

Uchwała nr 34/2015
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 31 marca 2015 r.

**w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały nr V/30/15 Rady Gminy Gromadka
z dnia 25 lutego 2015 r. w sprawie poboru w drodze inkasa podatku od nieruchomości,
podatku rolnego, podatku leśnego oraz wysokości wynagrodzeń za inkaso
i innych wynagrodzeń dla inkasentów**

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

§ 1 ust. 2, § 4 i § 5 uchwały nr V/30/15 Rady Gminy Gromadka z dnia 25 lutego 2015 r. w sprawie poboru w drodze inkasa podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego oraz wysokości wynagrodzeń za inkaso i innych wynagrodzeń dla inkasentów — wobec istotnego naruszenia 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 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.).

Uzasadnienie

Uchwała nr V/30/15 Rady Gminy Gromadka z dnia 25 lutego 2015 r. w sprawie poboru w drodze inkasa podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego oraz wysokości wynagrodzeń za inkaso i innych wynagrodzeń dla inkasentów wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu — Zespołu w Legnicy — 5 marca 2015 roku.

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

Przedmiotową uchwałą Rada Gminy Gromadka, 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. 9 i art. 28 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) w związku z art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.), art. 6b 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 w drodze inkasa (§ 1 ust. 1), wyznaczyła inkasentów (§ 2) i określiła ich wynagrodzenie za inkaso (§ 3).

W § 1 ust. 2, § 4 i § 5 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. Inkasentom przysługuje dodatkowe wynagrodzenie za doręczenie nakazu płatniczego w wysokości 1,50 zł za każdy doręczony nakaz.

§ 5. Wypłata wynagrodzenia, o którym mowa w § 3 i 4 dokonywana będzie w terminie dwóch tygodni po rozliczeniu każdej raty podatku.”.

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. 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, ale wyłącznie w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisami rangi ustawowej zawierającymi upoważnienia dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie inkasa podatków są powołane w podstawie prawnej uchwały przepisy:

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

- art. 28 § 4 ustawy — Ordynacja podatkowa, który stanowi, że rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa.

Powołane przepisy upoważniają radę gminy do podjęcia uchwały wyłącznie w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych wymienionych podatków 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 wynagrodzenia inkasentów za doręczanie nakazów płatniczych (decyzji) lub określania terminu wypłaty inkasentom wynagrodzenia za inkaso.

Nie znajduje podstawy prawnej także unormowanie zawarte w § 1 ust. 2 badanej uchwały. Zgodnie z art 6c ust. 1 ustawy 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 ustalane, na podstawie powołanego przepisu, w jednym nakazie płatniczym (jednej decyzji podatkowej).

W ocenie Kolegium, powołane regulacje § 1 ust. 2, § 4 i § 5 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 orzecznictwem sądowoadministracyjnym, do rodzajów naruszeń przepisów prawa skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego (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.

W § 8 uchwały Rada Gminy Gromadka postanowiła, że uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego z mocą obowiązującą od 1 marca 2015 roku. Uchwała nr V/30/15 została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego z dnia 4 marca 2015 r. poz. 904 i zgodnie z treścią § 8 weszła w życie 19 marca 2015 r., z mocą od 1 marca 2015 r., a zatem nie tylko bez okresu *vacatio legis* wymaganego dla aktów normatywnych, ale z mocą przed dniem jej publikacji.

Do uchwał będących aktami prawa miejscowego ma zastosowanie ogólna zasada wynikająca z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172, z późn. zm.), zgodnie z którą akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym (art. 4 ust. 2 ustawy). Przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie (art. 5 ustawy). Moc wsteczna może zostać nadana, jeśli nie nakłada na obywateli obowiązku czy nie pozbawia ich uprawnień.

Oceniając przedstawiony stan prawny i faktyczny, Kolegium podziela pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, wyrażony w wyroku z dnia 28 marca 2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1539/11), że zasadą demokratycznego państwa prawnego, w rozumieniu art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych aktów prawnych, jest nieobarczanie obywateli skutkami zaniedbań organów władzy publicznej lub też jej przedstawicieli (funkcjonariuszy publicznych) przy stanowieniu i stosowaniu prawa. Rezultatem stwierdzenia nieważności uchwały Rady Gminy Gromadka (lub części § 8 tej uchwały w zakresie słów „z mocą obowiązującą od 1 marca 2015 r.”) byłby bowiem formalny obowiązek zwrotu podatnikom kwot pobranych (przed 19 marca 2015 r.) przez inkasentów wyznaczonych przedmiotową uchwałą oraz naliczanie odsetek za zwłokę przy ponownych wpłatach (czy to bezpośrednio do gminy czy to poprzez działających, już legalnie, inkasentów). Skutki niewłaściwego określenia mocy obowiązującej uchwały ponieśliby przede wszystkim podatnicy, w postaci zamieszania przy zwracaniu i ponownej zapłacie podatku, a także przy konieczności zapłaty odsetek za zwłokę. Zgodnie z interpretacją „zasady demokratycznego państwa prawnego” przez Trybunał Konstytucyjny (m.in. w wyrokach z dnia 24 października 2000 r. K 12/00 i z dnia 7 lutego 2001 r. K 27/00), demokratyczne państwo prawne wymaga poszanowania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Wyraża się ona w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny.

Biorąc pod uwagę powyższe, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu orzekło jak w sentencji uchwały.

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Gromadka 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.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus