REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA W BIAŁYMSTOKU

15-085 Białystok, ul. Branickiego 13, tel. 085 748 46 20, fax 085 748 46 30

Białystok, 06 listopada 2024 r.

RIO.II.025-26/24

Pan
Stanisław Hrynkiewicz
Sekretarz Gminy Nowy Dwór
ul. Plac Rynkowy 21
16-205 Nowy Dwór

Odpowiadając na wniosek z dnia 7 października 2024 roku o udzielenie wyjaśnień, Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku przedstawia następujący pogląd w sprawie.

Zadaniem kierownika jednostki sektora finansów publicznych (jst-wójt gminy) jest podejmowanie działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań, także w zakresie realizacji należnych dochodów w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Z kolei racjonalnie działający organ podatkowy (wójt gminy) winien zapewnić realizację zobowiązań podatkowych, w tym także z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi z uwzględnieniem przymiotów powszechności, prawidłowości i kompletności. Powszechność, w aspekcie podmiotowym, oznacza racjonalną pewność, że wszyscy zobowiązani zachowali się zgodnie z wymogami wynikającymi z przepisów materialnego prawa podatkowego. W aspekcie przedmiotowym, w przypadku opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, to sytuacja, w której wszystkie nieruchomości o statusie kreującym obowiązek podatkowy, w myśl przepisów ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2024, poz. 399 t.j., dalej jako u,c.g.) zostały objęte deklaracjami podatkowymi. Z kolei prawidłowość oznacza, iż istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego są zawsze pochodną obowiązujących przepisów prawa oraz istniejącego stanu faktycznego przez co nie powinno ono być ani zaniżone, ani też zawyżone. W tym kontekście, w sytuacji opisywanej w Państwa wniosku należy zważyć co następuje. W przypadku zgonu podatnika (w założeniu właściciela nieruchomości) oczywistym wydaje się, iż ustaje możliwości przypisu zobowiązania z tytuł opłaty, wynikającego ze złożonej przez zmarłego deklaracji podatkowej, za kolejne okresy następujące po dacie zgonu. Ponadto w sytuacji, w której zmarły właściciel byłby równocześnie jedynym mieszkańcem, nieruchomość zmieniłaby status na niezamieszkałą a zatem ustałby obowiązek podatkowy. Ponieważ nie ma prawnych możliwości skutecznego przeniesienia obowiązków publicznoprawnych np. złożenia deklaracji wygaszającej zobowiązanie, nawet na spadkobierców koniecznym jest podjęcie odpowiednich działań z urzędu. Należy zauważyć, iż obowiązkiem kierownika jednostki sektora finansów publicznych jest ustanowienie odpowiednich procedur i mechanizmów, w ramach kontroli zarządczej, za której ustanowienie i funkcjonowanie jest

odpowiedzialny (art. 68 ustawy o finansach publicznych). Jednym z pożądanych elementów tego systemu jest przepływ informacji, co oznacza, iż w przypadku opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, której wysokość może być uzależniona od ilości osób zamieszkałych na nieruchomości, dane będące w posiadaniu ewidencji ludności dotyczące zgonów i urodzin winny być przekazywane komórce organizacyjnej urzędu prowadzącej sprawy z zakresu realizacji dochodów z tytułu opłaty. Umożliwia to właściwą i niezbędną reakcję służb organu podatkowego na sytuacje mogące skutkować zwiększeniem wysokości zobowiązania lub też, jak w analizowanym przypadku, konieczność podejmowania działań z urzędu w celu ograniczenia przypisu zobowiązania (kolejnych rat opłaty) wynikającego ze złożonej deklaracji. Ponieważ wszelkie zapisy w ewidencji księgowej dokonywane są w oparciu o dowody księgowe, także w tym przypadku pojawić się musi taki dokument. W analizowanej sytuacji dokumentem tym będzie wewnętrzny dowód księgowy w postaci noty księgowej. Rozwiązanie takie przewidują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 208, poz. 1375) w § 4 ust. 4. Należy zatem na podstawie materialnego dowodu zgonu podatnika (właściciela nieruchomości) w postaci aktu zgonu (danych w nim zawartych) sporządzić notę księgową, która sformalizuje i uzasadni brak przypisu zobowiązania na kolejne okresy po miesiącu, w którym nastąpił zgon składającego deklarację. Należy także zauważyć, iż zamknięte konto księgowe zmarłego podatnika może charakteryzować się saldem, odpowiednio nadpłatą lub zaległością podatkową. W obu przypadkach będą one elementami masy spadkowej, docelowo do dyspozycji spadkobierców. Odmiennie kształtować i rozkładać będą się obowiązki w przypadku zgonu mieszkańca nieruchomości. To na podatniku (będącym potencjalnie także właścicielem nieruchomości) spoczywać będzie obowiązek złożenia nowej deklaracji z uwzględnieniem terminów wskazanych w art. 6m ust. 2 oraz rozwiązań kreowanych brzmieniem ust. 4 i 5 tego artykułu ustawy.

Rozstrzygnięcia wymaga także kwestia sukcesji po zmarłym właścicielu nieruchomości (podatniku) w sytuacji, w której nieruchomość jest nadal zamieszkała. W naturalny sposób sukcesorami są spadkobiercy. W tej kwestii celnie wskazujecie Państwo w swoim stanowisku, iż w myśl art. 1027 kc swoje prawa wynikające z dziedziczenia spadkobierca może udowodnić tylko stwierdzeniem nabycia spadku albo zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia. I tylko na podstawie jednego z tych dwóch dokumentów można potwierdzić domniemanie spadkobierstwa (art. 1025 § 2 kc). Przy czym istotne jest, iż organ administracji publicznej nie jest władny ustalić spadkobierców gdyż jest to wyłącznie w gestii sądów ewentualnie notariuszy (na podstawie odrębnych przepisów). Ponadto przywołany art. 1025 kc jest instrumentem dla podmiotów mających interes prawny w ustaleniu spadkobierców, co polega na możliwości złożenia w sądzie powszechnym wniosku o wydanie postanowienia o nabyciu prawa do spadku. Po skutecznym uzyskaniu takiego postanowienia możliwe jest skuteczne przeniesienie odpowiedzialności za

zobowiązania podatkowe na spadkobierców w trybie art. 100 Ordynacji podatkowej. Zauważyć też trzeba, że potencjalnie możliwa jest sytuacja, w której spadkobiercy nie zamieszkują na odziedziczonej nieruchomości przez co nie powstaje obowiązek podatkowy a zatem brak też obowiązku złożenia deklaracji na opłatę za gospodarowanie odpadami.

Natomiast mając świadomość, iż proces ujawniania spadkobierców może być długotrwały i żmudny a ponadto nie jest obowiązkowy należy podejmować działania, które pozwolą wskazać podatnika na potrzeby bieżącego obciążenia opłatą. Naprzeciw tym potrzebom wychodzi definicja właściciela nieruchomości wynikająca z art. 2 u.c.g. Przywołany w przepisie katalog podmiotów daje organowi podatkowemu możliwość przywołania w zakresie opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi niejedynie faktycznych właścicieli (współwłaścicieli) nieruchomości. W przypadku zgonu właściciela nieruchomości na której nadal zamieszkują mieszkańcy to oni właśnie jako władający faktycznie nieruchomością jawią się jako potencjalni zobowiązani w zakresie opłaty. Procedurą pozwalającą wezwać osobę/osoby, na których może ciążyć obowiązek podatkowy do złożenia deklaracji podatkowej celem przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami jest art. 274a Ordynacji podatkowej. Należy w tym miejscu przywołać zasadę: nowa deklaracja, nowy podatnik, nowe konto księgowe. Nie ma możliwości kontynuowania ewidencji zobowiązania i jego realizacji na koncie księgowym poprzedniego podatnika jako, że w myśl § 13 ust. 3 pkt 1 przywołanego rozporządzenia w sprawie zasad rachunkowości… konta szczegółowe, dla każdego podatnika, w każdym podatku (pkt 4 przepisu), prowadzone są do kont analitycznych i służą do rozrachunków z podatnikami z tytułu podatków, które podlegają przypisaniu na ich kontach.

Reasumując, a równocześnie odpowiadając na Państwa pytania należy wskazać, iż:

- prawa wynikające z dziedziczenia spadkobierca może potwierdzić wyłącznie stwierdzeniem nabycia spadku albo zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia,
- organ administracji publicznej nie ma możliwości ustalania spadkobierców ani też kwestionowania praw do dziedziczenia potwierdzonych wskazanymi dokumentami,
- nie można żądać skutecznie od domniemanych spadkobierców potwierdzenia praw wynikających z dziedziczenia,
- tylko wszczęte postępowanie podatkowe (z opisu stanu faktycznego nie wynika aby miało to miejsce) może zostać zawieszone.

W aktualnie obowiązującym porządku prawnym brak jest podmiotu upoważnionego do wydawania wiążącej wykładni przepisów prawa. Niniejsze stanowisko w sprawie proszę potraktować jako niewiążącą opinię prawną.

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Białymstoku
Dariusz Renczyński