



**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0115-KDIT1-1.4012.196.2017.1.BK



Toruń, dnia 07 czerwca 2017 r.



**Gmina Miasto Szczecin**

Plac Armii Krajowej 1

74-110 Szczecin

NIP: 8510309410

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy - przedstawione we wniosku z dnia 11 kwietnia 2017 r. r. (data wpływu 26 kwietnia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od najemców w ramach umowy najmu – **jest prawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 19 kwietnia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od najemców w ramach umowy najmu.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.**

W dniu 29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także: Trybunał lub TSUE) wydał wyrok w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej jako: Wyrok TSUE). W wyroku TSUE stwierdzono, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności. W dniu 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał uchwałę o sygn. akt I FPS 4/15 (dalej jako: Uchwała), w której stwierdzono, że także zakłady budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, gdyż nie spełniają kryterium samodzielności. W efekcie, pojawiła się konieczność dostosowania samorządowych rozliczeń VAT do tez przedstawionych w Wyroku TSUE i Uchwale. Wyżej wspomniane dostosowanie polegało na scentralizowaniu rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego. Po centralizacji, przeprowadzonej z dniem 1 stycznia 2017 r. podatnikiem VAT jest wyłącznie Gmina Miasto Szczecin (dalej jako: Miasto, Gmina lub Wnioskodawca), która w swoich rozliczeniach zbiorczo ujmuje obroty swojego Urzędu Miasta, a także wszystkich samorządowych jednostek budżetowych. Zarząd Budynków i Lokali Komunalnych w Szczecinie (dalej: ZBiLK), będący jednostką budżetową Gminy, realizuje zadania własne Gminy w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. ZBiLK jako dysponent lokali pozostających własnością



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 56 669 57 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

| REGON: 366063511

Gminy wnosi na rzecz wspólnoty mieszkaniowej zaliczki z tytułu kosztów zarządu nieruchomością wspólną, a także ponosi zaliczki za media, tj. dostawę wody, energii elektrycznej, energii cieplnej, odprowadzanie ścieków, które są dostarczane bezpośrednio do poszczególnych lokali. Stroną umowy dostawy mediów jest wspólnota mieszkaniowa reprezentowana przez swój zarząd. Wnioskodawca obciąża następnie najemców lokali komunalnych zarówno mieszkalnych, jak i użytkowych czynszem, opłatami za ww. media. Miasto obciąża najemców lokali również opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 250 z późn. zm.; dalej także: ustawa o czystości) (dalej także: opłata śmieciowa). W dniu 25 stycznia 2017 r. Miasto otrzymało interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, nr 0461-ITPP1.4512.921.2016.1.IK w zakresie sposobu opodatkowania obciążenia najemców kosztami tzw. mediów. Zgodnie z tą interpretacją, jeśli najemcy ponoszą odrębnie opłaty za najem oraz opłaty za tzw. media na podstawie indywidualnego ich zużycia - rozliczenie wody i energii elektrycznej wg wskazań podliczników oraz energii cieplnej wg powierzchni użytkowej, wówczas czynsz za najem lokali mieszkalnych i użytkowych, jak również opłaty za tzw. media, należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia. Tym samym należy je opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku dla danej usługi (towaru). W związku z powyższym, Wnioskodawca powziął wątpliwości co do prawidłowości sposobu rozliczania „opłaty śmieciowej”.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

Czy obciążanie przez Gminę najemców „opłatą śmieciową” podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wg stawki właściwej dla najmu lokali?

**Zdaniem Wnioskodawcy,** pobierana opłata śmieciowa jest ściśle związana z czynszem i łącznie stanowią one elementy podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu świadczenia usług najmu. Pobierana „opłata śmieciowa” podlega więc VAT na takich samych zasadach jak usługa najmu. Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 pkt 22 powołanej ustawy przez pojęcie sprzedaży należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. W myśl art. 7 ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast, stosownie do art. 2 pkt 6 powołanej ustawy przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, 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 nieposiadającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Stosownie do art. 29a ust 1 powołanej ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5. art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W sytuacji, gdy korzystający z wynajmowanej nieruchomości nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą usług, wydatki, którymi obciążany jest najemca, będące elementem świadczenia należnego z tytułu umowy najmu nieruchomości, stanowią wraz z czynszem zapłatę, w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu świadczenia usług najmu.

Katalog elementów dodatkowych wchodzących w skład podstawy opodatkowania określony został w art. 29a ust. 6 ustawy o VAT. Stosownie do tego przepisu podstawa opodatkowania obejmuje:

1. podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
2. koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia,

pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W świetle powyższego, uwzględniając treść art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, należy stwierdzić, że w przypadku świadczonych usług za podstawę opodatkowania uznać należy kwotę należną 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. Zatem powołany wyżej art. 29a ust. 1 ustawy, określa regułę odnoszącą się do podstawy opodatkowania. W myśl tej zasady ogólnej, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Z drugiej strony, należy zwrócić uwagę, że dla celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, o czym stanowi art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT. Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem takie, które mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W celu ustalenia czy świadczenia stanowią kilka niezależnych transakcji, czy jedno świadczenie, należy dokonać analizy elementów charakterystycznych dla danej transakcji. W wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie, kierując się ogólną zasadą wynikającą z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT, zgodnie z którą każde świadczenie należy traktować jako odrębne, TSUE rozstrzygnął, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości, co do zasady, należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba, że elementy transakcji, które obejmują również ekonomiczne przesłanki zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Natomiast w zakresie wywozu nieczystości czynności te, podobnie jak w przypadku sprzątnięcia części wspólnych, powinny być traktowane jako odrębne od usługi najmu, jeżeli najemca ma możliwość dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług, gdyż „nawet jeśli ze względu na dogodność nie dokonuje tego wyboru lub nie korzysta z tego uprawnienia, lecz otrzymuje świadczenie od podmiotu wyznaczonego przez wynajmującego, na podstawie umowy zawartej między tymi dwoma ostatnimi podmiotami, okoliczność ta stanowi wskazówkę przemawiającą za istnieniem świadczenia odrębnego od najmu”. Zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 6c ust. 1 ustawy o czystości, gminy zobligowane są do organizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Art. 6d ust. 1 ww. ustawy stanowi, że wójt (prezydent miasta lub burmistrz) ma obowiązek udzielenia zamówienia publicznego na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli tych nieruchomości. Natomiast w świetle art. 6h tej ustawy, właściciele nieruchomości zobowiązani są do ponoszenia opłaty śmieciowej na rzecz gminy, na terenie której położone są ich nieruchomości.

W świetle ww. przepisów ustawy o czystości, zarówno wynajmujący, jak i najemca nie mają możliwości dokonania wyboru świadczeniodawcy usług odbioru odpadów komunalnych.

W związku z tym należy uznać, iż opłata za wywóz nieczystości stanowi nieodłączny element usługi najmu i powinna być traktowana jako element kalkulacyjny wynagrodzenia z tytułu najmu (o ile wynajmujący decyduje się na „przeniesienie” jej kosztu na najemcę). Wyrażony powyżej pogląd potwierdza linia orzecznicza polskich sądów administracyjnych. I tak na przykład, w wyroku z 10 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 944/15, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż „Media w postaci zużycia wody, energii elektrycznej i cieplnej, odprowadzania ścieków co do zasady powinny być uważane za odrębne świadczenia od usługi najmu, jeżeli najemca miał możliwość wyboru sposobu korzystania z danych towarów i usług poprzez decydowanie o wielkości zużycia. W przypadku natomiast wywozu nieczystości, czynności te powinny być traktowane jako odrębne od usługi najmu, jeżeli najemca miał możliwość dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług. (...) na marginesie jedynie, można zwrócić

uwagę na zmianę stanu prawnego, która nastąpiła po tym okresie, tj. ustawą z dnia 1 lipca 2011 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 152, poz. 897, z późn. zm.), która weszła w życie 1 stycznia 2012 r. Nowelizacja wprowadza szereg zmian w systemie gospodarowania odpadami komunalnymi. Organizację odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości szczegółowo uregulowano w dodanej ustawą nowelizującą rozdziale 3a: „Gospodarowanie odpadami komunalnymi przez gminę”. Ustawa obowiązuje gminy do organizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy (w przypadku, gdy danej nieruchomości nikt nie zamieszkuje, a powstają odpady komunalne, rada gminy może postanowić o ich odbieraniu w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego) (art. 6c ustawy o czystości). Wybór przedsiębiorcy odbierającego odpady dokonywany jest w drodze przetargu organizowanego przez wójta (prezydenta miasta lub burmistrza) (art. 6d ust.1 ustawy o czystości). Zgodnie zaś z art. 6h tej ustawy właściciele nieruchomości zobowiązani są do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami na rzecz gminy, na terenie której położone są ich nieruchomości. Opłata ta ustalana jest na podstawie stawki określonej przez gminę oraz deklaracji składanej przez mieszkańców. Zatem w świetle obecnie obowiązujących przepisów ustawy o utrzymaniu czystości zarówno wynajmujący, jak i najemca nie mają możliwości dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług. Opłata za wywóz nieczystości stanowi zatem nieodłączny element usługi najmu i powinna być traktowana jako jedna usługa z najmem (o ile wynajmujący decyduje się na „przeniesienie” jej kosztu na najemcę). Analogiczne stanowisko przedstawiono w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 944/15 oraz w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 3 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 14/14. Prawdliwość poglądu Miasta potwierdza też praktyka organów podatkowych (zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31 października 2016 r., nr ITPP1/4512-533/16-2/MS). W okolicznościach przedstawionych w niniejszym wniosku, Gmina powinna zaliczyć do podstawy opodatkowania usługi najmu również koszt opłat śmieciowych, które będą podlegały opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla usługi najmu. Jednocześnie Gmina stoi na stanowisku, że przedstawiony powyżej pogląd nie stoi w sprzeczności z otrzymaną interpretacją indywidualną nr 0461-ITPP1.4512.921.2016.1.IK. Biorąc pod uwagę przesłanki sformułowane w przywołanym wyroku w sprawie C-42/14, biorąc pod uwagę aktualne brzmienie przepisów ustawy o czystości, uzasadnione jest odmienne traktowanie obciążania najemców „opłatą śmieciową” i należnościami za media.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.**

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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 Szczecinie, ul. Staromłyńska nr 10, 70-561 Szczecin, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej 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: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
Ewa Studzińska-Kleszcz  
Zastępca Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
kierujący Delegaturą w Toruniu  
Ewa Studzińska-  
Kleszcz

Elektronicznie podpisany  
przez Ewa Studzińska-  
Kleszcz  
Data: 2017.06.07 13:55:48  
+02'00'

Pismo zostało wydane  
w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie;
- 3) Naczelnik Zachodnio-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 4) aa.

