

**I SA/Wr 67/14, Sprawowanie zarządu nieruchomością wspólną a status płatnika. Osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną jako podmiot obowiązany do złożenia deklaracji i ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Indywidualna interpretacja prawa podatkowego jako przedmiot zaskarżenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym i związana z tym zasada zakazu reformationis in peius. - Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu**

Opublikowano: LEX nr 1486724, NZS 2014/3/2, POP 2014/3/297-305

## **Wyrok**

### **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu**

**z dnia 31 marca 2014 r.**

**I SA/Wr 67/14**

**Sprawowanie zarządu nieruchomością wspólną a status płatnika. Osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną jako podmiot obowiązany do złożenia deklaracji i ponoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Indywidualna interpretacja prawa podatkowego jako przedmiot zaskarżenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym i związana z tym zasada zakazu reformationis in peius.**

### **TEZA aktualna**

1. W postępowaniu sądowoadministracyjnym ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego zasada zakazu rozstrzygania na niekorzyść skarżącego, wyrażona w art. 134 § 2 p.p.s.a., nie ma zastosowania.
2. Gdyby indywidualna interpretacja prawa podatkowego stanowiła czynność konstytuującą obowiązki lub uprawnienia jej adresata zbędne byłoby tworzenie odrębnej podstawy prawnej jej zaskarżenia w postaci art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w sytuacji, gdy czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa mogą podlegać zaskarżeniu do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie tworzy w relacji do jej adresata jakichkolwiek prawnie znaczących uprawnień i/lub obowiązków. Tworzy jedynie stan udzielenia informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć niewątpliwie nie ma takiego obowiązku.

### **TEZA aktualna**

1. Przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie daje podstaw do przypisywania osobie sprawującej zarząd nieruchomością wspólną cech płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Nie tylko dlatego, że nie używa wprost terminu "płatnik, ale zwłaszcza dlatego, że nie powierza danemu podmiotowi wykonanie czynności, o których mowa w art. 8 o.p.

2. Obowiązek ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h u.c.p.g.) oraz złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6m ust. 1 u.c.p.g.) obciąża osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu u.w.l., jeżeli zarząd nie został wybrany jedynie w odniesieniu do nieruchomości wspólnej.

### **TEZA aktualna**

Obowiązki podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi przypisano osobie sprawującej zarząd lecz jedynie w odniesieniu do nieruchomości wspólnej. W pozostałym zakresie obowiązek taki ponoszą właściciele lokali w odniesieniu do lokalu wyodrębnionego. Niedopuszczalnym jest twierdzenie, że zarządca odpowiedzialny jest za wszystkie obowiązki właścicieli nieruchomości.

### **UZASADNIENIE**

#### **Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska (sprawozdawca).

Sędziowie WSA: Katarzyna Radom, Marta Semiczek.

#### **Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 18 marca 2014 r. przy udziale - sprawy ze skargi A sp. z o.o. we W. na interpretację indywidualną Prezydenta Miasta W. z dnia (...) września 2013 r. nr (...) w przedmiocie: opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi

I) uchyła zaskarżoną interpretację indywidualną;

II) orzeka, że ww. akt nie podlega wykonaniu;

III) zasądza od Prezydenta Miasta W. na rzecz strony skarżącej kwotę 457 (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

#### **Uzasadnienie faktyczne**

1. Postępowanie przed organem gminy.

1.1. Przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta W. (dalej: organ gminy)

wydana na rzecz Zarządcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością we W. (dalej: strona/ skarżąca) z dnia (...) Nr (...) w przedmiocie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

1.2. We wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej, uzupełnionym pismem z dnia 11 września 2013 r., dotyczącym zaistniałego stanu faktycznego, skarżąca podała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie zarządzania nieruchomościami. W niektórych wspólnotach mieszkaniowych wykonuje zarząd na podstawie art. 18 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.; dalej: u.w.l.). Czynności wykonuje na podstawie umowy o zarządzanie nieruchomością wspólną ze wspólnotą mieszkaniową. Na podstawie uprzednio obowiązujących przepisów skarżąca nie zawierała umów na usuwanie odpadów komunalnych. Umowy były zawierane przez wspólnoty mieszkaniowe.

Na gruncie tak przedstawionego stanu faktycznego strona sformułowała następujące pytania:

- 1) czy obowiązek uiszczenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi obciąża zarządców nieruchomości (zważywszy, że pomiędzy właścicielami nieruchomości lokalowych mieszkalnych jak i użytkowych położonych w budynkach wielolokalowych nie istnieje żaden stosunek prawny, czy można zatem na tej podstawie uznać zarządców nieruchomości płatnikami bądź poborcami opłaty)?
- 2) czy można obciążać zarządców nieruchomości obowiązkiem uiszczania opłat (obciążających właścicieli nieruchomości lokalowych mieszkalnych jak i użytkowych, gdy zarządcy nieruchomości są uprawnieni jedynie do zarządzania częścią wspólną nieruchomości, nie mają podstaw prawnych by żądać od właścicieli lokali danych personalnych, wykazu osób zamieszkujących wraz z ich danymi osobowym, a w przypadku lokali użytkowych brak jest podstaw prawnych do pozyskiwania danych dotyczących specyfikacji prowadzonej działalności gospodarczej, ilości osób zatrudnianych) ?
- 3) na jakich zasadach zarządcy mogą te obciążenia przenieść na właścicieli nieruchomości lokalowych?

Zdaniem strony zarządca nieruchomości sprawujący zarząd częścią wspólną ustanowiony bądź powołany zgodnie z treścią art. 18 u.w.l. nie jest zobowiązany do uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi we własnym imieniu a jedynie w imieniu reprezentującej wspólnoty mieszkaniowej; zarządca nieruchomości sprawujący zarząd częścią wspólną ustanowiony bądź powołany zgodnie z treścią art. 18 u.w.l. nie jest zobowiązany do uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w imieniu właściciela nieruchomości lokalowej mieszkalnej jak i użytkowej znajdującego się w budynku wielolokalowym zarządzanym przez zarządcę nieruchomości; zarządca nieruchomości nie jest płatnikiem ani poborcą opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi; zarządca jest natomiast inkasentem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W uzasadnieniu skarżąca wywiodła, że zgodnie z art. 1 ust. 1 u.w.l. zarządca ustanowiony zgodnie z procedurą określoną w art. 18 u.w.l., zajmuje się jedynie kwestiami związanym z częścią wspólną nieruchomości wspólnoty mieszkaniowej. Skoro zarządca nieruchomości zobligowany jest do "zarządzania" jedynie nieruchomością wspólną, to jego kompetencje i obowiązki ograniczają się w

zasadzie do czynności nadzorczych. Nie można zatem wywodzić, że zarząd bądź zarządca nieruchomości ma ponosić odpowiedzialność za działania lub zaniechania właścicieli lokali, z którymi nie łączy go żaden stosunek prawny i na których postępowanie nie ma wpływu. Zdaniem strony z u.w.l. można wywieść, że wydatki związane z utrzymaniem porządku i czystości, a więc także gospodarowanie odpadami komunalnymi, obciążają tylko właścicieli lokali. Opłaty związane z gospodarowaniem odpadami komunalnymi, analogicznie do innych bieżących opłat związanych z utrzymaniem lokali i nieruchomości wspólnej, są generowane przez właścicieli lokali i tylko oni powinni być za nie odpowiedzialni. Zarządca nieruchomości nie może uiszczać opłat we własnym imieniu, albowiem nie jest właścicielem nieruchomości wielolokalowej, nie jest też posiadaczem samoistnym lub zależnym. Zarządca nieruchomości nie posiada bowiem żadnego tytułu prawnego do nieruchomości, a w szczególności do lokalu mieszkalnego, w którym są wytwarzane odpady. Skarżąca wskazała także, że Zarządca nie będzie także płatnikiem, albowiem nie ma środków prawnych, które umożliwiłyby mu domaganie się informacji dotyczących ilości osób zamieszkujących lokal oraz pobierania opłat bezpośrednio od członków wspólnoty mieszkaniowej. Zdaniem strony jedynym właściwym rozwiązaniem jest uznanie, że zarządca nieruchomości jest inkasentem opłaty, który nie dokonuje obliczenia podatku (zaliczki, raty), lecz znając jego wysokość, pobiera go od podatnika i wpłaca właściwemu rzeczowo i miejscowo organowi podatkowemu w wyznaczonym ustawowo terminie. Przyjęcie innej opcji spowoduje, że płatnikiem i podatnikiem staje się podmiot w ogóle nie zobowiązany do danego świadczenia, zaś osoby które generują koszty (wytwarzają odpady) nie poniosą z tego tytułu żadnej odpowiedzialności.

1.3. W powołanej na wstępie interpretacji indywidualnej organ gminy, odnosząc się nie tylko do zadanych przez skarżącą pytań lecz przede wszystkim do zawartego stanowiska, uznał za prawidłowe stanowisko skarżącej, w tym zakresie, że zarządca nieruchomości ustanowiony bądź powołany zgodnie z treścią art. 18 u.w.l. nie jest zobowiązany do uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi we własnym imieniu. Organ gminy wskazał, że zgodnie z art. 6h ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 391 z późn. zm.; dalej: 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. W przypadku zaś budynków wielolokalowych podatnikami opłaty za gospodarowania odpadami nie są właściciele lokali jako współwłaściciele nieruchomości wspólnej ani ogół właścicieli lokali zamieszkujących dany budynek. Podatnikami są poszczególni właściciele lokali, o czym świadczy m.in. okoliczność, że przesłanką powstania obowiązku uiszczania opłaty jest zamieszkiwanie, którą to przesłankę odnosić należy do poszczególnych lokali, nie zaś do nieruchomości wspólnej lub budynku wielolokalowego jako takiego. W związku z tym, że zarządca nieruchomości nie jest właścicielem nieruchomości lokalowych w rozumieniu u.c.p.g. nie jest obowiązany do uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi we własnym imieniu.

Ponadto organ gminy uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącej stwierdzające, że zarządca

nieruchomości ustanowiony bądź powołany zgodnie z treścią art. 18 u.w.l. jest zobowiązany do uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w imieniu wspólnoty mieszkaniowej. Wskazał bowiem, że w rozpatrywanym zakresie treść obowiązków osób sprawujących zarząd nieruchomością należy określać nie na podstawie przepisów u.w.l., ale na podstawie art. 2 ust. 3 u.c.p.g. Przepis ten stwarza zaś swoistą relację, która w zakresie obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi i w stanie faktycznym wniosku łączy osobę sprawującą zarząd nieruchomością wspólną nie z ogółem właścicieli lokali, lecz odrębnie z poszczególnymi właścicielami lokali, powodując, że działań osoby sprawującej zarząd nieruchomością wspólną nie przyporządkowuje się w przedmiotowym zakresie, tj. w zakresie obowiązków właścicieli poszczególnych lokali, wspólnocie mieszkaniowej. Osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną w przedmiotowym stanie faktycznym wykonuje obowiązki za właścicieli poszczególnych lokali, nie zaś obowiązki związane jedynie z nieruchomością wspólną. Tym samym w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nakazuje wykonywanie osobom sprawującym zarząd nieruchomością wspólną obowiązków poszczególnych właścicieli nieruchomości lokalowych, nie zaś obowiązków wspólnoty mieszkaniowej.

Następnie organ gminy uznał za nieprawidłowe stanowisko strony stwierdzające, że zarządca nieruchomości nie jest płatnikiem. Podkreślono, że w stanie faktycznym podanym we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi są właściciele lokali. Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 3 u.c.p.g. w przypadku nieruchomości zabudowanych budynkami wielolokalowymi, obowiązkami właścicieli lokali obciążone zostały osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali. Art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie czyni jednak osoby sprawującej zarząd nieruchomością wspólną podatnikiem opłaty. Użyty w tym przepisie zwrot ("obciążają") należy interpretować nie jako sposób przeniesienia obowiązków właścicieli nieruchomości na osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną i sposób 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 u.c.p.g. nie zwalnia właścicieli lokali z ich obowiązków, aczkolwiek wykonanie tych obowiązków powierza osobom sprawującym zarząd nieruchomością wspólną. 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.

Biorąc pod uwagę zakres ich zrekonstruowanych obowiązków, w ocenie organu podatkowego, osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną zakwalifikować należy jako płatników opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w rozumieniu art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749; dalej: 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.

Organ gminy uznał za prawidłowe stanowisko strony stwierdzające, że zarządca nieruchomości nie jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Za podatników uznano właścicieli poszczególnych lokali.

Natomiast za nieprawidłowe uznano stanowisko strony stwierdzające, że zarządca nieruchomości jest inkasentem opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Organ gminy uznał, że zgodnie z art. 61 ust. 2 u.c.p.g. warunkiem uznania jakiegokolwiek podmiotu za inkasenta opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest podjęcie przez radę gminy uchwały o poborze opłaty w drodze inkasa. W związku z tym Rada Miejska W. nie skorzystała z upoważnienia wyrażonego w art. 61 ust. 2 u.c.p.g., nie ma podstaw do uznania jakiegokolwiek podmiotu za inkasenta przedmiotowej opłaty.

1.4. Pismem z dnia 3 września 2013 r. wezwano organ gminy do usunięcia naruszenia prawa.

1.5. W piśmie z dnia 20 listopada 2013 r. stanowiącym odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ gminy stwierdził brak podstaw do zmiany ww. interpretacji indywidualnej.

2. Skarga do Sądu pierwszej instancji.

2.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na wskazaną wyżej interpretację indywidualną, wnosząc o jej uchylenie i zasądzenie kosztów, zarzucono naruszenie art. 6h w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3 u.c.p.g.

W uzasadnieniu skarżąca wskazała, że płatnik jest podmiotem prawa podatkowego, obciążonym znaczącymi obowiązkami publicznoprawnymi. Jako taki musi być wyraźnie określony w przepisach prawa podatkowego, które to przepisy powinny precyzować, kto jest płatnikiem, jaki jest zakres poboru i jak ten pobór powinien być realizowany. Skarżąca podniosła, że choć o byciu płatnikiem nie przesądza zastosowanie w przepisach terminu "płatnik", to konieczne jest nałożenie na podmiot obowiązków wymienionych w art. 8 O.p. Muszą być spełnione warunki ustanowienia płatnika, takie jak dokładne określenie jego pozycji i roli. Powołując się na orzecznictwo skarżąca wskazała, że konieczny jest celowy i wystarczająco widocznie ujawniony zabieg legislacyjny. Dotychczasowe przypadki zastosowania instytucji płatnika bez użycia jego nazwy były rzadkie i mają już tylko historyczne znaczenie. Wszystkie te przypadki ujęte były w przepisach jednoznacznie. W u.c.p.g. nie ma przepisów, które chociażby częściowo dorównywałyby precyzją sporadycznie stosowanym w przeszłości regulacjom. W u.c.p.g. nie ma przepisów, które wspominałyby o obliczaniu, pobieraniu i wpłacaniu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi przez podmiot inny niż podatek. Niemożność uznania zarządcy za płatnika wynika nie z pominięcia w przepisie wyrazu "płatnik", ale z braku jakichkolwiek merytorycznych podstaw do wywiedzenia obowiązku wykonywania czynności płatnika. Musiałyby one zostać bezdyskusyjnie wyrażone w ustawie, w sposób nieporównanie konkretniejszy niż ogólne stwierdzenie o obciążeniu kogoś obowiązkami właściciela nieruchomości.

Skarżąca zwróciła również uwagę, iż w odniesieniu do wprowadzania poboru podatków przez płatników w

piśmiennictwie formułowany jest pogląd o wymogu stworzenia przez przepisy tzw. przymusu sytuacyjnego umożliwiającego pobór, czyli ukształtowania stanu prawnego, w którym podatnik zostaje postawiony w sytuacji zmuszającej go do podporządkowania się obliczeniu i pobraniu płatniczemu. Tego rodzaju mechanizmów, ani żadnych innych możliwości skutecznego wyegzekwowania podatku od podatników nie ma w u.c.p.g. Podatnicy nie są ustawowo zobowiązani do żadnego współdziałania z zarządcą.

Strona wskazała, że zgodnie z § 1 Uchwały XLI 1/978/13 Rady Miejskiej W. w sprawie metod ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i stawek tej opłaty (Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2013 r. poz. 2863) czynnikiem decydującym o ustaleniu opłaty jest powierzchnia przypadająca na jednego mieszkańca. Niemożność odniesienia się do istotnego elementu konstrukcji opłaty wyklucza możliwość prawidłowego, tj. zgodnego ze stanem faktycznym, obliczenia opłaty. Natomiast w świetle § 6 regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie W. - załącznika do Uchwały Nr XXXV/780/12 Rady Miejskiej W. w sprawie ustalenia regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie W. (Dz. Urz. Województwa Dolnośląskiego z 2013 r. poz. 524) do stwierdzenia wymaganej dla konkretnego lokalu użytkowego 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.

Ponadto zarządcą nie ma także możliwości zadeklarowania - za właścicieli - selektywnej lub nieselektywnej zbiórki odpadów.

W ocenie strony, nie do przyjęcia jest też obciążenie zarządcy ryzykiem odpowiedzialności za niewłaściwy wymiar i pobór opłaty.

2.2. Organ gminy w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie i podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

2.3. W piśmie procesowym z dnia 3 marca 2014 r. skarżąca w którym podkreśliła, że jedynie właściciele nieruchomości są podatnikami. Rozszerzyła swoją argumentację, co do braku posiadania przymiotu płatnika na gruncie u.c.p.g.

2.4. W piśmie procesowym z dnia 24 marca 2014 r. organ gminy podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

## **Uzasadnienie prawne**

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3.1. Skarga jest zasadna.

3.2. Zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 z późn. zm.) Sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości poprzez m.in. kontrolę administracji publicznej. Kontrola ta jest sprawowana pod względem zgodności z prawem

wydawanych przez nią decyzji, postanowień bądź innych aktów.

Stosownie zaś do art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., dalej: p.p.s.a.) kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg m.in. na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Sąd uwzględniając skargę na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego uchyla taką interpretację ( art. 146 § 1 p.p.s.a.). Dokonując oceny zaskarżonej interpretacji we wskazanym zakresie Sąd stwierdził, że narusza ona przepisy prawa procesowego oraz materialnego w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy.

3.3. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że stosownie do treści art. 14j § 1 O.p. stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Zgodnie zaś z art. 14j § 3 O.p. w zakresie nieuregulowanym w § 1 i 2 stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału (tekst jedn.: rozdziału 1a Interpretacje przepisów prawa podatkowego).

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. Zgodnie zaś z art. 14c § 2 O.p., w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Z powyższego wynika, że postępowanie w zakresie udzielenie interpretacji indywidualnej opiera się wyłącznie na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę. Tylko w stosunku do tak określonego stanu faktycznego wyrażana jest ocena prawna, tak przez samego podatnika, jak i przez organ podatkowy. Przy czym granice oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy zawartej w indywidualnej interpretacji zakreślone są treścią pytania (pytań) postawionego we wniosku o interpretację. Zatem przedstawienie stanowiska organu podatkowego w indywidualnej interpretacji powinno polegać przede wszystkim na jasnej i zrozumiałej odpowiedzi organu na zadane we wniosku pytanie (pytania) oraz wskazaniu, w jaki sposób należy rozumieć konkretny przepis określający skutki podatkowe dla wnioskodawcy i jak go należy stosować w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym.

W sprawie niniejszej skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zadała w istocie trzy pytania zaś uzasadnienie interpretacji indywidualnej odnosiło się raczej do poszczególnych elementów



stanowiska skarżącej. Przyjęta przez organ gminy w interpretacji indywidualnej metoda wypowiedzi wprowadziła niekomunikatywność jej uzasadnienia. Jednakże powyższe nie jest naruszeniem prawa procesowego, które skutkowałoby jej uchyleniem albowiem nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy. Sąd bowiem stwierdził, że organ gminy na etapie wydawania interpretacji wziął pod uwagę wszystkie istotne unormowania i elementy stanu faktycznego (zdarzenia prawnego) i ocenił ich znaczenie, co się tyczy dwóch pierwszych pytań tym samym Sąd ma przesłanki do zbadania merytorycznej prawidłowości stanowiska organu podatkowego w tym zakresie. Takim zaś naruszeniem jest brak odniesienia się w sposób wyraźny do zawartego we wniosku pytania trzeciego, co stanowiło naruszenie art. 14c § 2 O.p. Organ gminy ów brak tłumaczy brakiem oceny prawnej zawartej we wniosku. Jednakże wezwanie z dnia 3 września 2013 r. do sprecyzowania w przedmiocie oceny przedstawionego stanu faktycznego nie dotyczyło tej kwestii.

3.4. Na wstępie rozważań natury merytorycznej należy także podkreślić, że zgodnie z art. 134 § 2 O.p. Sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Sąd w niniejszym składzie podziela stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 27 czerwca 2012 r. sygn. akt II FSK 2608/10, opubl. CBOIS a zawartą w nim argumentację przyjmuje za własną.

Tym samym zdaniem Sądu w postępowaniu sadowoadministracyjnym ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego zasada zakazu rozstrzygania na niekorzyść skarżącego, wyrażona w art. 134 § 2 p.p.s.a., nie ma zastosowania. Przypomnieć bowiem należy, że podlegająca, na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a., zaskarżeniu do sądu administracyjnego indywidualna interpretacja prawa podatkowego nie jest aktem administracyjnym, a więc nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach jej adresata. Wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego stanowi czynność z zakresu administracji publicznej wykonywaną na podstawie przepisów rozdziału 1a działu II O.p. przez wskazane w tych regulacjach prawnych podmioty. Publicznoprawność tej czynności wynika z tego, że do jej dokonania zobowiązany jest organ wykonujący administrację publiczną zaś sfera prawa podatkowego, w której organ się wypowiada, stanowi obszar administracji publicznej. Wynikiem badanej czynności jest wydanie pisma zawierającego - przedstawiającego ocenę możliwości zastosowania oraz wykładnię określonych przepisów prawa podatkowego w stanie faktycznym realizowanego bądź przyszłego opodatkowania, zindywidualizowanym wnioskiem wszczynającym prawne postępowanie interpretacyjne. Czynność ta nie dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, a tylko o nich się wypowiada. Polega ona bowiem wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się natomiast z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa (B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007 r., s. 97). Gdyby indywidualna interpretacja prawa podatkowego stanowiła czynność konstytuującą przywołane obowiązki lub uprawnienia jej adresata zbędne byłoby tworzenie odrębnej podstawy prawnej jej zaskarżenia w postaci art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w sytuacji, gdy czynności z

zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa mogą podlegać zaskarżeniu do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie tworzy w relacji do jej adresata jakichkolwiek prawnie znaczących uprawnień i/lub obowiązków. Tworzy jedynie stan udzielenia informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć niewątpliwie nie ma takiego obowiązku. Z istoty interpretacji wynika, że nie rodzi ona dla zainteresowanego wiążących skutków prawnych. Zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego (wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1475/10, CBOiS). Dopiero zastosowanie się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez jej adresata może spowodować powstanie ochrony prawnej - na podstawie art. 14k i art. 14m O.p. i to wyłącznie w przypadku zmiany lub uchylecia interpretacji, do której zainteresowany się zastosował, lub nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

3.5. Ponadto zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Systemowe odczytanie art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz art. 14b-14 h O.p. prowadzi do wniosku, że sądy administracyjne kontrolując prawidłowość indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie mogą wykroczyć poza granice danej sprawy, które wyznaczają: (a) stan faktyczny przedstawiony we wniosku o indywidualną interpretację prawa podatkowego, (b) stan prawny (przepisy prawa) wskazany przez wnioskodawcę oraz (c) zagadnienie prawne, które ma być przedmiotem interpretacji, a które wskazuje pytanie (pytania) wnioskodawcy (por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 października 2012 r. sygn. akt I SA/Ke 436/12, opubl. CBOIS).

3.6. Odnosząc się do realiów przedmiotowej sprawy należy wpieryw rozważyć kwestie zawartą przez skarżącą w pytaniu pierwszym. Otóż skarżąca wniosła o udzielenie odpowiedzi na pytanie czy obowiązek uiszczenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi obciąża zarządców nieruchomości, zważywszy, że pomiędzy właścicielami nieruchomości lokalowych mieszkalnych jak i użytkowych położonych w zabudowanych budynkami wielolokalowymi nie istnieje żaden stosunek prawny, czy można na tej podstawie uznać zarządców nieruchomości płatnikami bądź poborcami opłaty?

Zdaniem skarżącej nie jest ona ani płatnikiem ani poborcą opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W piśmie z dnia 11 września 2013 r. wskazała, że skarżąca jest inkasentem opłat. Organ gminy zaś uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe uznając, że skarżąca nie może być inkasentem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, zaś stwierdził, że zarządca jest płatnikiem ww. opłaty.

3.7. Przystąpienie do kontroli sądowej rzezonego aktu wymaga wpieryw ustalenia określonej siatki pojęciowej. Na podstawie art. 6q u.c.p.g. ustawa do opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi wprost odsyła do działu III Ordynacji podatkowej. Mowa tutaj o dziale zatytułowanym "Zobowiązania podatkowe". Dział ten jednak nie zawiera definicji ogólnych. Te bowiem znajdują się z dziale I O.p. zatytułowanym "Przepisy Ogólne".

Zdaniem Sądu nie ma jednak wątpliwości, że przepisy Działu III O.p. należy tłumaczyć w kontekście Przepisów Ogólnych tj. Działu I O.p.

Zgodnie z Zasadami techniki prawodawczej określonymi w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908; dalej: ZTP) jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu (§ 147 ust. 1 ZTP).

Jeżeli zachodzi konieczność odstąpienia od zasady wyrażonej w ust. 1, wyraźnie podaje się inne znaczenie danego określenia i ustala się jego zakres odniesienia (§ 147 ust. 2 ZTP). Podobne stanowisko zawarto w orzecznictwie jak i literaturze wskazując, że definicja ustawowa wiąże na gruncie danego aktu prawnego i aktów wykonawczych do ustawy (por. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 69; wyroki NSA z dnia 11 lipca 2006 r. sygn. akt II FSK 978/05 i II FSK 1015/05).

O powyższym zastosowaniu definicji ogólnych zwartych w Przepisach ogólnych Działu I O.p. decyduje również potrzeba zachowania spójności interpretacji przepisów Działu III O.p.

3.8. Sąd, w pierwszej kolejności, podziela stanowisko organu podatkowego, że zarządca nie jest inkasentem opłaty. Pod pojęciem tym należy rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 u.c.p.g.). Zgodnie z art. 61 ust. 2 u.c.p.g. rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso. Z uwagi na fakt, że Rada Miejska W. nie skorzystała z upoważnienia przewidzianego w powołanym wyżej przepisie nie ma podstaw do uznania jakiegokolwiek podmiotu za inkasenta przedmiotowej opłaty.

3.9. Co się tyczy kwestii wykonywania przez skarżącą funkcji płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi to należy stwierdzić, że przyjęte stanowisko przez organ gminy jest błędne i stanowi naruszenie art. 2 ust. 3 u.c.p.g., art. 8 O.p., jak też art. 217 Konstytucji RP.

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Kryteria identyfikacji i rozróżnienia opłaty i podatku jako różnych danin publicznoprawnych, były przedmiotem wielokrotnych rozważań w orzecznictwie konstytucyjnym (zob. m.in. wyroki TK: z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. akt P 9/09, opubl. OTK ZU 2011 Nr 6/A, poz. 59 i omówione tam orzecznictwo; z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09, opubl. OTK ZU 2011 Nr 6/A, poz. 56; z dnia 4 listopada 2009 r., sygn. akt k.p. 1/08, OTK ZU 2009 Nr 10/A, poz. 145; z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt K 58/07, OTK ZU 2010 Nr 8/A, poz. 80). Powyższe orzecznictwo wypracowało pogląd, zgodnie z którym daniną jest: przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ

publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą mu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, prewencyjne), które służy wypełnianiu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw (por. m.in. wyrok TK o sygn. akt P 9/09).

Charakter opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi został przesądzony przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r. sygn. akt K 17/12, (opubl. [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl)). W wyroku tym TK stwierdził bowiem, że opłata ustanowiona w art. 6h u.c.p.g., do której odnoszą się art. 6k i art. 6l w związku z art. 6j ust. 2a u.c.p.g. jest daniną publiczną w konstytucyjnym rozumieniu. Po pierwsze, TK zauważył, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi została nałożona ustawą i ma charakter powszechnego, jednostronnie ustalanego świadczenia pieniężnego, od którego wniesienia uzależnione jest dopiero świadczenie innego podmiotu. Polega ono w szczególności na odbiorze odpadów komunalnych. Zgodnie z art. 6r ust. 3 u.c.p.g., rada gminy określi, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, szczegółowy sposób i zakres świadczenia usług w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i zagospodarowania tych odpadów, w zamian za uiszczoną przez właściciela nieruchomości opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi, w szczególności ilość odpadów komunalnych odbieranych od właściciela nieruchomości, częstotliwość odbierania odpadów komunalnych od właściciela nieruchomości i sposób świadczenia usług przez punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych. Nie ma przy tym znaczenia, że świadczenie to nie zawsze jest wykonywane bezpośrednio przez podmiot władzy publicznej (zob. art. 6e u.c.p.g.). Zdaniem TK istotne jest bowiem, że odbiór odpadów komunalnych realizowany jest w następstwie finalizacji zamówienia publicznego zgodnie z art. 6d u.c.p.g., a organizacja systemu odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych stanowi zadanie własne gminy, które ta wykonywa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Po drugie, TK stwierdził, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest świadczeniem pieniężnym o charakterze przymusowym. Obowiązek zapłaty spoczywa na wszystkich właścicielach nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy (art. 6h w związku z art. 6c ust. 1 u.c.p.g.). Obowiązek ten z mocy ustawy obejmuje również właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, ale powstają tam odpady, o ile rada gminy postanowi o odbieraniu odpadów komunalnych z tych nieruchomości (art. 6c ust. 2 u.c.p.g.). Podmioty zobowiązane do uiszczenia opłaty nie mają swobody kształtowania treści stosunku prawnego, w szczególności wysokości opłaty, ewentualnego jej obniżenia lub odstąpienia od niej oraz terminu zapłaty. Elementy te określa bowiem ustawa oraz akt prawa miejscowego w zakresie wskazanym w ustawie (art. 6k i art. 6l u.c.p.g.). Po trzecie, TK wskazał, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi należy do dochodów publicznych i jest przeznaczona na realizację celów publicznych. Stanowi bowiem dochód gminy, z którego pokrywa się funkcjonowanie systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, a mianowicie: odbieranie, transport, zbieranie, odzysk i unieszkodliwianie odpadów komunalnych, tworzenie i utrzymanie punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz obsługę administracyjną tego systemu (art. 6r. ust. 1 w związku z ust. 2 u.c.p.g.). Po czwarte, TK podniósł, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest należnością

podlegającą egzekucji administracyjnej. Zgodnie z art. 6qa u.c.p.g. wójt, burmistrz lub prezydent miasta jest organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych, z wyjątkiem egzekucji z nieruchomości, w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

TK podkreślił, że przedstawiona charakterystyka opłaty przemawia zarazem za uznaniem jej za daninę, która nie ma charakteru podatkowego. Jest ona bowiem świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, jednostronnym, publicznoprawnym, ale odpłatnym i mającym realizować różne cele wynikające z przepisów ustawy o utrzymaniu czystości. W tym kontekście Trybunał przypomniał pogląd sformułowany w wyroku o sygn. akt K 10/09, że zadaniem opłat publicznych w systemie dochodów publicznych nie jest wyłącznie zasilanie tego systemu. Uzasadnienia ich występowania szukać należy również w pochodnych funkcjach opłat publicznych (np. prohibicyjnej, prewencyjnej, represyjnej, kompensacyjno-odszkodowawczej). Rola i znaczenie tych funkcji nie są równorzędne, zależą od takich czynników, jak dostosowanie rodzaju i wysokości opłaty publicznej do jej przedmiotu i zamierzonego kierunku oraz natężenia oddziaływania, konstrukcja prawna opłaty publicznej, odczuwalność materialna i pozamaterialna jej ciężaru finansowego (...) opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego). Jeżeli opłata pobierana jest w wysokości usługi - może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem pobieranym w wysokości znacznie wyższej niż wartość faktycznie świadczonej usługi - nabywa cechy podatku. Wspomniana zaś opłata ma charakter lokalny, gdyż w całości stanowi dochód gminy (art. 6r. ust. 1 u.c.p.g.) i nakładana jest w celu zaspokajania potrzeb lokalnej społeczności (art. 6h w związku z art. 6c u.c.p.g.). Uznanie, że opłata za gospodarowanie odpadami jest daniną publiczną w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP wywołuje następstwa w postaci rygorów, jakie towarzyszą wprowadzaniu danin publicznych. TK wielokrotnie podkreślał, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (...) (tak w szczególności w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 marca 2002 r. o sygn. akt P 7/00, OTK ZU 2002 nr 2/A, poz. 13; zob. także wyroki TK z: dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU 1998 Nr 4, poz. 51; a dnia 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU 1998 Nr 5, poz. 63 oraz z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98, OTK ZU 1999 Nr 1, poz. 4). Interpretując art. 217 Konstytucji RP TK wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji RP nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. ww. wyroki TK o sygn. akt U 9/97; U 1/98; U 4/98).

Pogląd, zgodnie z którym nie samo tylko uregulowanie wprowadzające podatek lub inną daninę publiczną, ale również wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, tj. jego zakres podmiotowy, przedmiotowy, stawki oraz pozostałe elementy wymienione w tym przepisie muszą być objęte regulacją ustawową wyrażany jest również w doktrynie. W prawie podatkowym obowiązuje więc zasada *nullum tributum sine lege* (por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 61-70; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12).

Nie można zatem zapominać, że interpretując normy prawne należy mieć na względzie przede wszystkim normy konstytucyjne. Nakaz interpretacji wszystkich przepisów w sposób zgodny z Konstytucją, jest oczywiście nie tylko powinnością TK, ale powinnością wszystkich organów i podmiotów interpretujących prawo. W wyroku z dnia 15 lipca 1996 r. sygn. akt K 5/96, opubl. OTK 1996 Nr 4 poz. 30 TK zauważył, że interpretacja przepisów ustawowych musi być zawsze dokonywana przy zastosowaniu techniki wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją. Jak wskazano w wyroku z dnia 4 października 1995 r. sygn. akt K 2/94, opubl. OTK 1994 Nr 2 poz. 36 wydanie orzeczenia o niekonstytucyjności ustawy nie powinno następować w sytuacji, gdy możliwe jest nadanie takiego rozumienia, które doprowadzi ją do zgodności z normami, zasadami i wartościami ustanowionymi przez konstytucję. Innymi słowy, jeżeli na gruncie wykładni językowej możliwe jest różne rozumienie treści normy, to należy przyjmować taki rezultat wykładni, który zapewnia zgodność z zasadami konstytucyjnymi (sygn. akt K 17/93, OTK 1994 Nr 1 poz. 11).

Swoje stanowisko organ gminy opiera na treści art. 2 ust. 3 u.c.p.g. Zgodnie z powołanym przepisem 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 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), lub właścicieli lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany. Organ gminy na poparcie swego stanowiska wspiera się zarówno wykładnią językową, systemową i celowościową. Wskazuje bowiem, że zwrot "obciążają" należy interpretować nie jako sposób przeniesienia obowiązków właściciela nieruchomości na osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną ale jako zwrot, na mocy którego osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną wykonują obowiązki właścicieli lokali, nie stając się jednocześnie adresatami tych obowiązków. Wskazano, że osoba sprawująca zarząd nieruchomością wspólną odpowiada za realizację obowiązków innych podmiotów, tj. właścicieli lokali a taką konstrukcję normatywną na gruncie O.p. najlepiej odwzorowuje konstrukcja płatnika podatku.

Należy przypomnieć, że w państwie prawa nie można dokonywać wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym sensem. Formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu. Ponadto interpretator musi w pierwszym rzędzie brać pod uwagę językowe znaczenie tekstu prawnego. Jeżeli językowe znaczenie tekstu prawnego jest jasne, wówczas - zgodnie z zasadą *clara sunt interpretanda* - nie ma potrzeby sięgania po inne, pozajęzykowe metody wykładni (wyrok TK z dnia 8 czerwca 1999 r. sygn. akt SK 12/98, OTK 1999 Nr 5 poz. 96). Zatem wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia

wykładni prawa, ale także określa jej granice (por. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 26). Zasadą jest, że jeżeli jakieś pojęcie nie jest zdefiniowane w danym akcie normatywnym, to zasadą powinno być potoczne (językowe) znaczenie i rozumienie terminu (wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2003 r. sygn. akt SA/Rz 235/03, opubl. OSP Nr 2, poz. 16).

Organ gminy posługuje się terminem "płatnik" opłaty. Jednakże przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie zawiera terminu "płatnik". Wskazuje, że "obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną".

Słownik Języka Polskiego dostępny na stronie <http://sjp.pwn.pl> wskazuje, że termin "obciążyć" ma wiele znaczeń. Te, które mają zastosowanie w wykładni ww. przepisu sprowadzają się do uznania, że chodzi o to aby: 1) "nałożyć na kogoś jakieś zobowiązanie"; 2) "uczynić kogoś odpowiedzialnym za coś". W podobny sposób ów termin formułuje Nowy Słownik Języka Polskiego pod red. B. Dunaja, s. 379, "obciążyć" oznacza "nakładać na kogoś jakieś obowiązki, czynić odpowiedzialnym za coś". Tym samym wykładnia językowa art. 2 ust. 3 u.c.p.g. wskazuje, że mowa tutaj o nałożeniu obowiązków właścicieli na osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną; uczynienie tych osób odpowiedzialnymi za wykonanie rzeczonych obowiązków. Jako, że powołany wyżej przepis został umiejscowiony w Rozdziale 1 "Przepisy ogólne", to nie ma wątpliwości, że mowa tutaj również o obowiązkach przewidzianych w art. 6h u.c.p.g, jak i art. 6m ust. 1 u.c.p.g. a zatem obowiązkach: złożenia deklaracji podatkowej o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i zapłaty tej opłaty.

Zgodnie zaś z art. 8 O.p. 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.

Powołane wyżej sformułowanie, użyte w treści art. 2 ust. 3 u.c.p.g., nie czyni z osoby sprawującej zarząd nieruchomością wspólną płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi lecz podatnika tej opłaty i to w ograniczonym zakresie o czym będzie mowa w dalszej części uzasadnienia.

Zgodnie bowiem z art. 7 § 1 O.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Skoro osobę sprawującą zarząd nieruchomości wspólnej obciążono na mocy art. 2 ust. 3 u.c.p.g. obowiązkami podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi to trudno jest twierdzić, że jest on płatnikiem tej opłaty. Jest on bowiem zobowiązany do złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i zapłaty tej opłaty nie zaś do jej obliczenia i poboru od podatnika oraz wpłacenia kwoty opłaty do organu gminy.

Nie można zapominać, że płatnik ma autonomiczną pozycję w prawie podatkowym, ponieważ do niego odnoszą się uprawnienia i obowiązki podatkowe (por. B. Brzeziński, Pozycja prawna płatnika w świetle przepisów ordynacji podatkowej (w:) Studia z zakresu ordynacji podatkowej, Księga pamiątkowa ku czci

Docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998 oraz B. Brzeziński, Dyskusyjne elementy statusu prawnego płatnika podatków, cz. 1 i 2, M. Pod. 1999, nr 2 i 3). Stosowanie instytucji płatnika ma na celu pobór podatku u źródła. Pozwala to wyeliminować lub zmniejszyć proces unikania opodatkowania bądź uszczuplenia lub zalegania z płatnością podatku, chociaż płatnik może również dopuszczać się tych czynów. Posługiwanie się płatnikami prowadzi do zmniejszenia kosztów wymiaru i poboru podatków, jakie wiążą się z działalnością aparatu organów podatkowych. Tam, gdzie jest to możliwe, sięga się więc do instytucji płatnika (por. Brolik Jacek, Dowgier Rafał, Etel Leonard, Kosikowski Cezary, Pietrasz Piotr, Popławski Mariusz, Presnarowicz Sławomir, Stachurski Wojciech, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2013). Płatnikiem może być podmiot wyznaczony tylko przez ustawę, która nakłada na określone podmioty obowiązki płatnika. W piśmiennictwie podkreśla się, że płatnikami w ustawach podatkowych są ustanawiane takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika (np. zakłady pracy) lub, jak notariusze, dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku (por. K. Chustecka, Instytucja płatnika w świetle przepisów i orzecznictwa, Rejent, czerwiec 2009 r.). W orzecznictwie akceptuje się, że ustawy czasami nie nakładają owego obowiązku wprost, lecz powierzają danemu podmiotowi wykonanie czynności, które w myśl art. 8 O.p. należą do płatnika (por. wyrok NSA z dnia 25 września 1987 r., sygn. akt III SA 316/87, ONSA 1987, Nr 2, poz. 66). Jednakże rzeczony wyrok zapadł na tle przepisu art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym, zgodnie z którym podatek wyrównawczy od osób, które uzyskują wynagrodzenia ze stosunku pracy od jednego uspołecznionego zakładu pracy w wysokości powodującej obowiązek opłacania podatku wyrównawczego, oblicza i pobiera zakład pracy. Innymi przykładami przyjętego rozwiązania jest m.in. art. 31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) zgodnie z którym, osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Z powyższego wynika, że rację ma skarżąca, że chodzi o celowy i wystarczająco jasny zabieg legislacyjny. Ponadto niezbędne jest również takie ukształtowanie sytuacji prawnej podmiotów, które stworzy tzw. przymus sytuacyjny umożliwiający pobór opłaty. Podatnik musi być postawiony w sytuacji zmuszającej go do podporządkowania się obliczeniu i pobraniu opłaty przez płatnika. Zaś płatnik musi wykonać swoje obowiązki bez możliwości zmiany terminu i sposobu poboru (por. M. Budziarek, Charakter prawny poboru przez płatnika, KPP Nr 3-4/2010, s. 53). Nie można zapominać, że płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze pieniądze (podatnika) i niejako w jego imieniu. Nie oznacza to jednak, jak się powszechnie podkreśla i takie też rozumowanie przedstawia organ gminy, że są jego reprezentantami, gdyż działają w imieniu własnym z umocowania ustawy, na własną odpowiedzialność i realizują własne, ciężące



na nich obowiązki, których skutki poniosą, odpowiadając majątkowo. Jest więc oczywiste, że odpowiedzialność płatnika jest niezależna od odpowiedzialności podatnika (por. K. Chustecka, Instytucja płatnika..., s.14-15).

Reasumując, przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie daje podstaw do przypisywania osobie sprawującej zarząd nieruchomością wspólną cech płatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Nie tylko dlatego, że nie używa wprost terminu "płatnik, ale zwłaszcza dlatego, że nie powierza danemu podmiotowi wykonania czynności, o których mowa w art. 8 O.p.

Zważywszy na konsekwencje w postaci odpowiedzialności majątkowej za niewykonanie obowiązków, przewidzianą w art. 30 O.p., przypisanie osobie sprawującej zarząd nieruchomością wspólną funkcji płatnika ww. opłaty przez organ gminy jedynie w oparciu o argumenty natury celowościowej lecz wbrew wymogom konstytucyjnym określania podstawowych elementów konstrukcyjnych daniny publicznej w ustawie, jak też wbrew tekstowi ustawy Sąd uznał za niedopuszczalne i sprzeczne z treścią art. 2 ust. 3 u.c.p.g., art. 8 O.p. i art. 217 Konstytucji RP.

Należy też zauważyć, że Ordynacja podatkowa nie zna instytucji realizacji obowiązku podatkowego przez podmiot trzeci w imieniu podatnika. A taka w istocie koncepcja jest formułowana przez strony tylko w odmiennym zakresie.

3.10. Co się tyczy drugiego pytania zawartego we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej, to skarżąca ma wątpliwość czy można obciążać zarządców nieruchomości obowiązkiem uiszczania opłat obciążających właścicieli nieruchomości lokalowych mieszkalnych, jak i użytkowych, gdy zarządcy nieruchomości są uprawnieni jedynie do zarządzania częścią wspólną nieruchomości, nie mają podstaw prawnych by żądać od właścicieli lokali danych personalnych, wykazu osób zamieszkujących wraz z ich danymi osobowymi, a w przypadku lokali użytkowych i brak jest podstaw prawnych do pozyskiwania danych dotyczących specyfikacji prowadzonej działalności gospodarczej, ilości osób zatrudnionych?

Zdaniem skarżącej zarządca nie jest zobowiązany do uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi we własnym imieniu a jedynie w imieniu reprezentującej wspólnoty mieszkaniowej. Zaś zdaniem organu podatkowego skarżąca nie jest zobowiązana do uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi ani we własnym imieniu (nie jest podatnikiem tej opłaty), ani w imieniu wspólnoty mieszkaniowej.

Otóż, trudno nie zgodzić się z poglądem, że podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na mocy art. 6h u.c.p.g. jest właściciel nieruchomości. Zgodnie z powołanym przepisem właściciele nieruchomości, o których mowa w art. 6c, są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Pojęcie właściciela nieruchomości zostało określone w 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. Pod pojęciem tym rozumie się także współwłaścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością.

Adresatem normy są nie "obywatele" w ogólności, lecz "właściciele nieruchomości", zatem podmioty posiadające własność nieruchomości (lub "władające" nieruchomością - por. wyrok TK z dnia 5 listopada 1997 r. sygn. akt K 22/97, OTK 1997 Nr 3-4 poz. 41). W u.c.p.g. prawodawca przyjął szerszą definicję właściciela niż wynika to z art. 140 i n. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121; dalej: k.c.). Zarazem jednak prawodawca odwołał się do zastanych pojęć prawa administracyjnego i cywilnego w szczególności takich jak: współwłasność (art. 195 i n. k.c.), prawo użytkowania (art. 252 i n. k.c.), użytkowanie wieczyste (art. 232 i n. k.c.), posiadanie samoistne, jak i zależne (art. 336 k.c.). Jak zauważył TK w swoim wyroku z dnia 28 listopada 2013 r. sygn. akt K 17/12, zarzut, że art. 6h i art. 6m ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. są niejasne i niekomunikatywne z uwagi na lukę konstrukcyjną (tekst jedn.: brak przepisu rozstrzygającego, który z podmiotów traktowanych jak "właściciel nieruchomości" jest zobowiązany do złożenia deklaracji oraz uiszczenia opłaty w stanie faktycznym, w którym na tej samej nieruchomości tytułem prawnym dysponuje właściciel oraz inny podmiot, np. użytkownik wieczysty, dzierżawca), wykracza poza hierarchiczną kontrolę zgodności norm ustawy z zasadą poprawnej legislacji. Żądanie wnioskodawcy zmierzało, zdaniem TK, bowiem w istocie do ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni przepisów u.c.p.g. dla różnych możliwych wypadków krzyżowania się praw na nieruchomości. Niewątpliwie prawodawca nie rozstrzygnął wprost, na którym z podmiotów wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. spoczywa obowiązek określony w art. 6h i art. 6m ust. 1 tejże ustawy w wypadku, gdy kilka podmiotów spełnia ustawowe kryterium "właściciela nieruchomości", jak również prawodawca nie uregulował wprost ewentualnej solidarnej odpowiedzialności posiadaczy nieruchomości, na której powstają odpady, w wypadku niewypełnienia obowiązków wynikających z przepisów ustawy. Nie znaczy to jednak, w ocenie TK, że na podstawie przepisów u.c.p.g. oraz innych stosowanych analogicznie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, z uwzględnieniem treści stosunków cywilnoprawnych łączących w każdym konkretnym wypadku podmioty, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g., nie jest możliwe ustalenie osób, na których ciąży przedmiotowo istotne obowiązki ustawowe, oraz konsekwencji ich wadliwego dokonania albo niedokonania. Ustalenia tego rodzaju wykraczają jednak poza kognicję TK i należą w szczególności do jednostek, organów administracji publicznej oraz właściwych sądów.

Należy też zauważyć, że przepis art. 6h u.c.p.g. odsyła do treści art. 6c u.c.p.g. zgodnie z którym gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy (ust. 1). Rada gminy może, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, postanowić o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne (ust. 2).

Z powyższego wynika, że niewątpliwie definicja właściciela nieruchomości na gruncie u.c.p.g. a tym samym podmiotu, który jest podatnikiem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest bardzo szeroka i wiąże się z faktem władania nieruchomością na której zamieszkują mieszkańcy lub też nie zamieszkują lecz które generują odpady komunalne.

Za doprecyzowanie tej definicji należy uznać art. 2 ust. 3 u.c.p.g., zgodnie z którym nieruchomości jest zabudowana budynkami wielolokalowymi, w których ustanowiono odrębną własność lokali, obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną, w rozumieniu przepisów 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), lub właściciele lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany.

O charakterze tego przepisu jako dopełniającego definicję przewidzianą w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.c.p.g. stanowi już samo jego usytuowanie w ust. 3 art. 2 u.c.p.g. a zatem w tej samej jednostce redakcyjnej, co przepis regulujący definicję ustawową "właściciela nieruchomości".

Przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. wskazuje na dwa rodzaje podmiotów: osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną i właściciele lokali, gdy zarząd nie został wybrany. Legitymacja wymienionych podmiotów do wykonywania obowiązków właściciela nieruchomości z art. 6h i art. 6m ust. 1 u.c.p.g. aktualizuje się z wyodrębnieniem własności lokalu w budynku wielolokalowym, a użyta przez prawodawcę liczba mnoga w wyrażeniu "jeżeli nieruchomość jest zabudowana budynkami wielolokalowymi, w których ustanowiono odrębną własność lokali" nie modyfikuje reguł przyjętych w ustawie o własności lokali (por. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r. sygn. akt K 17/12).

Zatem status podatnika opłaty ewidentnie związany jest z władaniem specyficznego rodzaju nieruchomością, a mianowicie nieruchomością wspólną na której mogą powstać i najczęściej powstają odpady komunalne.

Przypomnieć trzeba, że zgodnie z art. 3 ust. 1 u.w.l. w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali.

Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (art. 3 ust. 2 u.w.l.). Udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi (art. 3 ust. 3 u.w.l.). Zgodnie z art. 12 ust. 1 u.w.l. właściciel lokalu ma prawo do współkorzystania z nieruchomości wspólnej zgodnie z jej przeznaczeniem. Pożytki i inne przychody z nieruchomości wspólnej służą pokrywaniu wydatków związanych z jej utrzymaniem, a w części przekraczającej te potrzeby przypadają właścicielom lokali w stosunku do ich udziałów. W takim samym stosunku właściciele lokali ponoszą wydatki i ciężary związane z utrzymaniem nieruchomości wspólnej w części nie znajdującej pokrycia w pożytkach i innych przychodach (art. 14 ust. 2 u.w.l.).

Zaś umożliwienie sprawnego zarządzania nieruchomością wspólną, mającą licznych właścicieli,

zrealizowany został za pomocą wprowadzenia szczególnych regulacji dotyczących zarządu nieruchomością wspólną w przypadku, gdy właściciele lokali jest zbyt wielu, aby można było liczyć na zgodność ich działania i jednomyślność w ważnych sprawach dotyczących nieruchomości. Zróznicowano zatem regulacje dotyczące zarządu nieruchomością wspólną w zależności od maksymalnej liczebności wspólnoty mieszkaniowej (liczby lokali w nieruchomości), w wyniku czego powstały dwa rodzaje wspólnot mieszkaniowych określone w art. 19 i art. 20 u.w.l. Od obowiązku wyboru zarządu może zwolnić właściciele jedynie ustanowienie sposobu zarządu nieruchomością wspólną umową zawartą w formie aktu notarialnego albo powierzenie taką umową zarządu nieruchomością wspólną jakiejś osobie fizycznej lub prawnej na podstawie art. 18 ust. 1 u.w.l.

Natomiast zgodnie z art. 13 ust. 1 u.w.l. właściciel ponosi wydatki związane z utrzymaniem jego lokalu, jest obowiązany utrzymywać swój lokal w należytym stanie, przestrzegać porządku domowego, uczestniczyć w kosztach zarządu związanych z utrzymaniem nieruchomości wspólnej, korzystać z niej w sposób nie utrudniający korzystania przez innych współwłaścicieli oraz współdziałać z nimi w ochronie wspólnego dobra.

Z powyższych zapisów wynika wyraźnie, że właściciel posiada własność wyodrębnionego lokalu w budynku wielolokalowym oraz udział w nieruchomości wspólnej, która albo jest w zarządzie innych podmiotów albo w jego władaniu, gdy zarząd nie został wyodrębniony.

Wykładnia językowa, wsparta wykładnią systemową zarówno wewnętrzną, jak i zewnętrzną wskazuje zatem, że obowiązki podatnika opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi przypisano osobie sprawującej zarząd lecz jedynie w odniesieniu do nieruchomości wspólnej. W pozostałym zakresie obowiązek taki ponoszą właściciele lokali w odniesieniu do lokalu wyodrębnionego. Niedopuszczalnym jest twierdzenie, że zarządca odpowiedzialny jest za wszystkie obowiązki właścicieli nieruchomości. Przymiot podatnika opłaty wyraźnie łączony jest z możliwością władania nieruchomością, a taką jest jedynie w odniesieniu do osób sprawujących zarząd nieruchomością wspólną.

Powyższą wykładnię wspiera także domniemanie racjonalności prawodawcy. Mowa tutaj o takim prawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie same znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (pot. Z. Ziemiński, Teoria prawna, PWN 1978, s. 106-123). Gdyby zatem zarządca przejmował wszystkie obowiązki właścicieli to nie byłoby celowe wskazywanie w art. 2 ust. 3 u.c.p.g., że obowiązki właściciela nieruchomości obciążają właścicieli lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany albowiem z mocy ustawy są oni właścicielami nieruchomości i tym samym na podstawie art. 6h u.c.p.g. są zobowiązani do zapłaty opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Jednocześnie w samej treści art. 2 ust. 3 u.c.p.g. podkreśla się, że chodzi o osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną.

Dodatkowo, taką wykładnię potwierdza wykładnia celowościowa. Celem opłaty za gospodarowanie

odpadami komunalnymi jest zapewnienie finansowania funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, a w konsekwencji realizację celu jakim jest utrzymanie czystości i porządku w gminach. Ten zaś cel wiąże się z ochroną podstawowej wartości konstytucyjnych jaką jest ochrona środowiska (por. wyrok TK z dnia 6 czerwca 2006 r., sygn. akt K 23/05, OTK ZU 2006 Nr 6/A, poz. 62). Systemem gospodarowania odpadami komunalnymi objęci są wszyscy właściciele nieruchomości. Obowiązki właścicieli nieruchomości w ww. zakresie tj. utrzymanie czystości i porządku nieruchomości zostały określone m.in. w art. 5 i nast. u.c.p.g. W budynkach wielolokalowych taką funkcję pełni osoba sprawująca zarząd w odniesieniu do nieruchomości wspólnej. To do jej obowiązków należy bowiem utrzymanie w należyтым porządku i czystości pomieszczeń i urządzeń budynku służących do wspólnego użytku właścicieli lokali w nieruchomości wspólnej, które generują również odpady komunalne. W odniesieniu do tej tylko nieruchomości osoba ta dysponuje wiedzą pozwalającą obliczyć opłatę. Reasumując, obowiązek ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h u.c.p.g.) oraz złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6m ust. 1 u.c.p.g.) obciąża osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali lub właściciele lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany jedynie w odniesieniu do nieruchomości wspólnej.

3.11. Mając na względzie powyższe Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w oparciu o treść art. 146 § 1 p.p.s.a. Orzeczenie o wstrzymaniu wykonania aktu znalazło swoją podstawę prawną w treści art. 152 p.p.s.a. Zaś koszty zasądzono w oparciu o art. 200 p.p.s.a. Na kwotę kosztów składa się wpis sądowy w wysokości 200 zł, opłata z tytułu udzielonego pełnomocnictwa w wysokości 17 zł oraz kwota wynagrodzenia doradcy podatkowego w wysokości 240 zł w oparciu § 23 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. z 2011 r. Nr 31, poz. 153).

3.12. W ponownym postępowaniu organ gminy zobowiązany jest udzielić interpretacji indywidualnej w oparciu o wykładnię prawa poczynioną w niniejszym wyroku z zastosowaniem logiki wynikającej z zadanych przez skarżącą pytań. Organ gminy powinien udzielić odpowiedzi na pytanie trzecie, z uwzględnieniem art. 14h w zw. z art. 169 § 1 i w zw. z art. 14j § 3 O.p. Jako wskazówkę interpretacyjną Sąd może wskazać na treść art. 14 pkt 3 u.w.l., który do kosztów zarządu nieruchomością wspólną zalicza wydatki na (...) inne opłaty publicznoprawne, chyba że są pokrywane bezpośrednio przez właścicieli poszczególnych lokali.

3.13. Na marginesie Sąd pragnie wytknąć organowi podatkowemu naganną praktykę przekazywania do Sądu akt sprawy. Obowiązek przekazania akt wynika z treści art. 54 § 2 p.p.s.a. Nie można też zapominać, że zgodnie z art. 133 § 1 p.p.s.a. Sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy (...).

Aktami sprawy w rozumieniu tego przepisu są zarówno akta sądowe, jak i przedstawione sądowi administracyjnemu akta administracyjne (por. wyrok NSA z dnia 9 września 2005 r., FSK 1925/04, LEX nr 173085). Warto zauważyć, że dołączone do akt głównych akta administracyjne odgrywają podstawową rolę w kontroli zgodności z prawem zaskarżonego zachowania organu administracji publicznej (por. B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 56). Nadesłane do sprawy akta administracyjne nie stanowiły zwartego zbioru w postaci zszytych i ponumerowanych dokumentów i nie towarzyszyła im karta przeglądowa z której wynikałaby informacja odnośnie wykazu rzeczonych akt. Taka forma, zdaniem Sądu, jest niedopuszczalna albowiem powoduje ryzyko zagubienia poszczególnych elementów materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie.