

I SA/Wr 2256/13 - Wyrok

Data orzeczenia	2014-02-25
Data wpływu	2013-12-06
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
Sędziowie	Daria Gawlak-Nowakowska /przewodniczący/
Symbol z opisem	6119 Inne o symbolu podstawowym 611 6561
Hasła tematyczne	Podatkowe postępowanie
Skarżony organ	Prezydent Miasta
Treść wyniku	*Uchylono interpretację przepisów prawa podatkowego
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 749; art. 14b par. 1, par. 2, art. 14c par. 1 i par. 2; 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, sędzia WSA Ewa Kamieniecka, sędzia WSA Zbigniew Łoboda (sprawozdawca), Protokolant specjalista Edyta Luniak, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 25 lutego 2014 r. sprawy ze skargi A spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we W. na interpretację indywidualną Prezydenta W. z dnia [...] września 2013 r. nr [...] I. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną, II. zasądza od Prezydenta W. na rzecz A spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we W. kwotę 457 (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi A spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we W. była interpretacja indywidualna Prezydenta W. z dnia [...].09.2013 r. (L.dz. [...]) w przedmiocie opłaty za gospodarowanie odpadami.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej spółka przedstawiła, że jest zarządcą nieruchomości ustanowionym w trybie art. 18 ust.1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali – Dz.U. z 2000 r., Nr 80, poz. 903 z późn. zm., w skrócie "u.w.l.") w odniesieniu do szeregu wspólnot mieszkaniowych położonych na terenie W. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej wnioskodawca zarządza wyłącznie nieruchomościami wspólnymi, na których znajdują się budynki wielolokalowe, w których ustanowiono odrębne własności lokali, a wytwórcami odpadów są wyłącznie właściciele lokali.

Na tle przedstawionych okoliczności strona zadała pytanie, czy wnioskodawca będący zarządcą nieruchomości wspólnej na podstawie art. 18 ust. 1 u.w.l. będzie podatnikiem w rozumieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, to jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o których mowa w art. 6 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2013 r., poz. 1399 z późn. zm., w skrócie "u.u.c.p.g."), od lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością właścicieli lokali w budynkach wielolokalowych?

Na wypadek udzielenia przez organ odpowiedzi twierdzącej (pozytywnej), spółka sformułowała dalsze pytanie odnośnie trybu obliczenia przedmiotowej opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali, w tym sposobu wypełnienia deklaracji w zakresie danych mających wpływ na ustalenie wysokości opłaty oraz sposobu skonstruowania systemu poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom uiszczanym za poszczególne lokale.

Zdaniem wnioskodawcy, nie jest on podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami

komunalnymi, to jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia tej opłaty w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością współwłaścicieli nieruchomości wspólnych.

Uzasadniając przedstawione zapatrywanie strona stwierdziła przede wszystkim, że brak jest przepisów, z których można by wyprowadzić obowiązek ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – przez osobę sprawującą zarząd nieruchomością wspólną (o której mowa w art. 18 ust. 1 u.w.l.). W szczególności obowiązku takiego nie można wywieść z art. 2 ust. 3 u.u.c.p.g., który odnosi się jedynie do obowiązków przewidzianych w rozdziale 3 tej ustawy, a tym samym nie dotyczy innych obowiązków przewidzianych w innych częściach ustawy, a w tym obowiązków opłatowych.

Zdaniem strony, obowiązek poniesienia przedmiotowej opłaty spoczywa jedynie na podmiotach wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.u.c.p.g., albowiem to użytkownik nieruchomości jest wytwórcą odpadów, może podjąć i wdrożyć decyzję o selektywnej zbiórce w użytkowanym lokalu, jak również posiada niezbędną wiedzę w zakresie danych potrzebnych do wyliczenia opłaty.

Z kolei podmiot zarządzający nieruchomością wspólną nie posiada wiedzy oraz danych pozwalających określić kryterium stosowane do ustalenia opłaty (kryterium powierzchni lokalu bądź kryterium osób zamieszkujących lokal), gdyż jak wynika z orzecznictwa, właściciel lokalu nie ma obowiązku informowania zarządu wspólnoty mieszkaniowej o wynajęciu lub wydzierżawieniu lokalu. W ten sposób zarządca nie ma możliwości odniesienia się do elementu konstrukcyjnego opłaty a w konsekwencji – sporządzenia deklaracji oraz samoobliczenia opłaty.

Strona podkreśliła, że jeszcze bardziej skomplikowana sytuacja występuje w odniesieniu do lokali użytkowych.

W zaskarżonej interpretacji indywidualnej Prezydent W. uznał stanowisko skarżącej za prawidłowe. Organ interpretujący przyznał, że istotnie zgodnie z art. 6h u.u.c.p.g., 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 nieruchomościąmi wspólnymi, w przypadkach o których stanowi art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

Organ podkreślił, że jakkolwiek stanowisko wnioskodawcy odnośnie tego, że nie jest podatnikiem – jest prawidłowe, to nie zasługuje na aprobatę stwierdzenie strony, że art. 2 ust. 3 u.u.c.p.g. nie odnosi się do obowiązków osób sprawujących zarząd nieruchomością wspólną (w rozumieniu przepisów u.w.l.) związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Według Prezydenta W. brak jest podstaw ażeby przyjąć, że przepis ten odnosi się jedynie do obowiązków zamieszczonych w rozdziale 3 u.u.p.c.g. Skoro znajduje się w części ustawy zatytułowanej "Przepisy ogólne", to odnosi się także do pozostałych rozdziałów w tym przepisów dotyczących przedmiotowej opłaty, tym bardziej że zawierają unormowania dotyczące obowiązków właścicieli lokali.

Według organu treść art. 2 ust. 3 u.u.p.c.g. przesądza o tym, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną mają 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. Wynika z tego, że osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną kwalifikowane są jako płatnicy opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm. – w skrócie "O.P.") i mają do nich zastosowanie przepisy tej ustawy, określające obowiązki płatników oraz ich odpowiedzialność z tytułu niewykonania obowiązków.

Spółka w dniu 18.09.2013 r. złożyła organowi wezwanie do usunięcia naruszenia prawa i wobec braku odpowiedzi – wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, żądając uchylenia interpretacji indywidualnej oraz zasądzenia zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W skardze do Sądu strona zarzuciła naruszenie: (1) art. 6h w związku z art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3 u.u.c.p.g., a także przepisów normujący postępowanie w sprawie interpretacji indywidualnych – poprzez nieodniesienie się do zawartego we wniosku pytania o sposób obliczenia opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali oraz o konstrukcję systemu poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom należnym za poszczególne lokale.

W uzasadnieniu skarżąca podniosła, że w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach brak jest przepisów, które wskazywałyby na obowiązek zarządcy obliczania, pobierania i wpłacania organowi opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Ponadto w odniesieniu do instytucji poboru podatku przez płatnika formułowany jest wyraźny wymóg stworzenia tak zwanego "przymusu sytuacyjnego" umożliwiającego pobór. Sprowadza się to do ukształtowania stanu prawnego, w którym podatnik zostaje postawiony w sytuacji zmuszającej go do podporządkowania się obliczeniu i pobraniu płatniczemu, a płatnik musi wykonać swe obowiązki bez możliwości zmiany terminu i sposobu poboru. Wskazana sytuacja nie występuje w przepisach u.u.c.p.g., a zwłaszcza brak jest instrumentów pozwalających realnie wyegzekwować od właścicieli lokali kwoty odpowiadające opłacie za gospodarowanie odpadami. Podatnicy (właściciele lokali) nie są ustawowo zobowiązani do jakiegokolwiek współdziałania z zarządcą, który również nie ma możliwości poprawnego sporządzenia deklaracji w zakresie przedmiotowej opłaty, nie dysponując odpowiednimi danymi, jak na przykład w zakresie liczby osób zamieszkujących lokal, bądź rodzaju prowadzonej w lokalu działalności gospodarczej.

W odpowiedzi na skargę Prezydent W. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując zajęte w sprawie stanowisko. Organ podkreślił, że mając na uwadze, iż przepis art. 2 ust. 3 u.u.c.p.g. ma zastosowanie także do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, to nie można go było zignorować przy ocenie stanowiska wnioskodawcy i konieczne było rozważenie, która z kwalifikacji podmiotowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej odpowiada obowiązkom osób sprawujących zarząd nieruchomościami wspólnymi. Do sytuacji zarządców odpowiednia jest kwalifikacja jako płatnika opłaty.

Odnosząc się do naruszenia przepisów postępowania organ zaznaczył, że wnioskodawca nie przedstawił stanowiska w przedmiocie drugiego pytania, ograniczając się do stwierdzenia, że skoro zarządca nieruchomości wspólnej nie jest podatnikiem opłaty, to bezprzedmiotowa jest odpowiedź na pytanie dotyczące sposobu i trybu rozliczenia przez zarządcę przedmiotowych opłat. W istocie nie przedstawiono w tym zakresie stanowiska, które mogłoby być przedmiotem odniesienia się organu.

W piśmie procesowym z dnia 31.01.2014 r. skarżąca podtrzymała dotychczasowe stanowisko.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje.

Skarga zasługiwała na uwzględnienie.

Przedmiotem skargi w niniejszej sprawie była interpretacja indywidualna przepisów prawa

podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 1 O.P. interpretacje wydawane są na pisemny wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie. Stosownie zaś do § 3 (art. 14b 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. Z kolei według § 2 tego artykułu, w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

W literaturze oraz orzecznictwie zasadnie zwraca się uwagę, że przedmiotowy zakres postępowania interpretacyjnego wyznacza treść wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (J. Brolik, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010 r., s. 61 oraz (przykładowo) wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29.07.2010 r. (sygn. akt II FSK 944/10) i z dnia 16.09.2011 r. (sygn. akt II FSK 497/10) – dostępne w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, w skrócie "CBOIS"). Naczelny Sąd Administracyjny zauważył także, że wnioskowy charakter postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej oraz systemowe odczytanie przepisów art. 14b-14h O.P. prowadzą do konkluzji, że organ wydający interpretację jest niejako "związany" merytorycznie zakresem problemu prawnego, jaki strona przedłożyła we wniosku (wyrok NSA z dnia 7.07.2011 r., sygn. akt I FSK 1135/10, publ. LEX nr 1082188). Z kolei w wyroku NSA z dnia 24.04.2013 r. podkreślono, że w rozdziale 1a Ordynacji podatkowej, opatrzonym tytułem "Interpretacje przepisów prawa podatkowego", brak jest przepisu, który nadawałby organom podatkowym uprawnienia do uzupełnienia wniosku o elementy prawne lub faktyczne (sygn. akt II FSK 1737/11 – dostępne w CBOIS).

Wynika z powyższego, że organ interpretujący uprawniony jest do wydania interpretacji indywidualnej 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 przedstawiła stan faktyczny dotyczący pełnionej przez nią roli osoby sprawującej zarząd nieruchomościami wspólnymi (w rozumieniu art. 18 ust. 1 u.w.l.) i wniosła o udzielenie odpowiedzi na pytanie: (1) Czy wnioskodawca (zarządca nieruchomości, o którym mowa) będzie podatnikiem w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa, to jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6h u.u.c.p.g. od lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością właścicieli lokali w budynkach wielolokalowych? W przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1. Sformułowała strona kolejne pytanie (2) odnośnie sposobu obliczenia opłaty w odniesieniu do poszczególnych lokali, w tym sposobu wypełnienia deklaracji w zakresie danych mających wpływ na ustalenie wysokości opłaty, a także w kwestii skonstruowania systemu poboru od właścicieli lokali kwot odpowiadających opłatom uiszczanym za poszczególne lokale.

Skarżąca przedstawiła własne stanowisko w sprawie, zgodnie z którym jako zarządca sprawujący zarząd nieruchomością wspólną na podstawie art. 18 ust. 1 u.w.l., nie jest podatnikiem, to jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w odniesieniu do lokali mieszkalnych i niemieszkalnych będących własnością współwłaścicieli nieruchomości wspólnych. Powyższe wywiodła z wykładni powołanych we wniosku przepisów art. 6h, art. 2 ust. 1 pkt 4 oraz art. 2 ust. 3 u.u.c.p.g., 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 interpretacji organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko strony stwierdzające, że jako osoba sprawująca zarząd nieruchomościami wspólnymi nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wskazując, że zgodnie z art. 6h u.u.c.p.g., ciężar opłaty za gospodarowanie odpadami spoczywa na właścicielach nieruchomości. Organ podkreślił, że na mocy tego przepisu to 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 u.u.c.p.g. W konsekwencji tej oceny organ nie wypowiedział się odnośnie pytania drugiego.

W powyższy sposób organ interpretujący odpowiedział na konkretne, przedstawione w we wniosku o wydanie interpretacji pytanie skarżącej, potwierdzając w tym zakresie jej stanowisko, że w zakresie przedmiotowo istotnej opłaty nie występuje jako jej (opłaty) podatek w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W ten sposób organ wykluczył, co nurtowało wnioskodawcę, że do niego odnosić się może obowiązek poniesienia ciężaru opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W tych zatem granicach, wyznaczonych treścią wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, organ był uprawniony do zajęcia stanowiska.

Jednakże zdaniem Sądu, organ wykroczył poza dopuszczalne granice sprawy formułując stanowisko, że wnioskodawca w zakresie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi występuje w roli płatnika tej opłaty w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Punktem wyjścia dla swojej wypowiedzi w tym zakresie organ uczynił przepis art. 2 ust. 3 u.u.c.p.g. Otóż trzeba zaznaczyć, że okoliczność, iż wnioskodawca również powołał ten przepis na uzasadnienie stanowiska odnośnie braku obowiązku poniesienia ciężaru opłaty, nie upoważniała organu do zajmowania stanowiska w kwestii, która nie była przedmiotem zainteresowania wnioskodawcy (w ramach złożonego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej).

Nieprawidłowość działania organu uwidacznia się jaskrawo, jeżeli porówna się treść wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz kolejnych pism strony, a zwłaszcza wezwania do usunięcia naruszenia prawa oraz skargi do sądu administracyjnego. O ile we wniosku strona przedstawiła stanowisko odnośnie braku możliwości przypisania jej obowiązku podatnika, to stanowisko odnośnie możliwości przypisania jej obowiązków płatniczych (w rozumieniu O.P.) przedstawiła dopiero w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa oraz w skardze do sądu. Tymczasem jak to wynika z powołanych na początku przepisów, to w treści interpretacji indywidualnej organ zobligowany jest ocenić stanowisko wnioskodawcy. W niniejszym zaś przypadku Prezydent W. w istocie ocenił stanowisko spółki (w przedmiocie obciążenia obowiązkami płatnika) dopiero w odpowiedzi na skargę, albowiem we wniosku strona stanowiska co do tego nie wyrażała. Organ nie miał więc nawet możliwości odniesienia się w treści interpretacji indywidualnej do argumentacji prawnej spółki w rzeczowej kwestii (obowiązków płatniczych).

W następstwie powstałej sytuacji Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu nie mógł odnieść się do argumentacji stron odnośnie możliwości przypisania skarżącej stronie obowiązków płatnika w rozumieniu przepisów Ordynacja podatkowa. Podkreślić w tym miejscu trzeba, że sąd administracyjny, jak to wynika z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 z późn. zm.) oraz art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., w skrócie "p.p.s.a.") – bada prawidłowość stanowiska organu dokonującego interpretacji, wyrażonego w odniesieniu do przedmiotu wniosku o jej (interpretacji indywidualnej) wydanie. Zadaniem sadu

administracyjnego jest bowiem kontrola prawidłowości wydanej interpretacji, a nie odpowiedzi na skargę, w której organ de facto odniósł się do stanowiska strony skarżącej odnośnie możliwości przypasania jej obowiązków płatnika (w rozumieniu O.P.) opłaty odpadowej.

Mając na uwadze przedstawione powyżej powody należało uznać, że zaskarżona interpretacja indywidualna została wydana z naruszeniem art. 14b 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 O.P., co uzasadniało jej uchylenia na mocy art. 146 § 1 p.p.s.a.

O kosztach procesu orzeczono na podstawie art. 200 p.p.s.a., zasądzając na rzecz skarżącej kwotę 457 zł na którą składa się: kwota 200 zł stanowiąca uiszczony wpis od skargi, kwota 240 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego sprawowanego przez doradcę podatkowego oraz kwota 17 zł odpowiadająca opłacie skarbowej od pełnomocnictwa.

Przy ponownym wydaniu interpretacji indywidualnej organ zobowiązany będzie uwzględnić przedstawioną w wyroku ocenę prawną.