



UCHWAŁA NR 38/93/2022
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 28 grudnia 2022 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|----------------------------------|
| 1/ Ryszard Paweł Krawczyk | 9/ Bogusław Wenus |
| 2/ Beata Kaczmarek | 10/ Radosław Hrychoreczuk |
| 3/ Roman Drozdowski | 11/ Paweł Dobrzyński |
| 4/ Iwona Kopczyńska | 12/ Zofia Dolewka |
| 5/ Anna Kaźmierczak | 13/ Krzysztof Kozik |
| 6/ Bogdan Łągwa | 14/ Tomasz Jan Karwicki |
| 7/ Łukasz Szczepanik | 15/ Anna Adamczewska |
| 8/ Magdalena Budziarek | |

po rozpatrzeniu na posiedzeniu w dniu 28 grudnia 2022 roku zastrzeżenia Miasta Ozorkowa do wniosku nr 2 zawartego w II części wystąpienia pokontrolnego sformułowanego w piśmie Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 16 listopada 2022 roku, znak WK-602/44/2022, działając na podstawie art. 25b ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1668)

uchwała, co następuje:

uwzględnia się zastrzeżenie Miasta Ozorkowa do wniosku zawartego w pkt 2 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu: „Decyzję ustalającą wysokość podatku od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych doręczać podatnikowi w terminie zapewniającym zachowanie ustawowego terminu zapłaty I raty podatku (termin ustawowy zapłaty – do 15 marca), mając na względzie art. 47 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym – termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

Uzasadnienie

Pismem z dnia 16 listopada 2022 roku, znak: WK-602/44/2022, Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi skierował do Burmistrza Miasta Ozorkowa wystąpienie pokontrolne, o którym mowa w art. 9 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Miejskim w Ozorkowie doraźną kontrolą gospodarki finansowej w zakresie realizacji dochodów z tytułu podatku od nieruchomości.

Z protokołu kontroli przeprowadzonej w dniach od 12 do 29 września 2022 roku wynika, że kontrolą doraźną objęto powszechność i prawidłowość opodatkowania przez organ podatkowy osób fizycznych, będących podatnikami podatku od nieruchomości za lata 2020-2021. Zakres kontroli obejmował m. in. okoliczności i sposób powstawania obowiązku podatkowego. Kontrolę przeprowadzono na próbie 30 osób fizycznych, w tym 15 osób opodatkowanych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i 15 osób nieopodatkowanych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej.

Jak wynika z protokołu kontroli oraz z pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w trakcie kontroli ustalono, iż dwie z objętych próbą kontroli decyzje wymiarowe na 2020 i 2021 rok, zostały doręczone podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, oznaczonym numerami PD-4 i PD-6,

w terminie odpowiednio 5 marca 2020 roku i 9 marca 2021 roku, co nie gwarantowało zapłaty podatku w ustawowo wyznaczonym terminie, tj. do 15 marca, przy uwzględnieniu reguły wynikającej z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zmianami), iż – termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 47 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa).

Biorąc pod uwagę poczynione ustalenia w zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości za lata 2020 i 2021 przez organ podatkowy osób fizycznych, w drugiej części wystąpienia pokontrolnego sformułowano następujący wniosek pokontrolny:

- „Decyzję ustalającą wysokość podatku od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych doręczać podatnikowi w terminie zapewniającym zachowanie ustawowego terminu zapłaty I raty podatku (termin ustawowy zapłaty – do 15 marca), mając na względzie art. 47 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym – termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

Pismem z dnia 30 listopada 2022 roku, znak: FN.170.123.2022 Miasto Ozorków złożyło zastrzeżenie do wniosku zawartego w pkt 2 wystąpienia pokontrolnego.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi rozpatrując zastrzeżenie, zważyło co następuje:

W części I wystąpienia pokontrolnego kontrolujący wskazali, że w trakcie kontroli doraźnej przeprowadzonej w Urzędzie Miejskim w Ozorkowie ustalono, iż dwie decyzje ustalające wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości doręczono podatnikom w terminie 5 marca 2020 roku i 9 marca 2021 roku, co nie zapewniało zapłaty podatku w terminie do 15 marca, zachowując jednocześnie uregulowanie z art. 47 § 2 Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym sformułowano wniosek, w którym zalecono Burmistrzowi Miasta Ozorkowa, aby decyzje ustalające wysokość podatku od nieruchomości były doręczane podatnikowi w terminie umożliwiającym mu zapłatę pierwszej raty podatku w terminie ustawowym, tj. do 15 marca, mając przy tym na uwadze treść postanowienia art. 47 § 1 Ordynacja podatkowa, iż termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Do tak sformułowanego wniosku wniesiono zastrzeżenie. W ocenie wnoszącego zastrzeżenie, sposób postępowania w zakresie doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości, przedstawiony we wniosku pokontrolnym wyrażonym w pkt 2, nie narusza przepisów prawa. Wnoszący zastrzeżenie wskazuje, że rozpatrywanej sprawie należy się odnieść do regulacji art. 21 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Ponadto wnoszący zastrzeżenia wskazał, że wprawdzie z treści art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1452 ze zmianami) wynika, że podatek od nieruchomości od osób fizycznych ustalany jest za dany rok w drodze decyzji organu podatkowego i płatny jest w ratach, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego, jednakże przepisy tej ustawy, ani innych ustaw, nie przewidują terminu wydania czy doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wnoszący zastrzeżenia podkreślił, iż termin płatności podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczania decyzji ustalającej, wynosi 14 dni od jej doręczenia (art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej) i nie ma przepisów, które w sposób odmienny by to określały. Realizacji tego uregulowania służy, zdaniem zgłaszającego zastrzeżenie, przepis art. 47 § 2 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, iż jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku,

pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia powyższe oznacza, że ustawodawca wyznaczając terminy płatności podatku, w którym zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji, w tej sytuacji podatku od nieruchomości, przewidział i dopuścił sytuacje, gdy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania zostanie doręczona w terminie uniemożliwiającym podatnikowi zapłatę podatku w ustawowym terminie płatności pierwszej raty podatku. W związku z powyższym organ podatkowy nie naruszył obowiązujących przepisów prawa, gdyż wydając decyzje wskazał zgodny ze stanem faktycznym i prawnym termin płatności podatku, wynikający z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bądź z ustawy Ordynacja podatkowa. Wnoszący zastrzeżenie wskazał również, że nieprawidłowości w doręczeniu decyzji ustalających stanowią niewielką część decyzji, są to jednakże sytuacje nie do uniknięcia, z powodu nieodbierania korespondencji przez adresatów czy przyjęcia procedury zastępczego doręczenia, które wydłużają termin postępowania w opisanych sytuacjach.

Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi powyższe zastrzeżenie zasługuje na uwzględnienie. W ocenie Kolegium nie doszło do naruszenia przepisów prawa. Zgodnie z art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Wobec powyższego zobowiązanie w podatku od nieruchomości powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa), natomiast termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej). Ponadto, zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, postanowień § 1 art. 47 nie można stosować nie uwzględniając regulacji zawartych § 2 w/w artykułu. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi wskazuje, że ustawodawca przewidział sytuacje, w których decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie zostanie doręczona na minimum czternaście dni przed terminem zapłaty pierwszej raty czy zaliczki na podatek, wskazując, że obowiązuje wtedy termin 14 dni od dnia doręczenia decyzji organu podatkowego. Znajduje to również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 9 marca 2022 roku, sygn. I SA/Op 448/21 orzekł, iż *„podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, ..., ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Należy jednakże wziąć pod uwagę, że decyzja w zakresie podatku od nieruchomości jest decyzją konstytutywną, ustalającą zobowiązanie podatkowe, które powstaje dopiero w momencie doręczenia tej decyzji (art. 21 § 1 pkt 2 Op.)*. Ponadto, jak wskazano w orzeczeniu *„termin wydania decyzji wymiarowej w konkretnej sprawie pozostaje bez wpływu na powstanie zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2021 r., skoro podatek od nieruchomości jest podatkiem należnym za rok podatkowy, zaś decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe mogą zostać wydane - co do zasady - aż do upływu terminu określonego w art. 68 § 1 Op”* (por. także wyrok: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25 października 2019 roku sygn. I SA/Lu 260/19)

W ocenie Kolegium Izby należy także wziąć pod uwagę, że jedynie dwie decyzje nie zostały doręczone na co najmniej 14 dni przed terminem płatności pierwszej raty podatku. Doręczono je podatnikom odpowiednio 5 marca 2020 roku i 9 marca 2021 roku, a więc istniała możliwość zapłaty

raty podatku w terminie określonym w art. 6 ust. 7 ustawy i podatkach i opłatach lokalnych, tj. do dnia 15 marca.

Mając powyższe na względzie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi orzekło jak w sentencji.

Od niniejszej uchwały wnoszącemu zastrzeżenia nie przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi.

**Przewodniczący Kolegium
Prezes RIO w Łodzi**

Ryszard Paweł Krawczyk