



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 lipca 2023 roku (I SA/Sz 250/23)

Jeżeli organ interpretacyjny poweźmie wątpliwości, czy nie zachodzą przesłanki z art. 14b § 5 b pkt 3 O.p., tj. czy nie istnieje uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u., to powinien wyraźnie na te elementy wskazać, a nie jedynie ogólnie stwierdzać, tak jak to ma miejsce w zaskarżonym postanowieniu, że nie można wykluczyć, iż zachodzić będzie przypuszczenie, że nastąpi nadużycie prawa. Takie ogólne stwierdzenie w ocenie sądu stanowi w istocie uchylenie się organu od wydania wnioskowanej interpretacji indywidualnej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Elżbieta Dziel (spr.),

Sędziowie: Sędzia WSA Marzena Kowalewska, Sędzia WSA Jolanta Kwiecińska,

po rozpoznaniu w Wydziale I w trybie uproszczonym w dniu 19 lipca 2023 r. sprawy ze skargi G.W. na postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 lutego 2023 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.581.2022.3.ALN w przedmiocie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia:

- I. Uchyła zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 grudnia 2022 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.581.2022.2 JM.
- II. Zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz strony skarżącej G.M. kwotę [...] złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym postanowieniem z dnia 20 lutego 2023 r. znak: 0113-KDIPT-3.4012.581.2022.3.ALN, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej utrzymał w mocy własne postanowienie z dnia 15 grudnia 2022 r. znak: 0113-KDIPT1-3.4012.581.2022.1.JM o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku G.W. (dalej: „strona”, „skarżąca”) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania dzierżawy oczyszczalni za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku oraz prawa do odliczenia podatku w pełnej wysokości w związku z realizacją projektu pn.: „Budowa oczyszczalni ścieków w m. B. w G. W.”. Jak ustalono na podstawie akt sprawy, strona we wniosku o udzielenie interpretacji, powołując się na status czynnego podatnika podatku VAT oraz na ciężące na niej zadania własne obejmujące m.in. sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, podała, że zamierza przystąpić do realizacji inwestycji pn.: „Budowa oczyszczalni ścieków w m. B. w G. W.”. Wskazała, że na jej terenie funkcjonuje spółka o nazwie Wodociągi Z. Sp. z o.o. (dalej: „spółka”), która jest podmiotem odpowiedzialnym za zarządzanie infrastrukturą. Zaznaczyła, że nie posiada w niej żadnych udziałów. Po ukończeniu inwestycji, zgodnie z funkcjonującym modelem zarządzania majątkiem wodno-kanalizacyjnym, strona zamierza odpłatnie udostępnić spółce oczyszczalnię na podstawie umowy dzierżawy. Z tytułu dzierżawy oczyszczalni gmina będzie pobierała od spółki określone w umowie wynagrodzenie (czynsz dzierżawny), które będzie dokumentować wystawianymi na spółkę fakturami VAT. Faktury te gmina będzie ujmować w swoich rejestrach sprzedaży i składanych plikach JPK_V7M oraz rozliczać VAT należny z tego tytułu.

Strona we wniosku zwróciła się do DKIS z pytaniem 1) czy udostępnienie oczyszczalni, która powstanie w ramach inwestycji, na rzecz spółki będzie stanowiło po jej stronie czynność podlegającą opodatkowaniu VAT, niekorzystającą ze zwolnienia z tego podatku oraz 2) czy przysługuje jej/będzie jej przysługiwało prawo do odliczenia pełnych kwot podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki związane z realizacją inwestycji.

We wniosku przedstawiła własne stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego – zdarzenia przyszłego.

Pismem z dnia 28 listopada 2022 r. organ wezwał stronę do usunięcia braków formalnych wniosku w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. W wezwaniu zobowiązano stronę do uzupełnienia wniosku przez doprecyzowanie go o odpowiedzi na wskazane pytania:

- 1) Kiedy planujecie Państwo udostępnić na podstawie umowy dzierżawy Oczyszczalnię na rzecz Spółki?
- 2) Przy uwzględnieniu jakich czynników zamierzają skalkulować Państwo wysokość czynszu dzierżawnego?
- 3) Od czego będą uzależniać Państwo wysokość czynszu z tytułu dzierżawy Oczyszczalni?
- 4) Czy wysokość czynszu dzierżawnego będzie skalkulowana z uwzględnieniem realiów rynkowych?
- 5) Czy czynsz dzierżawny będzie pokrywał koszty poniesione na realizację projektu?
- 6) Czy ww. czynsz dzierżawny umożliwi zwrot wydatków poniesionych na realizację projektu? Jeśli tak, to należy wskazać, w jakim okresie?
- 7) W jakiej kwocie zamierzają Państwo ustalić wartość czynszu dzierżawnego?
- 8) Czy czynsz dzierżawny pokryje wydatki poniesione na realizację projektu, które będą finansowane zarówno z Państwa środków własnych jak i środków zewnętrznych?
- 9) Czy obrót z tytułu ww. dzierżawy będzie znaczący dla Państwa budżetu?

Strona w piśmie z dnia z 6 grudnia 2022 r. udzieliła odpowiedzi na wszystkie pytania przedstawione jej w ww. wezwaniu.

Postanowieniem z dnia 15 grudnia 2022 r. organ pozostawił wniosek bez rozpatrzenia. Stwierdził, że informacje podane w uzupełnieniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wraz z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego nie pozwalają ocenić skutków podatkowych w zakresie uznania dzierżawy oczyszczalni za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku oraz prawa do odliczenia podatku w pełnej wysokości w związku z realizacją projektu pn. „Budowa oczyszczalni ścieków w m. B. w G. W?”. Zwrócił uwagę, że kwestią podstawową do wyjaśnienia na etapie uzupełnienia wniosku było jednoznaczne ustalenie i doprecyzowanie opisu sprawy w celu wykluczenia bądź stwierdzenia, czy wystąpiło nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2022.931, dalej: „u.p.t.u.”). W ocenie organu, istotne dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktyczne pozostają niedookreślone. Wskazane okoliczności uniemożliwiają organowi dokonanie oceny charakteru planowanych czynności dzierżawy oczyszczalni oraz spełnienia pozytywnej przesłanki wynikającej z art. 86 ust. 1 u.p.t.u. i nie pozwala ani wykluczyć ani stwierdzić czy zachodzić będzie przypuszczenie, że wystąpi nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u., tj. czy wystąpił transakcja, która mimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy (ustalenie odpłatności), ma zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych

(odliczenie podatku naliczonego), których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Strona złożyła zażalenie na wydane w pierwszej instancji postanowienie.

Postanowieniem z dnia 20 lutego 2023 r. DKIS utrzymał w mocy ww. postanowienie.

Organ stwierdził, że strona, odpowiadając na zadane jej pytania, nie udzieliła „wprost, jednoznacznych odpowiedzi”. Wskazał, że w odpowiedzi na pytania nr 2 i 3 strona odpowiedziała:

„...Gmina jest w stanie wskazać jedynie przewidywane czynniki, na których strony przyszłej umowy będą mogły opierać się podczas ustalania metodologii oraz wysokości czynszu dzierżawnego.

Punktem wyjścia dla ustalenia kwoty wynagrodzenia (świadczenia okresowego) za usługę dzierżawy będzie m.in. spodziewana wysokość przychodów, które Spółka będzie mogła uzyskać wykorzystując Oczyszczalnię do świadczenia usług odbioru i oczyszczania ścieków oraz związane z tym koszty Spółki. Przychody przedsiębiorstwa muszą wystarczyć na pokrycie kosztów jego funkcjonowania, a więc kwota tych przychodów pomniejszona o kwotę kosztów i zysku, do którego ma prawo przedsiębiorstwo, to górna granica ceny, jaką Spółka funkcjonująca w warunkach rynkowych zgodzi się zapłacić za świadczoną na jej rzecz usługę dzierżawy Oczyszczalni.

Jednocześnie ustalając kwotę wynagrodzenia za usługę dzierżawy strony uwzględnią nie tylko wystąpienie korzyści finansowych po stronie Gminy, dotyczących możliwości uzyskiwania przychodów z tytułu świadczonej usługi na rzecz Spółki, ale również fakt braku konieczności wykonywania przez Gminę zadań w zakresie zapewnienia odbioru i oczyszczania ścieków na rzecz społeczności Gminy. Gmina nie posiada odpowiedniego doświadczenia, zasobów kadrowych czy też odpowiedniego parku maszynowego pozwalającego na zapewnienie odprowadzania i oczyszczania ścieków na odpowiednim poziomie i jakości wynikającej z przepisów prawa. Zatem wartość korzyści uzyskiwanej przez Gminę w związku z dzierżawą majątku Inwestycji nie ma jedynie wymiaru materialnego.

Gmina zwraca ponadto uwagę na brzmienie art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym to przepisem podatknikami VAT 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.

Oznacza to, co również potwierdzone jest na gruncie doktryny, iż niezależnie od faktu, czy dana działalność przynosi zysk, czy też stratę w różnej wysokości bądź ma w określonym przedziale czasowym charakter nieodpłatny, należy uznać, iż stanowi ona działalność gospodarczą w rozumieniu rzeczzonego przepisu. Przyjęcie

przez ustawodawcę takiej formy omawianego przepisu uwzględnia w szczególności realia rynkowe, wedle których działające na rynku podmioty nie zawsze osiągają zyski, ale również nie zawsze zasadniczym celem podejmowanej przez te podmioty działalności jest osiągnięcie jedynie zysku. W niektórych przypadkach podjęcie się określonego działania ma na celu przykładowo zwiększenie popularności podmiotu gospodarczego, co w końcowym rozrachunku, pomimo potencjalnie wykazania w określonym okresie straty, jest uznawane za pożądaną przez ten podmiot skutek wspomnianych działań. Ponadto należy mieć na względzie także uwarunkowania danego rynku w przypadku ustalenia określonej ceny i idący za tym popyt na dane świadczenie (towar) – jeżeli dany rynek nie wykazuje dużego popytu, sprzedawca, co oczywiste, nie ma znaczącej swobody w kształtowaniu wyższej ceny świadczenia w kontekście maksymalizacji zysków, czy wręcz znalezienia jakichkolwiek nabywców.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, należy wskazać, iż zasadniczym celem działalności jednostek samorządu terytorialnego jest wykonywanie zadań własnych, o których mowa w art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2022 r., poz. 559), bez względu na fakt, czy w związku z prowadzeniem tejże działalności wystąpiłby po stronie jednostek samorządu zysk czy też nie. Zatem, zasadniczo to nie czynnik dochodowy będzie dla Gminy decydującym wyznacznikiem determinującym ustalenie ceny za świadczoną usługę na rzecz Spółki, a realizacja zadań własnych zmierzających do zaspokojenia potrzeb wspólnoty samorządowej w zakresie odbioru i oczyszczania ścieków oraz brak konieczności wykonywania dodatkowych obowiązków z tym związanych, których Gmina na chwilę obecną nie jest i nie byłaby w stanie samodzielnie realizować.

Niemniej, kwestia sposobu kalkulacji przez Gminę wysokości czynszu z tytułu dzierżawy Oczyszczalni do Spółki nie powinna mieć żadnego znaczenia dla niniejszego wniosku i zadanych w nim pytań. W ocenie Gminy, strony umowy, korzystając z przysługującej im swobody umów, planują zawrzeć umowę i na jej podstawie Gmina świadczyć będzie na rzecz Spółki odpłatną usługę podlegającą opodatkowaniu VAT. Zdaniem Gminy, bezsprzecznie Oczyszczalnia, która powstanie w wyniku realizacji Inwestycji wykorzystywana będzie przez Gminę do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT, a zatem powinno przysługiwać jej prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od wydatków ponoszonych na jej budowę. Metodologia ustalania wysokości kwoty za świadczoną na rzecz Spółki usługę dzierżawy przy wykorzystaniu Oczyszczalni w ramach planowanej umowy nie wpływa, zdaniem Gminy, na uprawnienia Gminy w tym zakresie.

Gmina pragnie podkreślić, że Gmina i Spółka są dwoma podmiotami występującymi na rynku, które działają niezależnie od siebie. Gmina nie posiada udziałów

w Spółce. Spółka posiada odrębną od Gminy osobowość prawną i jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT.

Zważywszy, że spółka będzie mogła generować przychody z wykorzystaniem Oczyszczalni, która powstanie w ramach Inwestycji i szacuje się, że przewyższą one ponoszone przez ten podmiot koszty, to jest najzupełniej racjonalne, że Gmina będzie pobierać od Spółki wynagrodzenie za korzystanie z tej infrastruktury. Kwota wynagrodzenia uwzględniać będzie poziom prognozowanych przychodów i kosztów Spółki związanych z ww. infrastrukturą, pozwalając Spółce na osiągnięcie racjonalnego zysku – co jest podstawowym założeniem współpracy stron w warunkach rynkowych”.

Z kolei na pytania nr 4, 5, 6, 7 i 8 strona odpowiedziała, że wysokość czynszu dzierżawnego będzie skalkulowana z uwzględnieniem realiów rynkowych.

I dalej: „Jak zostało to wskazane we Wniosku oraz w odpowiedzi na powyższe pytania, na obecną chwilę nie została ustalona wysokość czynszu dzierżawnego z tytułu planowanej dzierżawy majątku Inwestycji. Jednocześnie Gmina wskazuje, że dążyć będzie do tego, aby był on z perspektywy Gminy możliwie najwyższy. Niemniej jednak na tym etapie, z przyczyn wskazanych powyżej, nie jest możliwe stwierdzenie czy czynsz dzierżawny pokryje koszty poniesione na realizację projektu, czy umożliwi on zwrot wydatków poniesionych na realizację projektu oraz wskazanie okresu w jakim to nastąpi, ani czy czynsz dzierżawny pokryje wydatki poniesione na realizację projektu, które będą finansowane zarówno ze środków własnych Gminy jak i środków zewnętrznych”.

W zaskarżonym postanowieniu DKIS stwierdził, że brak uzupełnienia wniosku we wskazanym zakresie nie pozwolił organowi na zajęcie jednoznacznego stanowiska, czy w sprawie występuje na tyle bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem strony i świadczeniem wzajemnym, by uznać je za odpłatne świadczenie usług, niekorzystające ze zwolnienia i w dalszej konsekwencji nie pozwala ocenić prawa strony do odliczenia podatku naliczonego w związku z ww. inwestycją.

Wyjaśnił, że nieudzielenie przez stronę jednoznacznych i konkretnych odpowiedzi na zadane w wezwaniu pytania uniemożliwiło organowi dokonanie oceny, czy w sprawie złożonego przez stronę wniosku w zakresie uznania dzierżawy oczyszczalni za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku oraz prawa do odliczenia podatku w pełnej wysokości w związku z realizacją projektu pn.: „Budowa oczyszczalni ścieków w m. B. w G. W?”, organ zobowiązany jest wydać interpretację indywidualną, zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, czy też w przedmiotowej sprawie nie można wydać interpretacji indywidualnej – stosownie do przepisu art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej.

W skierowanej do sądu skardze na opisaną wyżej postanowienie skarżąca, reprezentowana przez doradcę podatkowego zarzuciła naruszenie:

- 1) art. 14g § 1 w zw. z art. 14b § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. O.p. oraz art. 169 § 1 i 4 w zw. art. 14h O.p. poprzez uznanie, że wniosek skarżącej nie przedstawia wyczerpująco stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, zaś w uzupełnieniu wniosku strona nie usunęła jego braków formalnych w sposób umożliwiający DKIS wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, a w konsekwencji pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia i tym samym niewydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sytuacji, w której skarżąca wyczerpująco przedstawiła stan faktyczny i zdarzenie przyszłe oraz zaprezentowała własne stanowisko spełniając tym samym dyspozycję art. 14b §3 O.p.;
- 2) art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h O.p. poprzez naruszenie zasady legalizmu i zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych z uwagi na nierozpatrzenie wniosku w sytuacji wyczerpującego opisanie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego i zaprezentowania własnego stanowiska przez skarżącą;
- 3) art. 233 § 1 pkt 1 O.p. poprzez jego zastosowanie i utrzymanie w mocy postanowienia DKIS z 15 grudnia 2022 r. pomimo przedstawienia przez skarżącą wyczerpująco stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego oraz zaprezentowania własnego stanowiska w sprawie;
- 4) art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) w zw. z art. 221 w zw. z art. 239 O.p. poprzez ich niezastosowanie, sprowadzające się do uznania, że opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawiony we wniosku jest niewystarczający do wydania interpretacji indywidualnej w zakresie prawa do dokonania odliczenia VAT naliczonego od wydatków, które zostały/zostaną poniesione w związku z realizacją Inwestycji.

Mając na uwadze powyższe zarzuty skarżąca wniosła o uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonego postanowienia z 20 lutego 2023 r. o sygn. 0113- KDIPT1-3.4012.581.2022.3.ALN, zobowiązanie organu do rozpatrzenia wniosku strony i wydania interpretacji indywidualnej oraz zasądzenie na rzecz skarżącej od strony przeciwnej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm prawem przepisanych.

W uzasadnieniu skargi przedstawiła na poparcie postawionych zarzutów dodatkową argumentację, powołała się na wyrok TSUE, wskazała na tezy orzeczeń sądów administracyjnych oraz stanowisko organu przedstawione w innych indywidualnych interpretacjach podatkowych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Skarga okazała się zasadna. Wydane w toku postępowania interpretacyjnego postanowienia naruszają bowiem prawo w stopniu uzasadniającym ich wyeliminowanie z obrotu prawnego.

Spór w rozpatrywanym przypadku sprowadza się do oceny zgodności z prawem postanowienia o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wydanego na podstawie art. 14g § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: O.p.) oraz art. 169 § 1 i § 4 O.p. w zw. z art. 14h O.p.

Organ interpretacyjny prezentuje stanowisko, że skarżąca nie uzupełniła wniosku o wydanie interpretacji. Zdaniem organu interpretacyjnego, brak uzupełnienia wniosku w żądanym przez organ zakresie nie pozwala mu na zajęcie mu jednoznacznego stanowiska czy w sprawie występuje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem Gminy i świadczeniem wzajemnym, by uznać je za odpłatne świadczenie usług niekorzystające ze zwolnienia co zdaniem organu w konsekwencji nie pozwala ocenić prawa Gminy do odliczenia podatku naliczonego w związku z inwestycją. W ocenie organu brak jednoznacznych odpowiedzi na zadane w wezwaniu pytania nie pozwala ani wykluczyć, ani stwierdzić, czy zachodzić będzie przypuszczenie, że nastąpi nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u. tj. czy wystąpiła transakcja, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy (ustalenie odpłatności), ma zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych (odliczenie podatku naliczonego), których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Skarżąca twierdzi natomiast, iż przedstawiła zdarzenie przyszłe w sposób wyczerpujący i umożliwiający organowi udzielenie odpowiedzi na zadane pytania. W pierwszej kolejności podkreślić należy, że w przedmiotowej sprawie do oceny z punktu przedstawionych we wniosku pytań skarżącej zostało poddane zdarzenie przyszłe. Tym samym ze względów oczywistych skarżąca nie mogła uzupełnić przedstawionego zdarzenia o elementy niepewne takie jak data zawarcia umowy dzierżawy czy też wysokość czynszu dzierżawnego, bowiem w chwili formułowania wniosku planowana inwestycja jeszcze nie istniała. Ponadto jak słusznie skarżąca wskazała na zapytanie organu, na wysokość wynagrodzenia wpływ będą miały także czynniki makroekonomiczne nieznanne w chwili wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wzywając skarżącą do uzupełnienia wniosku, organ interpretacyjny żądał uzupełnienia zdarzenia przyszłego poprzez pozyskanie dodatkowych informacji co do chwili udostępnienia oczyszczalni dla spółki, kalkulacji i wysokości wynagrodzenia za korzystanie z oczyszczalni, uwzględnienia realiów rynkowych w kalkulacji

czynszu, a także uwzględnienia wysokości poniesionych wydatków i kosztów inwestycji w kalkulacji czynszu, konkretnej kwoty czynszu oraz udziału obrotu z dzierżawy oczyszczalni dla budżetu skarżącej.

Z punktu widzenia poczynionych powyżej uwag odnośnie do zdarzenia przyszłego wskazać należy, że pytanie o to, kiedy oczyszczalnia na podstawie umowy dzierżawy zostanie udostępniona spółce oraz odnośnie do treści wniosku, gdzie wskazano, że odpłatne udostępnienie oczyszczalni dla spółki na podstawie umowy dzierżawy nastąpi po zakończeniu inwestycji, uznać należy za zbędne. Termin udostępnienia oczyszczalni został bowiem wskazany w zdarzeniu przyszłym jako zakończenie inwestycji.

Odnośnie do kwoty wynagrodzenia wskazać należy, że już we wniosku podano, iż na chwilę wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej wysokość wynagrodzenia nie została ustalona. Podano także, że nie ustalona została metodologia ustalenia tego wynagrodzenia.

W odpowiedzi na zapytanie o wysokość wynagrodzenia skarżąca wskazała jakie są przewidywane czynniki, na których strony przyszłej umowy będą opierać się podczas ustalania metodologii oraz wysokości czynszu dzierżawnego i tak skarżąca wskazała na spodziewaną wysokość przychodów spółki, na okoliczność, że Gmina nie posiada odpowiedniego doświadczenia oraz zasobów kadrowych czy też parku maszynowego do wykonywania zadań w zakresie odbioru i oczyszczania ścieków, wskazała także, że zasadniczym celem umowy zawartej ze spółką będzie wykonywanie zadań własnych o których mowa w art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym.

Przede wszystkim jednak skarżąca podała, że wartość czynszu dzierżawnego będzie skalkulowana z uwzględnieniem realiów rynkowych.

Analiza odpowiedzi skarżącej potwierdza jej stanowisko, iż wyczerpująco odpowiedziała na pytania odnoszące się do zdarzenia przyszłego dotyczące wysokości czynszu dzierżawnego, a jej odpowiedź w ocenie sądu umożliwiała zajęcie przez organ stanowiska wobec postawionych we wniosku pytań.

Natomiast w odniesieniu do akcentowanego przez organ w zadanych pytaniach powiązania wysokości czynszu z kosztami poniesionymi na realizację projektu wskazać należy, że skarżąca ze spółką zamierza zawrzeć umowę dzierżawy tj. umowę uregulowaną w art. 693 do art. 709 kodeksu cywilnego, przez którą wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Z swej istoty zatem umowa dzierżawy jest umową odpłatną a ekwiwalentność świadczeń odnosi się do wzajemnych świadczeń czyli do oddania rzeczy do używania i pobierania pożytków ze strony wydzierżawiającego i zapłaty czynszu ze strony dzierżawcy. Nie jest to

umowa przeniesienia własności rzeczy ani zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy zatem wartość rzeczy czy też koszt poniesiony na jej powstanie nie ma bezpośredniego przeniesienia na ekwiwalentność świadczeń w umowie dzierżawy.

W ocenie sądu zatem pytania organu w tej kwestii uznać należy za zbędne do udzielenia odpowiedzi na zadane przez wnioskodawcę pytania.

Podobnie dla oceny czy opisane przez wnioskodawcę odpłatne wydzierżawienie oczyszczalni dla spółki stanowi czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług nie ma znaczenia odniesienie wysokości obrotu gminy z tytułu przedmiotowej umowy dzierżawy do budżetu gminy. Odniesienie to nie wynika także z art. 15 ust. 6 u.p.t.u., stosownie do którego nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi prawami, dla realizacji których zostały one powołane, w wyłączeniu czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Zwrócić jednak należy uwagę, że na powyższe pytanie skarżąca także udzieliła odpowiedzi wskazując, że kwota obrotu jaką Gmina uzyska z tytułu wynagrodzenia wynikającego z dzierżawy majątku powstałego w wyniku inwestycji, nie będzie znacząca.

Zgodnie z art. 14b § 1 i 3 O.p., na wniosek zainteresowanego wydaje się w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną), natomiast składający wniosek pozostaje obowiązany do przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Reguły prawidłowej interpretacji ustawodawca zawarł w art. 14c § 1 i 2 O.p.

Z przepisów tych wynika, że interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z jej uzasadnieniem prawnym, a w przypadku oceny negatywnej – także wskazanie prawidłowej wykładni wraz z jej uzasadnieniem prawnym.

Podkreślenia wymaga, iż w postępowaniu interpretacyjnym organ rozpatruje sprawę wyłącznie na podstawie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej. Nie czyni w tym zakresie własnych ustaleń. Interpretacja indywidualna może przy tym dotyczyć zarówno zdarzeń już zaistniałych, jak i dopiero planowanych. Wniosek nie spełniający wymogów określonych w art. 14b § 2 O.p., stosownie do treści art. 14g § 1 O.p., pozostawia się bez rozpatrzenia. Upřednio należy jednak zastosować art. 169 § 1 O.p., zgodnie z którym jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Prawidłowe zastosowanie art. 169 § 1 O.p.

polega na wezwaniu do uzupełnienia braków o elementy istotne z punktu widzenia oceny stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku.

Prawna doniosłość interpretacji indywidualnych wynika z art. 14k O.p., stanowiącego, że zastosowanie się do niej przed zmianą, stwierdzeniem wygaśnięcia lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego daną interpretację nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (por.: § 1).

Dodatkowo wskazać należy, że jeżeli organ interpretacyjny poweźmie wątpliwości, czy nie zachodzą przesłanki z art. 14b § 5 b pkt 3 O.p., tj. czy nie istnieje uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u., to powinien wyraźnie na te elementy wskazać, a nie jedynie ogólnie stwierdzać, tak jak to ma miejsce w zaskarżonym postanowieniu, że nie można wykluczyć, iż zachodzić będzie przypuszczenie, że nastąpi nadużycie prawa. Takie ogólne stwierdzenie w ocenie sądu stanowi w istocie uchylenie się organu od wydania wnioskowanej interpretacji indywidualnej.

W konsekwencji uznać należało, iż zarówno zaskarżone postanowienie, jak i rozstrzygnięcie je poprzedzające, wydano z naruszeniem art. 169 § 1 i art. 14h O.p. Stwierdzone w toku niniejszego postępowania uchybienia formalne miały przy tym istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ skutkowały zablokowaniem drogi do uzyskania interpretacji indywidualnej pomimo prawidłowego uzupełnienia wniosku.

W konsekwencji wydane w niniejszej sprawie postanowienia zostały uchylone na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 329, dalej: „p.p.s.a.”). Przy ponownym jej rozpoznaniu organ interpretacyjny powinien uwzględnić zaprezentowane przez sąd konkluzje.