

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) oraz § 6 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku z dnia 17 marca 2016 r. (data wpływu 22 marca 2016 r.), uzupełnionym w dniach 25 i 29 kwietnia 2016 r. (data wpływu), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z planowanym wydzierżawieniem Punktu Selektywnej Zbiórki Odpadów - **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 22 marca 2016 r. został złożony ww. wniosek, uzupełniony w dniach 25 i 29 kwietnia 2016 r., o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z planowanym wydzierżawieniem Punktu Selektywnej Zbiórki Odpadów.

We wniosku oraz jego uzupełnieniach przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Gmina zamierza wydzierżawić na podstawie pisemnej umowy dzierżawy Punkt Selektywnej Zbiórki Odpadów. Na czynsz dzierżawny wystawi fakturę VAT. Sprzedaż ta zostanie opodatkowana 23% stawką VAT. Poprzez wydzierżawienie PSZOK zamierza prowadzić działalność opodatkowaną na obszarze GOSPODARKA ODPADAMI. Sprzedaż będzie polegała na wystawieniu comiesięcznej faktury VAT za dzierżawę PSZOK, natomiast po stronie zakupów w tym obszarze działalności będą następujące towary i usługi: sprzedaż odpadów z PSZOK podlegających ponownemu wykorzystaniu, usługa zagospodarowania wszystkich odpadów i wywozu odpadów komunalnych na terenie gminy. PSZOK zostanie wydzierżawiony niezależnemu prywatnemu przedsiębiorcy. Wybrane odpady zgromadzone z PSZOK będą odsprzedawane dalej na podstawie faktury VAT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy w związku z prowadzeniem przez Gminę sprzedaży opodatkowanej na tym obszarze działalności, będzie miała możliwość odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług ściśle związanych z prowadzoną przez nią działalnością opodatkowaną...

Zdaniem Wnioskodawcy, będzie miał możliwość odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług ściśle związanych z prowadzoną przez niego działalnością opodatkowaną, ponieważ będzie prowadził sprzedaż opodatkowaną z tego tytułu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

W myśl art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), w zakresie, w jakim towary i usługi są

wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Według ust. 2 pkt 1 lit. a) ww. artykułu, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Z treści art. 86 ust. 1 ustawy wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione jednocześnie warunki: odliczenia dokonuje podatnik VAT a towary i usługi, z których nabyciem wiąże się podatek naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest niewątpliwy i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Zatem, odliczyć można podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. Wskazana zasada wyłącza jednocześnie możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku świadczenia czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi. Ponadto z zasady tej wynika, że odliczenie podatku naliczonego, może być częściowe, tzn. w tej części, w jakiej dane towary lub usługi, z którymi związany jest podatek naliczony, są wykorzystywane do realizacji czynności opodatkowanych, z pominięciem tej części podatku, w jakiej towary te (usługi) są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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.

W myśl ust. 2 cyt. artykułu, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Stosownie do ust. 6 ww. artykułu, 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.

Powyższy przepis stanowi odzwierciedlenie art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, s. 1, z późn. zm.), zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji (...).

W świetle wskazanych regulacji, organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy są wyłączone z kręgu podatników podatku od towarów i usług, wyłącznie przy wykonywaniu czynności nałożonych przepisami prawa, dla realizacji których zostały powołane. Jest to wyłączenie podmiotowo-przedmiotowe. Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności. Czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku od towarów i usług, a realizowane przez nie odpłatne dostawy towarów i świadczenia usług podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz, gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

W myśl postanowień art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1515, z późn. zm.), gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

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

Według art. 7 ust. 1 pkt 3 powyższej ustawy, 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.

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2013 r. poz. 1399, z późn. zm.), utrzymanie czystości i porządku w gminach należy do obowiązkowych zadań własnych gminy.

Na podstawie ust. 2 ww. artykułu, gminy zapewniają czystość i porządek na swoim terenie i tworzą warunki niezbędne do ich utrzymania, a w szczególności:

1. tworzą warunki do wykonywania prac związanych z utrzymaniem czystości i porządku na terenie gminy lub zapewniają wykonanie tych prac przez tworzenie odpowiednich jednostek organizacyjnych;

(...);

6. tworzą punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych w sposób zapewniający łatwy dostęp dla wszystkich mieszkańców gminy, które zapewniają przyjmowanie co najmniej takich odpadów komunalnych jak: przeterminowane leki i chemikalia, zużyte baterie i akumulatory, zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny, meble i inne odpady wielkogabarytowe, zużyte opony, odpady zielone oraz odpady budowlane i rozbiórkowe

stanowiące odpady komunalne, a także odpadów komunalnych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 4a; 7. zapewniają osiągnięcie odpowiednich poziomów recyklingu, przygotowania do ponownego użycia i odzysku innymi metodami oraz ograniczenia masy odpadów komunalnych ulegających biodegradacji przekazywanych do składowania;

(...).

W rozdziale 3a „Gospodarowanie odpadami komunalnymi przez gminę” ww. ustawy wskazano, że gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy (art. 6c ust. 1).

W myśl ust. 2 powołanego artykułu, 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.

Jak stanowi art. 6h ustawy, 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.

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).

Zgodnie z 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:

1. odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych;
2. tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych;
3. obsługi administracyjnej tego systemu;
4. edukacji ekologicznej w zakresie prawidłowego postępowania z odpadami komunalnymi.

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

Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego i powołanych regulacji prawnych prowadzi do stwierdzenia, że w transakcjach zakupu z PSZOK, a następnie sprzedaży odpadów

podlegających ponownemu wykorzystaniu, Gmina będzie działała w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, gdyż wykonywane czynności zbycia będą podlegały opodatkowaniu tym podatkiem. W konsekwencji, Gminie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tych odpadów, o ile nie zajdą wyłączenia zawarte w art. 88 ustawy.

Natomiast – wbrew stanowisku Gminy - nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem usług zagospodarowania wszystkich odpadów i usług wywozu odpadów komunalnych, ponieważ nie będą miały związku ze sprzedażą opodatkowaną, w szczególności z usługą wydzierżawienia PSZOK prywatnemu przedsiębiorcy. Należy bowiem zauważyć, że obowiązkiem publicznym Gminy jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty poprzez realizację zadań własnych, do których należy m.in. gospodarowanie odpadami komunalnymi (pobór opłat związanych z tym zadaniem wynika z wymogów nałożonych przez przepisy prawa - ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, a opłaty te mają charakter daniny publicznej). Realizując te zadania będzie działała więc jako organ władzy publicznej, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, a nie jako podatnik podatku od towarów i usług.

Wobec powyższego stanowisko zawarte we wniosku całościowo należało uznać za nieprawidłowe.

Należy zaznaczyć, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, bądź skarbowej zostanie określony odmienny stan faktyczny, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

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 w Gdańsku, Al. Zwycięstwa 16/17, 80-219 Gdańsk, 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 – Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. 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). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. 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.