

**I SA/Wr 2255/13 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2014-02-25
<b>Data wpływu</b>	2013-12-06
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
<b>Sędziowie</b>	Daria Gawlak-Nowakowska /przewodniczący sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6119 Inne o symbolu podstawowym 611 6561
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatkowe postępowanie
<b>Skarżony organ</b>	Prezydent Miasta
<b>Treść wyniku</b>	*Uchylono interpretację przepisów prawa podatkowego
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2012 nr 0 poz 391; art. 6h, art. 2 ust. 1 pkt 4, art. 2 ust. 3; Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach - tekst jednolity Dz.U. 2012 nr 0 poz 749; art. 14c par. 1 i 2, 14b par. 1, 14b par. 3; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - tekst jednolity.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Daria Gawlak-Nowakowska (sprawozdawca), sędzia WSA Ewa Kamieniecka, sędzia WSA Zbigniew Łoboda, Protokolant specjalista Edyta Luniak, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 25 lutego 2014 r. sprawy ze skargi A. Sp. z o.o. z siedzibą we W. na interpretację indywidualną Prezydenta W. z dnia 3 września 2013 r. nr L. Dz. [...] w przedmiocie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi I. uchyla zaskarżoną interpretację; II. stwierdza, że zaskarżona interpretacja nie podlega wykonaniu do dnia uprawomocnienia się wyroku; III. zasądza od Prezydenta W. na rzecz Spółdzielni Mieszkaniowej "A." z siedzibą we W. kwotę 457,00 zł (czterysta pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie**

Przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna Prezydenta W. wydana na rzecz A. Sp. z o.o. z siedzibą we W. (zwanej dalej spółka, strona, wnioskodawca, skarżąca) z dnia 3 września 2013 r., nr L.dz. [...] w przedmiocie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

We wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej strona przedstawiła następujący stan faktyczny. Wnioskodawca jest zarządcą nieruchomości ustanowionym w trybie art. 18 ust.1 ustawy o własności lokali w 41 wspólnotach mieszkaniowych położonych na terenie W. W ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej sprawuje zarząd wyłącznie częściami nieruchomości stanowiącymi tzw. nieruchomości wspólną w budynkach wielolokalowych. Wnioskodawca nie zarządza jakimikolwiek lokalami w tych budynkach, a lokale te w rozumieniu prawa cywilnego stanowią odrębne nieruchomości, posiadające własne księgi wieczyste. Wytwórcami odpadów są wyłącznie właściciele lokali (art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach [Dz. U. z 2012 r. poz. 391 ze zm., zwanej dalej ustawa o utrzymaniu czystości, ustawa]). W lokalach musi być też prowadzona selektywna zbiórka odpadów komunalnych. Jedynie właściciele lokali posiadają pełną wiedzę na temat okoliczności niezbędnych do określenia prawidłowej wysokości opłaty w deklaracji, takich jak: ilość osób zamieszkałych w lokalu, rodzaj prowadzonej w nim działalności gospodarczej oraz szczegółowych przejawów rozmiaru tej działalności.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie: 1. czy wnioskodawca (zarządca nieruchomości ustanowiony na podstawie art. 18 ust.1 ustawy o własności lokali) będzie podatnikiem w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., zwanej dalej O.p.), 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 będących własnością właścicieli lokali w budynkach wielolokalowych ?. W przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 sformułowano pytanie 2: jak ustalić sposób obliczania opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali, w tym sposobu wypełnienia deklaracji w zakresie danych mających wpływ na ustalenie wysokości opłaty ? oraz jak skonstruować system poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom uiszczanym za poszczególne lokale ?

Zdaniem strony jako zarządca sprawujący zarząd nieruchomością wspólną na podstawie art.18 ust. 1 ustawy o własności lokali nie jest podatnikiem, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością współwłaścicieli nieruchomości wspólnych. Wskazała, że zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości właściciele nieruchomości, o których mowa w art. 6c 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 ustawy za właścicieli nieruchomości uznaje współwłaścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu, jeżeli nieruchomość jest zabudowana budynkami wielolokalowymi, w których ustalono odrębną własność lokalną, obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali, lub właścicieli lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany. Zdaniem strony, właśnie przepis art. 2 ust. 3 ustawy wchodzi w grę, jako jedyna ewentualna podstawa uznania zarządcy za podmiot zobowiązany do ponoszenia opłaty. Jednak nie może być on interpretowany w oderwaniu od kontekstu, w jakim usytuowany jest w strukturze całego aktu prawnego. Konstrukcja ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach nie pozwala na przyjęcie, że na zarządcę nałożono obowiązek ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy 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 nim. Zdaniem strony w zakresie "obowiązków właściciela nieruchomości" rozumianych zgodnie z treścią rozdziału 3 ustawy może mieścić się, co najwyżej, współdziałanie z Miastem w wykonywaniu pomocniczych czynności techniczno – informacyjnych zmierzających do obsługi opłaty, w szczególności: rozpowszechniania 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.

Zatem, w przedstawionym stanie faktycznym i prawnym, podmiotami obciążonymi opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi są podmioty wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy. Zdaniem strony ustawodawca wskazał tak szeroki krąg podmiotów użytkujących nieruchomości jako osoby zobowiązane do odprowadzania opłaty, ponieważ w sposób naturalny i logiczny właśnie użytkownika nieruchomości (lokalu) należy uznać za osobę bezpośrednio zobowiązaną do złożenia deklaracji dotyczącej ustalenia wysokości opłaty, ponieważ: użytkownik nieruchomości jest bezpośrednim wytwórcą odpadów; tylko on może podjąć i wdrożyć decyzję o ewentualnej selektywnej zbiórce odpadów w użytkowanym lokalu; jest on podmiotem posiadającym pełną i aktualną wiedzę w zakresie danych niezbędnych do wyliczenia opłaty, w szczególności takich jak: ilość osób zamieszkujących w nieruchomości oraz powierzchnia nieruchomości, a w przypadku lokalu użytkowego, takich jak: branża prowadzonej działalności, ilość zatrudnionych, ilość miejsc konsumpcyjnych, ilość miejsc noclegowych; jest on najlepiej zorientowany co do okoliczności powodujących obowiązek

złożenia korekty deklaracji. Również obowiązek odprowadzania opłaty z tytułu gospodarowania odpadami komunalnymi do gminy, powinien bezpośrednio obciążać użytkownika nieruchomości, ponieważ jest to opłata administracyjna wykazująca znaczną analogię do podatku. W związku z czym każdy zobowiązany powinien ponosić bezpośrednią osobistą odpowiedzialność z tytułu: rzetelności wyliczenia wysokości zadeklarowanej opłaty; terminowości jej uiszczenia oraz konsekwencji ewentualnych zaległości w jej uiszczeniu (odsetki, koszty postępowania windykacyjnego i ewentualnej egzekucji zaległej opłaty).

Dalej wskazała, że gdyby przyjąć, że zarządca jest podmiotem obowiązany do ponoszenia omawianej opłaty, to obciążałby go obowiązek składania deklaracji opłatowych w odniesieniu do wszystkich wyodrębnionych własnościowo lokali. Wskazała, że wypełnienie deklaracji obejmuje w szczególności wskazanie sposobu określenia wysokości opłaty. Tymczasem zarządca nie ma możliwości wskazania właściwego kryterium wymiaru opłaty, czy wedle powierzchni, czy też ilości osób zamieszkujących, a ich właściciele nie mają obowiązku ich przekazywać i aktualizować. Pokreśliła, że zarządca częścią wspólną i nie ma wglądu w wyodrębnione lokale. Powyższe z kolei wyklucza możliwość prawidłowego sporządzenia deklaracji i dokonania samoobliczenia. W przypadku lokali użytkowych, zgodnie z obowiązującym prawem miejscowym, do stwierdzenia wymaganej dla konkretnego lokalu minimalnej pojemności pojemników do zbierania odpadów komunalnych niezbędna jest wiedza o rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz jej rozmiarach. Strona nie ma także możliwości zadeklarowania za mieszkańców selektywnej lub nieselektywnej zbiórki odpadów. Nie została także wyposażona w żadne instrumenty prawne pozwalające na skuteczne pozyskanie niezbędnych informacji pozwalających na ustalenie tej opłaty w prawidłowej wysokości. Nie do przyjęcia jest też obciążanie zarządcy ryzykiem odpowiedzialności za niewłaściwe sporządzenie deklaracji.

W konkluzji stwierdziła, że wobec przedstawionego stanowiska w zakresie pytania 1, bezzasadna jest prezentacja takiego stanowiska w odniesieniu do pytania 2.

W powołanej na wstępie interpretacji indywidualnej Prezydent W. działając na podstawie art. 14j § 1 O.p. w związku z art. 6q ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach uznał za prawidłowe stanowisko strony stwierdzające, że jako osoba sprawująca zarząd nieruchomościami wspólnymi nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W pierwszej kolejności organ stwierdził, że zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ciężar opłaty za gospodarowanie odpadami spoczywa na właścicielach nieruchomości. Na mocy tego przepisu właściciele 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.

Następnie wskazał, że choć stanowisko strony, że nie jest podatnikiem wskazanej opłaty jest prawidłowe, to wyrażone w uzasadnieniu wniosku twierdzenie, że art. 2 ust. 3 ustawy nie odnosi się do obowiązków związanych z przedmiotową opłatą, nie jest uzasadnione. Podkreślił, że przepis ten został zamieszczony w rozdziale 1 zatytułowanym "przepisy ogólne", co oznacza, że zgodnie z regułami wykładni systemowej, odnosi się do wszystkich przepisów tej ustawy, nie zaś tylko do rozdziału 3 zatytułowanego "Obowiązki właścicieli nieruchomości". Stwierdził, że jakkolwiek art. 2 ust. 3 ustawy nie czyni osoby sprawującej zarząd nieruchomością wspólną podatnikiem opłaty, ze wszelkimi tego prawnymi i ekonomicznymi konsekwencjami, to bezspornie podmioty te obciąża on obowiązkami właścicieli nieruchomości. Dokonując interpretacji użytego w art. 2 ust. 3 zwrotu "obciążają" uznał, że przepis ten nie zwalnia właścicieli lokali z ich obowiązków, aczkolwiek wykonanie tych

obowiązków powierza osobom sprawującym zarząd nieruchomościami wspólnymi. Zatem osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną mają obowiązek obliczyć wysokość opłaty, która ciąży na właścicielach lokali, wypełnić i złożyć za nich deklaracje oraz uiścić na rzecz gminy, przekazane przez właścicieli lokali, środki na pokrycie należnej opłaty.

Podniósł, że tak rozumiany przepis art. 2 ust. 3 ustawy należy uwzględnić w charakterystyce prawno – podatkowej osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi. Biorąc pod uwagę zakres ich zrekonstruowanych obowiązków, stwierdził, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną zakwalifikować należy jako płatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 O. p., 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, zdaniem organu, nie sprzeciwia się fakt, że ustawodawca wobec osób sprawujących zarząd nieruchomością wspólną nie posługuje się nazwą "płatnik", albowiem zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 1987 r., sygn. akt 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 szczególnych został on wyraźnie nazwany płatnikiem".

Jednocześnie wskazał, że taka interpretacja art. 2 ust. 3 ustawy w świetle art. 8 O.p. posiada ugruntowanie w następujących argumentach. Właściciele lokali jako wytwórcy odpadów i beneficjenci usług świadczonych przez gminę pozostają podmiotami ekonomicznie odpowiedzialnymi za finansowanie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zakres obowiązków osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi ogranicza się de facto do czynności materialno- technicznych. 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 właściciele lokali, nie zaś osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną. Właściciele lokali w budynkach wielolokalowych nie będą preferowani z punktu widzenia obowiązków prawno-podatkowych względem pozostałych właścicieli nieruchomości. Przedstawiona interpretacja ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach nie ignoruje obowiązywania art. 2 ust. 3 ustawy.

W konkluzji przyjął, że osoby sprawujące zarząd nieruchomościami wspólnymi nie są podatnikami opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, lecz płatnikami tej opłaty.

Po bezskutecznym wezwaniu organu podatkowego do usunięcia naruszenia prawa strona złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu na wskazaną wyżej interpretację indywidualną wnosząc o jej uchylenie w całości oraz o zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania sądowego według norm przepisanych.

Zaskarżonej interpretacji zarzuciła naruszenie:

1) prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 6h w związku z art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach;

2) istotne naruszenie przepisów o postępowaniu podatkowym poprzez nieodniesienie się do zawartego we wniosku o wydanie interpretacji pytania o sposób obliczania opłat zawiązanych z poszczególnymi lokalami oraz o konstrukcję systemu poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom należnym za poszczególne lokale.

W uzasadnieniu skargi wskazała, że uznaje zaskarżoną interpretację za częściowo prawidłową – w zakresie w jakim organ uznał, że zarządca nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz nieprawidłową w części dotyczącej uznania zarządcy za płatnika ww. opłaty. Zarzuciła, że pogląd organu uznający zarządcę za płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie znajduje uzasadnienia w treści, ani możliwej do zaakceptowania wykładni odpowiednich przepisów i tym samym narusza interpretowane przepisy. Nadto uzasadnienie zaskarżonej interpretacji w różny sposób nawiązujące do przedstawionego we wniosku zagadnienia, w swej treści zwiera wywody naruszające prawo, ignorując jednocześnie istotne dla wyjaśnienia sprawy pytania wniosku. W dalszej części uzasadnienia skarżąca przedstawiła obszerną argumentację (z powołaniem się na poglądy doktryny, orzecznictwa sądów administracyjnych oraz przepisy prawa) przeciwko tezie interpretacji uznającej zarządcę za płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Prezydent W. w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie i podtrzymał swoje stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Ustosunkowując się do zarzutów skargi wskazał, że ocena stanowiska skarżącej opierała się na rekonstrukcji zakresu podmiotowego obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami. Nadto ocena jej stanowiska została zdeterminowana przede wszystkim obowiązkiem uwzględnienia w wydanej interpretacji indywidualnej przepisu art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, z jednoczesną koniecznością oceny jego konsekwencji na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. W odniesieniu do zarzutu naruszenia prawa procesowego wskazał, że skarżąca w złożonym wniosku ograniczyła się jedynie do przedstawienia wskazanego pytania (oznaczonego we wniosku numerem 2) i nie sformułowała na gruncie tego pytania oceny prawnej, stwierdzając, że "Wobec przedstawionego przez wnioskodawcę stanowiska w zakresie pytania 1, bezzasadna jest prezentacja takiego stanowiska w odniesieniu do pytania 2". W tym kontekście nie mogła zasadnie oczekiwać, że organ oceni stanowisko, które nie zostało sformułowane. Zakres indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wyznacza treść wniosku, a przedmiotem interpretacji przepisów prawa podatkowego jest weryfikacja ocen prawnych odnoszonych do wyczerpująco przedstawionych stanów faktycznych (art. 14b § 3 i art. 14 c O.p.).

W piśmie procesowym z dnia 4 lutego 2014 r. skarżąca odnosząc się do odpowiedzi na skargę, wskazała, że na tle przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w ogóle nie można dopatrywać się ustanowienia płatnika, a mające potwierdzić tę tezę argumenty organu podatkowego są tylko próbami wykorzystania niedopuszczalnych zabiegów interpretacyjnych do uzasadnienia z góry przyjętej tezy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Z przepisów art. 14b § 1, art. 14b § 3 oraz art. 14c § 1 i art. 14c § 2 O.p. wyprowadzić można i należy ocenę granic sprawy, w której organ uprawniony jest do wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 1 O.p. interpretacje wydawane są na pisemny wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie. Stosownie do art. 14b § 3 O.p. składający wniosek o wydanie interpretacji obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Na podstawie art. 14c § 1 O.p. interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od

uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie; stosownie zaś do § 2 tego przepisu, w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Istotne jest przy tym, że postępowanie o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej wszczynane jest tylko na wniosek, co wynika z art. 14b § 1 O.p. Wnioskowy charakter postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej oraz systemowe odczytanie art. 14b-14h O.p. prowadzą do konkluzji, że organ wydający interpretację jest niejako "związany" merytorycznie zakresem problemu prawnego, jaki strona przedłożyła we wniosku (por. wyrok NSA z dnia 7 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1135/10, LEX nr 1082188).

Z powyższego wynika, że na podstawie art. 14b § 1 i 3 oraz art. 14c § 1 i 2 O.p. organ podatkowy uprawniony jest do wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyłącznie w zakresie wynikającego z wniosku o wydanie interpretacji przedmiotu sprawy, który określają: pytanie i stanowisko prawne zainteresowanego dotyczące możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego w relacji do przedstawionego w tym wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W sprawie niniejszej skarżąca (zainteresowany) we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wskazała wymagający, jej zdaniem, oceny prawnej stan faktyczny, w związku z którym wniosła o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie: 1. czy wnioskodawca (zarządca nieruchomości ustanowiony na podstawie art. 18 ust.1 ustawy o własności lokali) będzie podatnikiem w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., zwanej dalej O.p.), 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 będących własnością właścicieli lokali w budynkach wielolokalowych? W przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 sformułowano pytanie 2: jak ustalić sposób obliczania opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali, w tym sposobu wypełnienia deklaracji w zakresie danych mających wpływ na ustalenie wysokości opłaty? oraz jak skonstruować system poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom uiszczanym za poszczególne lokale?

Skarżąca przedstawiła własne stanowisko prawne w sprawie, zgodnie z którym jako zarządca sprawujący zarząd nieruchomością wspólną na podstawie art.18 ust. 1 ustawy o własności lokali nie jest podatnikiem, tj. podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością współwłaścicieli nieruchomości wspólnych. Powyższe wywiodła z brzmienia i wykładni powołanych we wniosku przepisów art. 6h, art. 2 ust. 1 pkt 4 oraz art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, co doprowadziło ją do konkluzji, że podmiotami obciążonymi opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi (podatnikami) są podmioty wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy.

W zaskarżonej (następnie) interpretacji organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko strony stwierdzające, że jako osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wskazując, że zgodnie z art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ciężar opłaty za gospodarowanie odpadami spoczywa na właścicielach nieruchomości (a więc nie miał obowiązku odnosić się do pytania 2 wniosku). Na mocy tego przepisu właściciele nieruchomości należy zakwalifikować jako podatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, zaś statusu takiego nie można przypisać osobom sprawującym zarząd nieruchomością wspólną, w przypadkach o których stanowi art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

Odpowiedzią tą organ podatkowy odpowiedział na konkretne, przedstawione w we wniosku o

wydanie interpretacji pytanie prawne skarżącej, potwierdzając w tym zakresie formalnie jej stanowisko prawne. Powyższa ocena prawna udzielona i przedstawiona została w związku z przedmiotem rozpatrywanej sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Skarżąca wystąpiła bowiem o wydanie interpretacji, która stanowić miała odpowiedź na pytanie: czy można jej przypisać rolę podatnika w stosunku prawno – podatkowym w zakresie obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W tym właśnie przedmiocie, nie wychodząc poza zakres rozpatrywanej sprawy interpretacyjnej, organ był uprawniony się wypowiadać.

Organ podatkowy następnie jednak dodał i zaznaczył, że choć stanowisko strony, że nie jest podatnikiem wskazanej opłaty jest prawidłowe, to wyrażone w uzasadnieniu wniosku twierdzenie, że art. 2 ust. 3 ustawy nie odnosi się do obowiązków związanych z przedmiotową opłatą, nie jest uzasadnione. Dokonując interpretacji użytego w art. 2 ust. 3 zwrotu "obciążają" uznał, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną mają obowiązek obliczyć wysokość opłaty, która ciąży na właścicielach lokali, wypełnić i złożyć za nich deklaracje oraz uiścić na rzecz gminy, przekazane przez właścicieli lokali, środki na pokrycie należnej opłaty. Podniósł, że tak rozumiany przepis art. 2 ust. 3 ustawy należy uwzględnić w charakterystyce prawno – podatkowej osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi. Biorąc pod uwagę zakres ich zrekonstruowanych obowiązków, stwierdził, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną zakwalifikować należy jako płatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 O.p. Sformułowanie to stanowiło w istocie zasadniczy powód zaskarżenia omawianej interpretacji indywidualnej do sądu administracyjnego.

Niewątpliwie rekonstrukcja zakresu obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinna zmierzać do przypisania podmiotom, na które ustawodawca nałożył określone obowiązki związane z tą opłatą, jednej z możliwych na gruncie Ordynacji podatkowej ról w stosunku prawno – podatkowym, tj. podatnika, płatnika lub inkasenta opłaty za gospodarowanie opłatami komunalnymi i tego rodzaju zabiegiem było właśnie uznanie – przez organ podatkowy - właścicieli nieruchomości za podatników. W tym zakresie poglądy wnioskodawcy i organu są tożsame. Niemniej jednak organ wyraził także stanowisko wyżej już podane, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną zakwalifikować należy jako płatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 O.p. Powyższa ocena prawna udzielona i przedstawiona jednak została poza przedmiotem rozpatrywanej sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zainteresowany nie wystąpił bowiem o wydanie interpretacji, która stanowić by miała odpowiedź na pytanie: czy jako zarządca nieruchomości ustanowiony na podstawie art. 18 ust.1 ustawy o własności lokali będzie płatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6h ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach od lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością właścicieli lokali w budynkach wielolokalowych. Nie było więc żadnych podstaw do przypisywania komukolwiek jakichkolwiek cech innego podmiotu podatkowego, tj. płatnika. W tym zakresie, wychodzącym poza zakres rozpatrywanej sprawy interpretacyjnej, organ nie był uprawniony się wypowiadać, czym naruszył art. 14c § 1 i 2 w związku z art. 14b § 1 oraz art. 14b § 3 O.p.

Ze względu na naruszenie wskazanych przepisów prawa zaskarżoną interpretację indywidualną należało uchylić.

Przy ponownym rozpatrzeniu wniosku o interpretację organ winien dokonać oceny stanowiska strony zaprezentowanego we wniosku, z uwzględnieniem oceny prawnej wyrażonej w niniejszym uzasadnieniu.

Wobec powyższego Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu na podstawie art. 146 § 1

oraz art. 152 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270, zwanej dalej p.p.s.a.) orzekł jak w punkcie I i II sentencji wyroku. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 p.p.s.a. O kosztach procesu orzeczono na podstawie art. 200 p.p.s.a., zasądzając na rzecz skarżącej kwotę 457,00 zł na którą składa się: kwota 200,00 zł stanowiąca uiszczony przez nią wpis, kwota 240,00 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego oraz kwota 17,00 zł opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.