

Uchwała nr 67/2015
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 26 sierpnia 2015 r.

**w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Gminy Janowice Wielkie nr IX/43/2015
z dnia 23 lipca 2015 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa,
wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1113 i z 2013 r. poz. 1646) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

stwierdza nieważność

uchwały Rady Gminy Janowice Wielkie nr IX/43/2015 z dnia 23 lipca 2015 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso, wobec istotnego naruszenia art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.) w związku z art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1381, z późn. zm.), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 465), art. 6 ust. 12 i art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.), z powodu zamieszczenia w niej regulacji przekraczających zakres delegacji ustawowej dla rady gminy do stanowienia prawa miejscowego w sprawach podatków.

Uzasadnienie

Uchwała Rady Gminy Janowice Wielkie nr IX/43/2015 z dnia 23 lipca 2015 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, Zespołu w Jeleniej Górze, w dniu 31 lipca 2015 roku.

Badając przedmiotową uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu stwierdziło, co następuje:

Rada Gminy Janowice Wielkie, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.), art. 6 ust. 12 i art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.), art. 6b i 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1381, z późn. zm.) oraz art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 465), zarządziła pobór od osób fizycznych podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości a także łącznego zobowiązania pieniężnego, opłaty od posiadania psa i opłaty targowej w drodze inkasa (§ 1), wyznaczyła inkasentów (§ 2) i określiła wynagrodzenie za inkaso (§ 5 ust. 1 i 2).

Niezależnie od powyższego Rada Gminy Janowice Wielkie określiła „właściwość” inkasentów do poboru poszczególnych podatków i opłat w drodze inkasa w zależności od miejsca zamieszkania podatnika, zlokalizowania przedmiotu opodatkowania bądź miejsca „realizowania” czynności podlegającej opłacie (§ 3). Rada postanowiła także o pobieraniu podatku dochodowego od należnego inkasentom wynagrodzenia (§ 5 ust. 3) oraz ustaliła termin „rozliczenia inkasenta” (§ 6 ust. 2) w terminie 7 dni od dnia, w którym inkasent odprowadzi pobrane podatki i opłaty na rachunek bankowy Urzędu Gminy w Janowicach Wielkich. Ponadto w § 4 uchwały Rada Gminy postanowiła, że „inkasent traci prawo do ściągania należności określonych w § 1 z chwilą zaprzestania sprawowania funkcji sołtysa”.

Badana uchwała, będąca aktem ogólnym, zawierającym rozstrzygnięcia generalne, kierowane do nieokreślonego adresata, jest aktem prawa miejscowego. Zgodnie z art. 94 Konstytucji RP, 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 w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisami rangi ustawowej zawierającymi upoważnienia dla rady gminy do uchwalenia aktu prawa miejscowego w sprawie inkasa podatków są przepisy:

- art. 6b ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że rada gminy może zarządzić pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso,

- art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym, który stanowi, że rada gminy 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. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący, że rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór tych opłat (targowa, miejscowa, od psów) w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Powołane przepisy upoważniają radę gminy do podjęcia uchwały wyłącznie w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych wymienionych podatków i opłat w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Przepisy te nie wyposażają natomiast rady gminy w prawo do stanowienia dodatkowych uregulowań w przedmiocie określania właściwości inkasentów, zasad wypłaty wynagrodzenia, w tym określania terminu wypłaty inkasentom wynagrodzenia za inkaso i pomniejszania tego wynagrodzenia o należny podatek dochodowy.

Nie znajduje także podstawy prawnej unormowanie zawarte w § 1 pkt 4 badanej uchwały. 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 zatem 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).

Powołane regulacje § 1 pkt 4, § 3, § 4, § 5 ust. 3 i § 6 ust. 2 uchwały w sposób istotny naruszają prawo, wykraczają bowiem poza zakres delegacji ustawowej dla rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków. Zgodnie z ukształtowanym orzecnictwem sądowo-administracyjnym, do rodzajów naruszeń przepisów prawa skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek organizacyjnych (lub jej części) należy zaliczyć naruszenie przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z dnia 11 lutego 1998 r., II SA/Wr 1459/97). Zawarcie w akcie prawa miejscowego przepisów, które wykraczają poza przyznaną organowi stanowiącemu kompetencję uchwałodawczą, narusza bowiem konstytucyjną zasadę legalizmu (art. 7 Konstytucji RP), zobowiązującą organy władzy publicznej do działania na podstawie i w granicach prawa.

Niezależnie od powyższego, Kolegium wskazuje, że regulacje zawarte w § 5 badanej uchwały, ustalające wysokość wynagrodzenia inkasenta, są niespójne i niejednoznaczne. I tak, w sołectwie

Janowice Wielkie (§ 5 pkt 1) ustala się wynagrodzenie w wysokości 6%, bez podania podstawy jego obliczenia, a w pozostałych sołectwach — w wysokości 7% od uzyskanych przez inkasenta kwot należności określonych w § 1 pkt 1–4. W punkcie 2 § 5 ustala się wysokość wynagrodzenia inkasenta we wszystkich sołectwach Gminy Janowice Wielkie w wysokości 20% od uzyskanych przez inkasenta kwot należności określonych w § 1 pkt 6. Nie ustala się natomiast wynagrodzenia od pobranej opłaty od posiadania psa. Przyjęty w punkcie 1 § 5 uchwały zapis może zatem budzić wątpliwości co do sposobu ustalania wynagrodzenia inkasenta.

Jak już wskazano, objęta nadzorem uchwała jest aktem prawa miejscowego. Stosownie do przepisów § 142 ust. 2 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908) akty prawa miejscowego są stanowione przez sejmik województwa, radę lub zarząd powiatu oraz radę lub zarząd gminy na podstawie przepisów upoważniających zamieszczonych w ustawach dotyczących odpowiednich samorządów terytorialnych albo w innych ustawach. Zgodnie z § 143 załącznika do rozporządzenia, do aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale VI, z wyjątkiem § 141, w dziale V, z wyjątkiem § 132, w dziale II oraz w dziale I rozdziały 2–7, a do przepisów porządkowych — również w dziale I rozdział 9, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej. Kolegium stwierdza, że zasady tworzenia prawa miejscowego określone powołanymi przepisami nie zostały uwzględnione w trakcie tworzenia badanej uchwały.

Kolegium wskazuje na błędne postanowienia § 7 uchwały, zawierające przepisy uchylające. Przepisy te nie odpowiadają wymogom określonym w rozdziale 6 działu I „Układ i postanowienia przepisów końcowych” załącznika do rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej. Rada gminy w punktach 2–4 i 6–7 § 7 postanowiła o utracie mocy uchwał zmieniających pierwotnie przyjęte teksty uchwał. Przepisy zmieniające mają charakter jednorazowy, a ich normatywny skutek wyczerpuje się w momencie ich wejścia w życie w postaci zmian, których one dokonują. Z tego względu ich uchylanie lub zmienianie po dniu ich wejścia w życie jest bezprzedmiotowe. Jeśli pierwotnie przyjęty tekst uchwały był zmieniany, uchyla się taką wersję aktu, która uwzględnia wprowadzone wcześniej zmiany. Ponadto niezrozumiałe jest eliminowanie z obrotu prawnego uchwał zmieniających uchwałę Rady Gminy Janowice Wielkie nr XI/39/2007 z dnia 31 lipca 2007 r. w sprawie wysokości opłaty targowej i jej inkasa (punkty 3, 4 i 6), podczas gdy w uchwale pierwotnej uchyla się jedynie część regulacji w niej zawartych (§ 2 i 3).

Kolegium zwraca ponadto uwagę, że uchwały wymienione w punktach 2–7 § 7 badanej uchwały nie były przedłożone przez wójta do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, do czego obligują przepisy art. 90 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1113 i z 2013 r. poz. 1646).

Biorąc pod uwagę zakres stwierdzonych istotnych naruszeń prawa oraz niejednoznacznych postanowień zawartych w badanej uchwale, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej orzekło jak w sentencji uchwały. Pozostawienie przedmiotowej uchwały w obrocie prawnym stałoby bowiem w sprzeczności z zasadami jasności, przejrzystości oraz jednoznaczności stanowionego prawa miejscowego.

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Janowice Wielkie przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Świętego Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, w terminie 30 dni od daty doręczenia uchwały.

Zastępca Przewodniczącego Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Marek Głód