usługa najmu. W związku z powyższym przedmiotowa opłata będzie stanowiła podstawę ustalenia wysokości ceny usługi najmu, czyli będzie stanowiła element podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 5 ust 1 VAT "Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, (...), podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; (...)". W przepisie tym została wyrażona generalna zasada ustawy - opodatkowania odpłatnej dostawy towarów, podobnie jak podstawową zasadą jest opodatkowanie odpłatnego świadczenia usług.

Z szeroko sformułowanej w art. 7 ust. 1 ustawy VAT definicji wynika, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę. Należy zauważyć, że generalnie – poza wyjątkami wskazanymi w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy VAT – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności odpłatne. Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie, czyli musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT (uchylony z dniem 1 stycznia 2014 r.) podstawą opodatkowania jest obrót, a obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwoty należnego podatku. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 73 Dyrektywy, zgodnie z którym podstawę opodatkowania stanowi wszystko co jest zapłatą, którą sprzedawca towaru lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu wykonanych czynności.

Z opisu sprawy wynika, że skarżąca planuje zakupić nieruchomość, którą następnie ma zamiar wynajmować innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i wytwarzającym odpady, a jej wątpliwości dotyczą wskazania prawidłowego sposobu rozliczenia na najemców kosztów opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z czynnością prawną, która będzie polegała na świadczeniu usługi najmu przez skarżącą. Podstawę opodatkowania usługi najmu stanowi obrót, który jest kwotą należną obejmującą całość świadczenia należnego od nabywcy usługi.

Zdaniem organu podatkowego z podstawy opodatkowania świadczonej usługi nie można wyłączyć poszczególnych jej elementów. Z poglądem tym należy się zgodzić. W myśl bowiem ogólnych zasad ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku świadczenia konkretnej usługi nie powinno się wyodrębniać poszczególnych jej elementów, które się składają na tę usługę i opodatkować ich osobno. Usługodawca sprzedaje określoną usługę, a nie elementy (koszty), które się na nią składają. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT, podstawą opodatkowania opłat za używanie lokalu jest cała kwota należna z tytułu wykonania usługi. Oznacza to, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest całe wynagrodzenie związane ze świadczoną usługą, a nie poszczególne elementy, z uwzględnieniem których opłata ta została skalkulowana. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują jakie elementy należy uwzględnić przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Jednak sformułowanie "całość świadczenia należnego od nabywcy" oznacza, że w podstawie opodatkowania należy uwzględnić wszelkie dodatkowe koszty bezpośrednio związane z dostawą towarów lub ze świadczeniem usługi zasadniczej, którymi w efekcie

obciążany jest nabywca. Zasada włączenia tych świadczeń do podstawy opodatkowania oznacza, że wartości tego typu kosztów, których ciężar przerzucany jest na nabywcę, nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje jako element świadczenia zasadniczego, z zastosowaniem stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego. W przypadku nawet, gdyby te elementy wykazane zostały na fakturze odrębnie, nie zmieni to faktu, że dla potrzeb opodatkowania podatkiem od towarów i usług powiększą one podstawę opodatkowania dostarczanego towaru lub świadczonej usługi.

Jak wynika z art. 659 § 1 K.c. przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz, przy czym - jak wynika z § 2 tego samego artykułu - czynsz może być oznaczony w pieniądzu lub w świadczeniach innego rodzaju.

Należy zauważyć, że umowa najmu jest cywilnoprawną umową, nakładającą na strony tej umowy określone przepisami obowiązki. Tak więc oddanie rzeczy innej osobie do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony na podstawie umowy najmu związane jest ze wzajemnym świadczeniem najemcy polegającym na zapłacie umówionego czynszu. Z powyższego wynika, że umówiony między stronami czynsz jest wynagrodzeniem za możliwość korzystania z cudzej rzeczy i stanowi świadczenie wzajemne należne za używanie lokalu mieszkalnego lub użytkowego przez jego najemcę.

Strony w umowach cywilnoprawnych określają co jest przedmiotem sprzedaży. Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest usługa najmu nieruchomości, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży w przypadku, gdy przedmiot najmu wyposażony jest w dodatkowe elementy (np. wywóz nieczystości), ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (np. zużycie wody, odprowadzanie ścieków oraz opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi). Wyliczenie, co się składa na wykonaną usługę ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych elementów zawartych w tym wyliczeniu (dla celów podatkowych).

Stwierdzić zatem należy, że w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe - w tym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi - stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia. Usługa wynajmu nieruchomości jest bowiem funkcjonalnie powiązana z wywozem nieczystości. Nieruchomość musi mieć bowiem zapewniony odbiór odpadów komunalnych, gdyż warunkuje to prawidłowe wykorzystanie samej nieruchomości. Brak tego dodatkowego świadczenia czyni wynajmowany lokal bezużytecznym.

W takiej sytuacji najem pozostaje usługą złożoną z różnych świadczeń, prowadzących do realizacji określonego celu - najmu nieruchomości. Usługa pomocnicza, taka jak zapewnienie wywozu nieczystości nie jest usługą samą w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Usługa ta traktowana jest zatem jak element usługi zasadniczej – usługi najmu, bez której utraciłaby swój sens, gdyż cel świadczenia tej usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

Zatem opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest kosztem dodatkowym stanowiącym element wynagrodzenia należnego wynajmującemu. W efekcie przedmiotowa opłata jest częścią świadczenia należnego z tytułu umowy najmu i tym samym stanowi wraz z

czynszem obrót w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy VAT z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz najemców. Należy przy tym wskazać, że usługi te opodatkowane będą według zasad właściwych dla świadczonych usług najmu lokali. Jeśli wynajem dotyczy lokali użytkowych – zastosowanie znajdzie stawka podstawowa, jeśli wynajem dotyczyć będzie lokali mieszkalnych – zastosowanie znajdzie zwolnienie podatkowe.

Zaznaczyć należy, że zgodnie z przepisami ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach gminy mają obowiązek zorganizować odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Natomiast właściele nieruchomości są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h u.u.c.p.g.) o charakterze publicznoprawnym, stanowiącą dochód gminy. Gmina (jej organy) pobierająca opłaty za odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości działa jako organ władzy publicznej, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT, w zakresie realizowania zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa (czyli u.u.p.c.g.). Nie jest więc Gmina w tym zakresie podatnikiem VAT - opłaty przez nią pobierane nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Nie stanowią obrotu. Jednakże dotyczy to jednak tylko i wyłącznie opłat pobieranych przez gminę, która pobiera je od właścicieli nieruchomości. Powyższe oznacza, że do wniesienia opłaty w swoim własnym imieniu prawnie zobowiązany jest właściciel nieruchomości, na której wytwarzane są odpady, a nie najemcy (wytwórcy odpadów), dla nich nie jest to opłata, tylko równowartość opłaty na nich przenoszona jako element kosztowy. Nie można zatem także stwierdzić, że skarżąca jako właściciel płaci opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w imieniu i na rzecz najemców. Na rzecz najemców – tak, ale płaci te opłaty w swoim własnym imieniu (gdyż właściciel jest do tego prawnie zobligowany). W związku z tym nie można przerzucić kosztów tej opłaty na najemców bez podatku VAT, na podstawie noty księgowej.

Słusznie zatem, zdaniem Sądu, organ podatkowy uznał, że pobierana przez skarżącą opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jako element usługi najmu nieruchomości, będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na takich samych zasadach jak usługa najmu. W związku z powyższym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi będzie stanowiła podstawę ustalenia wysokości ceny usługi najmu, czyli będzie stanowiła element podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy VAT.

Wobec powyższego, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, na podstawie art. 151 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.