



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA MAZOWIECKIEGO

Warszawa, dnia 25 marca 2025 r.

Poz. 2948

UCHWAŁA NR 27.541.2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W WARSZAWIE

z dnia 17 grudnia 2024 r.

w sprawie orzeczenia nieważności w części uchwały Nr II.4.2024 Rady Gminy Wieniawa z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie inkasa poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm.) oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

§ 1. Orzeka o nieważności w części uchwały Nr II.4.2024 Rady Gminy Wieniawa z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie inkasa poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso, tj. § 4 ust. 1 i 2, § 6, § 7 oraz § 8, z powodu istotnego naruszenia art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.) oraz art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333 z późn. zm.), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.) i art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) w związku z art. 28 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

§ 2. Na niniejszą uchwałę służy Gminie Wieniawa skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Uzasadnienie

W dniu 19 listopada 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwała Nr II.4.2024 Rady Gminy Wieniawa z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie inkasa poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso, a więc po upływie ustawowego terminu określonego w art. 90 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, ww. uchwała podlega nadzorowi Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Badając przedmiotową uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie ustaliło i zważyło, co następuje.

W podstawie prawnej badanej uchwały Rada Gminy Wieniawa wskazała m.in. art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym oraz art. 28 § 4 i art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

W § 4 ust. 1 badanej uchwały Rada Gminy Wieniawa postanowiła, cyt. „Inkasenci pobierają należności z tytułu podatków wymierzonych przez Wójta Gminy Wieniawa od dnia poboru druków kwitariuszy z urzędu Gminy Wieniawa do dnia terminu płatności podatków włącznie; jeżeli dzień ten przypada na dzień wolny od pracy – do pierwszego dnia roboczego po tym dniu włącznie”. W § 4 ust. 2 badanej uchwały postanowiono, cyt. „Inkasenci mają obowiązek wydania pokwitowania każdej wpłacającej osobie”.

Zgodnie z § 5 badanej uchwały, cyt. „Ustala się wynagrodzenie za inkaso w wysokości 10% od sumy zainkasowanych i terminowo przekazanych na rachunek bankowy Urzędu Gminy Wieniawa podatków pobranych na obszarze działania inkasenta”. Następnie w § 6 badanej uchwały organ stanowiący Gminy Wieniawa postanowił, cyt. „Ustala się wynagrodzenie za inkaso w wysokości 10% od sumy zainkasowanych i terminowo przekazanych na rachunek bankowy Urzędu Gminy w Wieniawie podatków pobranych w pozostałych wsiach Gminy”.

W myśl § 7 badanej uchwały, inkasenci rozliczają się i dokonują wpłaty zebranego podatku na rachunek Gminy Wieniawa w kolejnych 3-dniach po dniu, o którym mowa w § 4 ust. 1 niniejszej uchwały, tj.

- 1) Pierwszego dnia rozliczają się i wpłacają podatek inkasenci sołectwa: Brudnów, Głogów, Jabłonica, Kamień Duży, Kłudno, Kochanów Wieniawski;
- 2) Drugiego dnia rozliczają się i wpłacają podatek inkasenci sołectwa: Komorów, Koryciska, Plec Pogroszyn, Romualdów, Ryków, Sokolniki Mokre;
- 3) Trzeciego dnia rozliczają się i wpłacają podatek inkasenci sołectwa: Sokolniki Suche, Wieniawa, Wola Brudnowska, Wydrzyn, Zawady, Żuków.

W § 8 badanej uchwały postanowiono, cyt. „Wypłata wynagrodzenia za pobór należności od osób fizycznych, o których mowa w § 1 powinna nastąpić w terminie 30 dni od daty ostatecznego rozliczenia się inkasentów z zainkasowanej kwoty należności.”.

Kolegium Izby wskazuje, iż określenie obowiązków inkasentów w § 4 badanej uchwały, jak również określenie terminu wypłaty wynagrodzenia za inkaso w § 8 badanej uchwały wykraczają poza uprawnienia rady gminy określone w:

- art. 6b ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso;
- art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór podatku leśnego od osób wymienionych w ust. 2 w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso;
- art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso

w związku z art. 28 § 4 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa mogą ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa.

Powyższe przepisy upoważniają radę gminy do podjęcia uchwały wyłącznie w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości w drodze inkasa oraz do wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Przepisy te nie upoważniają rady gminy do stanowienia dodatkowych uregulowań w zakresie terminu wypłaty inkasentom wynagrodzenia za inkaso, czy też określenia obowiązków inkasenta. W art. 9 Ordynacji podatkowej została określona definicja inkasenta, zgodnie z którą inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W przywołanym przepisie ustawodawca wskazuje obowiązki inkasenta, stwierdzając, że do jego obowiązków należy pobór podatków i wpłacanie ich w określonym terminie organowi podatkowemu. Przepis stanowiący podstawę prawną podjęcia badanej uchwały nie wyposaża rad gmin w prawo do stanowienia dodatkowych uregulowań przekraczających zakres delegacji ustawowej do stanowienia prawa miejscowego, a w tym przypadku do zamieszczania zapisów dotyczących dokumentacji związanej z inkasem podatków. W związku z powyższym należy stwierdzić nieważność uregulowań zamieszczonych w § 4 ust. 1 i ust. 2 oraz § 8 badanej uchwały.

Zapis § 6 badanej uchwały, ustalający wynagrodzenie za inkaso w wysokości 10% od sumy zainkasowanych i terminowo przekazanych na rachunek bankowy Urzędu Gminy Wieniawa podatków, pobranych w pozostałych wsiach Gminy pozostaje w sprzeczności z ustaleniami zamieszczonymi w § 5 badanej uchwały, w którym jest mowa o podatkach pobranych na obszarze działania inkasenta. Zgodnie z załącznikiem do badanej uchwały „Wykaz inkasentów wg właściwości sołectw na terenie Gminy Wieniawa”, inkasentami są sołtysi poszczególnych sołectw. Podatnik musi wiedzieć, kto jest uprawniony do pobrania od niego podatku. Nie znajduje - w związku z tym - uzasadnienia zapis § 6 badanej uchwały. W orzecznictwie sądów administracyjnych, ugruntowany jest pogląd, że regulacje zawarte w aktach prawa miejscowego powinny być rzetelne i wzajemnie spójne, aby ich interpretacja nie budziła żadnych wątpliwości.

Zgodnie z art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej, terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

Kolegium Izby wskazuje, iż do wyłącznej właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy ewentualne ustalenie późniejszego - niż określony w art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej - terminu wpłaty dla inkasentów. Zatem wskazany przez Radę Gminy Wieniawa w § 7 ust. 1 pkt 1 badanej uchwały termin wpłaty przez inkasenta pobranych podatków nie jest terminem późniejszym od określonego w art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej, lecz terminem ustawowym i jednocześnie jest terminem dotyczącym inkasentów określonych sołectw. Rada Gminy Wieniawa w § 7 ust. 1 pkt 2 i 3 badanej uchwały ustanowiła natomiast różne terminy wpłaty zebranego podatku dla inkasentów ze wskazanych sołectw, podczas gdy zgodnie z cytowanym wyżej przepisem rada gminy nie ma upoważnienia do wyznaczania różnych terminów wpłaty pobranych podatków dla poszczególnych sołectw. W ocenie Kolegium Izby, zgodnie z treścią przywołanego art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej, rada gminy ma jedynie uprawnienie do wyznaczenia późniejszego terminu wpłaty przez inkasentów zainkasowanych kwot z tytułu podatku rolnego, leśnego i podatku od nieruchomości. Zapisy § 7 pozostają zatem w sprzeczności z cytowanym art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej.

Naruszenia wskazane w rozstrzygnięciu nadzorczym mają charakter istotnego naruszenia prawa. Podkreślenia wymaga bowiem, iż przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej.

Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia (por. wyrok NSA z dnia 8 maja 2013 r. II GSK 299/12). W orzecznictwie sądów administracyjnych i nauce prawa nie budzi wątpliwości reguła interpretacyjna administracyjnego prawa materialnego, zgodnie z którą dozwolone jest tylko to, co wynika z przepisów prawa (por. wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r. II GSK 427/07).

Jak zwrócił uwagę WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 28 października 2015 r. I SA/Po 1305/15, cyt. „Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia. Nie jest upoważniony do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego”.

W odniesieniu do aktów prawa miejscowego znajdują zastosowanie przepisy § 134 pkt 1 oraz § 135 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283), zgodnie z którymi w uchwale zamieszcza się przepisy prawne regulujące sprawy z przekazanego upoważnieniem zakresu. Oznacza to, że akt podjęty na podstawie ustawowego upoważnienia może regulować tylko i wyłącznie sprawy przekazane tym upoważnieniem.

Na marginesie Kolegium Izby zaznacza, że niniejsza uchwała stosownie do art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym jest aktem prawa miejscowego o charakterze generalnym i wobec tego powinna zawierać zapis dotyczący jej wejścia w życie. Należy jednak wskazać, że zgodnie z art. 88 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie, przy czym zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461). Stosownie do normy wyrażonej w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W tym miejscu należy wskazać,

że niniejsza uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego w dniu 21 listopada 2024 r. pod pozycją 11286, tym samym weszła w życie z dniem 6 grudnia 2024 r.

Z podanych powodów Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło, jak w sentencji uchwały.

Przewodniczący
Wojciech Tarnowski