

Tekst opublikowany w Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2013, nr 10

dr Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Czy za naruszenie obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi grozi odpowiedzialność karna skarbowa?

1. Przyczynkiem do postawienia powyższego pytania jest pismo skierowane drogą internetową przez Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów do izb skarbowych, w którym wyrażono pogląd wedle którego właściciele nieruchomości, którzy naruszają obowiązki związane z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi (złożenia deklaracji i uiszczenia opłaty), nie podlegają odpowiedzialności karnej skarbowej. Stanowisko takie uzasadniono po pierwsze tym, że ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹ nie zawiera przepisów karnych dotyczących uchybienia przez właścicieli nieruchomości obowiązku złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Po drugie, zwrócono uwagę na odesłanie z art. 6q ucpg do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa². Zgodnie z tym przepisem „*W sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta*”. W opinii Ministerstwa Finansów powołany przepis interpretowany literalnie prowadzi do wniosku, że „*wyłącznie w zakresie opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, czyli np. określenia jej wysokości, będą miały zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Nieuprawniony byłby więc pogląd, że poprzez możliwość stosowania Ordynacji podatkowej dopuszcza się także stosowanie Kks*”.

Zaprezentowane wyżej stanowisko jest, w mojej ocenie, oczywiście błędne, a przedstawione przez Ministerstwo Finansów argumenty są chybione.

2. Najprostsze wydaje się podważenie poprawności pierwszego ze wskazanych przez Ministerstwo Finansów argumentów. Otóż, jeżeli przyjąć, że zastosowanie przepisów karnych, w tym ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy³ uzależnione jest od tego, czy w danym akcie prawnym regulującym daninę publiczną znajduje się do niego bezpośrednio odesłanie, to naruszenie obowiązków związanych z każdym obowiązującym w Polsce podatkiem nie byłoby penalizowane. W żadnej bowiem z ustaw regulujących konstrukcję podatków składających się na polski system podatkowy nie ma przepisów karnych, ani też odesłania do kks. I być nie musi, bo kwestie te rozstrzyga nie ustawa szczegółowego prawa podatkowego lecz Kodeks karny skarbowy oraz Ordynacja podatkowa, do której przy definiowaniu użytych w nim pojęć kodeks ten odsyła. **Zgodnie zresztą z § 28 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie**

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 391 ze zm. - dalej zwana w skrócie ucpg.

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm. - dalej zwana w skrócie op.

³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 186 - dalej zwana w skrócie kks.

zasad techniki prawodawczej⁴ przepisy karne zamieszcza się tylko w przypadku, gdy naruszenie przepisów ustawy nie kwalifikuje się jako naruszenie przepisów Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego lub Kodeksu wykroczeń, a czyn wymagający zagrożenia karą jest związany tylko z treścią tej ustawy. W przypadku ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w rozdziale 5 zawarto wprawdzie przepisy karne, ale nie obejmują one naruszenia obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Przepis ten, w mojej ocenie, nie oznacza, iż inne niż wskazane w rozdziale 5 ustawy czyny nie są karalne na podstawie przepisów innych ustaw. W szczególności dotyczy to naruszenia obowiązków podatkowych w rozumieniu kks, do których zaliczyć należy również niezłożenie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, podanie w tej deklaracji nieprawdy, oraz uporczywe nie wpłacanie opłaty.

Zatem, gdyby przyjąć poprawność rozumowania zgodnie z którym brak w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach przepisów karnych dotyczących uchybienia przez właścicieli nieruchomości obowiązkowi złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz odesłania w tym zakresie do przepisów kks oznacza wyłączenie w tym zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej, to analogicznie odpowiedzialności takiej nie powinien ponosić żaden podatnik. Jest jednak zupełnie inaczej.

3. Kwestie dotyczące odpowiedzialności za naruszenie obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinny być analizowane w pierwszej kolejności na podstawie ustawy Kodeks karny skarbowy, która ma charakter regulacji systemowej. W rozdziale 6 kks wskazano katalog przestępstw i wykroczeń przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Wśród nich jest m.in.:

- uchylenie się od opodatkowania w następstwie nie ujawnienia właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożenia deklaracji, co prowadzi do narażenia podatku na uszczuplenie (art. 54);
- złożenie deklaracji, w której podaje się nieprawdę lub zataja prawdę, przez co podatnik naraża podatek na uszczuplenie (art. 56);
- uporczywe nie wpłacanie podatku przez podatnika (art. 57).

Możliwość stosowania wskazanych regulacji do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi wymaga odczytania użytych w nich pojęć, co umożliwiają objaśnienia wyrażen ustawowych zawarte w rozdziale 5 kks. Otóż jak stanowi art. 53 § 30 kks „użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności: „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), z tym że określenie „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym; określenie „podatnik” oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym”. Zatem w świetle tej regulacji nie pozostawia wątpliwości fakt, iż zarówno pojęcie podatku, jak i podatnika kks definiuje samodzielnie, uznając że podatkiem jest także opłata, a podatnikiem osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty. Oznacza to, iż już na tej podstawie należy uznać, że penalizowane jest na gruncie kks uporczywe nie wpłacanie w terminie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 57 kks). Natomiast zastosowanie do tej opłaty art. 54 oraz 56 kks wymaga udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy deklaracja o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi deklarację w rozumieniu Ordynacji podatkowej? Odpowiedź na tak postawione pytanie musi być twierdząca, co

⁴ Dz.U. Nr 100, poz. 908.

wynika z szerokiego odesłania do przepisów Ordynacji podatkowej, jakie zawarto w art. 6q ucp. Przepis ten brzmi w następujący sposób: „W sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta”.

Stosowanie odesłań jest częstą techniką prawodawczą. Jak stanowi § 4 Zasad techniki prawodawczej ustawa nie może powtarzać przepisów zawartych w innych ustawach. Odesłanie może być przy tym wprost lub odpowiednie. Odesłanie z art. 6q ucpg nie ma charakteru odpowiedniego lecz nakazuje bezpośrednie stosowanie do spraw dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi przepisów Ordynacji podatkowej. Nie jest to także odesłanie do określonych przepisów tej ustawy, lecz odesłanie pełne. Pozwala to na uznanie, iż odesłanie z art. 6q ucpg ma na tyle szeroki charakter, że nie można go ograniczyć wyłącznie do wybranych regulacji Ordynacji podatkowej, np. dotyczących postępowania podatkowego. Pojęcie „sprawy dotyczące opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi” mieści w sobie zarówno kwestie związane z samoobliczeniem opłaty w złożonej deklaracji, weryfikację poprawności deklaracji w ramach czynności sprawdzających, jak i postępowanie, które kończy wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu tej opłaty. W mojej ocenie brak jest jakichkolwiek podstaw do wybiórczego jedynie stosowania do opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi przepisów Ordynacji podatkowej.

Powyższe prowadzi do wniosku, że deklaracja o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest deklaracją w rozumieniu art. 3 pkt 5 op⁵, w której podatnik (również w rozumieniu art. 7 § 1 tej ustawy) wykazuje powstałe z mocy prawa zobowiązanie (art. 21 § 1 pkt 1 op), a jeżeli takiej deklaracji nie złoży lub w złożonej deklaracji wykaże wadliwą wysokość opłaty, to właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) wydaje decyzję określającą jej wysokość (art. 21 § 3 op).

Skoro więc mamy do czynienia z deklaracją w rozumieniu Ordynacji podatkowej, to właściciel nieruchomości, który jej nie składa podlega odpowiedzialności karnej skarbowej na zasadach określonych w art. 54 kks. Podobnie, jeżeli w złożonej deklaracji poda nieprawdę (np. poprzez zaniżenie liczby osób zamieszkujących nieruchomość, od której uzależniona jest wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami), przez co naraża opłatę na uszczuplenie, wypełnia znamiona czynu zabronionego opisane w art. 56 kks.

4. W konkluzji stwierdzić więc należy, iż brak jest podstaw do kwestionowania możliwości stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego do czynów wynikających z niewykonania obowiązków związanych z opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W tym zakresie obowiązują identyczne zasady jak przy podatkach, a więc karane jest nie złożenie deklaracji, podanie w niej nieprawdy oraz uporczywe nie wpłacanie w terminie opłaty. Uwzględniając nawet praktyczne problemy, jakie mogą wiązać się z dużą ilością postępowań prowadzonych w urzędach skarbowych (co wynika przede wszystkim z faktu niedopełnienia obowiązku złożenia deklaracji przez znaczną część właścicieli nieruchomości), nie można odmawiać wójtom, burmistrzom (prezydentom miast) prawa do informowania o konsekwencjach prawnych zaniechań właścicieli nieruchomości, w tym poprzez opatrywanie wzorów deklaracji pouczeniem o odpowiedzialności karnej skarbowej. W przypadku nie złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, ujawnienia nieprawdy w tej deklaracji lub stwierdzenia, że opłata uporczywie

⁵ Zgodnie z tym przepisem przez deklaracje rozumie się również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Podobny pogląd prezentuje G. Musolf, Charakter i zastosowanie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na przykładzie województwa lubuskiego, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 10.

nie jest wpłacana w terminie, zobowiązani są oni bez zbędnej zwłoki zawiadomić o podejrzeniu popełnienia wykroczenia karnego skarbowego (biorąc pod uwagę niewielką wysokość opłaty a co za tym idzie uszczuplenia), właściwy finansowy organ postępowania przygotowawczego.