

**Opinia w sprawie zastosowania do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi zasad zaokrąglania, o których mowa w art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)**

Białystok, dnia 20 sierpnia 2013 r.

## Przedmiot opinii

Zgodnie z art. 6q ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach<sup>1</sup> w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta. Jedną z opłat, o której stanowi wskazana ustawa, jest opłata pobierana od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Obowiązek ponoszenia tej opłaty na rzecz gminy wynika z art. 6h ucpg. Odesłanie w sprawach związanych z tą opłatą do regulacji Ordynacji podatkowej, obejmuje również jej art. 63. Zgodnie z § 1 tego przepisu „Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom 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 § 2 art. 63 stanowi, że „Zaokrąglenia podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych”.

Na tle powyższego zlecający opinię sformułował pytanie, czy w świetle ww. przepisów opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlega zaokrągleniu na zasadach określonych w art. 63 § 1 op?

**xxxXxxx**

I. Stosownie do art. 6c ust. 1 ucpg gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Właściciele tych nieruchomości są zobowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h), której wysokość kalkulowana jest wg elementów wskazanych w art. 6k ust. 2 ucpg, takich jak:

- liczba mieszkańców zamieszkujących daną gminę;
- ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych;
- koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, o których mowa w art. 6r ust. 2;

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 391 ze zm. - dalej zwana w skrócie ucpg.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm. - dalej zwana w skrócie op.

- przypadki, w których właściciele nieruchomości wytwarzają odpady nieregularnie, w szczególności to, że na niektórych nieruchomościach odpady komunalne powstają sezonowo.

Powyższe pozwala uznać opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi za opłatę publiczną. W klasycznym ujęciu jest ona rozumiana jako forma władczego dochodu publicznego będącego świadczeniem pieniężnym, pobieranym przez podmiot publicznoprawny (m.in. jednostkę samorządu terytorialnego) w związku z wzajemnym świadczeniem polegającym na świadczeniu usług jednostek sektora publicznego, opartym na określonej podstawie i pobieranym w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności.<sup>3</sup> Zasadniczą cechą opłaty jest odpłatność, gdyż wnoszący opłatę otrzymuje od określonego podmiotu publicznego świadczenie wzajemne, głównie w formie usługi.<sup>4</sup>

**Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, iż opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi posiada cechy, które pozwalają na klasyfikowanie jej jako opłaty publicznej.** Jest ona, co wynika wprost z art. 6r ucpg, dochodem gminy związanym z przejściem przez nią obowiązków związanych m.in. z odbieraniem odpadów komunalnych. Z uiszczeniem tego świadczenia przez właściciela nieruchomości, na której zamieszkują mieszkańcy, wiąże się świadczenie wzajemne ze strony gminy, która ma zapewnić odbiór od niego odpadów komunalnych. Obowiązek uiszczenia opłaty wynika z ustawy (art. 6h ucpg), a jej wysokość, z uwzględnieniem ustawowo określonych kryteriów, ustala w uchwale właściwa rada gminy.

**II.** Do opłaty publicznej, jaką jest opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, na podstawie odesłania z art. 6q ucpg, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Akt ten w art. 63 § 1 wskazuje na zasady zaokrąglania m.in. kwot podatków, przy czym pod pojęciem podatku art. 3 pkt 3 op nakazuje rozumieć również opłaty. Zatem zasady zaokrąglania dotyczą w takim samym stopniu podatków jak i opłat, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Jak już wspomniano, kwestia stosowania tej ustawy do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wobec odesłania w art. 6q ucpg, nie budzi wątpliwości.

Od ogólnej zasady, wedle której kwoty podatków (opłat) podlegają zaokrągleniu, ustawodawca wprowadził w art. 63 § 2 op istotny wyjątek. Jak stanowi ten przepis „Zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych”. W związku z tym należy w dalszej

<sup>3</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, (w:) L. Etel, *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 883.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 26.

kolejności rozważyć, czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest opłatą, o której mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, co - przy twierdzącej odpowiedzi na to pytanie - prowadziłoby do konkluzji, iż nie podlega ona zaokrągleniu.

III. Punktem wyjścia przy dokonywaniu wykładni prawa jest rekonstrukcja potencjalnej normy prawnej przy użyciu wykładni językowej. Wykładni językowej jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także zakreśla jego granice.<sup>5</sup> Przyjmuje się jednak, że niezależnie od tego jakie będą rezultaty zastosowania tego rodzaju wykładni, niezbędne jest dokonanie wykładni również innymi metodami niż wykładni językowej.<sup>6</sup> W tym zakresie należy uwzględnić wykładnię systemową wewnętrzną polegającą na ustalaniu znaczenia przepisów w kontekście ich lokalizacji w strukturze danego aktu prawnego, wykładnię celowościową, zakładającą, że przepis prawa ma wywołać uświadomiony i pożądaný przez prawodawcę rezultat oraz historyczną, która oparta jest na posiadanych materiałach historycznych, pozwalających zrozumieć właściwy sens normy w świetle okoliczności jej powstania.

Dokonując językowej wykładni przepisu prawa należy uwzględnić funkcjonujący jako jedna z zasad tej wykładni zakaz traktowania zwrotów tekstu prawnego jako zbędnych.<sup>7</sup> Dlatego dla zrekonstruowania na podstawie przepisu prawa normy prawnej, należy uwzględniać wszystkie wyrazy użyte w treści art. 63 § 2 op. Przepis ten wyłącza od zasad związanych z zaokrągleniem „opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych”. Nie jest to pojęcie tożsame z „opłatami lokalnymi”. W orzecznictwie<sup>8</sup> wskazuje się, że pojęcie „opłaty lokalne” należy interpretować przede wszystkim z uwzględnieniem art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. W związku z tym „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. (...) o lokalnym charakterze podatku lub opłaty decyduje zatem kompetencja organów jednostki samorządu terytorialnego do ustalania ich wysokości w zakresie określonym w ustawie.”<sup>9</sup>

W znaczeniu wynikającym z art. 168 Konstytucji RP opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest opłatą lokalną. Takim pojęciem art. 63 § 2 op jednak się nie posługuje. Nie

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 283.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 281.

<sup>7</sup> Tak: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, (w:) B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 426.

<sup>8</sup> Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia z dnia 28 grudnia 2012 r. (sygn. akt I SA/Lu 932/12), dostępny w Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

<sup>9</sup> Ibidem.

stanowi on bowiem, że zasad związanych z zaokrągleniami nie stosuje się do opłat lokalnych, lecz do „opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych”. W naszej ocenie odesłanie do „przepisów” należy uznać za świadome działanie ustawodawcy, odrzucając interpretację wedle której chodzi o jakiegokolwiek przepisy, albowiem każda opłata jest uregulowana w jakimś przepisie. W tym kontekście nie do przyjęcia jest taki kierunek wykładni, który prowadzi do wniosku, że art. 63 § 2 op odnosi się do wszelkich opłat lokalnych (w znaczeniu takich, na których wysokość wpływ mają jednostki samorządu terytorialnego), które uregulowane są w jakichkolwiek przepisach prawa. Zawarte w art. 63 § 2 op odesłanie ma, w naszej ocenie, charakter kierunkowy. Należy przyjąć, iż chodzi o konkretne przepisy prawa podatkowego, których definicję zawarto w art. 3 pkt 2 op, a więc w rozumieniu kategorii aktu normatywnego. Pod wskazanym pojęciem Ordynacja podatkowa nakazuje rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Opłaty publiczne, stanowiące kategorię danin publicznych, zgodnie z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, powinny wynikać z ustawy. Zatem, w naszej ocenie, przez przepisy, w których regulowane są opłaty lokalne należy rozumieć ustawy.

**IV.** W art. 63 § 2 op wprost wskazuje się na opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Należy więc przypisać, przy odkodowywaniu normy prawnej, odpowiednie znaczenie temu spójnikowi. Spójnik „i” oznacza koniunkcję, która łączy współrzędne części zdania o treściach uzupełniających się, a zatem literalna wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że dotyczy on wyłącznie takich przepisów (ustaw), które regulują **zarówno podatki, jak i opłaty lokalne**. Nie sposób bowiem przyjąć, że ustawodawcy chodziło o przepisy dotyczące podatków lub (albo, bądź) przepisy dotyczące opłat. Jaki sens miałyby wskazywanie na przepisy o podatkach, które miałyby regulować opłaty? W systemie polskiego prawa podatkowego funkcjonuje tylko jedna ustawa, której przedmiotem są zarówno podatki, jak i opłaty lokalne. Jest to ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Są to więc podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych, a także opłaty lokalne: miejscowa, uzdrowska, od posiadania psów oraz targowa. Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach regulująca opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie reguluje żadnych podatków lokalnych. **Z**

**punktu widzenia wykładni językowej art. 63 § 2 op nie jest to więc ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>10</sup>**

V. Uzupełniając wnioski, do których prowadzi wykładnia językowa, odnieść się należy do rezultatów zastosowania wykładni systemowej wewnętrznej. W art. 2 op dokonano wyraźnego zróżnicowania opłat, do których znajduje ona zastosowanie wskazując na:

- a) opłaty budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1 pkt 1);
- b) opłatę skarbową oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (art. 2 § 1 pkt 2);
- c) opłaty budżetu państwa, do których ustalania lub określania uprawnione są inne organy niż organy podatkowe (art. 2 § 2).

**Z powyższego wynika, iż na potrzeby Ordynacji podatkowej wyraźnie odróżnia się opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych od innych opłat zasilających budżet jednostek samorządu terytorialnego.** Pozostawiając w tym miejscu poza zakresem rozważań zasadność tego rodzaju rozróżnienia zawartego w art. 2 op, dla wykładni przepisów Ordynacji podatkowej ma ono takie znaczenie, iż są to wyraźnie odrębne kategorie. Zatem, przyjmując jedną z podstawowych zasad wykładni prawa w świetle której istnieje domniemanie różnorodności równokształtnych wyrażen tekstualnych<sup>11</sup>, nie sposób przyjąć, iż na gruncie analizowanej ustawy użyte w art. 63 § 2 pojęcie „opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych” obejmuje wszystkie opłaty zasilające budżet gminy. Interpretacja językowa musi być interpretacją wielowarstwową, gdyż uwzględniać musi zarówno znaczenie pojedynczych wyrazów tekstualnych, jak i bardziej złożonych struktur tego tekstu.<sup>12</sup>

Wskazany kierunek wykładni znajduje potwierdzenie w literaturze przedmiotu. Do opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 3 op zalicza się wyłącznie opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a więc opłaty: targową, miejscową, uzdrowiskową, od posiadania psów.<sup>13</sup> **W konsekwencji tożsamość użytych w art. 2 § 1 pkt 3 i art. 63 § 2 op pojęć prowadzi do wniosku, iż zasad dotyczących zaokrągleń nie stosuje się**

<sup>10</sup> R. Dowgier, *Czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlega zaokrągleniu?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 6.

<sup>11</sup> Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa ...*, op. cit., s. 426.

<sup>12</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie ...*, op. cit., s. 284.

<sup>13</sup> Zob. np. C. Kosikowski (w:), C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 39 oraz J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Problemy związane z kwestią stosowania Ordynacji podatkowej w odniesieniu do opłat*, (w:) G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce - problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 237.

**wyłącznie do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, a konkretnie ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>14</sup>**

**VI.** Poprawność takiego rozumienia art. 63 § 2 op, w którym wskazuje on wyłącznie na opłaty uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a nie wszelkie opłaty, które mają charakter lokalny, potwierdza także wykładnia historyczna. Do dnia 1 stycznia 2007 r. art. 63 § 2 op stanowił, że „zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się **do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych**”. Wyraźnie więc ustawodawca nawiązywał wyłącznie do świadczeń wskazanych wprost w art. 2 § 1 pkt 3 op, a nie do wszystkich opłat lokalnych. Z uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, którym zmieniono art. 63 § 2 op wynika wprost, że „Nowelizacja ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) ma na celu objęcie zasadami dotyczącymi zaokrąglania podstaw opodatkowania także opłaty skarbowej (art. 15 projektu).<sup>15</sup> Oznacza to, że od 1 stycznia 2007 r. zdecydowano o objęciu opłaty skarbowej obowiązkiem zaokrąglenia, pozostawiając w art. 63 § 2 op wskazanie wyłącznie na opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (ustawie o tej nazwie). Co za tym idzie inne opłaty stanowiące dochód gminy, również te, na wysokość których ma ona wpływ, podlegają zaokrągleniu. Do tej kategorii należy także zaliczyć opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

**VII.** Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, iż opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi opłatę lokalną, w rozumieniu jakim posługuje się art. 168 Konstytucji RP. Nie jest to jednak opłata, o której mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, w rozumieniu użytym w art. 63 § 2 op. Uwzględniając w pierwszej kolejności rezultaty wykładni językowej pojęcie „opłaty lokalne” uznać należy za szersze niż „opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych”. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest opłatą lokalną, ale nie jest opłatą, o której mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Ordynacja podatkowa w art. 2 § 1 wyraźnie odróżnia kategorię opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych od innych opłat, które stanowią zasilały budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Użyty w art. 63 § 2 op zwrot „o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych” należy, w naszej ocenie, rozumieć w ten sposób, iż odnosi się on do konkretnego

<sup>14</sup> Tak: L. Etel, (w:), C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja ...*, op. cit., s. 474.

<sup>15</sup> Sejm RP V kadencji, druk sejmowy nr 737, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)

## Zespół Ekspertki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, 15-213 Białystok, ul. Mickiewicza 1  
tel. (+ 48 85) 745-71-96, fax. (+48 85) 740-60-89

aktu o randze ustawy, którego zakres przedmiotowy obejmuje zarówno opłaty jak i podatki lokalne. W polskim systemie prawa podatkowego istnieje wyłącznie jedna ustawa spełniająca ten warunek tj. ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Reasumując, wyłącznie, o którym mowa w art. 63 § 2 op znajduje zastosowanie jedynie do opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów). **Kwota opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlega więc zaokrągleniu na zasadach określonych w art. 63 § 1 op.**

Członek Zespołu Ekspertki  
ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Członek Zespołu Ekspertki  
ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

dr hab. Mariusz Popławski

dr Rafał Dowgier