

Rafał Bucholski

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-5937-1485

r.bucholski@wpa.uz.zgora.pl

Decyzje w sprawach gospodarki odpadami komunalnymi a decyzje podatkowe w orzecznictwie sądów administracyjnych – studium porównawcze

Słowa kluczowe: decyzja określająca, decyzja ustalająca, gospodarka odpadami, deklaracja o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, selektywne zbieranie odpadów komunalnych, ordynacja podatkowa

Streszczenie. Jednym z ważniejszych problemów w praktyce działania organów zajmujących się gminną gospodarką odpadami jest prowadzenie postępowań w oparciu o Ordynację podatkową i wydawanie decyzji administracyjnych, które te postępowania kończą. Problem ten jest wynikiem tego, że pomimo odesłania do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej zawartego w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, ustawodawca zdecydował się uregulować rodzaje decyzji wydawanych w postępowaniach związanych z gospodarką odpadami, nie wskazując jednak, które z przepisów Ordynacji stosować do której z decyzji dotyczącej odpadów. Zagadnienie to jest na tyle doniosłe, że znalazło również swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W związku tym, ponieważ w literaturze przedmiotu brakuje opracowań podejmujących tę tematykę, w tym artykule została podjęta próba usystematyzowania głosów praktyki i orzecznictwa w ujęciu teoretycznym.

Decisions on municipal waste management and tax decisions in the case law of administrative courts – a comparative study

Keywords: determining decision, determining decision, waste management, declaration of the amount of the fee for municipal waste management, selective collection of municipal waste, tax ordinance

Summary. One of the most important problems in the practice of the bodies dealing with municipal waste management is conducting proceedings based on the Tax Ordinance and issuing administrative decisions that end these proceedings. This problem is the result of the fact that, despite the reference to the application of the provisions of the Tax Ordinance contained in the Act on maintaining cleanliness and order in municipalities, the legislator decided to regulate the types of decisions issued in proceedings related to waste management, without indicating which provisions of the Ordinance should apply to which decision regarding waste. This issue is so important that it is also reflected in the jurisprudence of administrative courts. Therefore, since there are no studies on this topic in the literature on the subject, this article attempts to systematize the voices of practice and jurisprudence from a theoretical perspective.

1. Wprowadzenie

Pomimo upływu ponad dekady od reformy systemu gospodarowania odpadami i wprowadzenia 1 stycznia 2012 r. do systemu prawa nowych zadań publicznych realizowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego, a także kompetencji do wydawania decyzji administracyjnych w celu realizacji tych zadań, zagadnienia o charakterze procesowym i materialnoprawnym wciąż budzą określone wątpliwości w praktyce stosowania przepisów ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹ przez właściwe organy.

Słusznie zauważa Anna Folgier, że „główną przyczyną nowelizacji ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach była konieczność dostosowania krajowych rozwiązań prawnych w zakresie gospodarki odpadami komunalnymi do prawa unijnego oraz potrzeba wywiązania się przez Polskę z przyjętych zobowiązań odnośnie do określonych poziomów odzysku i recyklingu oraz ograniczenia masy odpadów biodegradowalnych składowanych na składowiskach odpadów.”²

W drodze ewolucji przyjętych rozwiązań prawnych ustawodawca nałożył na właścicieli nieruchomości określone obowiązki o charakterze zarówno faktycznym, jak i formalnym, związane z obowiązkiem składania deklaracji oraz odpowiednim segregowaniem odpadów. Tym samym powstała również przestrzeń do oddziaływania czy nawet ingerencji organów administracji publicznej w sferę praw i obowiązków właścicieli nieruchomości objętych gminnym systemem odbierania odpadów komunalnych. Oddziaływanie to może odbywać się w drodze mniej sformalizowanej, w drodze realizacji zasad przekonywania czy wyjaśniania, ale także w drodze sformalizowanej, poprzez wydawanie decyzji administracyjnych. Przedmiotem analizy niniejszego opracowania będą rozwiązania o charakterze formalnym, czyli rodzaje decyzji administracyjnych wydawanych na podstawie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Ze względu na znajdujące się w art. 6q ust. 1 u.c.p.g. odesłanie do stosowania ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³ w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, dokonana analiza będzie obejmowała nie tylko zagadnienia dotyczące decyzji wydawanych na podstawie art. 6ka ust. 3 i 6o ust. 1 u.c.p.g., ale także będzie dotyczyła relacji pomiędzy tymi decyzjami a decyzjami wydawanymi na podstawie Ordynacji podatkowej, przy przyjęciu tezy, że decyzje wydawane na podstawie art. 6ka ust. 3 i 6o ust. 1 u.c.p.g. są, przy uwzględnieniu pewnych różnic, odpowiednikami decyzji wydawanych na podstawie 21 § 1 pkt 2 i art. 21 § 3 o.p.

¹ T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2519 ze zm., dalej zwana u.c.p.g.

² A. Folgier, *Obowiązki właścicieli nieruchomości w zakresie postępowania z odpadami komunalnym*, [w:] *Zarządzanie nieruchomościami*, red. nauk. Z. Bukowski, Warszawa 2013, s. 234.

³ T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej zwana o.p.

Ze względu na złożoną regulację ustawową dotyczącą osób objętych obowiązkami wynikającymi z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, używany w dalszej części artykułu termin „właściciel nieruchomości” będzie obejmował też właścicieli lokali w budynku wielolokalowym, w którym ustanowiono odrębną własność lokali, osób, którym służy tytuł prawny do lokalu w budynkach wielolokalowych, osób faktycznie zamieszkujących lub użytkujących te lokale lub osób faktycznie zamieszkujących lub użytkujących lokal należący do spółdzielni mieszkaniowej (art. 1 ust. 1 lit. b u.c.p.g.), o ile rada gminy podjęła uchwałę o ponoszeniu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi przez te osoby, a także właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, jeżeli rada gminy podjęła uchwałę o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli takich nieruchomości, jeżeli powstają na nich odpady komunalne, a właściciele tych nieruchomości nie złożyli skutecznego oświadczenia o wyłączeniu się z systemu odbierania odpadów komunalnych zorganizowanego przez gminę.

2. Rodzaje decyzji wydawanych w postępowaniu podatkowym i w sprawach z zakresu gospodarowania odpadami komunalnymi przez gminę

Zgodnie z art. 207 § 2 o.p. decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Również w literaturze przedmiotu wskazuje się, że w postępowaniu podatkowym wyróżnia się dwa rodzaje decyzji podatkowych. Są to decyzje o charakterze materialnym oraz decyzje o charakterze formalnym⁴. Te pierwsze rozstrzygają sprawę co do istoty i one będą przedmiotem dalszych rozważań. Wśród decyzji merytorycznych z kolei można wyodrębnić m.in. decyzje określające (deklaratoryjne, czyli takie, które potwierdzają istnienie określonego stanu prawnego, wydawane na podstawie art. 21 § 3 o.p.) oraz decyzje ustalające (konstytutywne, czyli kreujące nowy stosunek zobowiązaniowy o charakterze podatkowym, wydawane na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Decyzje o charakterze formalnym pozostają poza zakresem objętym niniejszym opracowaniem.

Ponieważ do opłat stosuje się wprost przepisy działu III Ordynacji podatkowej, rozważaniami prawnoporównawczymi nie będą również objęte decyzje wydawane na podstawie art. 67a o.p., czyli decyzje dotyczące stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ze względu na art. 6 ust. 12 u.c.p.g. ich charakter prawny należy uznać za identyczny zarówno w sprawach podatkowych, jak i w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Ewentualne

⁴ A. Kaźmierski, A. Melezini, D. Zalewski, [w:] *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. nauk. D. Zalewski, A. Melezini, Warszawa 2013, s. 526.

odrębności mogą wynikać jedynie z różnic przedmiotowych spraw, których dotyczą, a nie z kwestii formalnych.

Jak wskazuje Krzysztof Musiał, celem postępowania podatkowego jest odtworzenie przeszłości i faktów istotnych z punktu widzenia zaistnienia stosunku zobowiązania podatkowego. Jednakże zaznacza on, że to nie stosunek zobowiązania podatkowego pełni w tym postępowaniu kluczową rolę, lecz obowiązek podatkowy, którego zaistnienie jest warunkiem niezbędnym i koniecznym jako normatywnego poprzednika zobowiązania podatkowego. To właśnie obowiązek podatkowy ciążyący na podatniku przesądza o zaistnieniu sprawy podatkowej⁵. Jak wskazuje ten sam autor, na gruncie prawa podatkowego zasadne jest przyjęcie jednolitej koncepcji sprawy podatkowej w ujęciu materialnym jako obowiązku podatkowego wynikającego z norm prawa materialnego⁶.

W związku z powyższym powstaje pytanie, czy również na gruncie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminie powyższa koncepcja znajdzie swoje odzwierciedlenie w odpowiednim zakresie.

W ustawie o utrzymaniu porządku i czystości w gminach ustawodawca w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi przez gminę, tj. w rozdziale 3a u.c.p.g., wskazał dwa rodzaje decyzji wydawanych przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta czy też zarząd związku międzygminnego. Każda z nich wydawana jest na podstawie odrębnych przesłanek, wynikających z niedotrzymania przez właścicieli nieruchomości nałożonych na nich w drodze ustawy obowiązków. Dla dalszego porządku zastrzec należy, że pod pojęciem właścicieli nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.c.p.g., rozumie się również współwłaścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością.

Podstawy do wydawania decyzji w sprawach opłat zostały uregulowane w art. 6o i 6ka u.c.p.g. W związku z brzmieniem art. 6q ust. 1 u.c.p.g., zgodnie z którym w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta, ewentualnie zarządowi związku międzygminnego, należy wskazać, że w postępowaniach w ww. sprawach zastosowanie będzie również miał art. 207 § 2 o.p. W związku z tym decyzje wydawane na podstawie art. 6o i 6ka u.c.p.g. mają charakter decyzji merytorycznych w rozumieniu tego przepisu, gdyż rozstrzygają sprawę co do jej istoty. Zagadnieniem otwartym pozostaje zatem ocena zbieżności charakteru ww. decyzji wydawanych w sprawach opłat za odbiór odpadów z decyzjami wydawanymi w sprawach podatkowych.

⁵ K.J. Musiał, *Sprawa a postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 9, s. 10-11.

⁶ *Ibidem*, s. 12.

3. Decyzje wydawane na podstawie art. 60 u.c.p.g.

Jednym z obowiązków nałożonych na właściciela nieruchomości jest, zgodnie z art. 6m u.c.p.g., złożenie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Niedopełnienie tego obowiązku stanowi przesłankę do wydania decyzji, o której mowa w art. 60 u.c.p.g. Zgodnie z tym przepisem w razie niezłożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo uzasadnionych wątpliwości co do danych zawartych w deklaracji wójt, burmistrz lub prezydent miasta wydaje decyzję, w której określa wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Jak wskazuje Magdalena Budziarek, analogiczny obowiązek po stronie organu wywołuje również złożenie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, w której właściciel nieruchomości nie podał danych niezbędnych do pobrania opłaty⁷, co potwierdził w swoim wyroku z 14 lutego 2018 r. WSA w Szczecinie (sygn. akt I SA/Sz 1050/17)⁸.

Wydanie ww. decyzji wywołuje skutki prawne określone w kolejnych ustępach tego artykułu. Na przykład po doręczeniu takiej decyzji nie jest dopuszczalne złożenie deklaracji, jeżeli nie nastąpiły zmiany danych niezbędnych do określenia wysokości tej opłaty, w tym stawki opłaty. Koreluje to z normą prawną, zgodnie z którą opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi w wysokości określonej w takiej decyzji obowiązuje do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym następuje zmiana danych niezbędnych do określenia wysokości tej opłaty. Stąd też w żargonie używanym przez pracowników urzędów zajmujących się ich wydawaniem decyzje wydawane na podstawie art. 60 ust. 1 u.c.p.g. określa się mianem „decyzji otwartych” w ujęciu okresu ich obowiązywania, gdyż obowiązują one na przyszłość, zastępując deklarację do czasu zaistnienia przesłanek nakładających obowiązek złożenia nowej deklaracji.

Używając terminologii stosowanej przez ustawodawcę, decyzję wydawaną na podstawie art. 60 u.c.p.g. można bez wątpienia nazwać decyzją określającą. Zważywszy, że zastępuje ona deklarację i potwierdza istnienie zobowiązania w opłacie za odbiór odpadów, należy uznać ją za decyzję deklaratoryjną. Nasuwa to dość oczywiste skojarzenie z decyzjami wydawanymi na podstawie art. 21 § 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

⁷ M. Budziarek, [w:] A. Szymczak, M. Budziarek, *Utrzymanie czystości i porządku w gminach. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 6(o), s. 264.

⁸ LEX 2460028.

Wyjątek od zasady ustalania wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami w drodze złożonej deklaracji poprzez określenie jej wysokości w drodze decyzji potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych. Na przykład WSA w Krakowie w wyroku z 19 kwietnia 2023 r. (sygn. akt I SA/Kr 46/23)⁹ wskazał, że wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi ustalana jest, co do zasady, na podstawie złożonej przez właściciela nieruchomości deklaracji oraz stawki opłaty uchwalonej przez radę gminy. Ustawa ta w art. 60 wyjątkowo natomiast umożliwia określenie wysokości tej opłaty w drodze decyzji, gdyż może to mieć miejsce w przypadku niezłożenia przez podmiot zobowiązany deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnym lub istnienia wątpliwości co do danych zawartych w tej deklaracji.

Jak wynika z treści obu przepisów, tj. art. 60 ust. 1 u.c.p.g. i art. 21 § 3 o.p., mają one pewne elementy wspólne w zakresie swojej treści normatywnej. W przepisie art. 60 ust. 1 u.c.p.g. ustawodawca wskazał bowiem, że decyzja może być wydana w sytuacji, gdy właściciel nieruchomości nie złożył deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo deklarację złożył, ale istnieją uzasadnione wątpliwości co do danych w niej zawartych, co odpowiada w części zakresowi treści art. 21 § 3 o.p., tj. możliwości wydania decyzji, gdy podatnik nie złożył deklaracji lub gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji albo powstałego zobowiązania nie wykazano.

Zbliżone przesłanki wydawania ww. decyzji, a także fakt, że podobnie jak decyzja określająca wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p., decyzja wydana na podstawie art. 60 ust. 1 u.c.p.g. zastępuje deklarację, nie tworząc nowego zobowiązania, a jedynie potwierdzając istnienie zobowiązania powstałego z mocy prawa, powoduje, że należy podzielić pogląd, zgodnie z którym ta druga jest w ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach traktowana jako odpowiednik podatkowej decyzji określającej. Potwierdza to ugruntowana linia orzecznicza sądów administracyjnych.

Jak wskazał WSA w Gliwicach w wyroku z 28 marca 2022 r. (sygn. akt I SA/Gl 1459/21)¹⁰, decyzja, o której mowa w art. 60 u.c.p.g., jest decyzją określającą wskazaną w art. 21 § 3 o.p. Wydaje się, że to stwierdzenie w swoim uproszczeniu idzie zbyt daleko, jednak należy zgodzić się, że oddaje istotę sprawy, tj. prawidłowo wskazuje na podobieństwo decyzji wydawanych na podstawie tych dwóch przepisów. Potwierdza to wyrok WSA w Krakowie z 8 lipca 2020 r. (sygn. akt I SA/Kr 546/19)¹¹, zgodnie z którym decyzja określająca wysokość opłaty na podstawie art. 60 u.c.p.g. ma charakter deklaratoryjny odpowiadający uregulowaniom zawartym w art. 21 § 3

⁹ LEX nr 3546577.

¹⁰ LEX nr 3337500.

¹¹ LEX nr 3084580.

w związku z art. 21 § 2 o.p., zgodnie z którymi to przepisami ordynacji podatkowej w razie niezłożenia deklaracji bądź też stwierdzenia, że wysokość zobowiązania jest inna niż wynikająca z deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Jednakże, pomimo wielu podobieństw pomiędzy decyzjami wydawanymi na podstawie art. 60 ust. 1 u.c.p.g. a decyzjami wydawanymi na podstawie art. 21 § 3 o.p., takich jak np. konieczność doręczenia decyzji celem wywołania skutku prawnego w zakresie określenia zobowiązania podatkowego w kwocie innej niż zadeklarowana przez podatnika, istnieje przynajmniej jedna zasadnicza różnica. Różnicą tą jest okres obowiązywania ww. decyzji. O ile w przypadku decyzji wydawanych na podstawie art. 21 § 3 o.p. nie budzi wątpliwości, że dotyczą one okresu sprzed wydania decyzji, zamkniętego terminem przedawnienia, określonym w art. 70 § 1 o.p.¹², i nie mogą one określać wysokości zobowiązania, które jeszcze nie powstało, o tyle decyzje wydawane na podstawie art. 60 u.c.p.g. mogą być wydawane nie tylko za okres miniony, ale obowiązują także na przyszłość. Stanowisko takie znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Ze względu na wcześniejsze wątpliwości istniejące w praktyce orzeczniczej oraz literaturze przedmiotu¹³, istotne znaczenie przy dokonaniu powyższej wykładni miał wyrok NSA z 9 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4527/21)¹⁴, w którym sąd wyraził pogląd, że w art. 60 ust. 2 u.c.p.g. ustawodawca jednoznacznie wskazał, że opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi w wysokości określonej w decyzji wydanej na podstawie art. 60 ust. 1 tej ustawy obowiązuje do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym następuje zmiana danych niezbędnych do określenia wysokości tej opłaty. Tym samym organ podatkowy wydający w stosunku do niej deklaratoryjną decyzję podatkową bierze pod uwagę już zrealizowany podatkowy stan faktyczny. Jednocześnie jednak, na podstawie dyrektywy art. 60 ust. 2 u.c.p.g., przyjmuje on, że zdarzenia, które już miały miejsce, w niezmienionym kształcie będą realizowane w przyszłości. W związku z tym, z woli ustawodawcy wyrażonej we wspomnianym przepisie, określając wysokość daniny publicznej, czyni to również na przyszłość (do czasu zmiany treści realizowanego stanu faktycznego, wymagającego złożenia nowej deklaracji na opłatę od gospodarowania odpadami komunalnymi – por. art. 60 ust. 2 i 3 u.c.p.g.).

Z kolei zgodnie z wyrokiem WSA w Lublinie z 2 grudnia 2020 r. (sygn. akt I SA/Lu 422/20) przepis art. 60 ust. 1 u.c.p.g. uprawnia organ do określenia

¹² Zob. wyrok WSA w Gorzowie z 16 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Go 466/22, LEX nr 3501801.

¹³ Zob. R. Dowgier, *Decyzja określająca wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – aspekty proceduralne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 1, s. 19-26, gdzie autor wskazał, że wydając decyzję określającą, właściwy organ powinien ograniczyć się do tych miesięcy, za które zobowiązanie do uiszczenia opłaty już powstało.

¹⁴ LEX nr 3288566.

opłaty w przypadku, gdy właściciel nieruchomości nie stosuje się do obowiązków wynikających z ustawy bądź naliczył opłatę w nieprawidłowej wysokości, nie dokonał korekty deklaracji np. w sytuacji, gdy faktyczna ilość odebranych odpadów jest odmienna od zadeklarowanej. W przypadku stwierdzenia rozbieżności organ zobowiązany jest ustalić prawidłową wysokość opłaty za okresy, w których powstał i uległ konkretyzacji obowiązek jej uiszczenia. Z tego punktu widzenia należy uznać za dopuszczalne określenie wysokości „opłaty wstecz” za okresy, co do których potwierdziły się wątpliwości organu odnośnie danych zawartych w złożonej deklaracji.

Powyższe stanowisko prezentowane w orzecznictwie należy uznać za prawidłowe. Pogląd ten nie jest także kwestionowany w najnowszej literaturze przedmiotu¹⁵.

Jednakże, jak słusznie wskazał NSA w wyroku z 5 sierpnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 1109/20)¹⁶, z treści art. 60 ust. 2 u.c.p.g. nie wynika, że może on stanowić podstawę do wydawania jakiejkolwiek decyzji, gdyż decyzja, o której mowa w art. 60 u.c.p.g., nie stanowi bowiem wprost „odpowiednika” deklaracji składanych w trybie art. 6m ust. 1 i 2 u.c.p.g. i nie może określać zobowiązania, które jeszcze nie powstało. NSA w powyższym wyroku wskazał, powołując się przy tym na poglądy prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, że decyzja wydana na podstawie przepisów art. 60 u.c.p.g. w związku z art. 21 § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2015 r. może jedynie określać wysokość zobowiązania, które powstało z mocy prawa i nie zostało wykonane. Nie może natomiast określać zobowiązania na „bliżej nieokreśloną przyszłość”, przy czym należy zaznaczyć, że według ustaleń dokonanych przez sądy orzekające w tej sprawie organy nie wykazały, że zaistniała którakolwiek z przesłanek uzasadniających wydanie decyzji wskazanych w art. 60 ust. 1 u.c.p.g. (niezłożenie deklaracji albo uzasadnione wątpliwości co do danych zawartych w deklaracji złożonej).

Należy się również zgodzić z poglądem wyrażonym przez NSA w przytaczanym już wyroku z 9 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4527/21), że prawidłowe jest twierdzenie, iż z art. 60 ust. 2 u.c.p.g. wynika szczególny charakter spraw kończących się decyzjami wydawanymi na podstawie art. 60 ust. 1 u.c.p.g., co uzasadnia przyjęcie, że konsekwencje obowiązywania art. 21 § 3 o.p. nie obejmują wynikającego z tego przepisu, w powiązaniu z art. 21 § 1 o.p., ograniczenia kompetencji organu właściwego do rozstrzygania wyłącznie w stosunku do okresów, za które na danym podmiocie powstał i ciążył na podatniku obowiązek podatkowy. Art. 60 ust. 1 i 2 u.c.p.g. należy bowiem traktować jako przepisy szczególne, wyłączające stosowanie ogólnych norm prawa podatkowego wynikających z art. 21 ust. 1 i 3 o.p.

¹⁵ M. Budziarek, *op. cit.*, s. 266.

¹⁶ LEX nr 3062099.

Jednocześnie nie budzi wątpliwości, że w związku z art. 6q u.c.p.g. do przedawnienia zobowiązania wynikającego z art. 6i i 6h w zw. art. 6m u.c.p.g. zastosowanie będzie miał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określony w art. 70 o.p. Tym samym właściwy organ będzie mógł wydać decyzję na podstawie art. 6o u.c.p.g. w okresie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności opłaty za odbiór odpadów.

4. Decyzje wydawane na podstawie art. 6ka u.c.p.g.

Wątpliwości w zakresie stosowania art. 6ka u.c.p.g. obejmują w praktyce w większości przypadków zagadnienia inne niż kwestię relacji tego przepisu z odpowiednimi przepisami Ordynacji podatkowej. Problemy powoduje głównie odmienne rozumienie niedopełnienia przez właściciela nieruchomości obowiązku selektywnego zbierania odpadów komunalnych, w szczególności częstotliwość naruszeń, która pozwalałaby na zastosowanie opłaty podwyższonej, tj. czy wymagana jest notoryczność naruszeń, czy wystarczy jednorazowy brak selekcji. W dalszej kolejności problem rodzi samo pojęcie selektywnego zbierania odpadów, czyli kwestia oceny, w jakim przypadku odpady można uznać zebrane w sposób nieselektywny. Dość problematycznym zagadnieniem jest również sposób realizacji obowiązku powiadomienia przez podmiot odbierający odpady komunalne o przyjęciu tych odpadów jako niesegregowanych (zmieszanych) wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, a w szczególności właściciela nieruchomości.

Zważywszy jednak na temat opracowania należy wskazać, że również problematyka oceny charakteru prawnego decyzji wydawanych na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. stanowi przedmiot rozważań sądów administracyjnych.

I tak np. w swoim orzeczeniu z 8 czerwca 2022 r. (sygn. akt I SA/Op 78/22) WSA w Opolu stwierdził, że decyzja określająca na podstawie art. 6o ust. 1 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi ma charakter deklaratoryjny i odpowiada częściowo treści art. 21 § 3 w związku z art. 21 § 2 o.p., według którego w razie niezłożenia deklaracji bądź też stwierdzenia, że wysokość zobowiązania jest inna niż wynikająca z deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Potwierdza ona jedynie moment powstania obowiązku uiszczenia opłaty, jej prawidłową wysokość, a także osobę zobowiązaną do jej uiszczenia. Jednocześnie sąd stwierdził, że odmienny charakter ma wydana na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. decyzja dotycząca uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi według stawki podwyższonej, o której mowa w art. 6k ust. 3 u.c.p.g. Jak wskazuje dalej sąd w swoim wyroku, ze względu na specyfikę regulacji art. 6ka ust. 1 u.p.c.g., pomimo użycia przez ustawodawcę w jej brzmieniu zwrotu „określa,

w drodze decyzji”, w odróżnieniu do decyzji opartych o regulację art. 60 ust. 1 u.c.p.g., określenie wysokości podwyższonej opłaty, ma charakter konstytutywny. Należy podzielić pogląd sądu, zgodnie z którym dopiero z decyzji organu wynika zarówno obowiązek jej uiszczenia, jej wysokość, a także okres, przez który będzie ona obowiązywała. W przeciwieństwie do decyzji wydanej na podstawie art. 60 u.c.p.g. nie eliminuje ona również samej deklaracji złożonej przez właściciela nieruchomości i zawartych w niej danych, ale wręcz uwzględnia wykazaną w niej wysokość opłaty miesięcznej, podwyższając ją jedynie zgodnie ze wskazaniami zawartymi w stosownej uchwale gminy¹⁷.

Decyzja wydawana na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. jako decyzja konstytutywna zbliżona jest swoim charakterem do decyzji ustalającej, wydawanej na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Ponieważ zobowiązanie określone jako podwyższona opłata nie powstaje z mocy prawa, a w wyniku wydania decyzji w trybie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g., skutek prawny kreujący zobowiązanie w postaci podwyższonej opłaty za brak segregacji odpadów zostanie uzyskany dopiero po jej doręczeniu właścicielowi. W przeciwnym przypadku zobowiązanie nie powstanie i nie zacznie biec termin jego zapłaty. Ponieważ zgodnie z art. 6q ust. 1 u.c.p.g. w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że w zakresie terminu płatności zobowiązania wynikającego z decyzji wydanej na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. odpowiednio zastosowanie będzie miał przepis art. 47 ust. 1 o.p., zgodnie z którym termin płatności podatku (w tym przypadku podwyższonej opłaty) wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (w tym przypadku decyzji określającej wysokość podwyższonej opłaty).

Analizy wymaga również zagadnienie upływu terminu, o których mowa w art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. Konsekwencją przyjęcia stanowiska, że decyzja wydawana na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g. jest w swoim charakterze zbliżona do podatkowej decyzji ustalającej, jest uwzględnienie, w odniesieniu do upływu terminu przedawnienia do wydawania tej decyzji, postanowień art. 68 o.p. Jednocześnie przy dokonywanych rozważaniach należy uwzględnić specyfikę obu regulacji. W przypadku art. 68 § 1 o.p. przepis dotyczy sytuacji kreowania nowego zobowiązania podatkowego, wskazując, że w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji organ ma 3 lata na doręczenie decyzji, żeby zobowiązanie powstało, a w przypadku niezłożenia deklaracji ma 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Artykuł 6ka u.c.p.g. odnosi się jednak do sytuacji, w której deklaracja na odbiór odpadów została złożona przez właściciela nieruchomości, jednak nie dokonuje on zbiórki odpadów w obowiązkowy, selektywny

¹⁷ LEX nr 3358597.

sposób. W związku z powyższym, pomijając rozbieżności w zakresie charakteru prawnego opłaty podwyższonej¹⁸, nie można mówić tutaj o przypadku braku złożenia stosownej deklaracji, gdyż decyzja na podstawie art. 6ka u.c.p.g. może być wydana jedynie w przypadku złożenia wcześniejszej deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Z tego powodu należy przyjąć stanowisko, zgodnie z którym wójt, burmistrz lub prezydent miasta czy też zarząd związku międzygminnego mają 3 lata na wydanie decyzji określającej wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi za miesiąc lub miesiące, a w przypadku nieruchomości, na której znajduje się domek letniskowy, lub innej nieruchomości wykorzystywanej na cele rekreacyjno-wypoczynkowe, za rok, w którym nie dopełniono obowiązku selektywnego zbierania odpadów komunalnych, stosując wysokość stawki opłaty podwyższonej.

5. Wnioski

W świetle powyższych wywodów należy stwierdzić, że opłata za odbiór odpadów jest daniną o charakterze publicznoprawnym. Ponadto jest opłatą celową i ekwiwalentną, co odróżnia ją od podatku¹⁹. Przyjmuje się także, że ma ona pewne cechy, które pozwalają przyjąć, że jest opłatą za korzystanie ze środowiska²⁰. Mimo tego można jednak uznać, że sposób powstawania obowiązku w tej opłacie, wynikający z objęcia nią w sposób obligatoryjny właścicieli nieruchomości zamieszkałych (oraz w przypadku podjęcia stosownej uchwały również właścicieli nieruchomości niezamieszkałych), zbliża ją do obowiązku podatkowego.

Tym samym, odpowiadając na postawione pytanie dotyczące możliwości przyjęcia, na gruncie spraw w zakresie opłat za odbiór odpadów, jednolitej koncepcji sprawy w ujęciu materialnym jako obowiązku wynikającego z norm prawa materialnego, należy udzielić pozytywnej odpowiedzi. Tak w sprawach regulowanych ustawą o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, jak i na gruncie ustaw podatkowych należy wskazać na szczególną rolę ustawy w kreowaniu obowiązku podatkowego czy obowiązku w zakresie przedmiotowej opłaty – i to zarówno opłaty podstawowej, wynikającej z przepisów prawa lokalnego, jak i opłaty podwyższonej, o której mowa w art. 6k ust. 3 u.c.p.g.

¹⁸ W orzecznictwie dominują dwa odmienne poglądy co do charakteru prawnego opłaty podwyższonej. Zgodnie z jednym jest ona zbliżona do administracyjnej kary pieniężnej, natomiast w myśl drugiego rekompensuje ona większe wydatki gmin wynikające z obowiązkowego odbioru odpadów zmieszanych i ich zagospodarowania.

¹⁹ M. Woźniak, *Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013, s. 186-187.

²⁰ *Ibidem*, s. 187-188.

W związku z powyższym odesłanie do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej zawarte w art. 6q u.c.p.g. należy ocenić pozytywnie ze względu na realizację przez tę opłatę funkcji fiskalnej (dochodowej)²¹. Należy pamiętać, że system odbioru odpadów powinien się co do zasady bilansować i właściwe organy powinny mieć do dyspozycji narzędzie, które najlepiej pozwoli im na realizację funkcji dochodowej w stosunku do podmiotów obligatoryjnie objętych tym systemem, które nie spełniają swoich obowiązków.

Specyfika postępowań kończonych decyzjami wydawanymi w sprawach z zakresu opłat za odbiór odpadów, pewne niedostatki w samej regulacji prawnej oraz chęć uporządkowania terminologii dotyczącej ww. decyzji poprzez ich odniesienie do decyzji wydawanych w sprawach podatkowych powodowała początkowo określone trudności i rozbieżności w stosowaniu przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Wydaje się jednak, w świetle obecnego orzecznictwa, że powyższa problematyka została uporządkowana i pomimo wielu deficytów samej ustawy, dzięki orzecznictwu sądów administracyjnych, stała się ona bardziej zrozumiała dla organów administracji publicznej ją stosujących, jak i samych właścicieli nieruchomości objętych system gospodarowania odpadami.

Autor podziela poglądy sądów administracyjnych, przy uwzględnieniu zastrzeżeń poczynionych w niniejszym opracowaniu, że decyzja wydawana na podstawie art. 6o ust. 1 u.c.p.g., jako decyzja deklaratoryjna, znajduje swój odpowiednik w decyzji określającej wydawanej na podstawie art. 21 § 3 o.p., a z kolei decyzja o nałożeniu opłaty podwyższonej, wydawana na podstawie art. 6ka ust. 3 u.c.p.g., jest decyzją konstytutywną i jej charakter prawny zbliża ją do decyzji wydawanych na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., co jest istotne z punktu widzenia stosowania do nich właściwych przepisów ordynacji podatkowej.

Literatura

- Budziarek M., [w:] A. Szymczak, M. Budziarek, *Utrzymanie czystości i porządku w gminach. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 6(o).
- Dowgier R., *Decyzja określająca wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – aspekty proceduralne*, PPLiFS 2014, nr 1.
- Folgiec A., *Obowiązki właścicieli nieruchomości w zakresie postępowania z odpadami komunalnymi*, [w:] *Zarządzanie nieruchomościami*, red. Z. Bukowski, Warszawa 2013.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.
- Każmierski A., Melezini A., Zalewski D., [w:] *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. D. Zalewski, A. Melezini, Warszawa 2013.
- Musiak K.J., *Sprawa a postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 9.
- Woźniak M., *Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] *Opłaty w prawie administracyjnym*, E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, Wrocław 2013.

²¹ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 73-74.