

Uchwała Nr 233/p214/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. 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, art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm), art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) oraz § 44 ust. 1 i § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr X/184/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Sopotu opłaty uzdrowiskowej oraz ustalenia wysokości stawek i zasad jej poboru

orzeka nieważność:

- 1) § 3 ust. 2 badanej uchwały w zakresie słów: "osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej",**
- 2) § 3 ust. 3 badanej uchwały,**
- 3) § 3 ust. 6 badanej uchwały w zakresie słów: "a w miesiącu grudniu do dnia 31 tego miesiąca",**
- 4) § 3 ust. 7 badanej uchwały w zakresie słów: ", wypłacane przez Urząd Miasta Sopotu w terminie 14 dni po przedstawieniu rozliczenia z pobranych i wpłaconych opłat oraz wystawieniu rachunku lub faktury",**
- 5) § 6 badanej uchwały w zakresie słów: „po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą”,**
- 6) części załącznika do badanej uchwały w zakresie wykazu obiektów zobowiązanych do poboru opłaty uzdrowiskowej na terenie miasta Sopotu w zakresie pozycji: 6, 9, 12-14, 17, 19-20, 23-25, 28, 30, 32-33, 35-36, 38-39, 41-45, 50-51, 55-56, 58, 61, 63, 77-78, 84, 87, 90, 92, 98-99, 104-105, 110-111, 116-117, 129-131, 136, 142, 146-150, 152, 157-159, 166, 169-171, 173-180, 182-184, 188-189, 192-193, 196-197, 200, 204-208, 215, 224-225, 227-230, 237, 240-243, 246-249, 258-259, 261-262, 264-265, 267, 269, 271-272, 275-276, 278-280, 282-302, 306, 309, 311-312, 314, 318, 332, 335-336, 351, 353, 356, 367, 371, 374, 377, 388, 393, 396, 398-399, 416, 424, 428-429, 431-432, 434, 437, 450-451, 454, 457-459, 462-463, 466-468, 470, 470, 472, 475, 477, 491, 493, 500-501, 506, 513-514, 516, 518, 520, 525, 528-529, 534, 540-541, 543, 546-547, 549, 553, 556-557, 559, 561, 565, 568, 570-571, 574-576, 581-584, 586, 588, 606, 610-611, 613, 621-622, 624-626, 628, 630, 633-635, 640-642, 651, 653-654, 669.**

UZASADNIENIE

W dniu 29 października 2019 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr X/184/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Sopotu opłaty uzdrowiskowej oraz ustalenia wysokości stawek i zasad jej poboru, zaś w dniu 21 listopada 2019 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Badaną uchwałą Rada Miasta Sopotu wprowadziła na terenie miasta opłatę uzdrowiskową i ustaliła jej dzienną stawkę w wysokości 4,45 zł za każdą rozpoczętą dobę pobytu.

Analiza treści powyższej uchwały wskazała, że jest ona obciążona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

W § 3 ust. 2 i 3 badanej uchwały Rada Miasta postanowiła, że:

"2. Na inkasentów opłaty uzdrowiskowej zobowiązanych do jej poboru wyznacza się osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, osoby fizyczne wskazane w załączniku Nr 1.

3. Do poboru w drodze inkasa wyznacza się również osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nie wymienione w załączniku Nr 1, które świadczą usługi podlegające obowiązkowi uiszczenia opłaty uzdrowiskowej na terenie miasta Sopotu."

Dodatkowo w załączniku Nr 1 do badanej uchwały Rada Miasta Sopotu zamieściła "Wykaz obiektów zobowiązanych do poboru opłaty uzdrowiskowej na terenie miasta Sopotu" zawierający 671 pozycji. Wśród nich ujęto zarówno osoby oznaczone z imienia i nazwiska, jak również inne podmioty, o zróżnicowanym statusie prawnym, w tym spółki prawa handlowego.

Badając powyższą uchwałę Kolegium Izby stwierdziło, że określenie w § 3 ust. 2 i ust. 3 treści badanej uchwały inkasentów, a także wskazanie (w części załącznika Nr 1 do badanej uchwały) podmiotów zobowiązanych do poboru powyższej opłaty w drodze inkasa, bez precyzyjnego określenia, na kogo taki obowiązek został nałożony, w sposób istotny narusza art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z ww. art. 19 pkt 2 ww. ustawy rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór opłat określonych w ustawie (w tym opłaty uzdrowiskowej wskazanej w art. 17 ust. 1a tej ustawy) w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także może wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, o których mowa w art. 17 ust. 1 ww. ustawy, zobowiązanych do uiszczania opłaty uzdrowiskowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty uzdrowiskowej.

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 zapisach przyjętych w § 3 ust. 2 i ust. 3 badanej uchwały Rada Miasta Sopotu określiła, że na inkasentów opłaty uzdrowiskowej zobowiązanych do jej poboru wyznacza się osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wskazane w załączniku Nr 1, a także osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nie wymienione w załączniku Nr 1, a świadczące usługi podlegające

obowiązkowi uiszczenia takiej opłaty. Zdaniem Kolegium tut. Izby określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu. Inkasent nie może być abstrakcyjnym, nieokreślonym jednoznacznie podmiotem zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Realizacja uprawnień Rady Miasta Sopotu, wynikającego z ww. przepisu, powinna nastąpić poprzez określenie inkasentów w formie uchwały, która wskazuje cechy indywidualizujące inkasentów w sposób na tyle precyzyjny, aby nie budziło wątpliwości, na kogo obowiązek ten został nałożony.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2018 r. (sygn. akt II FSK 2184/18) wskazano m.in., że inkasent nie może być abstrakcyjnym, nieokreślonym jednoznacznie podmiotem zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Podkreślono również, że: *Wyznaczenie inkasenta należy do wyłącznej kompetencji rady gminy i nie może być przez nią przenoszone na inne podmioty, w tym na pozostałe, upoważnione przez nią organy.* Na uwagę zasługuje fakt, że w ww. wyroku zakwestionowano wyznaczenie inkasentów poprzez odniesienie się do osób kierujących hotelami, motelami, pensjonatami i innymi obiektami o przeznaczeniu turystycznym.

Także, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 22 maja 2013 roku (sygn. akt I SA/Bk 168/13) wskazano m.in., że: *Nieprecyzyjne sformułowanie bez indywidualnego określenia inkasenta nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, kto faktycznie jest inkasentem upoważnionym do poboru opłaty targowej.* W innym orzeczeniu ww. sądu (wyrok z dnia 3 kwietnia 2014 r.; sygn. akt I SA/Bk 26/14) podkreślono, że: *Realizacja uprawnień rady gminy w zakresie określenia inkasentów powinna nastąpić w uchwale w sposób na tyle precyzyjny, aby nie było wątpliwości na kogo ten obowiązek został nałożony.*

W kontekście podanych zapisów badanej uchwały, zdaniem Kolegium tut. Izby, szczególnie pomocne jest jednak stanowisko wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1058/19). W stanie faktycznym tej sprawy inkasentami zostały wyznaczone Straż Gminna i Urząd Gminy. Sąd uznał, że takie określenia inkasenta jest prawnie wadliwe. Jakkolwiek, orzeczenie to dotyczy legalności określenia inkasentów opłaty targowej, to zawarte tam stanowisko, w ocenie Kolegium tut. Izby, znajdzie również zastosowanie do wymogu określenia inkasentów opłaty miejscowej. W uzasadnieniu ww. orzeczenia m.in. wskazano, że: *W ocenie Sądu, użyte przez ustawodawcę w art. 19 pkt 1 i art. 19 pkt 2 u.p.o.l. pojęcia "określa", a także "zarządza" jednoznacznie wskazuje, że w wyłącznej gestii rady gminy w ramach przysługującego jej imperium i wynikającego z niego uznania, a więc niezależnie od czynników, które pośrednio rzutować mogą na tzw. realność określonego wynagrodzenia, pozostaje kwestia określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso. Status inkasenta zobowiązanego do poboru opłaty targowej powinien wynikać wprost z aktu prawa miejscowego, jakim jest uchwała rady gminy wydana na podstawie upoważnienia ustawowego. Tylko wtedy uchwała mieści się w ramach upoważnienia ustawowego precyzyjnie określonych w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. i pełni funkcje gwarancyjne, związane z tym, że na podstawie treści tego aktu prawa miejscowego, wszystkie zainteresowane podmioty zobowiązane do przestrzegania tego prawa, mogą ustalić wszystkie nieokreślone ustawą kwestie istotne dla ich praw i obowiązków, w tym to, kto jest uprawniony do poboru daniny publicznej. Nieprecyzyjne sformułowanie bez indywidualnego określenia inkasenta nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, kto faktycznie jest inkasentem upoważnionym do poboru opłaty targowej. Realizacja uprawnień rady gminy w zakresie określenia*

inkasentów powinna nastąpić w uchwale w sposób na tyle precyzyjny, aby nie było wątpliwości na kogo ten obowiązek został nałożony. Powyższe prowadzi do wniosku, że obowiązkiem rady gminy jest takie określenie inkasentów w uchwale, aby podmioty zobowiązane do ponoszenia opłaty targowej mogły jednoznacznie ustalić (zidentyfikować) osobę inkasenta uprawnionego do poboru tej daniny.

Ponadto, Sąd zwrócił uwagę na bardzo istotną kwestię, otóż: (...) wskazywane przez Skarżącą w skardze przepisy art. 9 i art. 31 O.p. nie stanowią uzupełnienia delegacji ustawowej dla rady gminy wynikającej z art. 19 pkt 2 u.p.o.l. Wskazany przepis art. 19 pkt 2 u.p.o.l. jednoznacznie nakłada na radę gminy powinność określenia inkasenta, a takim podmiotem może być jedynie ściśle oznaczona, zindywidualizowana osoba fizyczna. W tym kontekście, tj. specyfiki samorządowego prawa podatkowego, przywołane w skardze przepisy Ordynacji podatkowej nie mogą być argumentem dla realizacji upoważnienia ustawowego z ww. art. 19 pkt 2 u.p.o.l., co nie wyklucza ich stosowania w odniesieniu do poboru innych danin publicznych o powszechnym charakterze. Sąd zwrócił również uwagę na argumenty natury wykładni prawnej systemowej i historycznej, które przemawiają za wadliwością wyznaczenia w ww. sposób inkasentów. Zaakcentował bowiem, że: (...) zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej i wewnętrznej oraz historycznej również potwierdza słuszność stanowiska organu nadzoru. Wskazać należy, że jedynie w przepisie art. 6 ust. 8a u.p.o.l. ustawodawca odwołuje się do Ordynacji podatkowej. W żadnym innym przepisie u.p.o.l. nie zawarto zapisów wskazujących na stosowanie - choćby odpowiednio - Ordynacji podatkowej. Takie rozwiązania funkcjonują m.in. w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.). Zauważyć również należy, że u.p.o.l. weszła w życie na kilka lat wcześniej od ustawy Ordynacja podatkowa, czyli jeszcze przed wprowadzeniem m.in. regulacji dotyczących statusu prawnego inkasenta. Takie historyczne uwarunkowania dają podstawy do wniosku, że już od 1991 r. art. 19 pkt 2 u.p.o.l. stanowił wyłączne i samodzielne upoważnienie ustawowe dla należytego określenia inkasenta w sposób określony w rozstrzygnięciu nadzorczym.

Dodatkowo Kolegium tut. Izby zauważa, że w przypadku zarządzenia poboru opłat (w tym uzdrowiskowej), 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 przykładowo, przez wymienienie ich 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 z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Inkasent jest zobowiązany do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. A 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 Miasta w niniejszej uchwale. Płynie z tego wniosek, że określenie czy też wyznaczenie inkasenta może dotyczyć jedynie wskazanej w sposób konkretny osoby (Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 2 lutego 2017 r. sygn. III AUa 247/15).

W ocenie Kolegium tut. Izby wszechstronna analiza prawna ww. regulacji prawnych ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Ordynacja podatkowa, w świetle ww. orzecznictwa

sądowego, nie pozostawia żadnych wątpliwości, że badana uchwała, w zakresie, w jakim nie określono inkasentów w sposób zindywidualizowany poprzez odniesienie się przykładowo do: imion i nazwisk, opisu pełnionych przez daną osobę funkcji czy zajmowanych stanowisk, narusza w sposób istotny ww. art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zatem, w ocenie Kolegium tut. Izby, określenie inkasenta w § 3 ust. 2 i ust. 3 badanej uchwały, a także wyznaczenie (w załączniku nr 1 do powyższej uchwały) przez Radę Miasta Sopotu do pobierania opłaty uzdrowskiej podmiotów, w sposób opisany w badanej uchwale, nie wypełnia wymogów art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W szczególności nie można przypisać statusu inkasenta m.in. spółkom prawa handlowego, spółkom cywilnym, Sądowi Rejonowemu w Sopocie czy Sopotckiej Organizacji Turystycznej.

Ponadto, w ocenie Kolegium tut. Izby, na uwagę zasługuje fakt, że w przypadku osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej możliwe byłoby określenie inkasenta, przykładowo, poprzez odniesienie się do osoby uprawnionej bądź upoważnionej do reprezentowania wskazanego podmiotu. Zastosowanie tego typu rozwiązania legislacyjnego, w ocenie Kolegium tut. Izby, pozwoliłoby na właściwe zrealizowanie przez Radę Miasta delegacji ustawowej z ww. art. 19 pkt 2 ustawy.

W ocenie Kolegium tut. Izby nie spełniają również wymogu określenia inkasenta zapisy zawarte w załączniku do badanej uchwały, w których, co prawda, podano oznaczenie w postaci imienia i nazwiska, lecz w powiązaniu z innymi oznaczeniami słownymi wskazującymi na prowadzenie działalności gospodarczej przez takie osoby. Dotyczy to przykładowo takich podmiotów jak: WRNK Design Krzesimir Ciura, Wigwam Anna Gajzler, Sanhaus Jarosław Ziótek, KOI Radosław Irga. Tego typu podmioty podlegają wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, co wynika z art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1291). Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że niekoniecznie wskazane podmioty muszą prowadzić działalność gospodarczą w formie jednoosobowej. Mogą bowiem posiadać status pracodawców i zatrudniać pracowników. W takich zaś okolicznościach, w ocenie Kolegium tut. Izby, użycie na określenie inkasentów ww. sformułowań może pośrednio prowadzić do przeniesienia kompetencji do wyznaczenia inkasenta na te właśnie podmioty - w stosunku do ich pracowników, czy innych osób świadczących na ich rzecz pracę w oparciu o umowy cywilnoprawne. Mając na względzie kompleksową ocenę przyjętej metody legislacyjnej, w ocenie Kolegium tut. Izby, ww. zapisy zawarte w załączniku do badanej uchwały, a odwołujące się do oznaczenia podmiotu w postaci imienia i nazwiska wraz z podaniem nazwy firmy, nie spełniają wymogu nałożonego na organ stanowiący w art. 19 pkt 2 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Niezależnie od powyższego Kolegium tut. Izby wskazuje, że wyznaczenie niektórych z podmiotów wymienionych w załączniku do badanej uchwały jest wadliwe również z tej przyczyny, że w ogóle nie mogą one posiadać statusu inkasenta w rozumieniu ww. przepisów. Dotyczy to podmiotów o zróżnicowanym statusie prawnym, do których należy zaliczyć m.in. Komendę Miejską Państwowej Straży Pożarnej czy Sąd Rejonowy w Sopocie. Należy zwrócić uwagę na fakt, że skoro każdy z ww. przykładowo wymienionych podmiotów powołany został do wykonywania określonych ustawowo zadań, to nakładanie na te jednostki obowiązków niezwiązanych z tak określonymi zadaniami - wykraczających poza ustawowe uregulowania dotyczące ich funkcjonowania, stanowi o dodatkowej przesłance uzasadniającej naruszenie ww. art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach

lokalnych. Kolegium tut. Izby podziela bowiem stanowisko zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2015 r. (sygn. akt I SA/Gl 800/14) gdzie m.in. wskazano, że: *Uchwała wyznaczająca inkasenta jako akt prawa miejscowego nie może bowiem rozszerzać czy modyfikować przepisów rangi ustawowej w zakresie obowiązków przepisami tymi określonych.* Zwrócono w tym orzeczeniu również na uwagę, że: *Uchwała rady gminy o określeniu inkasenta stanowi element obowiązującego porządku prawnego co oznacza, że uchwała taka powinna pozostawać w zgodzie z tym porządkiem a to wyłącza możliwość pełnej dowolności w tym zakresie.* W ocenie Kolegium tut. Izby powyższa koncepcja interpretacyjna uniemożliwia zarówno przyznanie statusu inkasenta - ww. przykładowo podmiotom prawa publicznego, jak i ewentualnie osobom wyznaczonym w ich imieniu na inkasentów. Z powyższych przyczyn, Rada Miasta Sopotu, przy wyznaczaniu inkasentów, winna mieć na względzie również ograniczenia natury systemowej, które nie pozwalają na całkowitą dowolność w kształtowaniu zapisów uchwały dotyczących inkasentów.

Ponadto w § 3 ust. 6 badanej uchwały Rada Miasta postanowiła, że: *"Inkasenci opłaty winni dokonywać wpłaty pobranej opłaty na konto Urzędu Miasta Sopotu nr 84 1160 2202 0000 0000 6194 7954 do dnia 5 miesiąca następującego po miesiącu, którego opłata i rozliczenie dotyczy a w miesiącu grudniu do dnia 31 tego miesiąca."*

Analizując postanowienie Rady Miasta zawarte w § 3 ust. 6 badanej uchwały Kolegium tut. Izby uznało, że zapis o treści *"a w miesiącu grudniu do dnia 31 tego miesiąca"* narusza w sposób istotny przepis 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 właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy, przy czym w rozumieniu art. 3 pkt 3 lit. c ww. ustawy, podatkami są także opłaty. Z unormowania tego wynika zatem, że w przypadku podatków i opłat terminem wpłaty opłaty pobranej przez inkasenta jest dzień następujący po ostatnim dniu terminu określonego przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast do wyłącznej właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy ewentualne ustalenie późniejszego niż określony w art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa terminu wpłaty. Tymczasem ustalony przez Radę Miasta w § 3 ust. 6 termin wpłat przez inkasenta opłat *"do dnia 31 tego miesiąca"*, nie jest terminem późniejszym od określonego w art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, lecz terminem ustawowym - w przypadku pobrania opłaty w dniu 30 grudnia lub terminem wcześniejszym - w przypadku pobrania opłaty w dniu 31 grudnia.

Zatem, zgodnie z cytowanym wyżej przepisem, Rada Miasta Sopotu ma jedynie uprawnienie do wyznaczenia późniejszego terminu wpłaty dla inkasentów pobranych przez nich podatków i opłat.

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.

Dodatkowo w § 3 ust. 7 badanej uchwały Rada Miasta Sopotu postanowiła, że: *"Ustala się wynagrodzenie dla inkasentów w wysokości 10% pobranych opłat, wypłacane przez Urząd Miasta Sopotu w terminie 14 dni po przedstawieniu rozliczenia z pobranych i wpłaconych opłat oraz wystawieniu rachunku lub faktury. Za dzień zapłaty uznaje się dzień obciążenia rachunku bankowego zleceniodawcy."*

W ocenie Kolegium tut. Izby zapis § 3 ust. 7 przedmiotowej uchwały określający termin wypłaty wynagrodzenia z tytułu inkasa oraz uzależnienie jego wypłaty od przedstawienia rozliczenia z pobranych i wpłaconych opłat oraz wystawienia rachunku lub faktury, ustalony został z przekroczeniem kompetencji określonych przepisami art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W myśl ww. przepisu rada gminy może zarządzić opłat (w tym opłaty uzdrowiskowej) w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także może wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, zobowiązanych do uiszczania opłaty uzdrowiskowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego jej poboru.

Zatem, w ocenie Kolegium tut. Izby, zapis § 3 ust. 7 przedmiotowej uchwały określający termin rozliczenia wynagrodzenia, z tytułu inkasa w terminie 14 dni po przedstawieniu rozliczenia z pobranych i wpłaconych opłat oraz wystawieniu rachunku lub faktury, został ustanowiony z przekroczeniem kompetencji określonych ww. przepisami prawa, ponieważ takich możliwości dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego ustawodawca w nich nie przewidział. Zatem powyższe postanowienia § 3 ust. 7 badanej uchwały zostały podjęte 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.

Powyższa koncepcja interpretacyjna znajduje potwierdzenie w orzecznictwie nadzorczym regionalnych izb obrachunkowych. Przykładowo, w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 1 marca 2016 r. (Nr 84/2016) wskazano, że: *Przepis art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.) upoważnia radę gminy do określenia wyłącznie wysokości wynagrodzenia za inkaso, rada nie może zatem ustalać warunków jego wypłaty, w tym terminowego odprowadzenia zainkasowanych opłat, złożenia rozliczenia pobranej opłaty, wystawienia rachunku lub faktury, nie ma też kompetencji do określenia terminu wypłaty wynagrodzenia za inkaso.* Podobnie wskazano w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 14 grudnia 2015 r. (Nr 0102-547/15) gdzie m.in. wskazano, że: *Przepis art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.) uprawnia radę gminy jedynie do zarządzenia poboru opłaty targowej w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Przepis ten natomiast nie wyposaża rady gminy w prawo do stanowienia dodatkowych uregulowań w przedmiocie inkasa, takich jak warunkowanie wypłaty wynagrodzenia dla inkasentów od przedłożenia przez nich dokumentu w postaci rachunku lub faktury, czy też obligowania ich do wystawiania takich dokumentów.*

Z kolei, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 212/71) jednoznacznie podkreślono, że: (...) - *stanowienie przez radę*

gminy w zakresie terminu wypłaty wynagrodzenia za inkaso nie znajduje umocowania w powołanym art. 19 pkt 2 u.p.o.l. Uprawnienie w tym zakresie nie wynika z innych powszechnie obowiązujących przepisów prawa, a jak trafnie zwróciło uwagę RIO, powołując się na art. 7 Konstytucji R.P., organy władzy publicznej działają na podstawie prawa i w granicach prawa.

Dodatkowo, zdaniem Kolegium tut. Izby, do stanowienia ww. zapisów brak jest upoważnienia ustawowego w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), w tym w art. 28 § 4, w którym ustawodawca upoważnił m.in. radę gminy, jedynie do ustalenia wynagrodzenia dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody gminy.

Ponadto w § 6 badanej uchwały Rada Miasta Sopotu postanowiła, że: „*Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2020 r.*”.

W ocenie Kolegium tut. Izby powyższy zapis § 6 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Akty prawa miejscowego stanowione przez organ samorządu, a takimi aktami są m.in. uchwały mające charakter prawa miejscowego, podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym i wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z wyjątkiem przepisów porządkowych, 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 o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych).

Na kategorię charakteru przepisu art. 4 ust. 1 przywołanej ustawy, stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r. sygn. akt II GSK 632/10. Sąd stwierdził w nim, że przepis ten ma zastosowanie zarówno w przypadku, gdy dany akt nie zawiera postanowień dotyczących wejścia w życie aktu normatywnego, jak też wówczas, gdy wskazuje on termin wejścia w życie w sposób nieprawidłowy. W uzasadnieniu ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny przypomniał, iż obowiązek wprowadzenia *vacatio legis* do aktów normatywnych wynika z zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych czy ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzą się z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z cytowanych wyżej przepisów ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych wynika, że warunkiem wejścia w życie uchwały, stanowiącej akt prawa miejscowego, jest jej ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Zdaniem Kolegium Izby badana uchwała narusza również postanowienia § 44 ust. 1 i § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z uwagi na to, że § 6 uchwały zawiera dwie wykluczające się normy prawne.

Zgodnie z treścią § 44 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” uchwały wchodzi w życie w całości w jednym terminie, a § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Postanowienia te, zgodnie z § 143

załącznika do ww. rozporządzenia, mają zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego (uchwał jednostek samorządu terytorialnego).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. sygn. akt K 14/95 (publikacja: OTK 1995, nr 2, poz. 12) orzekł, że wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonego aktowi (przepisowi) normatywnemu, a przy dwu wykluczających się normach prawnych należy dać prymat normie, która jest zgodna z zasadami państwa prawnego.

Z powyższego wynika, że uchwała nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie - uzyskanie mocy obowiązującej oznacza wejście w życie uchwały.

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 miałooby 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

**DOKUMENT PODPISANY ELEKTRONICZNIE**

Typ dokumentu	Uchwała - rozstrzygnięcie w części
Tytuł dokumentu	orzeka nieważność:
Sygnatura	233/p214/P/19
Data dokumentu	2019-11-21
Data złożenia podpisu	2019-11-28 13:50:27
Osoba podpisująca	Luiza Budner - Iwanicka; RIO w Gdańsku
Wystawca certyfikatu	CN=CERTUM QCA, O=Asseco Data Systems S.A., C=PL, 2.5.4.5=Nr wpisu: 14
Identyfikator dokumentu	2426FAEB-7F51-4A3C-BA7D-5E3BB082A54F