

I SA/Gd 404/14 - Wyrok

Data orzeczenia	2014-06-17
Data wpływu	2014-04-09
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku
Sędziowie	Alicja Stępień /przewodniczący sprawozdawca/ Ewa Kwarciańska Marek Kraus
Symbol z opisem	6116 Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbową oraz inne podatki i opłaty 6561
Hasła tematyczne	Inne
Skarżony organ	Prezydent Miasta
Treść wyniku	Oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 391; art. 2 ust. 3; Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach - tekst jednolity

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Alicja Stępień (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Marek Kraus, Sędzia NSA Ewa Kwarciańska, Protokolant Starszy Sekretarz Sądowy Claudia Kozłowska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 17 czerwca 2014 r. sprawy ze skargi „A” w G. na interpretację indywidualną Prezydenta Miasta z dnia 30 grudnia 2013 r., nr [...] w przedmiocie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz obowiązku ponoszenia opłat z tego tytułu oddała skargę.

Uzasadnienie

SPÓŁDZIELNIA MIESZKANIOWA "A" W G. W DNIU 15 LISTOPADA 2013 R., ZŁOŻYŁA W OPARCIU O ART. 14 J § 1 USTAWY Z DNIA 29 SIERPNIĄ 1997 R. ORDYNACJĄ PODATKOWĄ WNIOSEK O UDZIELENIE PRZEZ PREZYDENTA MIASTA PISEMNEJ INTERPRETACJI CO DO ZAKRESU I SPOSOBU STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO W INDYWIDUALNEJ SPRAWIE.

Wnioskodawca wskazała, iż na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych Spółdzielnia Mieszkaniowa "A" w G. sprawuje zarząd 135 wielolokalowych nieruchomości budynkowych zlokalizowanych w [...] dzielnicy [...] (wykaz nieruchomości w załączniku). W każdym z tych budynków dla większości lokali ustanowiono odrębną własność, natomiast do części lokali mieszkalnych i użytkowych SM "A" posiada różne tytuły prawne. Są to zarówno prawa własności przy lokalach mieszkalnych i użytkowych, jak i prawa współwłasności przy lokatorskich i własnościowych mieszkalnych i użytkowych lokalach spółdzielczych. Zgodnie z art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, Zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, jednak nie stosuje się przepisów ustawy o własności lokali o zarządzie nieruchomością wspólną w przypadku lokali, które nie stanowią współwłasności spółdzielni. Większość właścicieli lokali w każdym z budynków stanowiących zasoby SM "A" nie podjęła uchwały o zastosowaniu do nich praw i obowiązków przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.

Zgodnie z uchwałą Nr [...] Rady Miasta z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie określenia wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi składanej przez właścicieli nieruchomości położonych na terenie Gminy Miasta właściciele nieruchomości obowiązani są złożyć deklaracje o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w "B". Zgodnie z § 3 w/w uchwały w przypadku deklaracji składanych dla

nieruchomości zabudowanej budynkami wielolokalowymi do deklaracji należy dołączyć wykaz lokali mieszkalnych na danej nieruchomości, w tym zamieszkałych, z podaniem powierzchni każdego lokalu mieszkalnego. Na wielokrotnie zadawane "B" pytania o podmiot zobowiązany do złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w zakresie wyodrębnionych lokali mieszkalnych i użytkowych SM "A" otrzymywała odpowiedź, że jest zobowiązana do składania tych deklaracji.

Pytanie spółdzielni brzmiało :

w związku z przedstawionym wyżej stanem faktycznym, powstaje wątpliwość czy w świetle przepisów art. 2 ust. 3, 6 h i 6 m ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz § 1 i 2 uchwały Nr [...] Rady Miasta z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie określenia wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi składanej przez właścicieli nieruchomości położonych na terenie Gminy Miasta - w kontekście art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych:

a) w stosunku do lokali mieszkalnych stanowiących odrębną własność, znajdujących się w nieruchomościach budynkowych wielolokalowych, w których zarząd na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych sprawuje Spółdzielnia Mieszkaniowa "A" w G., na przedmiotowej Spółdzielni lub osobach wchodzących w skład jej Zarządu ciąży obowiązek złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi;

b) w stosunku do lokali mieszkalnych stanowiących odrębną własność, znajdujących się w nieruchomościach budynkowych wielolokalowych, w których zarząd na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych sprawuje Spółdzielnia Mieszkaniowa "A" w G., na przedmiotowej Spółdzielni lub osobach wchodzących w skład jej zarządu ciąży obowiązek wniesienia na rzecz Gminy Miasta opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W uzasadnieniu wskazano, że zgodnie z art. 6 h ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity z 2005 r., nr 236, poz. 2008, z póź. zm.), dalej jako "u.c.p.g.", właściciele nieruchomości zamieszkałych lub niezamieszkałych, co do których gmina przejęła obowiązek odbioru odpadów komunalnych, są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której położone są ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Natomiast zgodnie z art. 6 m u.c.p.g. właściciel nieruchomości jest zobowiązany złożyć do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta deklarację o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W u.c.p.g. brak jest zarówno definicji nieruchomości, jak i definicji właściciela nieruchomości. Natomiast przepis art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. stanowi, iż ilekroć w ustawie jest mowa o właścicielach nieruchomości rozumie się przez to także właścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością. Ponadto przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. stanowi, iż 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. Odnosząc powyższe do spółdzielni mieszkaniowych we wniosku stwierdzono, iż jeżeli w ramach spółdzielni mieszkaniowej istnieją lokale stanowiące odrębną własność, to zgodnie z art. 27 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych:

"1. W zakresie nieuregulowanym w ustawie do prawa odrębnej własności lokalu stosuje się

odpowiednio przepisy ustawy o własności lokali, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.

2. Zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, choćby właściciele lokali nie byli członkami spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 241 i art. 26. Przepisów ustawy o własności lokali o zarządzie nieruchomością wspólną nie stosuje się, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 1 oraz art 29 ust 1 i la, które stosuje się odpowiednio.

3. Przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali o wspólnocie mieszkaniowej i zebraniu właścicieli nie stosuje się, z zastrzeżeniem art. 24 oraz art. 26."

Podniesiono, że w opisanej wyżej sytuacji zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi spółdzielni mieszkaniowej jest wykonywany - do momentu wyodrębnienia wszystkich lokali lub do momentu podjęcia przez właścicieli odrębnych lokali uchwały o pozbawieniu spółdzielni prawa zarządu - jako zarząd powierzony na podstawie przepisów ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, nie jest więc zarządem, o którym mowa w ustawie o własności lokali, a więc w konsekwencji nie jest zarządem, o którym mowa w art. 2 ust. 3 u.c.p.g. Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych ponadto wyraźnie wskazuje, że do zarządu tego nie stosuje się przepisów ustawy o własności lokali o zarządzie nieruchomością wspólną, z niewielkimi tylko wyjątkami.

W związku z tym zarząd, o którym mowa w art. 27 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych (wykonywany przez spółdzielnię mieszkaniową), nie może być traktowany jako zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali.

Reasumując, spółdzielnia mieszkaniowa (do czasu wyodrębnienia wszystkich lokali lub do czasu podjęcia przez właścicieli odrębnych lokali uchwały o powierzeniu jej zarządu) nie może zatem pełnić roli właściciela nieruchomości o którym mowa w art. 2 ust. 3 u.c.p.g., gdyż sprawowany przez nią zarząd nie wyczerpuje zapisu precyzyjnie określającego, że ma to być zarząd sprawowany na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. W związku z tym spółdzielnia mieszkaniowa nie może składać deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi ani uiszczać opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi do gminy w stosunku do lokalu stanowiącego odrębną własność, gdyż nie sprawuje ona zarządu nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali.

Z tych samych powodów przepisu art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie można uznać za nakładający na osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych obowiązków dotyczących poniesienia za właścicieli odrębnych lokali opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Osoby sprawujące zarząd mogą obciążać jedynie obowiązki porządkowe, nałożone na właściciela nieruchomości w rozdziale 3 u.c.p.g. Wynika to m.in. z logiki tych zapisów, w których podmiot sprawujący zarząd może mieć, i realnie ma wpływ na wypełnienie obowiązków właściciela nieruchomości w zakresie eksploatacji i utrzymania nieruchomości, to jest obowiązków nie przekraczających zakresu zwykłego zarządu. Porównując inne obciążenia publicznoprawne spoczywające na właścicielach lokali wyodrębnionych, do których zalicza się podatek od nieruchomości, należy podkreślić, że ciężar tego zobowiązania również nie obciąża spółdzielni mieszkaniowej, lecz jest ponoszony osobiście przez właścicieli wyodrębnionych lokali mieszkalnych. W ramach obowiązujących przepisów, a zwłaszcza w ramach art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych:

"4. Właściciele lokali niebędący członkami spółdzielni są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali, eksploatacją i

utrzymaniem nieruchomości wspólnych. Są oni również obowiązani uczestniczyć w wydatkach związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni, które są przeznaczone do wspólnego korzystania przez osoby zamieszkujące w określonych budynkach lub osiedlu. Obowiązki te wykonują przez uiszczanie opłat na takich samych zasadach, jak członkowie spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 5." Przytoczony przepis prawa w sposób precyzyjny wymienia zakres opłat, do których pobierania upoważniona jest spółdzielnia mieszkaniowa od właścicieli wyodrębnionych lokali, i nie ma wśród nich zobowiązań publicznoprawnych, do których regulowania zobowiązani są właściciele wyodrębnionych nieruchomości mieszkaniowych. Z tego właśnie powodu spółdzielnie mieszkaniowe nie pobierają od właścicieli wyodrębnionych lokali zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości, i z tego samego powodu nie mogą pobierać opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Obowiązek uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi ciąży na podmiocie zobowiązanym do jego ponoszenia, a u.c.p.g. nakłada ten obowiązek na właścicieli nieruchomości, do których, co wykazano już we wcześniejszej argumentacji, nie zalicza się spółdzielni mieszkaniowych, gdyż nie dotyczy ich zapis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. Nie ma podstaw, aby wymagać od spółdzielni mieszkaniowej poniesienia opłat za wszystkie odrębne lokale mieszkalne w zasobie spółdzielni mieszkaniowej, jeżeli większość właścicieli lokali w każdym z budynków stanowiących zasoby SM "A" nie podjęła uchwały o zastosowaniu do nich praw i obowiązków przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, mimo, że miała taką możliwość. Brak bowiem rozwiązań prawnych, które stanowiłyby podstawę dla spółdzielni mieszkaniowej lub osób pełniących funkcje zarządu spółdzielni mieszkaniowej dla dochodzenia roszczeń regresowych wobec właścicieli odrębnych lokali, którzy musieliby podjąć w tym celu odpowiednią uchwałę (czego nie należy oczekiwać). Co więcej, gdyby przyjąć, iż obowiązek uiszczenia opłaty ciąży na spółdzielni mieszkaniowej, właściciele lokali nie byłiby obciążeni opłatą z mocy u.c.p.g., przez co nie musieliby zwracać spółdzielni mieszkaniowej opłat uiszczonych przez nich na rzecz gminy, co jest nie do pogodzenia z zasadą sprawiedliwości społecznej. Oznaczałoby to ponadto, iż w razie niewniesienia przez spółdzielnię mieszkaniową opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na skutek nieotrzymania potrzebnej na to zaliczki od osób będących właścicielami wyodrębnionych lokali mieszkalnych, organ podatkowy mógłby wystawić tytuł egzekucyjny na podstawie złożonej deklaracji i prowadzić egzekucję z majątku spółdzielni mieszkaniowej, stanowiącego współwłasność jej członków, lecz nie właścicieli wyodrębnionych lokali mieszkalnych, czego nie można by pogodzić z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Uznanie spółdzielni mieszkaniowej za podatnika niesie ponadto za sobą konsekwencje w postaci ich odpowiedzialności za wykroczenie podstawie art. 57 § 1 Kodeksu karnego skarbowego w razie nie wpłacania opłaty w terminie, jak również odpowiedzialności za podanie w deklaracji danych niezgodnie z rzeczywistym stanem. W tym zakresie osoby sprawujące zarząd spółdzielnią mieszkaniową, na podstawie art. 58 ustawy z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, odpowiadają wobec spółdzielni za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu spółdzielni, chyba że nie ponoszą winy. W tym zakresie ciężar udowodnienia, że członek zarządu nie ponosi winy za działanie lub zaniechanie sprzeczne z prawem, spoczywa na osobach sprawujących zarząd. W świetle przytoczonej wcześniej argumentacji członkowie zarządu nie mogliby wykazać wobec spółdzielni mieszkaniowej podstawy prawnej do ponoszenia ciężaru zobowiązań publicznoprawnych oraz zobowiązań karnoskarbowych za właścicieli lokali wyodrębnionych, gdyż w aktualnym stanie prawnym nie ma do tego podstaw prawnych.

Należy zatem zdaniem wnioskodawcy uznać, iż na Spółdzielni Mieszkaniowej "A" w G., ani osobach wchodzących w skład jej zarządu nie ciąży obowiązek złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w stosunku do lokali mieszkalnych stanowiących odrębną własność budynków znajdujących się w zasobach SM "A", jak również nie ciąży na niej ani na osobach wchodzących w skład jej zarządu obowiązek

wniesienia na rzecz Gminy Miasta opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w stosunku do tych lokali mieszkalnych.

W dniu 30 grudnia 2013 r. Prezydent Miasta udzielił indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w przedmiotowej sprawie, w której stwierdził:

- iż stanowisko wnioskodawcy, w odniesieniu do stanu faktycznego, opisanego we wniosku Spółdzielni Mieszkaniowej "A" w G. z dnia 15 listopada 2013 r. w zakresie tezy:

"... na Spółdzielni Mieszkaniowej "A" w G., nie ciąży obowiązek złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w stosunku do lokali mieszkalnych, stanowiących odrębną własność w budynkach znajdujących się w zasobach SM "A", wymienionych w załączniku do wniosku jest nieprawidłowe,

"... na Spółdzielni Mieszkaniowej "A" w G. nie ciąży obowiązek wniesienia na rzecz Gminy Miasta opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w stosunku do lokali mieszkalnych, stanowiących odrębną własność w budynkach znajdujących się w zasobach SM "A" wymienionych w załączniku do wniosku" - jest nieprawidłowe.

Organ podatkowy swoje stanowisko uzasadnił w sposób następujący:

Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w zakresie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi *lex specialis* w stosunku do ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych i jedynie ona określa zasady naliczania tej opłaty w tym podmioty zobowiązane do jej uiszczenia. Z art. 6h u.c.p.g. wynika ogólna zasada, wedle której "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". Jednak na mocy przepisu szczególnego (art. 2 ust. 3). "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, lub właściciele lokali jeżeli zarząd nie został wybrany". Mocą tego przepisu ustawodawca wprost wskazał, że obowiązki właściciela nieruchomości obciążają osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną. Zdaniem organu, zarząd sprawowany przez osobę prawną, jaką jest spółdzielnia mieszkaniowa, na podstawie art. 27 ust. 1 u.s.m., należy uznać za zarząd o którym mowa w art. 2 ust. 3 u.c.p.g. z następujących względów: Zarząd sprawowany przez spółdzielnię mieszkaniową dotyczy nieruchomości wspólnej w rozumieniu ustawy o własności lokali, gdyż użyty w art. 2 ust. 3 u.c.p.g. zwrot "w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali" odnosić należy do nieruchomości wspólnej. Rozumienie pojęcia "nieruchomość wspólna" na gruncie u.s.m. jest takie samo jak w u.w.l.. Ponadto jak stanowi art. 27 ust. 2 u.s.m. zarząd nieruchomością wspólną stanowiącymi współwłasność spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy o.w.l., choćby właściciele nie byli członkami spółdzielni. Podstawą sprawowania takiego zarządu, nie jest więc z zasady ustawa o własności lokali, lecz ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych, przy czym w tej drugiej ustawie wprost odesłano do art. 18 ust. 1 u.w.l.. W istocie więc jak argumentuje organ podatkowy zarząd ten wynika z ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, ale zasady jego wykonywania są identyczne jak zarządu ustanowionego na podstawie art. 18.ustl u.w.l.. Zatem spółdzielnia mieszkaniowa sprawując zarząd nieruchomością wspólną powinna być traktowana, jak każdy zarząd powołany na podstawie art. 18 ust. 1 u.w.l.. Tego rodzaju zarząd uzasadnia zastosowanie normy art. 2 ust. 3 u.c.p.g.

Za zrównaniem w obowiązkach osób sprawujących zarząd wykonywany przez spółdzielnię mieszkaniową z innymi rodzajami zarządu nieruchomością wspólną, jak podnosi organ,

przemawia także cel art. 2 ust. 3 u.c.p.g.. Jest nim ułatwienie wykonywania obowiązków wynikających z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, w przypadku gdy mamy do czynienia z budynkami wielolokalowymi, w których wydzielono odrębne lokale. Organ wskazał, iż w świetle powyższego należy stwierdzić, że nie można wbrew przepisom ustawy w sytuacji określonej w art. 2 ust. 3 u.c.p.g. obciążać obowiązkami innych podmiotów, niż w nim wskazane. Nie ma regulacji prawnej która umożliwiłaby takie działanie. W szczególności nie może nią być art. 4 ust. 4 u.s.m. przepis ten nie może znieść działania art. 2 ust 3 u.c.p.g., który jest w tym zakresie normą szczególną.

Organ przywołał również przepis art. 4 ust. 4 u.o.s.m. Przepis ten jak argumentuje organ nie powinien być ograniczony wyłącznie do należności cywilnoprawnych - obejmuje wszelkie należności związane z eksploatacją i utrzymaniem lokali i nieruchomości wspólnej, z wyjątkiem takich, które są przypisane bezpośrednio do właścicieli lokali. Opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi można więc zaliczyć do kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem odrębnych lokali. Co za tym idzie, jak twierdzi organ, spółdzielnia mieszkaniowa uiszczająca na mocy art. 2 ust. 3 u.c.p.g. opłatę za gospodarowanie odpadami od właścicieli lokali, może na podstawie art. 4 ust. 4 u.s.m. dochodzić od nich zwrotu tych należności.

W związku z udzieloną interpretacją prawa podatkowego z dnia 30 grudnia 2013 r. Spółdzielnia pismem z dnia 15 stycznia 2014 r. wezwała Prezydenta Miasta do usunięcia naruszenia prawa powołaną interpretacją.

Stanowisko organu podatkowego zdaniem wnioskodawcy narusza art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3, art. 6h, art. 6m ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w związku z art. 27 ust. 2 oraz art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych.

Spółdzielnia podtrzymała swoje stanowisko i argumentację ujęte we wniosku z dnia 15 listopada 2013 r. o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego oraz dodatkowo podniosła, iż spółdzielnia mieszkaniowa (do czasu wyodrębnienia wszystkich lokali lub do czasu podjęcia przez właścicieli odrębnych lokali uchwały o powierzeniu jej zarządu) nie może pełnić roli właściciela nieruchomości, o którym mowa w art. 2 ust. 3 u.c.p.g., gdyż sprawowany przez nią zarząd nie wyczerpuje zapisu precyzyjnie określającego, że ma to być zarząd sprawowany na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.

Zgodnie z art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych zarząd nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, choćby właściciele lokali nie byli członkami spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 24(1) i art. 26. Przepisów ustawy o własności lokali, o zarządzie nieruchomością wspólną, nie stosuje się z zastrzeżeniem art. 18 ust. 1 oraz art. 29 ust. 1 i 1a, które stosuje się odpowiednio. Przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, o wspólnocie mieszkaniowej i zebraniu właścicieli nie stosuje się, z zastrzeżeniem art. 24(1) oraz art. 26. Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych wyraźnie zatem wskazuje, że zarząd nieruchomościami wspólnymi wykonywany przez spółdzielnię, nie jest dokładnie taki sam jak zarząd sprawowany zgodnie z przepisami o własności lokali, gdyż przepisów dotyczących tego zarządu, zawartych w Rozdziale 4 o własności lokali w spółdzielniach mieszkaniowych, co do zasady nie stosuje się.

Z powołanych regulacji wynika, że spółdzielnia wykonuje zarząd nieruchomością wspólną "jak zarząd powierzony, o którym mowa w art.18. ust. 1 u.w.l." nie zaś "jako zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18 ust. 1 u.w.l."

Użycie zwrotu "jak zarząd powierzony" należy zadaniem skarżącej interpretować w ten sposób, iż zbieżne z wykonywaniem zarządu przez spółdzielnię z art. 18 ust. 1 u.w.l. jest jedynie określenie sposobu czynności wykonywanych przez spółdzielnię, lecz bez uzyskania pozycji prawnej tożsamej z zarządcą, któremu współwłaściciele powierzyli zarząd nieruchomością wspólną. Gdyby bowiem spółdzielnia miała w omawianej sytuacji uzyskać status zarządcy, któremu powierzono zarząd, użyte byłoby sformułowanie, że zarząd nieruchomością wspólną jest wykonywany przez spółdzielnię "jako zarząd powierzony o którym mowa w art.18 ust. 1 u.w.l."

Również nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, iż art. 4 ust 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych, stanowi podstawę prawną do dochodzenia zwrotu opłaty od właścicieli wyodrębnionych lokali (w przypadku uznania obowiązku uiszczania tych opłat przez spółdzielnię za właścicieli lokali na podstawie art. 2 ust. 3 u.c.p.g.). Przytoczony przepis prawa w sposób precyzyjny wymienia zakres opłat, do których pobierania upoważniona jest spółdzielnia mieszkaniowa od właścicieli lokali i nie ma wśród nich zobowiązań publicznoprawnych.

Pismem z dnia 13 lutego 2014 r. Prezydent Miasta udzielił odpowiedzi skarżącej na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa udzieloną interpretacją prawa podatkowego. Organ podatkowy stwierdził, że brak jest podstaw do uznania za zasadne wezwanie SM "A" z dnia 15 stycznia 2014 r. co do naruszenia prawa wydaną interpretacją podatkową, a co za tym idzie do jego uwzględnienia.

Organ podtrzymał w całości argumentację zawartą w interpretacji podatkowej z dnia 30 grudnia 2013 r., a ponadto wskazał, iż należy kierować się wykładnią celowościową przepisu art. 2 ust. 3 u.c.p.g., nie zaś poprzestać na rezultatach wykładni językowej. Wprawdzie podstawą sprawowania przez spółdzielnię zarządu powierzonego nieruchomościami wspólnymi nie jest ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, lecz ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych, przy czym w ustawie o spółdzielniach mieszkaniowych wprost odesłano do art. 18 ust. 1 u.w.l. Organ argumentując swoje stanowisko podniósł, iż należy uznać że przepis art. 2 ust. 3 u.c.p.g. nie wymaga tożsamości prawnej zasad wykonywania zarządu, ale tożsamości prawnej kwalifikacji tego zarządu. Tak więc zdaniem organu, każdy przypadek sprawowania zarządu, który przez prawo kwalifikowany jest jako zarząd z art. 18 ust. 1 u.w.l. jest wystarczającą przesłanką do uznania, iż jest to przypadek do którego odwołuje się art. 2 ust. 3 u.c.p.g. Rozstrzygająca jest bowiem sama możliwość prawnej kwalifikacji zarządu jako zarządu w rozumieniu ustawy o własności lokali, a tożsamość sposobu (zasad) wykonywania tego zarządu nie ma w tym wypadku znaczenia.

W skardze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku strona skarżąca zarzuciła, iż przedmiotowa interpretacja narusza przepisy art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3, art. 6 h, art. 6 m ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2013 r. poz. 1399 z poz. zm.) w związku z art. 27 ust. 2 oraz art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1222) poprzez błędną ich interpretacją, co przejawia się w stwierdzeniu, iż stanowisko SM "A" zajęte we wniosku z dnia 15 listopada 2013 r. o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest nieprawidłowe.

Strona skarżąca w całości podtrzymała argumentację zawartą we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, jak i w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa udzieloną interpretacją.

W konsekwencji strona skarżąca wniosła o stwierdzenie przez Sąd, iż przedmiotowa indywidualna interpretacja narusza przepisy prawa oraz iż stanowisko strony skarżącej zajęte

we wniosku z dnia 15 listopada 2013 r. w odniesieniu do opisanego tam stanu faktycznego jest prawidłowe.

Prezydent Miasta w odpowiedzi na skargę podtrzymał dotychczasowe stanowisko.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

Przed odniesieniem się do argumentacji skarżącej w kwestii stosowania przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, należy podzielić stanowisko, że ustawa w brzmieniu nadanym przepisami ustawy z dnia 1 lipca 2011 roku o zmianie ustawy (...) obowiązującym od dnia 1 stycznia 2012 r. wywoływała wątpliwości w zakresie zgodności z normami Konstytucji niektórych jej uregulowań.

Dodatkowo, nowe jej uregulowania spowodowały trudności w wykonywaniu nałożonych nimi obowiązków, z powodu zróżnicowanych interpretacji podstawowych pojęć zawartych w ustawie.

Wątpliwości te znalazły swój wyraz w wystąpieniu Rady Gminy Świdnik oraz dwóch grup posłów na sejm do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności szeregu przepisów tej ustawy z wskazanymi normami Konstytucji RP. W jednym z pytań podniesiona została kwestia braku uściślenia pojęcia "właściciela zobowiązanego" co do budynków wielolokalowych pozostających w zarządzie spółdzielni mieszkaniowych.

Wyrokiem z dnia 28 listopada 2013 r. sygn. K 17/12 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że "art. 6 h i art. 6 m ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach są zgodne z art. 2 Konstytucji RP." W uzasadnieniu stwierdzono, że "stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowaniu regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodność materii podlegającej normowaniu" (wyrok TK z 18 marca 2010 r., sygn. K 8.08). Z uwagi na zasadę stosowania wykładni zgodnej z Konstytucją stwierdzenie niekonstytucyjności z powołaniem się na zasadę określoności przepisu możliwe jest, gdy nie sposób usunąć wątpliwości przez zastosowanie reguł wykładni (patrz wyrok TK 28.06.2005 r. SK 56/04).

Brak stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny naruszenia wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania do stanowionego prawa, przez nałożenie na podmioty określone w art. 2 ust. 1 pkt 4 oraz art. 2 ust. 3 ustawy obowiązków wskazanych w art. 6 m ust. 1 i art. 6 h pozwala na dokonanie oceny prawidłowości interpretacji na podstawie przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach odpowiadających standardowi Konstytucyjnemu w zakresie, który stanowi podstawę treści zarzutów skargi.

Kierując się powyższym Sąd uznał, iż zarzut naruszenia przepisów art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3, art. 6h, art. 6m ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2013 r. poz. 1399 z poz. zm.), dalej jako "u.c.p.g.", w związku z art. 27 ust. 2 oraz art. 4 ust. Sr 4 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1222) jest niezasadny.

Należy na wstępie wskazać, iż zgodnie z art. 6h u.c.p.g. 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 "właściciel nieruchomości" zdefiniowane zostało w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. Ilekroć w ustawie jest mowa o właścicielu nieruchomości, rozumie się przez to także współwłaściciele, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością. To na tych podmiotach zasadniczo ciąży obowiązek wskazane w ustawie, w tym złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz uiszczenia tej opłaty. Mocą przepisów ustawy obowiązek właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g. mogą wykonywać także inne podmioty. Jak stanowi bowiem art. 2 ust. 3 u.c.p.g., 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 (tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.w.l.), lub właściciele lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany. Regulacja ta stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej normy art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g., która przewidzianymi w ustawie obowiązkami obciąża właścicieli nieruchomości. Zatem w sytuacji wskazanej w art. 2 ust. 3 u.c.p.g. wolą ustawodawcy, obowiązki właścicieli lokali zostały przeniesione na inne podmioty - osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną.

W art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach mowa jest o osobach sprawujących zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali, zatem mowa jest nie tylko o osobach pełniących funkcję zarządu wspólnoty mieszkaniowej (wybranych zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy) ale również o każdej osobie fizycznej lub prawnej, której zarząd został powierzony.

Spółdzielnia mieszkaniowa jest osobą prawną sprawującą zarząd nieruchomością wspólną.

Ustanawiając na rzecz swoich członków oraz innych osób odrębną własność lokali na zasadach określonych w przepisach Rozdziału 3 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, odwołujących się w pewnych kwestiach do przepisów ustawy o własności lokali, spółdzielnia sprawuje zarząd nieruchomościąmi wspólnymi jak zarząd powierzony w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali.

Naczelny Sąd Administracyjny w podjętej uchwale z dnia 13 listopada 2012 r. II OPS 2/2012 wypowiadając się co do charakteru zarządu o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych odwołał się do uzasadnienia Uchwały Sądu Najwyższego z 26 listopada 2008 r. III CZP 100/08, który wskazał, że w potencjalnej kolizji mogą występować dwie ustawy określające swoiste reżimy zarządu nieruchomością wspólną: ustawa o własności lokali i ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych.

Ustawodawca w art. 27 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych rozstrzygnął o wyborze spółdzielczego (nie powszechnego) reżimu zarządu nieruchomością wspólną, w którego ramach spółdzielnia sprawuje taki zarząd z mocy ustawy, tak jak zarządza nieruchomościami stanowiącymi jej wyłączną własność. Wprawdzie w art. 27 ust. 1 stanowi "w zakresie nieuregulowanym w ustawie, do prawa odrębnej własności lokalu stosuje się odpowiednio przepisy ustawy o własności lokali z zastrzeżeniem ust. 2 i 3" co mogłoby ewentualnie wskazywać na poddanie pewnych zagadnień ustawie o własności lokali, lecz zakres stosowania przepisów o zarządzie nieruchomością wspólną określa ust. 2 art. 27.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że podstawowe znacznie w kształtowaniu zarządu nieruchomością wspólną, której współwłaścicielką jest spółdzielnia mieszkaniowa ma art. 27 ust. 2 zdanie pierwsze "Zarząd nieruchomościąmi wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony, o którym mowa w art. 18

ust. 1 ustawy o własności lokali chociaż właściciele lokali nie byli członkami spółdzielni z zastrzeżeniem art. 241 i 26".

Wg NSA ze względu na formułę art. 27 ust. 2 ustawy należy wyraźnie zaakcentować okoliczność, iż realizowanie zarządu "jak zarządu powierzonego" następuje nie na podstawie umowy, lecz wynika z ustawy (zarząd ex lege).

Ustawowe źródło wykonywania zarządu nieruchomością wspólną powoduje, że nie zachodzi potrzeba zawierania umowy w przedmiocie zarządzania nieruchomością. Oznacza to, iż omawiana formuła wyraża generalną zasadę wykonywania zarządu na podstawie ustawy po ustanowieniu odrębnej własności pierwszego lokalu w budynku należącym dotychczas w całości do spółdzielni mieszkaniowej.

Stanowcze brzmienie tej formuły "zarząd (...) jest wykonywany" wskazuje, że wykonywanie zarządu nieruchomością wspólną stanowi obowiązek spółdzielni mieszkaniowej.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w omawianej uchwale istotą systemu zarządu uregulowanego w art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielni mieszkaniowej jest więc sprawowanie ex lege przez spółdzielnię zarządu nieruchomością wspólną jak zarządu powierzonego. Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 października 2012 r. w sprawie sygn. akt V CSK 459/1 w którym sformułowano tezę "odpowiednie stosowanie art. 18 ust. 1 ustawy o własności lokali, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o spółdzielni mieszkaniowej, nie może być rozumiane jak przyznanie właścicielom lokali uprawnienia do pozbawienia spółdzielni wykonywania zarządu nieruchomością wspólną w inny sposób niż wynikający z zastosowania art. 26 u.s.m."

Oznacza jedynie to, że zarząd nieruchomością wspólną jest wykonywany przez spółdzielnię jak zarząd powierzony w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o własności lokali. Jednakże zarząd przysługujący spółdzielni powstaje i jest wykonywany ex lege, podczas gdy zarząd powierzony wg art. 18 ust. 1 ustawy o własności lokali powstaje i jest wykonywany na podstawie uchwały podjętej przez właścicieli lokali. W szczególności zaś właściciele lokali w okresie wykonywania zarządu przez spółdzielnię nie mogą go powierzyć innej osobie do czasu gdy nie będą do nich stosowane przepisy ustawy o własności lokali na podstawie art. 26 u.s.m.

Zarząd ten w sytuacji wyodrębnienia własności lokali nie jest całkowicie oderwany od reguł o jakich mowa w przepisach ustawy o własności lokali. Można zatem stwierdzić, że spółdzielnie mieszkaniowe sprawują zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu przepisów ustawy o własności lokali (jak zarząd powierzony). Fakt, że nie mają zastosowania inne niż art. 18 ust. 1 oraz art. 29 ust. 1 i ust. 1a, a zwłaszcza przepisy o wspólnocie mieszkaniowej i zebraniu właścicieli lokali nie wyklucza, że na potrzeby ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach zarząd wykonywany przez spółdzielnie mieszkaniowe należy do kategorii mieszczącej się w pojęciu zarządu wynikającym z ustawy o własności lokali. Dokonując wykładni przepisu art. 2 ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach nie należy poprzestać na jego wykładni gramatycznej.

Nie jest do zaakceptowania w świetle art. 32 ust. 1 Konstytucji RP przyjęcie takiego rozumienia art. 2 ust. 3 ustawy wg którego przyjmuje się, że osoby sprawujące zarząd nieruchomościami wspólnymi na podstawie umowy lub uchwały współwłaścicieli nieruchomości, bo to jest regułą na gruncie ustawy o własności lokali, podlegają obowiązkowi określonym w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, natomiast nie podlegają im spółdzielnie mieszkaniowe, sprawujące zarząd nieruchomościami wspólnymi z mocy przepisów ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Art. 4 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych przewiduje, że członkowie spółdzielni, którym przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu oraz członkowi spółdzielni, będący właścicielami lokali są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, przez uiszczenie opłat zgodnie z postanowieniami statutu. Zgodnie z art. 4 ust. 4 l u.s.m. zarząd spółdzielni prowadzi odrębnie dla każdej nieruchomości ewidencję i rozliczanie przychodów i kosztów.

Wobec tego kwestia rozliczeń z osobami którym przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu jak i z właścicielami odrębnych lokali pozostaje domeną prawa spółdzielczego.

Z faktu, że opłaty za gospodarowanie odpadami wnoszone przez właścicieli lokali nieruchomości na rzecz gmin w świetle obecnych unormowań są daniną publicznoprawną nie wynika, że spółdzielnie mieszkaniowe nie mogą być nią obciążone, a więc także są - w ocenie Sądu - zobowiązane do składania przedmiotowych deklaracji.

Z tych względów zarzuty skargi nie zasługują na uwzględnienie i na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270) Sąd skargę oddalił.