

**Jacek Wantoch-Rekowski**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID: 0000-0002-1606-7790

rekowski@umk.pl

**Tomasz Brzezicki**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID: 0000-0003-1048-1402

brzoza@umk.pl

**Paweł Majka**

Uniwersytet Rzeszowski

ORCID: 0000-0003-4315-4133

pmajka@ur.edu.pl

## O braku konieczności uzyskania zgody podmiotu wyznaczonego na funkcję inkasenta

### Wstęp

W doktrynie wskazuje się, że obok typowego stosunku podatkowego łączącego podatnika oraz wierzyciela podatkowego może powstać inny, uzależniony od niego, lecz oddzielny, zachodzący między inkasentem a podmiotem uprawnionym z tytułu podatku<sup>1</sup>. Inkasent pełni wówczas funkcję z zakresu administracji zleconej, polegającą na przejęciu od podatnika środków pieniężnych i przekazaniu ich wierzycielowi podatkowemu<sup>2</sup>, gwarantując sprawne ustalenie i odprowadzenie należności podatkowej ciążyącej na podatniku<sup>3</sup>. Powinności inkasenta mają charakter akcesoryjny wobec obowiązku zapłaty podatku ciążyącego na podatniku i nie jest możliwe ich samodzielne istnienie w oderwaniu od zdeteminowanego treścią podatkowego stanu faktycznego

---

<sup>1</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 62; R. Dowgier, *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2021, s. 62. Na temat złożonego stosunku podatkowoprawnego zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, Wrocław 1985, s. 165.

<sup>2</sup> O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2001, s. 45.

<sup>3</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 61.

obowiązku i zobowiązania podatkowego<sup>4</sup>. Sam inkasent jest natomiast osobą trzecią pośredniczącą w realizacji świadczenia podatkowego pomiędzy organem a podatnikiem<sup>5</sup>.

Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>6</sup> 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.

Inkasent występuje przede wszystkim w podatkach i opłatach lokalnych, a możliwość jego ustanowienia musi wynikać z ustawy. Przykładowo można wskazać, że podstawą powołania inkasenta są przepisy następujących ustaw<sup>7</sup>:

1) ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>7</sup>:

a) według art. 6 ust. 12 „rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso”;

b) według art. 19 pkt 2 rady gminy w drodze uchwały „może zarządzić pobór tych opłat 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”;

2) ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>8</sup> – zgodnie z art. 6b tej ustawy „rada gminy może zarządzać pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso”;

3) ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym<sup>9</sup> – zgodnie z art. 6 ust. 8 tej ustawy „rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór podatku leśnego od osób fizycznych wymienionych w ust. 2 w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso”.

Problemem w działalności uchwałodawczej rad gmin i w działalności nadzorczej kolegiów regionalnych izb obrachunkowych jest to, czy przed ustanowieniem danego podmiotu, w drodze uchwały, inkasentem konieczne jest uzyskanie od niego stosownej zgody. Celem opracowania jest wykazanie, że prawna specyfika instytucji inkasenta nie wymaga jakiegokolwiek zgody podmiotu, który zostaje wyznaczony inkasentem. Podstawową metodą badawczą zastosowaną przez autorów jest metoda dogmatyczno-prawna. Autorzy doko-

<sup>4</sup> Idem, *Zobowiązania podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 510.

<sup>5</sup> A. Kostecki, op. cit., s. 165.

<sup>6</sup> T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383, dalej jako o.p.

<sup>7</sup> T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 70, dalej jako u.p.o.l.

<sup>8</sup> T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.

<sup>9</sup> T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.

nają także analiz wybranych uchwał samorządowych, uchwał kolegiów regionalnych izb obrachunkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych.

## Status inkasenta

Inkasent pośredniczy w zapłacie podatku, przy czym zakres ten jest odmienny niż w wypadku płatnika<sup>10</sup>, z uwagi na nieobliczanie należnego podatku. Jednocześnie kwestia pozycji prawnej inkasenta zarówno w zakresie nałożonych obowiązków, jak i przyznanych uprawnień przedstawia się analogicznie jak w wypadku płatnika<sup>11</sup>, co skutkuje oceną wykonywanych przez niego czynności jako mających charakter materialny, niewszczynających postępowania podatkowego, lecz klasyfikowanych jako zadania zlecone z zakresu administracji publicznej<sup>12</sup>. W literaturze wskazuje się, że w praktyce rolą inkasenta jest ułatwienie podatnikom, przede wszystkim osobom fizycznym, wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych przez umożliwienie im zapłacenia podatku w miejscu zamieszkania lub prowadzenia działalności zawodowej<sup>13</sup>. Jednocześnie inkasentom nie przysługują względem podatników uprawnienia, jakie posiada wierzyciel, w tym przede wszystkim prowadzące do przymusowego wykonania zobowiązania<sup>14</sup>.

Przepisy o.p., oprócz zdefiniowania instytucji inkasenta, regulują m.in. kwestie jego odpowiedzialności oraz wynagrodzenia. W szczególności, zgodnie z art. 30 § 1 o.p., inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9 o.p. (tj. pobrał od podatnika podatek oraz nie wpłacił go we właściwym terminie organowi podatkowemu), odpowiada za podatek pobrany, a niewpłacony. Konsekwencją niedopełnienia obowiązków przez inkasenta, oprócz odpowiedzialności na gruncie ordynacji podatkowej, jest także możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karno-skarbowej, ponieważ zachowanie to może wyczerpywać znamiona czynu zabronionego określonego w prawie karnym skarbowym<sup>15</sup>. W odniesieniu do podatków samorządowych określenia wynagrodzenia jest fakultatywne, co wprost wynika z art. 28 § 4 o.p., zgodnie z którym rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa.

<sup>10</sup> Na płatniku ciąży bowiem w pierwszej kolejności obowiązek obliczenia podatku (art. 8 o.p.).

<sup>11</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 54–57.

<sup>12</sup> Por. P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 107.

<sup>13</sup> M. Niezgodka-Medek, [w:] S. Babiarczyk i in., *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2005, s. 63.

<sup>14</sup> R. Dowgier, op. cit., s. 62–63.

<sup>15</sup> Szerzej: B. Pahl, G. Kisiel, *Odpowiedzialność inkasenta w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 10, s. 10.

W sytuacji inkasentów będących osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, art. 31 o.p. przewiduje obowiązek wyznaczenia osób, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłoszenia właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imion, nazwisk i adresów tych osób. Wykonanie tego obowiązku nie czyni jednak ich inkasentami (status ten przysługuje osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym)<sup>16</sup>.

Zakres obowiązków inkasentów powinien zostać wyznaczony przez przepisy ustaw, zaś skorzystanie z delegacji do ich wyznaczenia w drodze uchwały w sprawie poboru w drodze inkasa powinno się mieścić w granicach ustawowego upoważnienia. Oznacza to, że nie jest dopuszczalne nałożenie dodatkowych obowiązków na inkasenta, tj. takich, które nie wynikają z przepisów prawa. Na niedopuszczalność takiej praktyki wskazało kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w rozstrzygnięciu nadzorczym z 31 marca 2015 r., które stwierdziło nieważność części uchwały rady gminy: „Przepisy te nie wyposażają natomiast rady gminy w prawo do stanowienia dodatkowych uregulowań w przedmiocie wynagrodzenia inkasentów za doręczanie nakazów płatniczych (decyzji) lub określania terminu wypłaty inkasentom wynagrodzenia za inkaso”<sup>17</sup>.

W odniesieniu do analizowanej problematyki należy podkreślić, że uzyskanie zgody jest problematyczne tylko w sytuacji, gdy przyjmuje się, że uchwały wyznaczające inkasentów powinny wymieniać w sposób zindywidualizowany poszczególnych inkasentów przez wskazanie ich indywidualnego oznaczenia, np. przez określenie imienia i nazwiska inkasenta czy jego nazwy.

Powyższe wskazanie ma istotne znaczenie z uwagi na rozbieżności w orzecznictwie, gdzie wskazuje się że „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 o.p. 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. Do tego zaś zmierza zaskarżony przez Prokuratora § 10 ust. 2 pkt 11 statutu. Innymi słowy, inkasent nie może być abstrakcyjnym, niedookreślonym jednoznacznie podmiotem, ani dla organu podatkowego, ani dla osoby uiszczającej daninę”<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> R. Dowgier, op. cit., s. 58.

<sup>17</sup> Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego z 2015 r., poz. 1752; szerzej: M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 149–152.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18 kwietnia 2019 r., sygn. akt II SA/Go 135/19, CBOSA.

Dopuszczalne jest także odmienne stanowisko, zgodnie z którym w uchwale nie jest konieczne indywidualne wskazanie inkasenta, lecz „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”<sup>19</sup>.

W tym drugim przypadku uzyskanie zgody byłoby bezprzedmiotowe, gdyż trudno byłoby oczekiwać wyrażenia zgody od podmiotu, który nie został skonkretyzowany.

Nie wywołuje wątpliwości to, że „uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy. Nie można przyjąć, iż jest ona adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków, i w istocie uchwała do tych wszystkich mieszkańców jest skierowana; nie jest ona aktem administracyjnym skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym, skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła”<sup>20</sup>.

### **Zgoda podmiotu jako warunek konieczny wyznaczenia go na stanowisko inkasenta**

Na konieczność uzyskania zgody podmiotu na wyznaczenie go na stanowisko inkasenta wskazują niektóre uchwały kolegiów regionalnych izb obrachunkowych. Przykładowo w uchwale z dnia 24 lipca 2019 r. kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie<sup>21</sup> przyjęło, że wyznaczenie inkasenta musi poprzedzić jego zgoda, wskazując, że „przed podjęciem stosownej uchwały, w oparciu o przygotowany projekt, organy gminy zobowiązane są do uzyskania zgody podmiotu, który ma zostać wyznaczony na stanowisko inkasenta. W przypadku określenia inkasenta za pomocą cech generalnych i abstrakcyjnych właściwe określenie kręgu podmiotów, od których uzyskanie zgody jest wymagane może być znacznie utrudnione”.

Taką samą koncepcję przyjęło kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie w innej uchwale. Przedmiotem działalności nadzorczej była uchwa-

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 12 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 129/18, CBOSA (orzeczenie zostało uchylone wyrokiem NSA z 13 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2164/18, CBOSA). Tak w doktrynie: R. Dowgier, op. cit., s. 85–87.

<sup>20</sup> Wyrok OZ NSA w Rzeszowie z 26 października 2001 r., sygn. akt SA/Rz 1622/01, CBOSA.

<sup>21</sup> XXII.197.K.2019, Legalis nr 2194743.

ła 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 inkaso<sup>22</sup>. W § 2 tej uchwały 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 Miejskiej w Barlinku z dnia 28 kwietnia 2020 r. w sprawie wyznaczenia inkasentów opłaty od posiadania psów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso<sup>23</sup>, uznało nieważność całej uchwały Rady Miejskiej w Barlinku. 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”.

Wspomniane w uchwale kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie orzecznictwo nie jest w zakresie konieczności uzyskania zgody przez podmiot na wyznaczenie go na funkcję inkasenta dominujące. Przykładowo można wskazać, że w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 stycznia 2008 r.<sup>24</sup> przyjęto, że określenie czy też wyznaczenie inkasenta może dotyczyć jedynie wskazanej w sposób konkretny osoby. „W razie zmiany na stanowisku sołtysa, obowiązki inkasenta przechodziłyby automatycznie na osobę przejmującą jego funkcję, co niewątpliwie naruszałoby zasadę uprzedniego uzyskania jego zgody”. Podobnie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 września 2018 r.<sup>25</sup>, stwierdzając, że „powierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków i musi zostać wyrażona przed określeniem (wyznaczeniem) inkasenta”. W innym orzeczeniu, tj. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w wyroku z 14 października 2020 r.<sup>26</sup>, przyjęto, że powierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi poprzedzać

<sup>22</sup> Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2020 r., poz. 2174.

<sup>23</sup> Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2020 r., poz. 2882.

<sup>24</sup> II FSK 1526/06, Lex nr 334275.

<sup>25</sup> II FSK 2164/18, Lex nr 2578086.

<sup>26</sup> I SA/Gd 744/20, CBOSA.



zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków i musi zostać wyrażona przed określeniem (wyznaczeniem) inkasenta.

Na konieczność uzyskania zgody przed powierzeniem obowiązków inkasenta zwraca się uwagę także w literaturze, gdzie wprost wskazuje się, że „za niedopuszczalne trzeba uznać nałożenie na jakikolwiek podmiot obowiązku prowadzenia inkasa bez jego zgody, choćby z tej przyczyny, iż inkaso wiąże się z odpowiedzialnością całym majątkiem inkasenta za pobrane, a niewpłacone w terminie podatki. Trudno nie wziąć pod uwagę tej – jakże daleko idącej – konsekwencji. Dlatego uważam, iż podjęcie uchwały określającej osobę inkasenta (i wysokość wynagrodzenia za inkaso) powinny poprzedzić wcześniejsze ustalenia z osobą (czy podmiotem), która ma te obowiązki wykonywać, pozwalające na sprecyzowanie warunków wykonywania inkasa. Może to powodować określone trudności proceduralne, dlatego też należałoby postulować zmianę stosownych przepisów nakładających na radę gminy obowiązek określenia inkasenta”<sup>27</sup>.

Uznając, że wyrażenie zgody jest niezbędne dla podjęcia uchwały o wyznaczeniu inkasentów, należy stwierdzić, że taka zgoda powinna zostać wyrażona przed jej podjęciem. Niedopuszczalne jest podjęcie uchwały przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli taka zgoda (lub zgody) nie zostałaby udzielona. Nie jest również dopuszczalne, aby zgoda została wyrażona po podjęciu uchwały. Akt prawa miejscowego nie może być uzależniony od warunku, jakim byłoby wyrażenie zgody przez wyznaczonego w nim inkasenta po podjęciu uchwały. Nie można bowiem doprowadzić do sytuacji, w której powszechnie obowiązujący przepis ma charakter warunkowy. Na marginesie warto dodać, że nawet gdyby taka sytuacja była teoretycznie dopuszczalna, to wprowadzenie takiego warunku musiałoby wynikać z przepisu prawa. Jest to jednak rozwiązanie niedopuszczalne, gdyż przepisy powszechnie obowiązujące wchodzą w życie w określonym terminie, zaś uzależnienie ich od warunku wprowadziłoby chaos prawny.

Mankamentem przyjęcia rozwiązania o konieczności uzyskania zgody jest także to, że przepisy poszczególnych ustaw nie wspominają o konieczności uzyskania takiej zgody. Powstaje również problem, kto powinien taką zgodę uzyskać. Wydaje się, że możliwe są w tym zakresie dwa rozwiązania. Po pierwsze, taka zgoda byłaby wyrażona względem podmiotu, który wniósł projekt stosownej uchwały. Takie rozwiązanie wydaje się jednak mieć ten mankament, mianowicie nie zawsze podmiotem inicjującym procedurę uchwałodawczą jest organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego (np. wójt, burmistrz, prezydent miasta), czy jej organ stanowiący (np. rada gminy). Statuty mogą w tym zakresie przewidywać stosowną kompetencję np. dla określonej liczbo-

---

<sup>27</sup> M. Paczocha, *Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia)*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 6, s. 18.

wo grupy mieszkańców czy klubu radnych. W tym ostatnim przypadku zgoda byłaby wyrażana względem niedookreślonej ustawowo grupy, która posiada inicjatywę uchwałodawczą. Po drugie, zgoda byłaby kierowana do organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Wskazane rozwiązanie wydaje się trafne, gdyż to organ stanowiący ponosi odpowiedzialność za jego wydanie.

Równie istotną kwestią jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czym jest sama zgoda w znaczeniu prawnym. Zdaniem autorów zgodę należy uznać za jednostronne oświadczenie woli złożone organowi jednostki samorządu terytorialnego. Wobec braku szczegółowych regulacji publicznoprawnych, do samej zgody należy stosować przepisy prawa cywilnego zawarte w Kodeksie cywilnym<sup>28</sup>. W takim ujęciu należałoby zadać pytanie o formę udzielenia takiej zgody. Zgodnie z art. 60 k.c. – z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie – wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli). Literalnie zatem zgoda na objęcie funkcji inkasenta może zostać wyrażona w każdej formie, nawet *per facta concludenda*. Zgodnie z poglądami judykatury „oświadczenie musi być dostatecznie uzewnętrznione, tak by można je było poddać określonym dyrektywom interpretacyjnym – ogólnym lub szczegółowym. W związku z przesłanką zrozumiałego charakteru oświadczenia woli wyróżnia się oświadczenia wyraźne i dorozumiane. Pierwsza ze wskazanych kategorii obejmuje oświadczenia złożone za pomocą mowy, pisma lub innych znaków powszechnie uznawanych za oświadczenie woli danej treści. Z kolei oświadczenie dorozumiane to takie, które w danych okolicznościach i tylko ze względu na kontekst, w jakim zostało złożone, należy uznać za oświadczenie woli danej treści”<sup>29</sup>. Jak wcześniej wskazano, nie ma szczególnego przepisu dotyczącego złożenia zgody na objęcie formy i jej zgody. Stosować więc należy w tym zakresie rozwiązania ogólne.

Identyczne problemy związane ze złożonym oświadczeniem dotyczą wad oświadczenia i konsekwencji z ich zaistnieniem (art. 82–88 k.c.). Teoretycznie interesująca byłaby sytuacja, w której wyznaczony inkasent powołałby się na błąd złożonego oświadczenia (art. 84 k.c.). Taka sama sytuacja dotyczy cofnięcia oświadczenia w sprawie wyrażenia zgody (art. 61 k.c.).

Analiza przytoczonych zagadnień skłania do konkluzji, że zgoda na objęcie funkcji inkasenta nie musi być oczywista w wymiarze prawnym i może wywoływać szereg problemów z powodu braku szczegółowej regulacji.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.), dalej jako k.c.

<sup>29</sup> Wyrok SA w Warszawie z 18 lutego 2022 r., sygn. akt VII AGa 60/21, Lex nr 3370731.



## Wydanie uchwały rady gminy jako nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego

W orzecznictwie i w doktrynie dominuje pogląd, który podzielają autorzy niniejszego opracowania, zgodnie z którym zgoda podmiotu na wyznaczenie go na funkcję inkasenta nie jest konieczna i jest wręcz zbędna. Warto podkreślić, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 sierpnia 2011 r.<sup>30</sup> wskazał, że „ustawodawca – dając radzie gminy możliwość określenia uchwałą inkasentów do poboru opłat w drodze inkasa – nie nałożył na ten organ obowiązku uzyskania zgody podmiotu określanego tą uchwałą jako inkasent opłaty targowej. Odmienne stanowisko nie tylko nie znajduje oparcia w literalnym brzmieniu interpretowanego przepisu, ale też pozostaje w sprzeczności z charakterem uchwał podejmowanych na jego podstawie”. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego z art. 94 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>31</sup> wynika, że prawo miejscowe mogą stanowić określone przepisem organy, upoważnienie do wydawania aktów prawa miejscowego wynikać może tylko z ustawy, a akty prawa miejscowego są ściśle ograniczone ramami upoważnienia. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w świetle art. 19 pkt 2 u.p.o.l. „uznać trzeba, iż brak jest podstaw prawnych by przyjąć, że omawiane prawodawcze uprawnienie organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom – co do treści stanowionego prawa – przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy. Stanowiłoby to nieprzewidziane prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu przepisów powszechnie obowiązujących”. Sąd wskazał, że na mocy uchwały wyznaczającej inkasentów pomiędzy gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent.

Z kolei w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 25 lutego 2015 r.<sup>32</sup> stwierdzono: „Sąd nie podziela stanowiska, że określenie uchwałą rady gminy inkasentów na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l powinno być poprzedzone zgodą danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków. Inkasent jest podmiotem, który pośredniczy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w realizacji zobowiązania podatkowego (...). Ustawodawca, w przepisach ustaw regulujących podatki i opłaty stanowiące dochody gmin, wyposażył rady gminy w kompetencje do określania inkasentów oraz ustalania ich wynagrodzenia. Zatem każdy podmiot, określony w uchwale rady gminy jako inkasent, jest na mocy aktu prawa miejscowego, zobowiązany do wykonywania czynności poboru opłaty. Zauważyć przy tym należy, że określenie inkasentów przez radę gminy poprzez rodzaj działalności, nie wyłącza stosowania art. 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem osoba prawna lub jed-

<sup>30</sup> II GSK 820/10, Lex nr 1099199.

<sup>31</sup> T.j. Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>32</sup> I SA/Ol 38/15, Lex nr 1805119.

nostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej będąca inkasentem, jest obowiązana wyznaczyć i zgłosić organowi podatkowemu konkretne osoby, do których obowiązków będzie należało pobieranie opłat i terminowe wpłacanie ich organowi podatkowemu”.

Podobnie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 11 marca 2015 r.<sup>33</sup>, uznając, że uchwała podjęta na podstawie art. 19 pkt 2 u.p.o.l. jest wystarczającą podstawą do nałożenia na inkasenta obowiązków wynikających z art. 9 o.p. Na mocy takiej uchwały między gminą i inkasentem nawiązuje się stosunek administracyjnoprawny, który jest skuteczny, bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent. Podobne stanowisko zaprezentowane zostało w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 12 kwietnia 2018 r.<sup>34</sup>, wskazując, że uchwała rady gminy wyznaczająca inkasenta tworzy stosunek administracyjnoprawny pomiędzy gminą a inkasentem. Jest on skuteczny bez konieczności wyrażenia zgody przez podmiot wskazany jako inkasent. Sąd wskazał, że „gdyby konieczna była zgoda wyznaczonej osoby, oznaczałoby to, że instytucja inkasenta utraciłaby cechy administracyjne, które są bliższe prawu podatkowemu, a nie cywilnemu. Brak jest zatem też możliwości do podejmowania uchwał przez radę gminy umożliwiających inkasentowi odmowę lub zrzeczenie się pełnienia tej funkcji, gdyż w ten sposób obowiązek publicznoprawny przekształcany byłby w stosunek zależny od woli adresata uchwały”.

W literaturze wskazuje się, że inkasent jest zobowiązany do wykonywania czynności w interesie publicznoprawnym, zaś obowiązek wykonywania funkcji inkasenta powstaje zawsze i wyłącznie na skutek zaistnienia okoliczności, z którymi przepis prawa łączy powstanie takiego obowiązku. „Nałożenie na dany podmiot obowiązku bycia inkasentem należy zaliczyć do pewnych niepodatkowych danin publicznych, świadczonych za rzecz państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego”<sup>35</sup>. Podkreśla się, że „poglądów, które przewidywałyby jakikolwiek wpływ potencjalnego inkasenta na obciążenie go tymi obowiązkami, nie można podzielić (...). Stosunek nawiązujący się między jednostką samorządu terytorialnego a inkasentem ma charakter publicznoprawny, a więc nie może być uzależniony od zawarcia umowy, która musiałaby mieć charakter cywilnoprawny. Nie istnieje w polskim prawie ogólna regulacja prawna, pozwalająca na zawieranie umów kształtujących sytuację publicznoprawną obywateli”<sup>36</sup>.

Zdaniem Adama Mariańskiego „stosunki pomiędzy organem podatkowym a inkasentem mają charakter publicznoprawny, a tym samym nie może być

<sup>33</sup> I SA/Sz 938/14, Lex nr 1759952.

<sup>34</sup> I SA/Sz 129/18, Lex nr 2475264.

<sup>35</sup> T. Brzezicki, W. Morawski, *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 21.

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 24–25.

mowy o wyrażaniu przez wyznaczonych inkasentów zgody<sup>37</sup>. Autor wskazuje również, że „nałożenie obowiązków publicznoprawnych na określony podmiot nie może być zniesione lub uzupełniane przez umowę cywilnoprawną”<sup>38</sup>. Podobnie twierdzi Tomasz Wołowiec, że podmioty, na które rady gmin nałożą obowiązek poboru podatku w drodze inkasa, są zobowiązane do jego wykonywania<sup>39</sup>.

Identyczne stanowisko prezentuje Mariusz Popławski. Według niego należy przyjąć, że dla osób powołanych na inkasenta wykonywanie czynności dotyczących funkcji inkasenta jest obowiązkiem, nie zaś uprawnieniem. Autor krytycznie ocenia uchwałę samorządową, w której daje się inkasentowi prawo odmowy pełnienia tej funkcji lub zrzeczenia się z pełnienia tej funkcji. „W ten sposób obowiązek publicznoprawny, przekształcamy w stosunek zależny od woli jego adresata. Przyznajemy mu ponadto uprawnienie bez istnienia przepisu kompetencyjnego zawartego w ustawie”<sup>40</sup>.

## Podsumowanie

Zdaniem autorów zgoda na powołanie na funkcję inkasenta nie jest wymagana. Wynika to przede wszystkim z publicznoprawnego charakteru nakładanego obowiązku. Obowiązek bycia inkasentem należy do niepieniężnych danin publicznych, które mogą być świadczone (w omawianym artykule) na rzecz jednostek samorządu terytorialnego. Niedopuszczalna jest zatem sytuacja, w której wydanie przez organ jednostki samorządu terytorialnego uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego byłoby uzależnione od dodatkowych warunków, które nie zostały wprowadzone w ustawowym przepisie stanowiącym podstawę do jego wydania. Odróżnić w tym zakresie należy prawną możliwość nałożenia na kogoś (inkasenta) obowiązku od możliwości jego wyegzekwowania. Poza zakresem rozważań jest sytuacja, w której prawidłowo wyznaczony inkasent nie będzie wykonywał swoich obowiązków.

Nie zasługują w tym zakresie na akceptację orzeczenia (zarówno sądów administracyjnych, jak i organów nadzoru), które uzależniają podjęcie uchwały od uzyskania takiej zgody. Oczywiście można stwierdzić, że irracjonalne byłoby wyznaczanie na inkasenta osobę, która nie chce wykonywać takich obowiązków, jednak jest to już sfera racjonalności działań podejmowanych przez lokalnego prawodawcę, a nie wymóg wynikający z przepisów prawa.

<sup>37</sup> A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 38.

<sup>38</sup> Idem, *Komentarz do art. 9*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, 2023, Legalis.

<sup>39</sup> T. Wołowiec, *Odpowiedzialność inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 1–2, s. 149.

<sup>40</sup> M. Popławski, op. cit., s. 147–148.

Oczywiście postulatem *de lege ferenda* mogłoby być wprowadzenie na poziomie ogólnym (optymalnie w o.p.) lub szczegółowych ustawach podatkowych konieczności uzyskania takiej zgody, jednak takie rozwiązanie wydaje się za pozbawione celu z uwagi na to, że możliwość wyznaczenia inkasenta jest władczym i jednostronnym działaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i nie powinno być ograniczane dodatkowymi formalnościami, które mogłyby prowadzić do braku przejrzystości i wywoływać dodatkowe wątpliwości prawne w kwestii poboru podatku. Powstaną wówczas również zasygnalizowane problemy związane z oceną ewentualnego powołania się przez inkasenta na błąd w oświadczeniu o zgodzie oraz możliwości i formy cofnięcia tej zgody.

## Wykaz literatury

- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa – komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Brzezicki T., Morawski W., *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007.
- Dowgier R., *Instytucja inkasenta w polskim prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3: *Instytucje budżetowe*, cz. 2: *Dochody i wydatki budżetu*, Ossolineum, Wrocław 1985.
- Łunarski O., *Zapłata podatku*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Mariański A., *Komentarz do art. 9*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, 2023, Legalis.
- Mariański A., *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1999.
- Nita A., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Zakamycze, Kraków 1999.
- Paczocho M., *Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia)*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 6.
- Pahl B., Kisiel G., *Odpowiedzialność inkasenta w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2005, nr 10.
- Popławski M., *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Taxpress, Warszawa 2011.
- Wołowicz T., *Odpowiedzialność inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 1–2.

## Summary

### **On the lack of the requirement to obtain the consent of the entity designated as a tax collector**

**Keywords:** tax law, local government resolution, tax collector, local taxes, Regional Chamber of Audit.

In Polish tax law, a tax collector is a natural person, a legal person or an organizational unit without legal personality, obliged to collect tax from the taxpayer and pay it to the tax authority, and is responsible mainly for local taxes and fees. The article analyzes the problem faced by municipal councils and commissions of district audit chambers, whether it is necessary to obtain the appropriate consent of an entity before granting it the status of a tax collector. The article aims to demonstrate that the legal specificity of the tax collector's institution does not require any consent of the entity that is appointed as the collector. The basic research method used by the authors was 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.

