



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO

---

Bydgoszcz, dnia 20 lipca 2023 r.

Poz. 4779

**UCHWAŁA Nr XXV/58/2023**

**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ w BYDGOSZCZY**

z dnia 12 lipca 2023 r.

**w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały Rady Gminy Rogowo Nr LII/382/2023 z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso**

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 (Dz.U. z 2023 r. poz. 1325), art. 91 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.), art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), art. 6b i art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.) oraz art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.), art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy uchwała, co następuje:

stwierdza nieważność uchwały Nr LII/382/2023 Rady Gminy Rogowo z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso w części obejmującej postanowienia:

1. § 2 ust. 2 uchwały,
2. § 6 uchwały w zakresie słów: „z 2022 r. poz. 2659).”.

### **Uzasadnienie**

Rada Gminy Rogowo podjęła w dniu 14 czerwca 2023 r. uchwałę Nr LII/382/2023 w sprawie zarządzenia poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso. Uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego w dniu 16 czerwca 2023 r. pod pozycją 4093. Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 14 czerwca 2023 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 12 lipca 2023 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. O terminie posiedzenia Kolegium, pismem z dnia 5 lipca 2023 r., znak RIO-KA-4010-2/2023, zawiadomieni zostali Pan Tomasz Michalczak - Wójt Gminy Rogowo i Pan Dariusz Kośmider - Przewodniczący Rady Gminy Rogowo, którzy nie przybyli na obrady i nie upoważnili innego przedstawiciela Gminy do uczestnictwa w posiedzeniu Kolegium.

Wójt Gminy Rogowo pismem z dnia 6 lipca 2023 r. potwierdził i zgodził się z nieprawidłowościami wskazanymi przez organ nadzoru na etapie wstępnego badania nadzorczego przedmiotowej uchwały.

Rozpatrując sprawę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy zważyło, co następuje.

Przedmiotową uchwałą Rada Gminy Rogowo, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.), art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia

1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) oraz art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333) i art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm.) zarządziła pobór podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w drodze inkasa, wyznaczyła inkasentów, określiła wynagrodzenie za inkaso.

W § 2 ust. 2 oraz w § 6 badanej uchwały zawarte zostały następujące regulacje:

- § 2 ust. 2: „Zobowiązuje się inkasentów do rozliczenia się z pobranych podatków z Urzędem Gminy Rogowo w następnym dniu roboczym następującym pod upływie terminu zapłaty raty podatku ustalonych ustawowo na 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada danego roku”,
- § 6: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dz.Urz.Woj.Kuj.-Pom. z 2022 r. poz. 2659).”.

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 nieokreślonego kręgu adresatów. Samorząd terytorialny i jego organy działają na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z postanowieniem art. 94 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) 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 lokalnych w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisami rangi ustawowej, zawierającymi upoważnienia dla rady gminy do uchwalenia aktu prawa miejscowego w sprawie inkasa podatków są powołane w podstawie prawnej badanej uchwały przepisy:

- art. 6b ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że rada gminy może zarządzić 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 zarządzić pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso,
- 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 danej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

Powołane przepisy upoważniają radę gminy do podjęcia uchwały w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych wymienionych podatków w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Postanowienie zawarte w § 2 ust. 2 badanej uchwały, w którym „zobowiązuje się inkasentów do rozliczenia się z pobranych podatków z Urzędem Gminy Rogowo w następnym dniu roboczym następującym po upływie terminu zapłaty raty podatku ustalonych ustawowo na 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada danego roku” wykracza poza zakres delegacji ustawowej przewidziany w art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b o podatku rolnym i art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. Na podstawie ww. delegacji ustawowych rada gminy nie ma prawa do stanowienia uregulowań w przedmiocie rozliczenia się z pobranych przez inkasentów podatków. Organ wprowadzając takie regulacje zawarte w § 2 ust. 2 badanej uchwały przekroczył zakres kompetencji ustawowej do stanowienia prawa miejscowego w sprawach podatków i opłat lokalnych, co stanowi istotne naruszenie prawa wskazanych wyżej przepisów. Nadto badany zapis narusza art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, iż „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.”.

Z unormowania tego wynika zatem, że:

- co do zasady terminem wpłaty podatku pobranego przez inkasenta jest dzień następujący po ostatnim dniu terminu ustawowego,
- do wyłącznej właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy ewentualnie ustalenie późniejszego terminu wpłaty.

W związku z powyższym określenie przez organ stanowiący terminu płatności pobranych przez inkasentów podatków w następnym dniu po upływie terminu płatności podatku lub jego raty pozostaje w sprzeczności z art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, gdyż nie jest to termin późniejszy od określonego tym przepisem. Kolegium Izby wskazuje ponadto, że powtarzanie przepisów ustawowych jest niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji (§ 4 ust. 1 w zw. z § 143 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2016 r. poz. 283) w zw. z art. 2 Konstytucji RP, z którego wynika zasada przyzwoitej legislacji).

W § 6 badanej uchwały postanowiono, że „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dz.Urz.Woj Kuj.-Pom. z 2022 r. poz. 2659).”.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy wskazuje, że uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego dotyczące zarządzenia poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso stanowią przepisy prawa miejscowego. O zakwalifikowaniu danej uchwały do aktów prawa miejscowego decyduje fakt, że jest to akt ogólny, o charakterze generalnym, odnoszący się do mieszkańców danej gminy i podmiotów funkcjonujących na jej terenie, regulujący w sposób bezpośredni ich prawa i obowiązki oraz kształtujący ich sytuację prawną.

Badana uchwała wypełnia wymienione powyżej przesłanki i została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego w dniu 16 czerwca 2023 r. pod pozycją 4093.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) - określanej dalej jako ustawa - akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

Analiza zapisu § 6 badanej uchwały prowadzi do wniosku, że organ stanowiący wprowadził w nim dwie, rozłączne regulacje w zakresie wejścia w życie. Pierwsza z nich mówi, że uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego, co nastąpiło w dniu 16 czerwca 2023 r. i oznacza wejście w życie z dniem 1 lipca 2023 r. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, przy obliczaniu terminu wejścia w życie aktu normatywnego określonego w dniach nie uwzględnia się dnia ogłoszenia, z wyjątkiem przypadków, gdy akt normatywny wchodzi w życie z dniem ogłoszenia. Druga zaś regulacja § 6 badanej uchwały stanowi, że nabiera ona mocy obowiązującej po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego z 2022 r. opublikowanego pod pozycją 2659. Skoro zatem w § 6 uchwały zawarto dwie różne daty, to przepis ten jest niewątpliwie wewnętrznie sprzeczny, co stanowi istotne naruszenie prawa i skutkuje koniecznością stwierdzenia nieważności w części zapisu. Akt prawny nie może bowiem wejść w życie bez uzyskania przez niego mocy obowiązującej, a uzyskanie mocy obowiązującej oznacza jego wejście w życie. Stanowisko takie prezentuje również orzecznictwo sądowe, np. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r., sygn. K 14/95, uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 maja 1996 r., sygn. I PZP 12/96, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. II FSK 1271/19 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 września 2020 r., sygn. VIII SA/Wa 414/20.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Izby postanowiło unieważnić badaną uchwałę w części dotyczącej § 6 w zakresie słów: „z 2022 r. poz. 2659).”, gdyż zapis ten w sposób istotny narusza art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, poprzez określenie podwójnego terminu wejścia uchwały w życie.

W ocenie Kolegium, powołane w badanej uchwale regulacje zawarte w § 2 ust. 2 § 6 badanej uchwały w zakresie słów: „z 2022 r. poz. 2659).”, w sposób istotny naruszają prawo, wykraczają bowiem poza zakres delegacji ustawowej dla rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków.

Mając powyższe na względzie, Kolegium Izby podjęło uchwałę jak w sentencji.

Pouczenie:

Na niniejszą uchwałę w zakresie pkt 1 przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w terminie 30 dni od daty doręczenia.

Przewodniczący Kolegium

Daniel Jurewicz