

Paweł Majka

Uniwersytet Rzeszowski

pmajka@ur.edu.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4315-4133>

Tomasz Brzezicki

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

brzoza@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1048-1402>

Jacek Wantoch-Rekowski

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

rekowski@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1606-7790>

O sposobach wyznaczania (określania) inkasentów

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2024.018>

1. Wstęp

Definicja inkasenta została zawarta w art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, według którego inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie orga-

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 2383; dalej również jako: o.p. lub Ordynacja podatkowa.

nowi podatkowemu. Instytucja inkasenta może być wykorzystywana tylko wtedy, gdy przewiduje taką możliwość ustawa dotycząca konkretnego podatku czy opłaty.

Praktyka wskazuje, że inkasenci odgrywają istotną rolę w zakresie danin publicznych związanych z podatkami i opłatami lokalnymi, a ustawy szczegółowe (np. ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²) wskazują, że rada gminy może „wyznaczać inkasentów” (art. 6 ust. 12 u.p.o.l.) czy też „określić inkasentów” (art. 19 pkt 2 u.p.o.l.). Podobne uregulowanie występuje w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³. Zgodnie z art. 6b u.p.r. rada gminy może zarządzać pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

W praktyce sposób wyznaczania (określania) inkasentów jest sporny, istnieją dwie odmienne koncepcje⁴. Celem opracowania jest ustalenie, który sposób wyznaczania (określania) inkasentów jest prawidłowy. Podstawową metodą badawczą zastosowaną w opracowaniu jest metoda dogmatyczno-prawna. Autorzy dokonają również analizy wybranych uchwał samorządowych, uchwał kolegów Regionalnych Izb Obrachunkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych.

2. Charakterystyka instytucji inkasenta

Treść stosunku podatkowoprawnego co do zasady obejmuje obowiązek zapłaty przez podatnika kwoty podatku na rzecz podmiotu

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 70; dalej również jako: u.p.o.l.

³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 33; dalej również jako: u.p.r.

⁴ W literaturze analizowano wybrane problemy prawne dotyczące inkasenta w świetle uchwał samorządowych – zob. M. Słupczewski, O. Kosmala, M. Wilmanowicz, *Sposób określania inkasenta przy poborze opłaty targowej w miastach na prawach powiatu – praktyka i problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 4, s. 121–138, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.026>; P. Mańczyk, *Pobór podatku od nieruchomości oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów w drodze inkasa na przykładzie wybranych gmin Województwa Zachodniopomorskiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, nr 812, s. 393–406.

publicznoprawnego reprezentowanego przez organ podatkowy⁵. Jednocześnie w doktrynie wskazuje się, że obok typowego stosunku podatkowego łączącego podatnika, jako podmiot zobowiązany z tytułu podatku, z podmiotami uprawnionymi z tytułu podatku może powstać inna relacja będąca oddzielnym stosunkiem podatkowoprawnym, zachodząca np. między inkasentem a podmiotem uprawnionym z tytułu podatku⁶. Pomimo wyodrębnienia samych stosunków prawnych łączących podatnika oraz inkasenta z wierzycielem podatkowym istnieje związek tych dwóch relacji wynikający z tego, że zobowiązanie inkasenta do poboru podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu nie istnieje bez zobowiązania podatnika do zapłaty podatku oraz w sytuacji poboru podatku przez inkasenta zobowiązanie podatnika wygaśnie, trwa natomiast zobowiązanie inkasenta do przekazania pobranego podatku właściwemu organowi podatkowemu⁷. Powinności inkasenta mają zatem charakter akcesoryjny wobec głównego obowiązku ciężącego na podatniku i nie jest możliwe ich samodzielne istnienie w oderwaniu od zdeterminowanego treścią podatkowego stanu faktycznego obowiązku i zobowiązania podatkowego⁸. Z drugiej strony podkreśla się, że brak wywiązania się przez inkasenta z samego obowiązku poboru podatku nie powoduje, że zobowiązanie podatnika do zapłaty tego podatku wygasa⁹.

W świetle obowiązków inkasenta jego roli nie utożsamia się jednocześnie w doktrynie z zastępowaniem organu podatkowego

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 145.

⁶ Ibidem, s. 423; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 62; analogicznie w odniesieniu do stosunku łączącego płatnika z organem podatkowym – J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007, s. 17–18. Koncepcję, że płatnik jest podmiotem odrębnego stosunku podatkowego łączącego go ze związkiem publicznoprawnym prezentuje również M. Kalinowski w: *Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, „*Studia Iuridica Torunien-sia*” 2020, t. 26, s. 169–189, <http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2020.008>.

⁷ R. Dowgier, *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021, s. 62.

⁸ A. Nita, *Zobowiązania podatkowe*, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 510.

⁹ L. Etel, *Komentarz do art. 30*, w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex 2024.

w relacji z podatnikiem z uwagi na brak przeniesienia samej wierzytelności z tytułu podatku na inkasenta¹⁰. Przyjmuje się natomiast, że inkasent w ramach swoich obowiązków pełni funkcję z zakresu administracji zleconej, polegającą na przejęciu od podatnika środków pieniężnych i przekazaniu ich wierzycielowi podatkowemu¹¹. Inkasent, gwarantując sprawne odprowadzenie należności podatkowej ciążyącej na podatniku¹², przejmuje zatem spoczywający na podatniku obowiązek terminowego uiszczania podatku na rzecz organu podatkowego¹³. W tym kontekście inkasent jest określany w teorii również jako osoba trzecia pośrednicząca w realizacji świadczenia podatkowego między organem podatkowym a podatnikiem¹⁴.

Problem pozycji prawnej inkasenta zarówno w zakresie nałożonych obowiązków, jak i przyznanych uprawnień na gruncie obowiązujących rozwiązań prawnych przedstawia się aktualnie w sposób zbliżony do pozycji płatnika¹⁵, co skutkuje oceną czynności wykonywanych przez inkasenta jako materialnorachunkowych niewszczynających postępowania podatkowego, lecz klasyfikowanych jako zadania zlecone z zakresu administracji publicznej¹⁶. Posługiwanie się w systemie prawa podmiotem pośredniczącym należy wiązać jednocześnie z szeroko pojętym zjawiskiem prywatyzacji zadań publicznych¹⁷. Trzeba przy tym wskazać, że także w doktrynie prawa administracyjnego w ramach prawnych form

¹⁰ R. Dowgier, op.cit., s. 62.

¹¹ O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2001, s. 45.

¹² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, s. 146; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, s. 61.

¹³ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 141–142.

¹⁴ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 165.

¹⁵ Zob. charakterystykę instytucji płatnika i inkasenta w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 48–57; zob. również kompleksową charakterystykę instytucji płatnika w: J. Rusek, op.cit., *passim*.

¹⁶ Tak w zakresie płatnika: P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 107–110; podobnie B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, op.cit., s. 55.

¹⁷ Tak w odniesieniu do płatnika: J. Rusek, op.cit., s. 58–62.

działania administracji publicznej wyróżnia się czynności materialno-techniczne zewnętrzne polegające na „poborze opłat”¹⁸.

Na podstawie art. 30 § 2 i 3 o.p. inkasent, który nie wykonał obowiązków przewidzianych w art. 9 o.p., odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony, odpowiedzialność obejmuje cały majątek inkasenta. Konsekwencją niedopełnienia obowiązków przez inkasenta oprócz odpowiedzialności na gruncie ordynacji podatkowej jest także możliwość pociągnięcia go do odpowiedzialności karno-skarbowej, ponieważ zachowanie to może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego określonego w prawie karnym skarbowym¹⁹.

3. Koncepcja imiennego określenia inkasentów

Koncepcja imiennego określenia inkasentów, przyjmowana m.in. w orzecznictwie części kolegów RIO, skutkowała i skutkuje stwierdzeniem nieważności uchwał samorządowych, które wyznaczyły inkasentów w inny sposób niż imienny. W uchwale nr VII.49.2019 Rady Miejskiej w Sztumie z dnia 10 kwietnia 2019 r. w sprawie wprowadzenia i ustalenia wysokości opłaty od posiadania psów, terminów i sposobu płatności opłaty oraz jej poboru²⁰ w § 2 ust. 2 zapisano: „Na inkasentów wyznacza się osoby i podmioty wskazane w załączniku nr 1 do uchwały”. W załączniku tym wymieniono (wskazując imię i nazwisko) imiennie inkasentów, natomiast w sołectwie Czernin i Mieście Sztum wymieniono podmioty niebędące osobami fizycznymi. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku w uchwale nr 114/g326/P/19 z dnia 7 maja 2019 r.²¹ orzekło m.in. nieważność § 2 ust. 2 w zakresie słów „i podmioty”. W uzasadnieniu wskazano: „Określenie inkasenta dokonane w § 2 ust. 2 badanej uchwały, zgodnie z wykazem inka-

¹⁸ M. Stahl, w: *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Łódź 2004, s. 409.

¹⁹ Szerzej B. Pahl, G. Kisiel, *Odpowiedzialność inkasenta w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 10, s. 10.

²⁰ Dz.Urz. Woj. Pomorskiego z 2019 r. poz. 2206.

²¹ Dz.Urz. Woj. Pomorskiego z 2019 r. poz. 2288.

sentów w ww. załączniku l.p. 3 i 19 badanej uchwały, nie wypełnia wymogów art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis powyższy uprawnia organ stanowiący do określenia inkasentów. W rozpatrywanej sytuacji wskazanie bliżej nieokreślonego pracownika Spółdzielni Mieszkaniowej czy też Przedsiębiorstwa Wodociągów i Kanalizacji jako inkasenta dowodzi, że to nie organ stanowiący faktycznie określi indywidualnie inkasenta, lecz organ wykonawczy czy prezes Spółdzielni lub Dyrektor [...] – wyznaczając do tej czynności pracownika Spółdzielni lub Przedsiębiorstwa”. Zdaniem kolegium RIO w Gdańsku: „Czynność określenia inkasentów przez radę jest aktem jednostronnym i powinna nastąpić poprzez wyznaczenie konkretnych podmiotów przez wymienienie ich z nazwy, sprawowanej funkcji lub z imienia i nazwiska”.

W uchwale z dnia 24 lipca 2019 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie²² wskazano, że rada gminy, korzystając z przysługującej jej kompetencji zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa, wyznaczając inkasentów, obowiązana jest do wyznaczenia ich w sposób indywidualny, konkretny. Zastosowanie w drodze przepisu prawa wyznaczenia inkasentów poprzez wskazanie cech podmiotów jest niewystarczające i nie wypełnia pełnej dyspozycji art. 9 Ordynacji podatkowej. Kolegium RIO w Szczecinie, powołując się na judykaturę, przyjęło, że tylko imienne wskazanie poprzez podanie imienia i nazwiska osoby fizycznej lub nazwy osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej w sposób prawidłowy określa inkasenta. Zdaniem kolegium RIO w Szczecinie inkasent nie może być abstrakcyjnym, nieokreślonym jednoznacznie podmiotem zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. „Jedynie wyznaczenie inkasentów poprzez wskazanie imienia i nazwiska, nazwy należy uznać za prawidłowe”.

W uchwale nr X/79/2019 Rady Gminy Bobowo z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek opłaty od posiadania psów, terminu jej płatności i sposobu poboru na terenie gminy Bobowo²³ zagadnienie dotyczące inkasentów zostało

²² XXII.197.K.2019, Legalis nr 2194743.

²³ Dz.Urz. Woj. Pomorskiego z 2019 r. poz. 5447.

uregulowane w § 4 ust. 1: „Rejestrację psów oraz obliczanie i pobór opłaty od ich posiadania w sołectwach gminy Bobowo prowadzą właścivi sołtysi. Podatnicy zobowiązani do uiszczenia tej opłaty wpłacają ją sołtysom bez wezwania w terminie określonym w § 3”. O nieważności tego przepisu orzekło kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku w uchwale nr 261/g211/P/10 z dnia 5 grudnia 2019 r.²⁴, w której stwierdzono podjęcie uchwały samorządowej z istotnym naruszeniem prawa. W uchwale wskazano, że do rady gminy należy m.in. uprawnienie do określenia inkasentów. Czynność określenia inkasentów przez radę gminy może nastąpić np. poprzez wymienienie imion i nazwisk, opis pełnionych przez daną osobę funkcji czy zajmowanych stanowisk. Kolegium RIO w Gdańsku uznało, że w § 4 ust. 1 uchwały Rady Gminy Bobowo nie wskazano konkretnych podmiotów, które będą pełnić funkcje inkasenta, ponieważ określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu. Zdaniem kolegium: „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. Czynność określenia inkasentów przez radę jest aktem jednostronnym i powinna nastąpić poprzez wyznaczenie konkretnych podmiotów przez wymienienie ich z nazwy lub z imienia i nazwiska”.

W uchwale nr XXIV/165/2020 Rady Miejskiej w Barlinku z dnia 28 kwietnia 2020 r. w sprawie wyznaczenia inkasentów opłaty od posiadania psów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso²⁵ w § 2 wskazano: „Na inkasentów opłaty wyznacza się:

- 1) z terenu miasta Barlinka pana Zbigniewa Dorniak.
- 2) z terenu sołectw sołtysów właściwych miejscowo dla podatników danego sołectwa”.

W uchwale nr XIV.110.S.2020 kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 3 czerwca 2020 r. w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały nr XXIV/165/2020 Rady Miej-

²⁴ Dz.Urz. Woj. Pomorskiego z 2019 r. poz. 6054.

²⁵ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2020 r. poz. 2174.

skiej w Barlinku z dnia 28 kwietnia 2020 r. w sprawie wyznaczenia inkasentów opłaty od posiadania psów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso²⁶ wskazano na nieważność całej uchwały. Powodem takiego rozstrzygnięcia nadzorczego była treść § 2 pkt 2 uchwały Rady Miejskiej w Barlinku. Kolegium stwierdziło, że określenie inkasentów powinno przybrać formę indywidualną i konkretną, do czego wśród cech indywidualizujących podmioty wyznaczone na inkasentów niezbędne jest wskazanie imienia i nazwiska osoby fizycznej, nazwy osoby prawnej bądź innej jednostki organizacyjnej. „Argumentem przemawiającym za imiennym wskazaniem inkasenta w uchwale rady stanowiącej akt prawa miejscowego jest podnoszony w orzecznictwie i akceptowany przez Izbę wymóg uzyskania zgody danego podmiotu na przyjęcie łączących się ze wskazaną funkcją obowiązków, przy czym zgoda ta powinna zostać wyrażona przed podjęciem przedmiotowej uchwały”.

Warto wskazać, że w przypadku niektórych uchwał w zakresie wyznaczania inkasentów indywidualizacja została posunięta do granic absurdu. Na przykład w uchwale nr XII/91/2015 Rady Miejskiej w Myśliborzu z dnia 25 czerwca 2015 r. w sprawie inkasa opłaty od posiadania psów i opłaty targowej²⁷ w § 2 ust. 1 i ust. 2 wyznaczono inkasentów. Wskazano: „Na inkasentów opłaty od posiadania psów i opłaty targowej z terenu wiejskiego wyznacza się sołtysów następujących sołectw gminy Myślibórz w osobach: 1) Czółnów – Tomasz Kruk zam. Czółnów 8 [...]”. W uchwale nr XV.154.S.2015 kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały nr XII/91/2015 Rady Miejskiej w Myśliborzu z dnia 25 czerwca 2015 r. w sprawie inkasa opłaty od posiadania psów i opłaty targowej²⁸ m.in. uznano za nieważny § 2 w zakresie oznaczenia numerów domów i mieszkań. Kolegium odwołało się do przepisów regulujących ochronę danych osobowych stanowiących, że każdy ma prawo do ochrony dotyczących go danych osobowych,

²⁶ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2020 r. poz. 2882.

²⁷ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2015 r. poz. 2614.

²⁸ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2015 r. poz. 2931.

a przetwarzanie danych osobowych może mieć miejsce ze względu na dobro publiczne, dobro osoby, której dane dotyczą, lub dobro osób trzecich w zakresie i trybie określonym ustawą. Kolegium wskazało także: „W badanej uchwale Rada Miejska na inkasentów wyznaczyła osoby fizyczne, podając ich imię, nazwisko, a także adres zamieszkania. Podzielając stanowisko, iż wyznaczenie inkasentów w aktach prawa miejscowego musi być wskazaniem konkretnym, pozwalającym na zidentyfikowanie wyznaczonego podmiotu, stwierdzono, iż w przedmiotowym przypadku w zupełności wystarczającym do osiągnięcia tego celu jest imienne wskazanie osób wyznaczonych (przez podanie ich imienia i nazwiska) i określenie miejsca zamieszkania, ograniczające się do podania miejscowości, w której dana osoba zamieszkuje – bez pozostałych danych adresowych, takich jak numer budynku czy mieszkania. W takiej sytuacji podawanie do publicznej wiadomości adresu zamieszkania osób wyznaczonych nie jest usprawiedliwione żadnym dobrem wyżej wymienionych i stanowi naruszenie przysługującego osobom wyznaczonym prawa do ochrony danych osobowych”.

Koncepcja wskazywania imienia i nazwiska osób fizycznych wyznaczonych na inkasenta nieobca jest także judykaturze. W uchwale NSA z dnia 11 stycznia 2008 r.²⁹ stwierdzono: „Naczelny Sąd Administracyjny całkowicie podziela pogląd prokuratora, że owo wskazanie powinno przybierać postać określenia konkretnego, a więc zwrotu odnoszącego się do zindywidualizowanego przez podanie imienia i nazwiska podmiotu (w przypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – nazwy)”.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 kwietnia 2019 r.³⁰ wskazano: „W obowiązujących ustawach podatkowych przewidziano możliwość wykorzystywania sołtysa do poboru podatków stanowiących dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego, przy czym podjęcie decyzji co do zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso powie-

²⁹ II FSK 1526/06, Lex nr 334275.

³⁰ II SA/Go 135/19, Lex nr 2649590.

rzono radom gmin w drodze aktów prawa miejscowego (uchwał). Podmioty, na które rady gmin nałożą obowiązek poboru podatku w drodze inkasa, są zobligowane do jego wykonywania [...]. Wskazanie inkasentów powinno mieć postać konkretnego określenia, odnoszącego się do zindywidualizowanego podmiotu – przez podanie imienia i nazwiska w przypadku osoby fizycznej. Nadanie statusu inkasenta nie wynika zatem z art. 9 Ordynacji podatkowej i samego faktu wykonywania takich czynności. Zgodnie bowiem z tym przepisem inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Nie można tym samym tego podmiotu kreować w sposób abstrakcyjny, wiążąc go na przykład z pełnieniem określonej funkcji publicznej”.

W wyroku WSA w Warszawie z dnia 23 maja 2019 r.³¹ uznano, że wskazanie (określenie) inkasentów powinno mieć postać konkretnego określenia, odnoszącego się do zindywidualizowanego podmiotu (przez podanie imienia i nazwiska w przypadku osoby fizycznej oraz przez podanie nazwy w przypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej).

Podobnie wskazano w wyroku WSA w Gdańsku, przyjmując, że: „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. 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”³².

W uchwale nr XV/105/2015 Rady Miejskiej w Darłowie z dnia 28 października 2015 r. w sprawie opłaty miejscowej³³ zrzadzono

³¹ VIII SA/Wa 211/19, Lex nr 2682153.

³² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2020 r., I SA/Gd 744/20, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

³³ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2015 r. poz. 4648.

pobór opłaty miejscowej w drodze inkasa (§ 3 ust. 1), a także wskazano: „Opłatę miejscową pobierają inkasenci, tj. osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące ośrodki wypoczynkowe, hotele, sanatoria, pensjonaty, kwatery, wynajmujące domy letniskowe osobom fizycznym przebywającym na terenie Gminy Miasto Darłowo dłużej niż dobę w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych” (§ 3 ust. 2). Odnosząc się do tej uchwały, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 października 2018 r.³⁴ stwierdził, że: „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. 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”. Według NSA określenie inkasenta powinno przybrać postać zindywidualizowanego podmiotu (nazwisko i imię, nazwa, firma).

W uchwale nr XXXIX/245/2017 Rady Gminy Wałcz z dnia 26 października 2017 r. w sprawie wprowadzenia i wysokości opłaty miejscowej³⁵ w § 1 ust. 4 określono inkasentów: „Do pobierania opłaty miejscowej zobowiązane są osoby kierujące hotelami, motelami, pensjonatami, domamiczasowymi, ośrodkami wypoczynkowymi lub wycieczkowymi, schroniskami, kampingami, polami biwakowymi, gospodarstwami agroturystycznymi, pokojami gościnnymi i kwaterami prywatnymi albo podobnymi obiektami usługowymi, w których przebywają czasowo osoby podlegające opłacie miejscowej”. Przepis ten nie został zakwestionowany przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Szczecinie – w uchwale nr XXV.140.K.2017 kolegium RIO w Szczecinie z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały nr XXXIX/245/2017 Rady Gminy Wałcz z dnia 26 października

³⁴ II FSK 1098/18, Lex nr 2626016.

³⁵ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2017 r. poz. 4439.

2017 r. w sprawie wprowadzenia i wysokości opłaty miejscowej³⁶ wskazano jedynie na nieważność § 1 ust. 3 („Dzienną stawkę od dzieci i młodzieży oraz emerytów i rencistów obniża się o 50%”), do § 1 ust. 4 się nie odniesiono. Dopiero w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2018 r.³⁷ stwierdzono m.in. nieważność § 1 ust. 4 uchwały nr XXXIX/245/2017 Rady Gminy Wałcz. NSA uznał, że: „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. 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”. Sąd dodał, że w przypadku np. gospodarstwa agroturystycznego prowadzonego przez małżeństwo osoby małżonków ustalałyby samodzielnie, kto jest inkasentem w gospodarstwie.

Również część doktryny opowiada się za imiennym określaniem inkasentów – osób fizycznych. Przykładowo można wskazać, że według Klaudii Stelmaszczyk nawiązanie stosunku prawnopodatkowego między uprawnionym do nawiązania tego stosunku organem (radą gminy) i upoważnionym przez ustawodawcę podmiotem mogącym wstąpić do tego stosunku – osobą fizyczną, dokonuje się w odniesieniu do wyznaczenia (określenia) inkasenta w drodze uchwały rady gminy stanowiącej akt prawa miejscowego. Zdaniem autorki określenie inkasentów jako sołtysów poszczególnych sołectw nie jest wystarczającą konkretyzacją inkasenta, mimo że sołtysiem jest zawsze konkretna osoba. „Należy odróżnić przy tym wyznaczenie osoby fizycznej do pełnienia funkcji inkasenta wskutek uchwały rady gminy stanowiącej akt prawa miejscowego od wyników wyborów organu wykonawczego sołectw. Nie ma podstaw do postawienia znaku równości pomiędzy wskazanymi czynnościami prawnymi sprowadzającymi się do stwierdzenia o tożsamo-

³⁶ Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2017 r. poz. 5050.

³⁷ II FSK 2164/18, Lex nr 2578086.

ści osób wyznaczonych przez uchwałę rady gminy i przez wybory sołeckie. Moment wyznaczenia (określenia) inkasenta przez radę gminy nie będzie spójny z momentem, w którym wyniki wyborów na sołtysa staną się ostateczne. Powyższe oznaczałoby, że identyfikacja osoby fizycznej będącej inkasentem następuje każdorazowo wskutek podsumowania wyników wyborów w sołectwie³⁸.

4. Koncepcja określenia inkasentów przez wskazanie cech rodzajowych, indywidualizujących

W uchwale nr XIV/82/71/2015 Rady Gminy Płońsk z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie opłaty od posiadania psów³⁹ w § 5 ust. 2 wskazano: „Pobór opłaty może odbywać się również w drodze inkasa. Inkasentami opłaty są sołtysi poszczególnych sołectw”. Uchwała ta była przedmiotem rozstrzygnięcia nadzorczego, ale w uchwale nr 0102-517/15 kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 14 grudnia 2015 r.⁴⁰ stwierdzono jedynie nieważność § 7 (dot. wynagrodzenia za inkaso), treść § 5 ust. 2 nie była kwestionowana.

Także w uchwale nr III/16/18 Rady Gminy Działdowo z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie opłaty od posiadania psów⁴¹ inkasentów wyznaczono w § 5 ust. 2 w identyczny sposób: „Na inkasentów opłaty od posiadania psów wyznacza się sołtysów”. Uchwała ta była przedmiotem badania zgodności z prawem przez kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (uchwała nr 0102-18/19 z dnia 9 stycznia 2019 r. w sprawie badania zgodności z prawem uchwały nr III/16/18 Rady Gminy Działdowo z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie opłaty od posiadania psów⁴²). Kolegium RIO

³⁸ K. Stelmaszczyk, *Zakres prawnych kompetencji rady gminy do wyznaczenia inkasentów podatków i opłat lokalnych. Glosa do wyroku WSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., I SA/Lu 133/14*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 11, s. 78.

³⁹ Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2015 r. poz. 4770.

⁴⁰ Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2016 r. poz. 488.

⁴¹ Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2018 r. poz. 5397.

⁴² Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego z 2019 r. poz. 627.

w Olsztynie stwierdziło nieważność jednego z przepisów uchwały (§ 3), natomiast nie zakwestionowało sposobu wyznaczenia inkasentów.

W wyroku NSA z dnia 26 sierpnia 2011 r.⁴³ wskazano: „Na marginesie jedynie zauważyć wypada, że w orzecznictwie i doktrynie brak jednolitości co do sposobu prawidłowego określania/wyznaczania inkasentów w uchwałach dotyczących tej kwestii, a w przypadku gdy uchwała jako inkasentów wskazuje osoby prawne – stosownie do treści art. 31 Ordynacji podatkowej – i tak wyznaczenie osoby, do obowiązków której należy pobór, nie następuje uchwałą określoną art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

W wyroku WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2015 r.⁴⁴ podkreślono, że w przypadku opłaty miejscowej wystarczającą cechą indywidualizującą inkasentów może być wskazanie w uchwale, że są nimi podmioty, które np. posiadają, zarządzają, prowadzą: ośrodki wypoczynkowe, hotele, pensjonaty, kwatery prywatne, gospodarstwa agroturystyczne, campingi, pola namiotowe. Biorąc pod uwagę okoliczność, że organ gminy jest jednocześnie organem prowadzącym ewidencję podmiotów gospodarczych, ustalenie inkasentów nie sprawia trudności.

W wyroku WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2015 r.⁴⁵ wskazano, że określenie inkasentów należy do wyłącznej kompetencji rady gminy. „Zdaniem Sądu określenie inkasentów możliwe jest nie tylko przez podanie ich imion i nazwisk, lecz również za pomocą posiadanych przez nich cech charakterystycznych, wyróżniających ich od innych osób, umożliwiających bez żadnych wątpliwości zindywidualizowanie osoby inkasenta. Według Sądu wskazanie na inkasenta jako podmiotu, prowadzącego wymienione w uchwale obiekty, było prawidłowe. Zdaniem Sądu po stronie inkasentów nie ma wątpliwości, kto prowadzi wymienione w zaskarżonej uchwale obiekty [...]. Zdaniem Sądu trudno jest wyobrazić sobie sytuację, żeby rada gminy w uchwale dotyczącej inkasa określała inkasenta (którym jest dana osoba już z mocy

⁴³ II GSK 820/10, Lex nr 1099199.

⁴⁴ I SA/Ol 38/15, Lex nr 1805119.

⁴⁵ I SA/Sz 938/14, Lex nr 1759952.

samego prawa) z imienia lub nazwiska w stosunku do osób fizycznych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (np. spółka cywilna) lub też określała osobę prawną przez wskazanie jej nazwy i formy prawnej, w jakiej prowadzi działalność (np. spółka z o.o., spółka SA, spółdzielnia), z podaniem nazwy konkretnego obiektu. Powodowałoby to konieczność wymienienia w takiej uchwale setek podmiotów, w tym osób fizycznych, które oferują pokoje gościnne w swoich prywatnych domach (zwłaszcza gdy jest to gmina nadmorska), które mają już samą możliwość przyjmowania na pobyt czasowy osób fizycznych, przebywających w celach wypoczynkowych, zdrowotnych, szkoleniowych lub turystycznych na obszarze wskazanych sołectw, niezależnie od tego, czy w ogóle przyjmują takie osoby. Każda zmiana osoby prowadzącej ww. w uchwale obiekty powodowałaby konieczność zmiany uchwały rady gminy w zakresie określenia inkasentów. Tak samo jak pojawienie się nowych obiektów, które zajmowałyby się przyjmowaniem osób fizycznych na pobyt czasowy w celach określonych w ww. uchwale. Zapisy uchwał powinny być zgodne z prawem, ale też racjonalne i umożliwiające ich wykonanie”.

W wyroku WSA w Szczecinie z dnia 12 kwietnia 2018 r.⁴⁶ stwierdzono: „W orzecznictwie wskazuje się, że określenie inkasentów może następować przez podanie danych personalnych, a więc w sposób konkretny, bądź też przez wyliczenie cech (atrybutów) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, czyli z zastosowaniem techniki tworzenia norm generalnych”. Zdaniem tego sądu określenie inkasentów możliwe jest nie tylko poprzez podanie ich imion i nazwisk, lecz także za pomocą posiadanych przez nich cech charakterystycznych, odróżniających ich od innych osób, umożliwiających bez żadnych wątpliwości zindywidualizowanie osoby inkasenta.

W wyroku NSA z dnia 24 lipca 2020 r.⁴⁷ wskazano, że nie ma przeszkód prawnych, by na inkasenta wyznaczano nie tylko osoby fizyczne wymienione imiennie czy przez określenie kryteriów charakteryzujących te osoby, np. sołtysów konkretnych miejscowości,

⁴⁶ I SA/Sz 129/18, Lex nr 2475264.

⁴⁷ II FSK 560/20, Lex nr 3062096.

ale możliwe jest również wyznaczenie na inkasenta osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

W literaturze już w 2010 r. podnoszono, że w praktyce można dostrzec dwa sposoby wyznaczania inkasentów. Jednym z nich jest wyznaczenie inkasenta przez wskazanie konkretnego podmiotu, jego imienia i nazwiska, nazwy bądź firmy. Innym sposobem jest wyznaczenie inkasenta przez określenie jego generalnych cech. Podkreśla się, że „należy wymagać, aby uchwała wyznaczająca inkasentów oznaczała go w sposób niebudzący wątpliwości, na kogo został nałożony ten obowiązek. Nie może to jednak oznaczać, że inkasentów należy wyznaczać imiennie. Imienne wyznaczenie inkasenta w uchwale oznacza, że upodabnia się ona do decyzji administracyjnych. Już chociażby z tego względu imienne wyznaczanie inkasentów nie jest dopuszczalne”⁴⁸. Pogląd ten jednak nie wydaje się aktualnie trafny.

W ocenie Rafała Dowgiera, choć nie należy negować konieczności wskazania w uchwale rady gminy inkasenta w sposób na tyle precyzyjny, aby nie było wątpliwości, na kogo ten obowiązek został nałożony, możliwe jest to również przez opis pełnionych przez daną osobę funkcji lub zajmowanego stanowiska⁴⁹.

Według T. Wołowca „status inkasenta nadaje stosowna uchwała rady gminy zarządzająca pobór w drodze inkasa i określająca inkasenta w sposób zindywidualizowany bądź z imienia i nazwiska (osoba fizyczna), bądź poprzez wskazanie jego nazwy (osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej). Określenie czy też wyznaczenie inkasenta może dotyczyć jedynie opisanej w sposób konkretny osoby (fizycznej lub prawnej) albo jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, o ile pełnienie tej funkcji nie pozostaje w sprzeczności z wykonywaniem przez taką osobę lub jednostkę zadaniami i zakresem uprawnień czy innymi cechami wyłączającymi je ze sprawowania takiej funkcji”⁵⁰. Tomasz Wołowiec pisze, że „ustawodawca nie wskazuje

⁴⁸ T. Brzezicki, W. Morawski, *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 23.

⁴⁹ R. Dowgier, op.cit., s. 86.

⁵⁰ T. Wołowiec, *Odpowiedzialność inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 1–2, s. 149–150.

zasad wyznaczenia inkasentów, którymi powinny kierować się organy stanowiące gmin, co oznacza, iż można tego dokonać przez wskazanie imienia i nazwiska wybranych osób lub też określenie stanowiska służbowego lub funkcji pełnionych przez określone osoby. Podnosi się również, że powołując te podmioty, należy jednak zastosować kryteria, które będą na tyle precyzyjne, aby nie było wątpliwości, kto do pełnienia tej funkcji został wskazany⁵¹.

Z kolei Magdalena Budziarek wskazuje, że w praktyce często stosuje się sposób oznaczania inkasentów poprzez wskazane ich cech rodzajowych (np. określenie, że inkasentami podatku są sołtysi na terenie danego sołectwa)⁵².

5. Właściwy sposób określenia inkasentów

Według aktualnego stanu prawnego, biorąc także pod uwagę orzecznictwo RIO, sądów oraz poglądy doktryny, należy przyjąć, że wyznaczanie inkasentów (osób fizycznych) jest dopuszczalne poprzez wskazanie ich imienia i nazwiska. Dalsze „doprecyzowywanie” inkasentów, poprzez ujawnianie w uchwale rady gminy adresu zamieszkania, jest nie tylko niepotrzebne, ale wręcz niedopuszczalne. Wywołuje również wątpliwości np. co do konieczności zmiany uchwały wyznaczającej inkasenta w prozaicznych sytuacjach zmiany miejsca zamieszkania. Dopuszczalność takiego określenia inkasenta nie oznacza jednak, że jest to sposób jedynie właściwy, a każdy inny narusza obowiązujące przepisy.

Zdaniem autorów niniejszego opracowania dopuszczalne jest bowiem określenie inkasenta także poprzez dokładne wskazanie stanowiska służbowego lub funkcji pełnionych przez określoną osobę (np. sołtys konkretnej miejscowości). Obowiązujące

⁵¹ Ibidem, s. 150; podobnie M. Popławski, *Komentarz do art. 9, w: Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex 2024; tak również orzecznictwo przedstawione w: M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 9, w: S. Babiarz i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2024.

⁵² M. Budziarek, *Komentarz do art. 9, w: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2020*, red. H. Dzwonkowski, Legalis 2020.

uregulowania nie precyzują, że inkasent powinien być wyznaczony wyłącznie przez wskazanie jego indywidualnego określenia. Wymienienie w uchwale w sprawie wyznaczenia inkasentów rodzajowych cech identyfikujących inkasenta na tyle, by możliwa była jego identyfikacja jako podmiotu zobowiązanego do pełnienia funkcji inkasenta na podstawie uchwały, powoduje, że np. zmiana na pełnionej funkcji lub zmiany związane z prowadzoną działalnością gospodarczą umożliwiałyby wstąpienie w rolę inkasenta. Takie rozwiązanie ma duży walor praktyczny odnoszący się np. do poboru opłaty miejscowej przez przedsiębiorców świadczących usługi turystyczne. Realizuje również cel regulacji, tj. wskazuje na konkretny w danym czasie podmiot, na który nałożono obowiązek poboru opłaty oraz jej wpłacenia organowi podatkowemu. W tym zakresie trudno się zgodzić z poglądami, że podatnicy lub podmioty obciążone obowiązkiem opłatowym mieliby problemy z ustaleniem, czy osoba niewymieniona w uchwale z imienia i nazwiska lub firmy jest uprawniona do bycia inkasentem. Wydaje się, że w tym zakresie ewentualny konflikt powstałby na linii inkasent (rzekomy inkasent) – jednostka samorządu terytorialnego⁵³, co w wypadku innego pośrednika w zapłacie podatku – płatnika, który oznaczony jest w ustawach z zasady w sposób rodzajowy⁵⁴, jest również możliwe i nie wywołuje trudności. Takich problemów nie da się jednak całkowicie wyeliminować w sytuacji, gdy inkasent nie wykonuje swoich obowiązków, jednak jest to już zupełnie inne zagadnienie, które wykracza poza zakres omawianej problematyki. Należy jedynie zaznaczyć, że zgodnie z art. 30 § 1 o.p. inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9 o.p., odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi powyższą okoliczność, wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu pobranego a niewpłaconego podatku.

⁵³ Zob. T. Wołowicz, *Podatkowoprawne kwestie odpowiedzialności inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, s. 50.

⁵⁴ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Komentarz do art. 19, w: Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Lex 2021.

6. Podsumowanie

Pobór podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa na trwałe zagościł w obszarze poboru podatków i opłat samorządowych. Można wręcz stwierdzić, że na wielu terenach o charakterze rolniczym wręcz czymś naturalnym jest pobór podatków związanych z nieruchomościami przez sołtysa. Trudno także wyobrazić sobie inny sposób poboru opłaty miejscowej lub uzdrowiskowej niż przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą związaną z udostępnieniem szeroko rozumianych usług hotelowych.

Dokonana analiza pozwoliła na stwierdzenie, że w praktyce istnieją rozbieżności w zakresie normatywnego określania inkasenta. Pierwszy sposób polega na indywidualnym określeniu inkasenta np. poprzez wskazanie jego imienia i nazwiska czy też nazwy w odniesieniu do jednostek organizacyjnych. Wydaje się, że taki sposób zbliża akt prawa miejscowego (jakim jest uchwała w sprawie ustanowienia inkasentów) do aktów o charakterze administracyjnym, takich jak decyzja czy postanowienie. Rozwiązanie to tylko z pozoru gwarantuje pewność podmiotowi zobowiązanemu do uiszczenia opłaty lub podatku, gdyż ten ostatni każdorazowo musi odnaleźć w akcie prawa miejscowego informację, czy dany podmiot został wyznaczony inkasentem. Dla osób, które na co dzień nie korzystają z systemów informacji prawnej, może to być działanie o dość skomplikowanym charakterze.

Drugi sposób to wyznaczenie inkasenta poprzez wskazanie jego cech rodzajowych w taki sposób, by nie powstały wątpliwości co do tego, kto jest inkasentem, w tym przykładowo poprzez wskazanie pełnionej określonej funkcji (sołtys) czy prowadzonej określonej działalności (usługi hotelowe). Wydaje się, że ta druga forma nie jest błędna, w praktyce zaś może ukształtować przekonanie, że każdy sołtys jest inkasentem podatków lokalnych niezależnie od tego, kto aktualnie piastuje funkcję sołtysa. Podobne przekonanie może powstać odnośnie do podmiotów prowadzących działalność hotelarską w zakresie opłat miejscowej i uzdrowiskowej.

Przedstawiona analiza wykazała, że kilkudziesięcioletnia praktyka powoływania inkasentów nie ukształtowała jednolitej prak-

tyki. Trudno więc oczekiwać, że najbliższe lata przyniosą w tym zakresie zmianę poglądów. Postulatem *de lege ferenda* mogłoby być wprowadzenie przepisów, które wprost wskazują na sposób wyznaczenia inkasenta. Byłoby to rozwiązanie o charakterze technicznym, niewywołujące w zasadzie obciążeń finansowych po stronie jednostek samorządu terytorialnego, a ujednolicające praktykę w tym zakresie. Wydaje się, że ujednolicone ustawowo uregulowanie kwestii wyznaczania inkasenta, w odniesieniu do którego należy postulować przyjęcie obowiązku wskazania jego cech rodzajowych, nie naruszy również możliwości uwzględniania przez radę gminy uwarunkowań lokalnych.

STRESZCZENIE

O sposobach wyznaczania (określania) inkasentów

Przedmiotem opracowania jest analiza regulacji prawnych dotyczących ustanawiania inkasenta w podatkach i opłatach lokalnych. Celem opracowania jest ustalenie, czy określenie inkasenta w uchwale Rady Gminy powinno nastąpić poprzez wskazanie indywidualnych danych, tj. jego imienia i nazwiska lub nazwy w odniesieniu do jednostek organizacyjnych, czy też wystarczające jest wskazanie jego cech rodzajowych przykładowo poprzez wskazanie pełnionej określonej funkcji bądź prowadzonej określonej działalności. W ocenie autorów prawidłowa jest druga koncepcja. Jednocześnie przedstawiona analiza wskazała, że kilkudziesięcioletnia praktyka powoływania inkasentów nie ukształtowała jednolitej praktyki. Autorzy zaproponowali wprowadzenie przepisów, które wprost wskażą na sposób wyznaczenia inkasenta. Metodą badawczą zastosowaną w opracowaniu jest metoda dogmatyczno-prawna oraz analiza uchwał samorządowych, uchwał kolegiów Regionalnych Izb Obrachunkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych.

Słowa kluczowe: inkasent; podatek lokalny; opłata lokalna; uchwały Rady Gminy

SUMMARY

On the methods of appointing (determining) tax collectors

The subject of the study is the analysis of legal regulations regarding the appointment of a collector of local taxes and fees. The aim of the study is to determine whether the definition of a tax collector in a resolution of the Commune Council should be made by indicating individual data, i.e., his name and surname or name in relation to organizational units, or whether it is sufficient to indicate his generic characteristics, for example, by specifying a function performed or running specific activities. In the authors' opinion, the second concept is correct. At the same time, the presented analysis showed that the practice of appointing tax collectors over several decades has not developed a uniform practice. The authors proposed introducing regulations that would directly indicate how to appoint a tax collector. The research method used in the study is the dogmatic-legal method and the analysis of local government resolutions, resolutions of the boards of the Regional Chambers of Audit and judgments of administrative courts.

Keywords: tax collector; local tax; local fee; local government resolutions

BIBLIOGRAFIA

- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.
- Brzezicki T., Morawski W., *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Budziarek M., *Komentarz do art. 9, w: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2020*, red. H. Dzwonkowski, Legalis 2020.
- Dowgier R., *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Komentarz do art. 19, w: Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Lex 2021.
- Etel L., *Komentarz do art. 30, w: Ordynacja podatkowa, t. 1: Zobowiązania podatkowe. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex 2024.

- Kalinowski M., *Instytucja prawna płatnika podatku w świetle Ordynacji podatkowej*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2020, t. 26, <http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2020.008>.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław 1985.
- Łunarski O., *Zapłata podatku*, Gdańsk 2001.
- Mańczyk P., *Pobór podatku od nieruchomości oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów w drodze inkasa na przykładzie wybranych gmin Województwa Zachodniopomorskiego*, „*Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*” 2014, nr 812.
- Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 9*, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex 2024.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nita A., *Zobowiązania podatkowe*, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Pahl B., Kisiel G., *Odpowiedzialność inkasenta w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „*Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*” 2005, nr 10.
- Popławski M., *Komentarz do art. 9*, w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex 2024.
- Rusek J., *Instytucja płatnika w prawie polskim*, Warszawa 2007.
- Słupczewski M., Kosmala O., Wilmanowicz M., *Sposób określania inkasenta przy poborze opłaty targowej w miastach na prawach powiatu – praktyka i problemy prawne*, „*Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*” 2016, nr 4, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.026>.
- Stahl M., w: *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Łódź 2004.
- Stelmaszczyk K., *Zakres prawnych kompetencji rady gminy do wyznaczenia inkasentów podatków i opłat lokalnych. Głosa do wyroku WSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., I SA/Lu 133/14*, „*Finanse Komunalne*” 2015, nr 11.
- Wołowicz T., *Odpowiedzialność inkasentów opłaty uzdrowskiej*, „*Samorząd Terytorialny*” 2022, nr 1–2.
- Wołowicz T., *Podatkowoprawne kwestie odpowiedzialności inkasentów opłaty uzdrowskiej*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2021, nr 2.