



**Przewodniczący
Krajowej Rady
Regionalnych Izb Obrachunkowych**

Ryszard Paweł Krawczyk

Łódź, dnia 16 września 2013 roku

**Pan
Jan Vincent - Rostowski
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Finansów**

KRRIO WA 0100/76/Ł/13-2

Szanowny Panie Ministrze,

WNIOSEK O WYKŁADNIĘ PRZEPISU PRAWA

Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych zwraca się o wykładnię przepisu art. 63 par. 2 ustawy ordynacja podatkowa (o.p.). W ostatnim czasie, w ocenie jednostek samorządu terytorialnego - gmin, opłatę za gospodarowanie odpadami należy zaokrągać do pełnych złotych. Uzasadnieniem dla takiego podejścia ma być to, że pojęciem opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych o.p. posługuje się również w art. 2 § 1 pkt 3 o.p. Na jego podstawie, przepisy o.p. stosuje się do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. W rezultacie, z tego przepisu ma wynikać, że opłaty uregulowane w ustawach innych niż ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.) – takie jak np. opłata skarbowa – nie mogą być zaliczane do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. W rezultacie, ze względu na to, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie została uregulowana w u.p.o.l., również nie mieści się wśród opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Ze stanowiskiem powyższym nie można się zgodzić.

Ordynacja podatkowa w odniesieniu do określonych kwot należności publicznoprawnych wprowadza obowiązek ich zaokrąglania do pełnych złotych. Pojawia się pytanie, czy

zaokrągleniem powinna być objęta również opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Przepisy Ordynacji podatkowej ustanawiają **regulę ogólną**, wedle której m.in. podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Jednocześnie ustawodawca ustanowił **wyjątek**, w myśl którego zaokrąglenia podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Rozstrzygnięcie kwestii zaokrąglenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi zależy więc po pierwsze od jej kwalifikacji jako opłaty w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a po drugie od stwierdzenia, czy dotyczące jej przepisy ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach [dalej: u.c.p.g.] są *przepisami o podatkach i opłatach lokalnych*.

Przepis wskazywany powyżej. wcale nie przesądza o tym, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie jest opłatą, o której mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Nie ma wątpliwości, że zakresem tego przepisu objęte są podatki i opłaty lokalne wymienione wprost w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), to jest podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata targowa, opłata miejscowa, opłata uzdrowska, opłata od posiadania psów. Pozostaje do rozstrzygnięcia kwestia, czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi mieści się w kategorii opłat lokalnych.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają legalnej definicji opłaty. Jako podstawową cechę odróżniającą ją od innych danin publicznych wskazuje się okoliczność, że stanowi ona **ekwiwalent** za określone świadczenia ze strony administracji publicznej. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi ten podstawowy warunek spełnia.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych również nie zawiera definicji podatków i opłat lokalnych, ani też nie zamyka brzmieniem swoich przepisów katalogu tych opłat. W art. 1 ustawy stwierdza się jedynie, że ustawa normuje wymienione w tym przepisie podatki i opłaty. Można więc stwierdzić, że w systemie prawa mogą być unormowane inne podatki i

opłaty, które są lokalne, pozostające jednak poza zakresem ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W rezultacie wskazać należy, że to charakter prawny opłaty (jako opłaty lokalnej) rzutuje na to, czy ustanawiające ją przepisy są przepisami o opłatach lokalnych. O tym czy podatki i opłaty mają charakter lokalnych nie decyduje ich unormowanie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, lecz czy mają taki charakter w rozumieniu normy konstytucyjnej wywiedzionej z treści art. 168 Konstytucji RP. Nazwa aktu normatywnego jest w tym zakresie jedynie wskazówką. Podstawowym wyznacznikiem tego, czy dana opłata stanowi „opłatę lokalną” jest sposób ustalania jej wysokości.

Zgodnie z tym przepisem jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Według normy konstytucyjnej o lokalnym charakterze podatku lub opłaty decyduje zatem kompetencja organów jednostki samorządu terytorialnego do ustalania ich wysokości w zakresie określonym w ustawie. Przy tym te ostatnie zastrzeżenie ("w zakresie określonym w ustawie") nie daje prawa ustawodawcy zwykłemu do dowolnego decydowania (na przykład przez zamieszczenie regulacji dotyczącej konkretnego podatku lub opłaty w ustawie o opłatach i podatkach lokalnych), które z podatków i opłat należą do lokalnych. Oznacza jedynie, że jednostki samorządu terytorialnego muszą uwzględniać normy ustawowe, w szczególności ograniczenia wynikające z ustaw statuujących podatki i opłaty lokalne. Nie mogą więc wprowadzać podatków lub opłat nie przewidzianych ustawami, ani ustalać ich wysokości z naruszeniem granic wynikających z ustaw.

Jeżeli ustawodawca normując w ustawie podatek lub opłatę, przewiduje kompetencje jednostek samorządu terytorialnego do ustalania ich wysokości, to w ten sposób przesądza o lokalnym charakterze podatku lub opłaty w rozumieniu art. 168 Konstytucji RP, a także w konsekwencji w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Prawo do ustalania wysokości podatków lub opłat lokalnych łączy się z tym, że sumy pobierane z tych tytułów stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ celem regulacji konstytucyjnej prawa jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych jest zapewnienie finansowania przynajmniej części potrzeb lokalnych społeczności bezpośrednio przez członków tych społeczności.

Analizując charakter opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi trzeba mieć również na uwadze to, że ma ona pokrywać koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, które obejmują m.in. koszty odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych.

W myśl wyżej przedstawionych kryteriów opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest opłatą lokalną. Z treści przepisów od art. 6 do art. 6s ustawy u.p.o.l. jednoznacznie wynika, iż to gmina jest uprawniona do ustanawiania opłaty. Przepisy te również wskazują zakres kompetencji gminy w tym zakresie. Poza tym, wpływy z tej opłaty stanowią dochód budżetu gminy i właściwy do jej wymierzania jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Gmina ma znaczący wpływ na jej kształt, większy nawet niż w przypadku innych podatków i opłat lokalnych (rada gminy określa nie tylko wysokość stawek i zwolnienia przedmiotowe, ale i sposób ustalenia podstawy opodatkowania).

W dalszej kolejności – w związku z tym, że ustawodawca, określając zakres wyłączenia stosowania zaokrąglenia odnosi się do *przepisów o podatkach i opłatach lokalnych* – należy rozważyć, czy sformułowanie to obejmuje również przepisy u.c.p.g. odnoszące się do opłaty za gospodarowanie odpadami. Sformułowanie to pokrywa się w istotnej części z tytułem ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [dalej: u.p.o.l.], co mogłoby sugerować, że dotyczy ono jedynie należności publicznoprawnych objętych tą ustawą. Taki wniosek byłby jednak błędny. W tym zakresie zgodzić się należy z poglądem wyrażonym ostatnio m.in. w wyroku WSA w Lublinie z 28 grudnia 2012 r. (I SA/Lu 932/12), zgodnie z którym katalog podatków i opłat lokalnych z u.p.o.l. nie jest zamknięty, a w systemie prawa mogą funkcjonować inne podatki i opłaty lokalne poza tymi, które uregulowane zostały w u.p.o.l. Przykładem takiej opłaty może być opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Choć nie została uregulowana w u.p.o.l., to nie można jej odmówić przymiotu lokalności. Stanowi ona bowiem dochód gminy, a jej wysokość jest ustalana przez radę gminy. Tymczasem właśnie sposób ustalenia opłaty wskazuje się jako jeden z elementów przesądzających o „lokalności” opłaty. Powyższe wynika z przepisów konstytucyjnych i ustrojowych. Zgodnie z treścią art. 168 Konstytucji, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Oczywiście jest, że chodzi tu o wymóg wprowadzenia opłat lokalnych w aktach prawnych rangi ustawowej, a nie o nakaz ujęcia wszelkich opłat lokalnych w jednej określonej ustawie. Zwrócić należy uwagę również na regulację ustawy o samorządzie gminnym, która określa wyłączną kompetencję rady gminy

do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych **ustawach** (art. 18 ust. 2 pkt 8).

Ponadto omawiane stanowisko koresponduje z redakcją przepisu Ordynacji podatkowej o wyłączeniu opłat lokalnych z obowiązku zaokrąglania. Ustawodawca odnosi się w nim do **przepisów** o podatkach i opłatach lokalnych, a nie do **ustawy** o podatkach i opłatach lokalnych. Taki sposób odesłania ze względu na swoją ogólnikowość zakłada konieczność poszukiwania przepisów regulujących daną materię w większej niż jeden liczbie aktów prawnych. Skoro zatem sam ustawodawca ustanawia opłaty lokalne także poza u.p.o.l. (w innych **przepisach** o opłatach lokalnych), to przyjęć trzeba, że również do nich stosuje się wyłączenie z zaokrąglania kwot podstaw opodatkowania i opłat.

W rezultacie, skoro konstrukcję opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i uprawnienia gminy w zakresie jej kształtowania reguluje ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, to jej przepisy należy zaliczyć do przepisów o podatkach i opłatach lokalnych.

Z tych względów uzasadnione jest przyjęcie, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi na podstawie art. 63 § 2 Ordynacji podatkowej nie podlega zaokrągleniu.

2 poważa

Przewodniczący Krajowej Rady
Regionalnych Izb Obrachunkowych

dr Ryszard Paweł Krawczyk