



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO

Bydgoszcz, dnia 17 maja 2023 r.

Poz. 3439

UCHWAŁA Nr XVIII/46/2023 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ w BYDGOSZCZY

z dnia 9 maja 2023 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały Rady Gminy Koneck Nr XLIII/322/23 z dnia 20 kwietnia 2023 r. w sprawie inkasa podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1668), art. 91 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.), art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), art. 6b i art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.) oraz art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy uchwala, co następuje:

po rozpoznaniu uchwały Rady Gminy Koneck Nr XLIII/322/23 z dnia 20 kwietnia 2023 r. w sprawie inkasa podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości:

1. stwierdza nieważność uchwały w części obejmującej postanowienia:
 - § 4 w zakresie słów: „(...) i terminowo przekazanych (...) na rachunek bankowy Gminy Koneck”
 - § 5 badanej uchwały,
 - § 6 badanej uchwały
2. wskazuje, że uchwała w części obejmującej postanowienia § 1 ust. 2 została wydana z naruszeniem prawa.

Uzasadnienie

Rada Gminy Koneck podjęła w dniu 20 kwietnia 2023 r. uchwałę Nr XLIII/322/23 z dnia 20 kwietnia 2023 r. w sprawie inkasa podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości. Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 20 kwietnia 2023 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 9 maja 2023 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1668), w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Mając na uwadze treść art. 15zzx ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2021 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2021 r. poz. 2095 z późn. zm.) oraz w związku treścią uchwały Nr II/1/2023 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 11 stycznia 2023 r. w sprawie obradowania w zdalnym trybie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w czasie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, Wójt Gminy Koneck - Pan Stefan Borowski oraz Przewodniczący Rady Gminy Koneck - Pan Zbigniew Raszka, pismem z dnia 2 maja 2023 r. r. znak RIO-KA-4010-XVII-4/2023 zostali zawiadomieni o terminie

posiedzenia Kolegium oraz poinstruowani o przysługującym prawie do złożenia pisemnych wyjaśnień w przedmiotowej sprawie do dnia 8 maja 2023 r. oraz o możliwości zdalnego uczestnictwa w posiedzeniu Kolegium. Wójt Gminy Koneck pismem FN.BRG.0711.3.9.2023 z dnia 5 maja 2023 r. poinformował, iż projekt uchwały zmieniającej uchwałę w sprawie inkasa podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości został wprowadzony do porządku obrad sesji Rady Gminy, która została zwołana na dzień 9 maja 2023 r.

Rozpatrując sprawę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy zważyło, co następuje.

Przedmiotową uchwałą Rada Gminy Koneck, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.), art. 28 § 4, art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) oraz art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333) i art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888) zarządziła pobór podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w drodze inkasa, wyznaczyła inkasentów, określiła wynagrodzenie za inkaso.

W § 1 ust. 2, § 4, § 5, § 6 badanej uchwały zawarte zostały następujące regulacje:

- „§ 1. (...) 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do należności podatkowych objętych łącznym zobowiązaniem pieniężnym, o którym mowa w art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.”;
- „§ 4. Ustala się wynagrodzenie za inkaso dla inkasentów określonych w § 2 w wysokości 8% od sumy pobranych i terminowo przekazanych podatków na rachunek bankowy Gminy Koneck.”;
- „§ 5. Inkasenci obowiązani są do pobierania podatków, o których mowa w § 1, od podatników podatku i dokonania wpłat na konto Gminy Koneck w dniu następującym po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić.”;
- „§ 6. Wpłata wynagrodzenia, o którym mowa w § 4, dokonywana będzie w terminie 30 dni od dnia rozliczenia.”.

Badana uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa stanowi akt prawa miejscowego, jest bowiem aktem ogólnym zawierającym rozstrzygnięcia generalne, które są kierowane do niedookreślonego adresata. Samorząd terytorialny i jego organy działają na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z postanowieniem art. 94 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) organy samorządu terytorialnego, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, mogą ustanawiać akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów, a zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. W myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, radzie gminy przysługuje prawo podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisami rangi ustawowej, zawierającymi upoważnienia dla rady gminy do uchwalenia aktu prawa miejscowego w sprawie inkasa podatków są powołane w podstawie prawnej badanej uchwały przepisy:

- art. 6b ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że rada gminy może zarządzić pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso,
- art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym, który stanowi, że rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór podatku leśnego (od osób fizycznych) w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso,
- art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący, że rada gminy może zarządzić pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso,
- art. 28 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, że rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalić wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa,

— art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym 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 danej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

Powołane przepisy upoważniają radę gminy do podjęcia uchwały w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych wymienionych podatków w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso.

W § 1 ust. 2 badanej uchwały została zawarta regulacja o treści „Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do należności podatkowych objętych łącznym zobowiązaniem pieniężnym, o którym mowa w art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.”. Zgodnie z art. 6c ust. 1 ustawy o podatku rolnym, osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Łączne zobowiązanie pieniężne nie jest więc odrębnym zobowiązaniem podatkowym, które może być pobierane w drodze inkasa, ale obejmuje należne zobowiązanie z tytułu podatku rolnego i podatku od nieruchomości lub podatku leśnego ustalone na podstawie powołanego przepisu, w jednym nakazie płatniczym (jednej decyzji podatkowej). Zatem łączne zobowiązanie pieniężne zostało przewidziane w ustawie o podatku rolnym dla uproszczenia wymiaru podatków lokalnych i w każdym przypadku łączne zobowiązanie pieniężne obejmuje co najmniej dwa podatki lokalne, w których pobór w drodze inkasa zarządziła Rada Gminy na podstawie art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b ustawy o podatku rolnym i art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym.

Powołane zapisy § 1 ust. 2 badanej uchwały wykraczają poza zakres delegacji ustawowej przewidziany w art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b o podatku rolnym i art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. Kolegium Izby uznało, że wskazana w § 1 ust. 2 niniejszego rozstrzygnięcia nieprawidłowość stanowi nieistotne naruszenie prawa. Zgodnie z art. 11 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, w przypadku nieistotnego naruszenia prawa w uchwale, izba nie stwierdza nieważności uchwały, lecz ogranicza się do wskazania, że wydano ją z naruszeniem prawa.

W § 4 uchwały Rada Gminy ustaliła wysokość wynagrodzenia inkasenta, stanowiąc, że przysługuje ono od sumy pobranych i terminowo przekazanych podatków na rachunek bankowy Gminy Koneck. W § 6 zapisano, iż wypłata wynagrodzenia, o którym mowa w § 4, dokonywana będzie w terminie 30 dni od dnia rozliczenia. W ocenie Kolegium zapisy uzależniające otrzymanie wynagrodzenia od terminowo przekazanych podatków na rachunek bankowy gminy oraz określające termin wypłaty wynagrodzenia inkasentowi, pozostają w sprzeczności z obowiązującym prawem. Powyższymi zapisami Rada Gminy wykroczyła poza zakres swych kompetencji określonych przepisami prawa powołanymi w podstawie prawnej uchwały, ponieważ takich możliwości dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego ustawodawca w nich nie przewidział. Również takie kompetencje dla rady gminy nie zostały ustalone w art. 28 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, który to przepis ma zastosowanie w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych. Rada gminy, na podstawie ww. regulacji prawnej może ustalać wynagrodzenie dla inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody budżetu gminy. Ponadto z przepisu art. 28 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa wynika, że jedynym warunkiem wypłacenia wynagrodzenia inkasentowi jest terminowe wpłacenie przez niego podatku.

Podobne stanowisko w przedmiotowej kwestii zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 212/17), w którym stwierdził m.in., że jeżeli katalog spraw, w zakresie których ustawodawca upoważnił radę gminy do określenia szczegółowych zasad postępowania, jest zamknięty, to rada może dokonywać regulacji prawnych tylko w takim zakresie, w jakim została do tego upoważniona. Ponadto, jeżeli dany przepis i wskazane w nim elementy mają charakter wyczerpujący, to nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca zastosowanie tego przepisu w odniesieniu do innych kwestii, które nie zostały w nim wymienione. Co nadto istotne, w ww. sprawie, jakkolwiek Sąd uznał za wadliwe zapisy ustalone przez radę gminy w zakresie terminu zapłaty wynagrodzenia za inkaso opłat lokalnych, to taka koncepcja sądu znajdzie, w ocenie Kolegium tut. Izby, również zastosowanie w odniesieniu do inkasa podatków lokalnych - w podanym zakresie przedmiotowym, czyli dotyczącym ustalenia terminu zapłaty wynagrodzenia za inkaso.

Postanowienie zawarte w § 5 badanej uchwały ustalające, iż „Inkasenci obowiązani są do pobierania podatków, o których mowa w § 1, od podatników podatku i dokonania wpłat na konto Gminy Koneck w dniu

następującym po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić.”, narusza przepis art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, iż „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.”.

Z unormowania tego wynika zatem, że:

- co do zasady terminem wpłaty podatku pobranego przez inkasenta jest dzień następujący po ostatnim dniu terminu ustawowego,
- do wyłącznej właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy ewentualnie ustalenie późniejszego terminu wpłaty,
- ponadto powtarzanie przepisów ustawowych jest niezgodne z zasadami legislacji.

W związku z powyższym określenie przez organ stanowiący terminu płatności pobranych przez inkasentów podatków w następnym dniu po upływie terminu płatności podatku lub jego raty pozostaje w sprzeczności z art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, gdyż nie jest to termin późniejszy od określonego tym przepisem.

W ocenie Kolegium, powołane w badanej uchwale regulacje zawarte w § 4 o treści: „(...) i terminowo przekazanych (...) na rachunek bankowy Gminy Koneck”, § 5 i § 6 badanej uchwały w sposób istotny naruszają prawo, wykraczają bowiem poza zakres delegacji ustawowej dla rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków, natomiast wskazana w § 1 ust. 2 uchwały nieprawidłowość stanowi nieistotne naruszenie prawa.

Mając na względzie wskazaną argumentację, Kolegium Izby podjęło uchwałę jak w sentencji.

Pouczenie :

Na niniejszą uchwałę w zakresie pkt. 1 przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w terminie 30 dni od daty doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Daniel Jurewicz