534 / DH / 2013 / U. Adamski

Wrocław, dn. 31.05.2013

KANCELARIA PREZYDENTA WROCŁAWIA
tel. 071 777 89 55
Wpł. 31-05-2013
L. dz. 3568 Zał .....

SEKRETARIAT
WICEPREZYDENTA WROCŁAWIA
Wpł. 03. 06. 2013
L.dz. 543

Prezydent Wrocławia

Wniosek
o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego:
- art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach;
- § 1 Uchwały XLII/978/13 Rady Miejskiej Wrocławia w sprawie metod ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i stawek tej opłaty;
- załącznika nr 1 do Uchwały XLII/979/13 Rady Miejskiej Wrocławia w sprawie wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Wniosek dotyczy jednego, istniejącego w dniu złożenia wniosku, stanu faktycznego.

Przedstawienie stanu faktycznego

Spółdzielnia Mieszkaniowa posiada w swoich zasobach na terenie Wrocławia lokali mieszkalnych, w tym część będących przedmiotem odrębnej własności, część będących przedmiotem spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz część będących przedmiotem lokatorskiego prawa do lokalu. W zasobach spółdzielni znajdują się także, użytkowane przez inne podmioty, lokale niemieszkalne w ilości i garaży w ilości , w których powstają odpady komunalne.
W odniesieniu do nieruchomości wspólnych, stanowiących współwłasność spółdzielni, wykonuje zarząd, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Pytania dotyczące stosowania wskazanych wyżej przepisów prawa podatkowego:

1. Czy wnioskodawca - spółdzielnia mieszkaniowa - będzie podatnikiem w rozumieniu Ordynacji podatkowej, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach od lokali mieszkalnych i niemieszkalnych w zasobach spółdzielczych?
2. W przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1:
   - jak ustalić sposób obliczania opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali, w tym jak wypełnić deklaracje w zakresie danych mających wpływ na ustalenie wysokości opłaty?
   - jak skonstruować system poboru od lokatorów kwot odpowiadających opłatom uiszczanym za poszczególne lokale?

Stanowisko wnioskodawcy

I

Zdaniem wnioskodawcy, nie jest on (spółdzielnia mieszkaniowa) podatnikiem, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych znajdujących się w zasobach spółdzielni.

Stanowisko to uzasadnione jest stwierdzeniem, że w obecnym stanie prawnym nie ma podstaw do wywiedzenia takiego obowiązku w stosunku do daniny publicznoprawnej, jaką jest opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach właściciele nieruchomości, o których mowa w art. 6c tej ustawy, są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Art. 2 ust. 1 pkt 4 tej samej ustawy za właścicieli nieruchomości uznaje także współwłaścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością. W świetle ust. 3 tego artykułu, jeżeli nieruchomość jest zabudowana budynkami wielolokalowymi, w których ustanowiono odrębną własność lokali, obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali, lub właścicieli lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany.

Właśnie tenże art. 2 ust. 3 wchodzi w grę jako jedyna ewentualna podstawa uznania spółdzielni za podmiot zobowiązany do ponoszenia opłaty. Przepis ten, zgodnie z jego literalnym brzmieniem, można jednak zastosować tylko do sytuacji, gdy wspomniany w nim „zarząd" odbywa się na podstawie ustawy o własności lokali. Tymczasem art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych precyzuje, że zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy o własności lokali. Wykonywania zarządu powierzonego z jednej strony, a działalności wykonywanej jak zarząd powierzony z drugiej strony nie można utożsamiać. Powołany art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nie odesłał do ustawy o własności lokali wprost, co jednoznacznie wskazuje na stworzenie konstrukcji prawnej innej niż określona tamtą ustawą. Co więcej, zdanie ostatnie art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych jednoznacznie stwierdza, że w obszarze jej obowiązywania przepisów ustawy o własności lokali o zarządzie nieruchomością wspólną zasadniczo (z nieistotnymi tutaj wyjątkami) nie stosuje się. Prowadzi to do wniosku, że „zarząd, o którym mowa w art. 27 u.s.m. (wykonywany przez spółdzielnię

mieszkaniową), nie może być traktowany jako zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy o własnościach lokali. W takim przypadku spółdzielnia mieszkaniowa nie może zatem pełnić funkcji właściciela nieruchomości i składać deklaracji o wysokości opłaty za swoich lokatorów, gdyż nie sprawuje ona zarządu nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali" (*A. Modrzejewski, Właściciel i nieruchomość w świetle znowelizowanej ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, Samorząd Terytorialny 1-2/2013, s. 90*).

Niezależnie od powyższego (tzn. nawet gdyby uznać, że mimo powyższych zastrzeżeń w obu zestawianych ustawach mamy do czynienia z jednolitą instytucją zarządu), konstrukcja ustawy o o utrzymaniu czystości i porządku w gminach sama w sobie nie pozwala na nałożenie na spółdzielnie obowiązku ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach zarządcę obciążają „obowiązki właściciela nieruchomości". Ten zwrot, decydujący dla oceny zakresu powinności zarządcy, jest w tej samej ustawie użyty jako tytuł rozdziału 3. Należy więc przyjąć, że odnosi się tylko do działań wymienionych w tym rozdziale i nie obejmuje kwestii opłatowych, uregulowanych poza tym rozdziałem (*Ł. Karczyński, Ekspert od podatków: Gdańsk źle interpretuje ustawę śmieciową, http://m.trojmiasto.pl/news/wiadomosci/Ekspert-od-podatkow-Gdansk-zle-interpretuje-ustawe-smieciowa-n66799.html*). Można zresztą zasadnie domniemywać, że wynikające z tej określenie i uregulowanie obowiązków właściciela, o wiele wcześniejsze niż przepisy o opłacie za gospodarowanie odpadami komunalnymi, nie były redagowane z myślą o jakichkolwiek obowiązkach publicznoprawnych; rozdział 3 reguluje naturalne niejako czynności zarządcze. Obowiązki związane z gospodarką odpadami były w poprzednim stanie prawnym wykonywane przez spółdzielnię i opłacane przez lokatorów na mocy stosownych ustaleń wewnątrzspółdzielczych, którego to mechanizmu nie można przenosić na obecnie wprowadzaną należność publicznoprawną (*A. Modrzejewski, op. cit., s. 92).*

Wnioskodawca uważa, że w zakresie „obowiązków właściciela nieruchomości" rozumianych zgodnie z treścią rozdziału 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach może mieścić się współdziałanie z Miastem w wykonywaniu pomocniczych czynności techniczno-informacyjnych zmierzających do obsługi opłaty, w szczególności rozpowszechnianie wśród mieszkańców informacji o zasadach konstrukcji, funkcjonowania i poboru opłaty, wydawanie mieszkańcom druków deklaracji opłatowej, odbiór od nich wypełnionych deklaracji i przekazywanie ich wskazanym podmiotom Miasta. Wnioskodawcy wiadomo, że taką właśnie interpretację roli spółdzielni mieszkaniowych w systemie działania opłaty przyjęto w gminach Oława i Trzebnica.

Wobec powyższego, w przedstawionym stanie faktycznym i prawnym podmiotami obciążonymi opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi są podmioty wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

II

Oprócz tej jednoznacznej oceny prawnej, istnieją jeszcze inne przesłanki przesądzające o niemożności uznania spółdzielni mieszkaniowej za podmiot obowiązany do ponoszenia omawianej opłaty.

Gdyby przyjąć, że spółdzielnia takim podmiotem jednak jest, obciążałby ją obowiązek składania deklaracji opłatowych w odniesieniu do wszystkich związanych z jej działalnością lokali. Wypełnienie deklaracji obejmuje w szczególności wskazanie sposobu określenia wysokości opłaty (rubryki E.1.1.1 i E.1.1.2 wzoru deklaracji).

Tymczasem, po pierwsze, spółdzielnia nie ma możliwości wskazania właściwego kryterium wymiaru opłaty. Nie dysponuje danymi o ilości osób zamieszkujących lokale, gdyż dysponenci lokali nie mają obowiązku przekazywania czy aktualizowania takich informacji. W tej sytuacji spółdzielnia nie może stwierdzić, czy w konkretnym przypadku stawka powinna być ustalona według powierzchni, czy według ilości zamieszkujących. § 1 Uchwały XLII/978/13 Rady Miejskiej Wrocławia w sprawie metod ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i stawek tej opłaty nie daje w tym zakresie wyboru, a czynnikiem decydującym o zastosowaniu jednej z metod tam określonych jest powierzchnia przypadająca na jednego mieszkańca. Niemożność odniesienia się do istotnego elementu konstrukcji opłaty wyklucza możliwość prawidłowego, tj. zgodnego ze stanem faktycznym, sporządzenia deklaracji i dokonania samoobliczenia opłaty. W tej sytuacji znajduje zastosowanie pogląd (sformułowany co prawda w odniesieniu do całkiem innego stanu faktycznego i prawnego), że niemożność dokonania wymiaru podatku musi skutkować nieobjęciem opodatkowaniem (*J. Olesiak, Glosa do wyroku NSA z dnia 10 lipca 2012 r. (sygn. akt II FSK 2625/10), Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 1-2/2013, s. 147 i n*).

Jeszcze bardziej skomplikowana jest pod tym względem sytuacja lokali użytkowych. W świetle § 6 regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Wrocławia (załącznika do Uchwały Nr XXXV/780/12 Rady Miejskiej Wrocławia w sprawie ustalenia regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Wrocławia) do stwierdzenia wymaganej dla konkretnego lokalu minimalnej pojemności pojemników do zbierania odpadów komunalnych niezbędna jest wiedza o rodzaju (branży) prowadzonej tam działalności gospodarczej oraz szczegółowych, wskazanych w tym przepisie, przejawach rozmiaru tej działalności. Takimi danymi dysponuje jedynie posiadacz lokalu.

Po drugie, spółdzielnia nie ma także możliwości zadeklarowania – za mieszkańców – selektywnej lub nieselektywnej zbiórki odpadów. Działalność wytwórców odpadów jest w tym zakresie nieweryfikowalna, a nie wchodzi w grę narzucenie komukolwiek jednego ze sposobów gospodarowania odpadami.

W omawianym w tym punkcie zakresie spółdzielnia nie ma nadto żadnych instrumentów prawnych, aby dane pozwalające na ustalenie sposobu wymiaru pozyskać od lokatorów i dysponentów lokali użytkowych (np. odmawiających ich przekazania lub po prostu nieobecnych).

Nałożenie na spółdzielnię obowiązku wypełnienia opisanych wyżej obowiązków wynikających z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach i uchwały XLII/978/13 byłoby niedającym się zaakceptować żądaniem działań niewykonalnych (Ł. Karczyński, op. cit.). Nie do przyjęcia jest też obciążenie spółdzielni ryzykiem odpowiedzialności za niewłaściwe sporządzenie deklaracji (a jest to delikt spenalizowany w art. 56 Kodeksu karnego skarbowego).

III

Oczywistym, podstawowym założeniem jakkolwiek skonstruowanych kosztów zagospodarowania odpadów jest ekonomicznie obciążenie nimi wytwórców tychże odpadów. Sytuacja, w której podmiotem obciążonym opłatą byłaby spółdzielnia powodowałaby oderwanie obowiązku opłatowego od lokatorów, czyli podmiotów, z których funkcjonowaniem wiąże się zjawisko obciążone opłatą. Powstałaby konieczność skonstruowania systemu refundacji kwot opłaty przez lokatorów.

Art. 4 ust. 1-4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nakłada na nich obowiązek uczestnictwa w pokrywaniu kosztów eksploatacji i utrzymania nieruchomości. Jednak, jak wykazano wyżej, nie ma wystarczających podstaw do ustalenia przez spółdzielnię kwot opłat

związanych z poszczególnymi lokalami. Wszelkie narzucone lokatorom jednostronnie kryteria i wielkości będą mogły być skutecznie przez nich podważane. W przypadku zignorowania przez lokatorów ustaleń opłatowych dotyczących ich lokali nie ma możliwości ani wymuszenia tej ich aktywności, ani zastosowania jakiegokolwiek mechanizmu zastępczego. Skutkiem tego będzie konieczność uiszczenia opłaty z własnych środków spółdzielni, bez szans na ich odzyskanie.

Pomijając nawet zasadnicze zastrzeżenia do koncepcji obciążenia opłatą podmiotu niezwiązanego ani z wytwarzaniem, ani z gospodarką odpadami, ujawnia się tu kolejny aspekt nałożenia na spółdzielnię obowiązków, których nie jest ona w stanie prawidłowo i bez uszczerbku majątkowego wykonać.

Wobec przedstawionego przez wnioskodawcę stanowiska w zakresie pytania 1, bezzasadna jest prezentacja takiego stanowiska w odniesieniu do pytania 2.

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte niniejszym wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Wiceprezydent Wrocławia

urząd miejski wrocławia

Wrocław, 23.08.2013 r.

L.dz. 8338/2013

Dotyczy: wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego;

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342 i 1529 oraz z 2013 r. poz. 35) w związku z art. 6q ustawy z dnia 13 września 1996 r. *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* (Dz. U. z 2012 r. poz. 391 oraz z 2013 r. poz. 21, 228 i 888)

organ podatkowy

uznaje **za prawidłowe** stanowisko strony stwierdzające, że jako osoba sprawująca zarząd nieruchomościami wspólnymi nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

UZASADNIENIE

W dniu 31 maja 2013 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [illegible] we Wrocławiu o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie:

1) art. 6h ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2012 r. poz. 391 oraz z 2013 r. poz. 21, 228 i 888);

2) § 1 uchwały Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 18 kwietnia 2013 r. w sprawie metod ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i stawek tej opłaty (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 2863);

pl. Nowy Targ 1/8; 50-141 Wrocław
tel. +48 717 77 75 91, +48 717 77 84 60
fax +48 717 77 75 87
ww1@um.wroc.pl
www.wroclaw.pl

3) załącznika nr 1 do uchwały Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 18 kwietnia 2013 r. w sprawie wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 2864).

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że posiada w swoich zasobach lokale mieszkalne oraz lokale niemieszkalne, zaś poszczególne lokale są przedmiotem między innymi odrębnej własności, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu i lokatorskiego prawa do lokalu. Natomiast w odniesieniu do nieruchomości wspólnych, stanowiących współwłasność Spółdzielni, Spółdzielnia wykonuje zarząd, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Wnioskodawca na gruncie przedstawionego stanu faktycznego sformułował następujące pytanie:
„Czy wnioskodawca – spółdzielnia mieszkaniowa – będzie podatnikiem w rozumieniu Ordynacji podatkowej, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach od lokali mieszkalnych i niemieszkalnych w zasobach spółdzielczych?".

Wnioskodawca przedstawił również swoje stanowisko stwierdzając, że jako spółdzielnia mieszkaniowa nie jest podatnikiem, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych znajdujących się w zasobach spółdzielni.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Wnioskodawca wskazał, że art. 6h ustawy o *utrzymaniu czystości i porządku w gminach* jako podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi wskazuje wyłącznie właściciela nieruchomości. Natomiast spółdzielnia mieszkaniowa nie może być uznana za podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy o *utrzymaniu czystości i porządku w gminach* co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, wedle opinii Wnioskodawcy spółdzielnia mieszkaniowa nie jest osobą sprawującą zarząd nieruchomością wspólną, o której mowa w art. 2 ust. 3. Po drugie, art. 2 ust. 3 nie może być źródłem obowiązków osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi w zakresie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, albowiem przepis ten – zdaniem Wnioskodawcy – odnosi się on do obowiązków właścicieli nieruchomości określonych wyłącznie w rozdziale 3 ustawy. Ponadto Wnioskodawca wskazał, że to użytkownicy nieruchomości powinni ponosić bezpośrednią odpowiedzialność, w tym ekonomiczną, związaną z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Wnioskodawca podniósł również, że w obecnym stanie prawnym osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną nie mają skutecznych instrumentów pozwalających na wywiązywanie się im z obowiązków podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, co czyniłoby takie obowiązki niemożliwymi do wykonania.

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Wrocławia zważył, co następuje.

Stanowisko Wnioskodawcy stanowi podstawę dokonania jednoznacznej oceny jego poprawności jedynie w kontekście całego wniosku, tj. *petitum* wniosku i uzasadnienia wniosku. Dopiero z zestawienia tych dwóch elementów wynika bowiem, że Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko jako stanowisko spółdzielni mieszkaniowej pełniącej funkcję podmiotu sprawującego zarząd nieruchomością wspólną. Z treści wniosku nie wynika natomiast, aby stanowisko strony odnosiło się do spółdzielni mieszkaniowej pełniącej funkcję właściciela nieruchomości.

Mając na względzie powyższe podzielić należy stanowisko Wnioskodawcy, że jako podmiot sprawujący zarząd nieruchomością wspólną spółdzielnia mieszkaniowa nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Stanowisko strony jest prawidłowe, albowiem istotnie zgodnie z art. 6h ustawy z dnia 13 września 1996 r. *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* , ciężar opłaty za gospodarowanie odpadami spoczywa na właścicielach nieruchomości. Na mocy tego przepisu właścicieli nieruchomości należy zakwalifikować jako podatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, zaś statusu takiego nie można przypisać osobom sprawującym zarząd nieruchomościami wspólnymi, w przypadkach o których stanowi art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.*

Niemniej jednak, choć stanowisko Wnioskodawcy, że jako osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest prawidłowe, to wyrażone w uzasadnieniu wniosku twierdzenie, że art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* nie odnosi się do obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie jest uzasadnione. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* w przypadku nieruchomości zabudowanych budynkami wielolokalowymi, obowiązkami właścicieli lokali obciążone zostały osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy *o własności lokali*. Przepis ten został zamieszczony w rozdziale 1 zatytułowanym „Przepisy ogólne", co oznacza – zgodnie z regułami wykładni systemowej - że odnosi się do wszystkich przepisów ustawy, nie tylko zaś do rozdziału 3 zatytułowanego „Obowiązki właścicieli nieruchomości". Tak więc art. 2 ust. 3 odnosić należy również do innych rozdziałów ustawy, w których charakteryzowane są obowiązki właścicieli nieruchomości. Tym samym art. 2 ust. 3 nie może być wyeliminowany w trakcie określenia statusu prawno-podatkowego osób sprawujących zarząd nieruchomością wspólną na podstawie twierdzenia, że przepis ten odnosi się wyłącznie do obowiązków scharakteryzowanych rozdziale 3. Argument ten jest błędny nie tylko z tego powodu, że ignoruje systematykę ustawy, ale i dlatego, że zakłada w swej konsekwencji, iż wyłącznie rozdział 3 określa obowiązki właścicieli nieruchomości, co z kolei w świetle wyraźnego brzmienia przepisów innych rozdziałów, np. rozdziału 3a, niemożliwe jest do zaaprobowania. Powodem pominięcia tego przepisu w trakcie interpretacji ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* nie może być również fakt, że art. 2 ust. 3 został ustanowiony przed wejściem w życie przepisów wprowadzających do przedmiotowej ustawy nowy system gospodarowania odpadami. Okoliczność bowiem, że art. 2 ust. 3 *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* nie został przez ustawodawcę zmieniony lub uchylony przy okazji nowelizacji, oznacza, że ustawodawca akceptował konsekwencje, które z niego wynikają, również w odniesieniu do nowo ustanowionych obowiązków właścicieli nieruchomości dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Nie jest również prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, wedle którego spółdzielnia mieszkaniowa nie jest osobą sprawującą zarząd nieruchomością wspólną, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu w czystości i porządku w gminach. W tym względzie wskazać należy, że zgodnie z art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116, z późn. zm.[1]) *zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 oraz z 2004 r. Nr 141, poz. 1492)*. Tymczasem zgodnie z art. 2 ust. 3 *obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali*. Z brzmienie art. 2 ust. 3 wprost wynika, że nie odwołuje się on do sytuacji zarządu

---

[1] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2004 r. Nr 19, poz. 177 i Nr 63, poz. 591, z 2005 r. Nr 72, poz. 643, Nr 122, poz. 1024, Nr 167, poz. 1398 i Nr 260, poz. 2184, z 2006 r. Nr 165, poz. 1180, z 2007 r. Nr 125, poz. 873, z 2008 r. Nr 235, poz. 1617, z 2009 r. Nr 65, poz. 545, Nr 117, poz. 988, Nr 202, poz. 1550 i Nr 223, poz. 1779, z 2010 r. Nr 207, poz. 1373, z 2011 r. Nr 201, poz. 1180 oraz z 2012 r. poz. 201, 888 i 989)

nieruchomością wspólną, do którego w całości stosuje się przepisy ustawy o własności lokali, ale stanowi jedynie o osobach sprawujących zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali. Fakt więc nieco odmiennej regulacji obu przypadków zarządu nie może być w kontekście art. 2 ust. 3 rozstrzygający. Art. 2 ust. 3 nie wymaga bowiem tożsamości zasad wykonywania zarządu, ale tożsamości prawnej kwalifikacji tego zarządu. Tak więc każdy przypadek sprawowania zarządu, który przez prawo kwalifikowany jest jako zarząd z art. 18 ust. 1, jest wystarczającą przesłanką do uznania, że jest to przypadek, do którego odwołuje się art. 2 ust. 3. Nie ulega wątpliwości, że zarząd nieruchomością wspólną sprawowany przez spółdzielnię mieszkaniową na podstawie art. 27 ust. 2 opiera się na nieco innych zasadach aniżeli zarząd sprawowany na podstawi art. 18 ustawy. Niemniej jednak z punktu widzenia art. 2 ust. 3 są to sytuacje tożsame i w każdym z przypadków należy mówić o osobach sprawujących zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Rozstrzygająca jest bowiem sama możliwość prawnej kwalifikacji zarządu jako zarządu w rozumieniu ustawy o własności lokali. Tożsamość zasad wykonywania tego zarządu nie ma w tym przypadku znaczenia.

Należy podkreślić, że odmienne rozumienie art. 2 ust. 3 stawiałoby dodatkowo pod znakiem zapytania wykonywanie przez spółdzielnię mieszkaniową innych obowiązków wynikających z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, albowiem na mocy tego argumentu spółdzielnia mieszkaniowa mogłaby być adresatem obowiązków wynikających z ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* jedynie na mocy art. 2 ust. 1 pkt 4, co mogłoby być sposobem na uwolnienie się spółdzielni mieszkaniowej jako zarządcy od jakichkolwiek obowiązków wynikających z ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* poprzez przywołanie argumentu, że to wyłącznie właściciele nieruchomości powinni wykonywać obowiązki wynikające z ustawy oraz regulaminu utrzymania czystości i porządku.

Jest to tym bardziej znaczące, że funkcją art. 2 ust. 3 jest skoordynowanie i zorganizowanie wykonywania obowiązków wynikających z ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* w tych przypadkach, w których nie są to wspólne obowiązki wszystkich właścicieli nieruchomości, ale są to obowiązki poszczególnych właścicieli lokali i z tymi lokalami bezpośrednio związane, choć indywidualne ich wykonywanie byłoby utrudnione (np. wyposażenie nieruchomości we wspólne pojemniki). Ustawodawca przyjął zatem, że w przypadkach budynków wielolokalowych, w których wystąpią przypadki ustanowienia odrębnej własności lokali, obowiązki te wykonywać będą osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną. Mając zatem na względzie *ratio legis* tego unormowania należy przyjąć, że sytuacja budynku wielolokalowego, w przypadku której zarząd jest sprawowany w oparciu o art. 18 ustawy o własności lokali, nie różni się pod względem racji ustanowienia przepisu art. 2 ust. 3 od sytuacji budynku wielolokalowego, w przypadku którego zarząd sprawowany jest na podstawie art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Tym samym uzasadniony jest pogląd, że użyte w art. 2 ust. 3 wyrażenie „osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali" odnosi się również do spółdzielni mieszkaniowej sprawującej zarząd nieruchomością wspólną na podstawie art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

W dalszej kolejności podnieść należy, że jakkolwiek art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* nie czyni osoby sprawującej zarząd nieruchomością wspólną podatnikiem opłaty, ze wszelkimi tego prawnymi i ekonomicznymi konsekwencjami, to bezspornie podmioty te obciąża obowiązkami należącymi do właścicieli lokali. Użytego bowiem w tym przepisie zwrotu („obciążają") nie należy interpretować jako sposobu przeniesienia obowiązków właścicieli nieruchomości na osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną i jako sposobu zwolnienia z tych obowiązków właścicieli lokali, ale jako zwrot, na mocy którego osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną wykonują obowiązki właścicieli lokali, nie stając się jednocześnie adresatami tych

obowiązków. Tak więc art. 2 ust. 3 nie zwalnia właścicieli lokali z ich obowiązków, aczkolwiek wykonanie tych obowiązków powierza osobom sprawującym zarząd nieruchomościami wspólnymi. Osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną mają więc obowiązek obliczyć wysokość opłaty, która ciąży na właścicielach lokali, wypełnić i złożyć za nich deklarację oraz uiścić na rzecz gminy przekazane przez właścicieli lokali środki na pokrycie należnej opłaty.

Tak rozumiany art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* należy uwzględnić w charakterystyce prawno-podatkowej osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnym. Biorąc pod uwagę zakres ich zrekonstruowanych obowiązków, osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną zakwalifikować należy jako płatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 *Ordynacji podatkowej,* stanowiącego, że płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Interpretacji takiej nie sprzeciwia się fakt, że ustawodawca wobec osób sprawujących zarząd nieruchomością wspólną nie posługuje się nazwą „płatnik", albowiem zgodnie z Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 września 1987 r. III SA 316/87 „Jeżeli szczegółowe przepisy podatkowe powierzają określonym podmiotom obliczanie i pobieranie od podatnika podatku i wpłacanie go na właściwy rachunek, to podmiot ten staje się płatnikiem w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.) bez względu na to, czy w przepisach szczegółowych został on wyraźnie nazwany płatnikiem.". Orzeczenie to dało podwaliny do niekwestionowanego do dziś poglądu (M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexis Nexis 2013, s. 82), że o funkcji bycia płatnikiem nie decyduje nazwanie danego podmiotu płatnikiem, ale zakres i charakter obowiązków, który na nie nałożono.

Mając na względzie powyższe osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w tym spółdzielnie mieszkaniowe, w sytuacjach scharakteryzowanych przez art. 2 ust. 3 nie są – jak słusznie wskazał Wnioskodawca – podatnikami opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, lecz uznać je należy za płatników tej opłaty. Tym samym określając odpowiedzialność tych podmiotów za niewykonanie ich obowiązków, mieć należy na uwadze przepisy *Ordynacji podatkowej* dotyczące obowiązków i odpowiedzialności płatników.

Taka interpretacja art. 2 ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* w świetle art. 8 *Ordynacji podatkowej* posiada dodatkowe ugruntowanie w następujących argumentach. Po pierwsze, właściciele lokali jako wytwórcy odpadów i beneficjenci usług świadczonych przez gminę pozostają podmiotami ekonomicznie odpowiedzialnymi za finansowanie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Po drugie, zakres obowiązków osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi ogranicza się *de facto* do czynności materialno-technicznych. Po trzecie, zaniechania właścicieli lokali jako podatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w zakresie współpracy w wypełnianiu obowiązków płatników oraz finansowania opłaty obciążać będą w świetle przepisów *Ordynacji podatkowej* właścicieli lokali, nie zaś osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną. Po czwarte, właściciele lokali w budynkach wielolokalowych nie będą preferowani z punktu widzenia obowiązków prawno-podatkowych względem pozostałych właścicieli nieruchomości. I po piąte, przedstawiona interpretacja ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* nie ignoruje obowiązywania art. 2 ust. 3.

Uwzględniając więc zarówno racje językowe i systemowe wykładni oraz argumenty prakseologiczne i aksjologiczne, jak również skutki społeczne, do których prowadzi wykładnia i stosowanie przepisów prawa, przyjąć należy, że Wnioskodawca jako osoba sprawująca zarząd nieruchomościami wspólnymi nie jest - w warunkach zastosowania art. 2 ust. 3 - podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, lecz płatnikiem tej opłaty.

Podkreślić należy przy tym, że poddane ocenie stanowisko Wnioskodawcy dotyczy spółdzielni mieszkaniowej w kontekście pełnionej przez nią funkcji osoby

sprawującej zarząd nieruchomością wspólną. Wskazać należy natomiast, że spółdzielnia mieszkaniowa jako właściciel nieruchomości w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o *utrzymaniu czystości i porządku w gminach* jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Wobec powyższego orzeczono jak we wstępie.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Z up. PREZYDENTA
Anna Szarycz
WICEPREZYDENT WROCŁAWIA

Otrzymują:
1. Adresat
2. a/a