

Uchwała Nr 257/g257/P/19
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku
z dnia 21 listopada 2019 r.

Działając 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 (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 2137), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 506 z późn. zm.), art. 17 i art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.), art. 28 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.) – Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr 96/XIV/2019 Rady Gminy Przechlewo z dnia 29 października 2019 r. w sprawie opłaty miejscowej

orzeka nieważność badanej uchwały w części:

- § 3 ust. 2,
- § 3 ust. 4 w zakresie słów: „i terminowo odprowadzonych”.

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2019 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr 96/XIV/2019 Rady Gminy Przechlewo z dnia 29 października 2019 r. w sprawie opłaty miejscowej, zaś w dniu 21 listopada 2019 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Badaną uchwałą Rada Gminy Przechlewo wprowadziła opłaty opłatę miejscową i ustaliła jej dzienną stawkę w wysokości 2,30 zł za każdą rozpoczętą dobę pobytu.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

W § 3 ust. 2 badanej uchwały Rada Gminy postanowiła, że: *"Inkasentami opłaty miejscowej są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, gospodarstwa agroturystyczne, campingi, domy letniskowe oraz inne podobne obiekty położone na terenie miejscowości, o których mowa w § 1."*

Badając powyższą uchwałę Kolegium tut. Izby stwierdziło, że zapis § 3 ust. 2 badanej uchwały w sposób istotny narusza art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z ww. art. 19 pkt 2 ustawy rada gminy może zarządzić pobór m.in. opłaty miejscowej w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, o których mowa w art. 17 ust. 1 ww. ustawy, zobowiązanych do uiszczenia opłaty miejscowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej.

Przepis art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje zatem, że do rady gminy należy, między innymi, uprawnienie do określania inkasentów. Czynność określania inkasentów przez radę może nastąpić poprzez np.: wymienienie imion i nazwisk, opis pełnionych przez daną osobę funkcji czy zajmowanych stanowisk.

Natomiast w zapisie przyjętym w § 3 ust. 2 badanej uchwały Rada Gminy Przechlewo poprzez określenie, że: *"inkasentami opłaty miejscowej są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, gospodarstwa agroturystyczne, campingi, domy letniskowe oraz inne podobne obiekty położone na terenie miejscowości"* nie wskazała konkretnych podmiotów, które będą pełnić funkcję inkasenta. Zdaniem Kolegium określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu.

Zatem określenie inkasenta w sposób przyjęty w § 3 ust. 2 badanej uchwały nie wypełnia wymogów art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W rozpatrywanej sytuacji wskazanie bliżej nieokreślonego podmiotu jako inkasenta dowodzi, że organ stanowiący nie określił precyzyjnie konkretnego inkasenta, zgodnie z dyspozycją cytowanych przepisów. Określenie inkasentów powinno nastąpić w uchwale organu stanowiącego w sposób na tyle precyzyjny, aby nie było wątpliwości, na kogo ten obowiązek został nałożony. Inkasent nie może być abstrakcyjnym, nieokreślonym jednoznacznie podmiotem zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika.

Dodatkowo Kolegium tut. Izby zauważa, że w przypadku zarządzenia poboru opłaty miejscowej, wyznaczenie inkasenta i określenie wysokości jego wynagrodzenia należy do wyłącznej kompetencji rady gminy i nie może być przekazywane innym organom, co wynika wprost z art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Czynność określenia inkasentów przez radę jest aktem jednostronnym i powinna nastąpić poprzez wyznaczenie konkretnych podmiotów przez wymienienie ich z nazwy lub z imienia i nazwiska. Na mocy uchwały pomiędzy gminą a inkasentem nawiązuje się stosunek publicznoprawny, który jest skuteczny i stanowi podstawę do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 ustawy Ordynacja podatkowa. Inkasent jest zobowiązany do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zatem źródłem nawiązywanego stosunku prawnego z inkasentem jest w tym przypadku uchwała organu stanowiącego gminy, a nie będąca jej następstwem, mająca czysto "techniczny" charakter, ewentualna umowa z określoną osobą wyznaczoną przez podmiot ustanowiony przez Radę Gminy w niniejszej uchwale.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 września 2018 r. (sygn. akt II FSK 2184/18) uznał w szczególności, że wyznaczenie inkasenta opłaty miejscowej poprzez odniesienie się przykładowo do osób prowadzących ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty czy kwatery - jest prawnie wadliwe.

Zatem wyznaczenie przez Radę Gminy Przechlewo do pobierania opłaty miejscowej osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, zgodnie z zapisami w § 3 ust. 2 badanej uchwały, jest sprzeczne z wyżej cytowanymi przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponadto w § 3 ust. 4 badanej uchwały Rada Gminy postanowiła, że: *"Inkasentom opłaty miejscowej przysługuje wynagrodzenie w wysokości 20 % zainkasowanych i terminowo odprowadzonych opłat."*

Analizując postanowienie Rady Gminy Przechlewo zawarte w § 3 ust. 4 badanej uchwały Kolegium tut. Izby uznało, że zapis o treści: "*i terminowo odprowadzanych opłat*" narusza w sposób istotny przepis art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z ww. art. 19 pkt 2 ustawy rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór opłat określonych w ustawie w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także wprowadzić obowiązek prowadzenia ewidencji osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych oraz określić zakres danych zawartych w ewidencji.

Zatem, w ocenie Kolegium tut. Izby, zapis § 3 ust. 4 badanej uchwały zobowiązujący inkasentów do spełnienia określonych warunków ustalony został z przekroczeniem kompetencji określonych ww. przepisami prawa, ponieważ takich możliwości dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego ustawodawca w nich nie przewidział. Ustawodawca jednoznacznie określił kompetencje organu stanowiącego w przypadku woli rady w zakresie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa i ograniczył je do następujących elementów: wyznaczenie inkasentów, określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso, wprowadzenie obowiązków prowadzenia ewidencji oraz określenie zakresu danych zawartych w ewidencji.

Takie zadania dla rady gminy nie zostały również 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 może ustalać wynagrodzenie dla inkasentów z tytułu poboru podatków i opłat stanowiących dochody budżetu gminy.

Z istoty ww. regulacji wynika więc, że nie ma podstawy prawnej dla rady gminy do stanowienia w drodze uchwały regulacji w kwestionowanym zakresie, tj. ustalania konieczności spełnienia określonych czynności lub warunków. Zatem powyższe regulacje § 3 ust. 4 badanej uchwały zostały dokonane z przekroczeniem kompetencji określonych przepisami art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z ww. art. 28 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa.

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, między innymi, że jeżeli katalog spraw, w zakresie których ustawodawca upoważnił radę gminy do określenia szczegółowych zasad postępowania, jest zamknięty, to rada ta 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.

Z kierunkiem niniejszego rozstrzygnięcia korespondują również normy wynikające z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78 poz. 483 z późn. zm.) w zw. z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym.

Zgodnie bowiem z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Wywiedziona z przepisu prawa norma prawna jest podstawą dla działania upoważnionego w tym przepisie organu, a więc każde działanie władzy publicznej musi znajdować umocowanie w przepisach prawa upoważniających do podjęcia danego aktu prawnego. Z kolei art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym stanowi o tym, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat, jednakże organ stanowiący ma to czynić w granicach określonych w ustawach.

W ocenie Kolegium tut. Izby w odniesieniu do stwierdzonych uchybień w badanej uchwale wystąpiły przesłanki do orzeczenia jej nieważności w podanym zakresie przedmiotowym.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 stycznia 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1045/18) podkreślono, że: "Jeżeli prawo miałoby zostać w widoczny sposób zdeformowane przez utrzymanie w mocy aktu prawa miejscowego niezgodnego z prawem, to wówczas należałoby uznać, że dochodzi do istotnego naruszenia prawa.". Z orzecznictwa sądowego wynika bowiem, że nieważność powoduje jedynie istotne naruszenie prawa, przy czym może zostać ona stwierdzona tylko wobec uchybień, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym.

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Gdańsku