

Uchwała Nr 235/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/186/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Sopotu opłaty od posiadania psów oraz ustalenia wysokości rocznej stawki opłaty od posiadania psów na obszarze miasta Sopotu, zasad ustalania i terminów płatności oraz sposobu jej poboru

orzeka nieważność:

- § 3 ust. 2 badanej uchwały w zakresie słów: "Inkasentami poboru opłaty od posiadania psów wyznacza się osoby wskazane przez:

a) Zarządy Spółdzielni mieszkaniowych posiadających swoje zasoby na terenie miasta Sopotu,
b) Administratorów budynków.",

- § 4 ust. 2 badanej uchwały w zakresie słów: "a w miesiącu grudniu do ostatniego dnia tego miesiąca",

- § 8 badanej uchwały w zakresie słów: „, po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą”.

U Z A S A D N I E N I E

W dniu 29 października 2019 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr X/186/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Sopotu opłaty od posiadania psów oraz ustalenia wysokości rocznej stawki opłaty od posiadania psów na obszarze miasta Sopotu, zasad ustalania i terminów płatności oraz sposobu jej poboru, zaś w dniu 21 października 2019 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Badaną uchwałą Rada Miasta Sopotu wprowadziła roczną opłatę od posiadania psów na obszarze miasta Sopotu w wysokości 66 zł od jednego psa.

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

W § 3 badanej uchwały Rada Miasta postanowiła, że:

- "1. Wpłat podatku można dokonywać bezpośrednio na konto Urzędu Miasta w Sopocie.*
- 2. Pobór opłaty od posiadania psów może odbywać się również w drodze inkasa. Inkasentami poboru opłaty od posiadania psów wyznacza się osoby wskazane przez:*
 - a) Zarządy Spółdzielni mieszkaniowych posiadających swoje zasoby na terenie miasta Sopotu,*
 - b) Administratorów budynków."*

Badając powyższą uchwałę Kolegium tut. 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 może zarządzić pobór m.in. opłaty od posiadania psów 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 od posiadania psów oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru tej opłaty.

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 zapisie przyjętym w § 3 ust. 2 badanej uchwały nie wskazano konkretnych podmiotów, które będą pełnić funkcję inkasenta. Zdaniem Kolegium tut. Izby określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu.

Zatem określenie inkasenta w § 3 ust. 2 badanej uchwały nie wypełnia wymogów art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W rozpatrywanej sytuacji wskazanie zarządów Spółdzielni mieszkaniowych oraz administratorów budynków jako podmiotów wyznaczających inkasentów poboru opłaty od posiadania psów dowodzi, że organ stanowiący nie określił precyzyjnie konkretnego inkasenta, zgodnie z dyspozycją cytowanych przepisów. 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 od posiadania psa 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 określenia inkasentów przez radę jest aktem jednostronnym i powinna nastąpić poprzez wyznaczenie konkretnych podmiotów przez wymienienie przykładowo - imienia i nazwiska czy opisu pełnionych przez daną osobę funkcji czy zajmowanych stanowisk.

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 - 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 Miasta w niniejszej uchwale.

W powyższym kontekście na szczególną uwagę zasługuje również stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2018 r. (sygn. akt II FSK 2184/18). W tym orzeczeniu m.in. podkreślono, że kompetencja do określenia inkasenta, nie może być scedowana na organy upoważnione przez radę gminy lub inne podmioty. Taki zaś sposób określenia inkasenta wynika z § 3 ust. 2 badanej uchwały, gdzie scedowano uprawnienie do określenia inkasentów na wskazane tamże podmioty.

Zatem wskazanie przez Radę Miasta Sopotu podmiotów uprawnionych do wyznaczenia inkasentów, którzy następnie będą uprawnieni do pobierania opłaty od posiadania psów w sposób określony w § 3 ust. 2 jest sprzeczne z wyżej cytowanymi przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponadto w § 4 ust. 2 Rada Miasta postanowiła, że: *"Inkasent pobierający opłatę od posiadania psa odprowadza ją co miesiąc do budżetu miasta do dnia 10 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano opłatę a w miesiącu grudniu do ostatniego dnia tego miesiąca."*

Analizując postanowienie Rady Miasta zawarte w § 4 ust. 2 badanej uchwały Kolegium tut. Izby uznało, że zapis o treści *"a w miesiącu grudniu do ostatniego dnia 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 § 4 ust. 2 termin wpłat przez inkasenta opłat do *"ostatniego dnia 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 roku podatkowego lub terminem wcześniejszym w przypadku pobrania opłaty w dniu 31 grudnia roku podatkowego.

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 § 8 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 § 8 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Akty prawa miejscowego stanowiące 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 § 8 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 określonej 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	235/p214/P/19
Data dokumentu	2019-11-21
Data złożenia podpisu	2019-11-27 14:10:42
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	48BC322C-FC3C-4B26-BDAA-3CE7AC58CD1F