



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia wtorek, 17 grudnia 2019 r.

Poz. 6076

Uchwała Nr 244/p212/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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr XIII/426/19 Rady Miasta Gdyni z dnia 23 października 2019 r. w sprawie opłaty miejscowej na terenie Miasta Gdyni

orzeka nieważność § 3 ust. 2 i ust. 5 badanej uchwały.

UZASADNIENIE

W dniu 28 października 2019 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr XIII/426/19 Rady Miasta Gdyni z dnia 23 października 2019 r. w sprawie opłaty miejscowej na terenie Miasta Gdyni, zaś w dniu 21 listopada 2019 r. była ona przedmiotem badania Kolegium tutejszej Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazała, że jest ona obarczona wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Badaną uchwałą Rada Miasta Gdyni wprowadziła opłatę miejscową od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w wysokości 2,31 zł.

W § 3 ust. 1 badanej uchwały Rada Miasta Gdyni zarządziła pobór opłaty miejscowej w drodze inkasa. Natomiast w § 3 ust. 2 postanowiła, że: *„Do poboru w drodze inkasa wyznacza się osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej prowadzące ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, apartamenty, wynajmujące domy letniskowe oraz inne podmioty, które świadczą usługi w zakresie pobytu i zakwaterowania osób fizycznych przebywających na terenie miasta Gdynia dłużej niż dobę w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych.”*.

Badając powyższą uchwałę Kolegium 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, w drodze uchwały, *może zarządzić pobór m. in. opłaty miejscowej 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, zobowiązanych do uiszczania 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 wyznaczenie konkretnych podmiotów, np.: przez wymienienie ich imion i nazwisk, opis pełnionych przez daną osobę funkcji czy zajmowanych stanowisk.

Natomiast w zapisie przyjętym w § 3 ust. 2 badanej uchwały Rada Miasta Gdyni poprzez określenie, że opłatę miejscową pobierają osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej prowadzące ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, apartamenty, wynajmujące domy letniskowe oraz inne podmioty, które świadczą usługi w zakresie pobytu i zakwaterowania osób fizycznych przebywających na terenie miasta Gdyni dłużej niż dobę w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych - nie wskazała konkretnych podmiotów, które będą pełnić funkcję inkasenta. Zdaniem Kolegium określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu.

Zatem określenie inkasenta dokonane 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 zacytowanego przepisu. 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 w drodze inkasa, 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 określania 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

między 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 (opłaty) 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 gminy w niniejszej uchwale. Płynie z tego wniosek, że określenie, czy też wyznaczenie inkasenta może dotyczyć jedynie wskazanej w sposób konkretny osoby (*vide*: wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 2 lutego 2017 r., sygn. III AUa 247/15).

Kluczowe znaczenie ma właściwe zinterpretowanie ustawowego upoważnienia z ww. art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie określenia inkasentów. Pomocne w tym względzie może być bogate orzecznictwo sądowo – administracyjne, które wyraźnie akcentuje konieczność jednoznacznego i precyzyjnego określenia inkasentów. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 września 2018 r. (sygn. akt II FSK 2184/18) wskazał, że: *Przepis ten (art. 19 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) należy odczytywać całościowo, biorąc pod uwagę zasadę realizacji tak opisanej w nim kompetencji Rady Gminy, która brzmi „uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej”. Inkasentem jest w myśl art. 9 OrdPU osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, status inkasenta zobowiązanego do poboru opłat powinien wynikać wprost z prawa miejscowego, jakim jest uchwała rady gminy wydana na podstawie upoważnienia ustawowego (art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym). Tylko imienne wskazanie poprzez podanie imienia i nazwiska osoby fizycznej lub nazwy osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej w sposób prawidłowy określa inkasenta. Inkasent nie może być abstrakcyjnym, nieokreślonym jednoznacznie podmiotem zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny uznał także, że "bez wątpienia określenie inkasenta (...) powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu (nazwisko i imię, nazwa osoby prawnej czy jednostki nieposiadającej osobowości prawnej) i w żadnym przypadku kompetencje określenia inkasentów nie mogą być scedowane na organy upoważnione przez radę gminy lub inne podmioty."* Natomiast w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Rz 368/10) wskazano, że: *Użyte przez ustawodawcę w art. 19 pkt 1 i art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) pojęcia "określa", a także "zarządza" jednoznacznie wskazują, 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. Z kolei, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 lutego 2013 r. (sygn. akt I SA/Gl 1297/12) podkreślono, że: 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 po pierwsze mieści się w ramach upoważnienia ustawowego precyzyjnie określonych w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia*

12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) i po drugie pełni funkcje gwarancyjne, związane z tym, że na podstawie jej treści, czyli treści aktu prawa miejscowego, uchwalonego i ogłoszonego w stosownym trybie, 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. Na uwagę zasługują również orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. W jednym z nich (wyrok z dnia 22 maja 2013 r.; 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.

Ponadto z korelacji ww. orzecznictwa sądowego wynika więc, że obowiązkiem rady gminy (miasta) jest takie określenie inkasentów w uchwale, aby podmioty zobowiązane do ponoszenia opłaty miejscowej mogły jednoznacznie ustalić (zidentyfikować) osobę inkasenta uprawnionego do poboru tej daniny. Stanowisko takie potwierdza również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 23 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1058/19 - niepublikowany). W ocenie Kolegium tut. Izby wymogu tego nie spełnia przypisanie statusu inkasenta osobie fizycznej, osobie prawnej i jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej prowadzącej ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, apartamenty, wynajmujące domy letniskowe oraz innym podmiotom, które świadczą usługi w zakresie pobytu i zakwaterowania osób fizycznych bez konkretnego wskazania nazw ww. podmiotów, dla których został wyznaczony inkasent, bowiem oczywistym jest, że w powszechnie przyjętym mniemaniu obywatela (mieszkańca gminy) – inkasent jest utożsamiany z konkretną osobą fizyczną, która dokonuje faktycznych czynności inkasa w jednoznacznie wskazanym obiekcie. W kontekście tak przyjętej konstrukcji prawnej, gdzie na inkasentów wyznacza się osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej należałoby wskazać, kto faktycznie jest inkasentem lub inkasentami w konkretnym ośrodku wypoczynkowym, hotelu, sanatorium, pensjonacie, kwaterze, apartamencie, domu letniskowym oraz innym podmiocie.

Zatem wyznaczenie przez Radę Miasta Gdyni do pobierania opłaty miejscowej podmiotów określonych w § 3 ust. 2 jest sprzeczne z wyżej cytowanymi przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponadto w treści § 3 ust. 5 badanej uchwały Rada Miasta Gdyni postanowiła, że: „Wynagrodzenie z tytułu wykonywanych czynności inkasent otrzyma na podstawie złożonego do Urzędu Miasta w Gdyni rozliczenia pobranej opłaty oraz wystawionego rachunku lub faktury. Warunkiem wystawienia faktury lub rachunku jest uprzednie dokonanie wpłaty pobranych opłat do budżetu miasta. Wypłata wynagrodzenia nastąpi w ciągu 14 dni od dnia wpływu rachunku lub faktury.”.

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 przez inkasentów ewidencji osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych,

zobowiązanych do uiszczania opłaty miejscowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji.

Zatem, w ocenie Kolegium tut. Izby, zapisy § 3 ust. 5 badanej uchwały zobowiązujące inkasentów do spełnienia określonych czynności i warunków oraz określenie terminu wypłaty wynagrodzenia inkasentowi ustalone zostały z przekroczeniem kompetencji określonych ww. przepisie prawa, ponieważ takich możliwości dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego ustawodawca w nim nie przewidział. Ustawodawca jednoznacznie określił kompetencje organu stanowiącego, w przypadku woli rady w zakresie zarządzenia poboru opłat w drodze inkasa, i ograniczył je do następujących elementów: wyznaczenie inkasentów, określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso, wprowadzenie obowiązku prowadzenia ewidencji osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych oraz określenie zakresu danych zawartych w ewidencji.

Takie zadania dla rady gminy (miasta) 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 (miasta) 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 (miasta) do stanowienia w drodze uchwały regulacji w kwestionowanym zakresie, tj. ustalania konieczności spełnienia określonych czynności i warunków oraz określenie terminu wypłaty wynagrodzenia inkasentowi. Zatem powyższe regulacje § 3 ust. 5 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 RP 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.

Biorąc powyższe pod uwagę 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