



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

Wrocław, dnia 30 kwietnia 2024 r.

Poz. 2721

WYROK NR I SA/WR 222/22 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 13 czerwca 2023 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący
Sędziowie

Sędzia WSA Jarosław Horobiowski
Sędzia WSA Andrzej Cichoń
Sędzia WSA Tadeusz Haberka
(sprawozdawca)
Starszy specjalista Paulina Wódka

Protokolant:

po rozpoznaniu w Wydziale I
na rozprawie 13 czerwca 2023 r.
sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Legnicy
na uchwałę Rady Gminy Krotoszyce
z 25 listopada 2021 r. nr XXVI/214/2021
w przedmiocie § 5 uchwały w sprawie stawek podatku od nieruchomości i
zwolnień w tym podatku

- I. stwierdza nieważność § 5 zaskarżonej uchwały we fragmencie: „po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego,”;
- II. w pozostałej części skargę oddala.

Uzasadnienie

Rada Gminy Krotoszyce 25 listopada 2021 r. podjęła uchwałę XXVI/214/201 w sprawie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku. Publikacja zaskarżonej uchwały miała miejsce w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego 1 grudnia 2021 pod poz. 5592.

Pismem z 23 lutego 2022 r. Prokurator Rejonowy w Legnicy (dalej: Prokurator) wniósł skargę na uchwałę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zarzucając jej naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy z 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1461, ze zm.; dalej: u.o.a.n.). Uchwała została zaskarżona w części obejmującej § 5, który stanowił, że uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2022 roku.

W uzasadnieniu skargi Prokurator podniósł, że zaskarżona uchwała w § 5 jest wadliwa, bowiem budzi wątpliwości co do rzeczywistej daty wejścia w życie. Jak uzasadnił, nie jest możliwe dwukrotne wejście w życie aktu prawnego jako całości. Stosownie bowiem do art. 4 ust. 1 u.o.a.n. akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny ogłosi termin dłuższy. Skarżący podniósł zatem sprzeczność brzmienia § 5 uchwały z art. 4 ust. 1 u.o.a.n. Mając to na uwadze Prokurator wniósł o stwierdzenie nieważności uchwały w części obejmującej sformułowanie „z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2022 roku”.

W odpowiedzi na skargę z 31 marca 2022 r. Wójt Gminy Krotoszyce (dalej: Wójt) wniósł o umorzenie postępowania sądowoadministracyjnego, bowiem jak wyjaśnił Rada Gminy Krotoszyce podjęcie 31 marca 2022 r. uchwałę zmieniającą zaskarżaną uchwałę w zakresie zgodnym z uwagami Prokuratora.

Przy piśmie z 11 lipca 2022 r. Wójt przesłał uchwałę Rady Gminy Krotoszyce z 31 marca 2022 r. nr XXIX/250/22 zmieniającą uchwałę w sprawie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku, którą zmieniono § 5 nadając mu brzmienie „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego.” Przy tym samym piśmie przesłano również kolejną uchwałę Rady Gminy Krotoszyce z 26 maja 2022 r. nr XXXI/267/2022 zmieniającą uchwałę w sprawie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku, którą kolejny raz zmieniono brzmienie § 5 tym razem stanowiąc, że „1. Uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego. 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył co następuje:

Na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 259) sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Na mocy art. 3 § 2 pkt 5 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r., poz. 329, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej. Zgodnie z art. 147 § 1 p.p.s.a., sąd uwzględniając skargę na uchwałę lub akt, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 5 i 6, stwierdza nieważność tej uchwały lub aktu w całości lub w części albo stwierdza, że zostały wydane z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczególnie wyłącza stwierdzenie ich nieważności. Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a, które to ograniczenie nie ma zastosowania w rozpatrywanej sprawie.

Skarga zasługuje na częściowe uwzględnienie.

W pierwszej kolejności trzeba podnieść, że zaskarżona uchwała stanowi akt prawa miejscowego - ma bowiem charakter normatywny, generalny i abstrakcyjny. Brak jest zatem przeszkód, aby w razie stwierdzenia naruszenia prawa w stopniu istotnym – stosownie do treści art. 147 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 91 ust. 4

ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r., poz. 40; dalej: u.s.g.) - Sąd mógł stwierdzić nieważność uchwały, w całości lub w części. Stosownie do wskazanego art. 147 § 1 p.p.s.a. nieważna jest uchwała organu gminy sprzeczna z prawem (chyba, że przepis szczególny wyłącza możliwość stwierdzenia nieważności). W u.s.g. przewidziano dwa rodzaje naruszeń prawa, które mogą być wywołane przez ustanowienie aktów uchwalanych przez organy gminy. Mogą to być naruszenia istotne lub nieistotne (art. 91 ust. 4 u.s.g.). Brak jest jednak ustawowego zdefiniowania obu naruszeń, co stwarza konieczność sięgnięcia do poglądów wypracowanych w tym zakresie w doktrynie i w orzecznictwie. Za „istotne” naruszenie prawa uznaje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Do istotnych wad uchwały, skutkujących stwierdzeniem jej nieważności, zalicza się naruszenie przepisów wyznaczających kompetencję organów samorządu do podejmowania uchwał, naruszenie podstawy prawnej podjętej uchwały, naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego poprzez wadliwą ich interpretację oraz przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał. W rozpatrywanej sprawie stwierdzić należy kwalifikowane (istotne) naruszenie prawa. Zaskarżony przepis zawiera bowiem dwie normy prawne, wzajemnie się wykluczające. Pierwsza z nich określa wejście uchwały w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia, a druga wskazuje konkretną datę. Ogłoszenie uchwały nastąpiło 30 listopada 2020 r. w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego pod poz. 6502, a więc w świetle tej normy wejście w życie uchwały nastąpiło 15 grudnia 2020 r. Druga norma z § 3 uchwały wskazuje na uzyskanie przez nią mocy obowiązującej od 1 stycznia 2021 r. Są to dwie różne daty, a zatem przepis ten zawiera oczywistą wewnętrzną sprzeczność. W orzecznictwie słusznie wskazuje się bowiem, że wejście w życie i uzyskanie mocy obowiązującej przez akt prawny są zdarzeniami tożsamymi, polegającymi na rozpoczęciu od ich spełnienia się, prawnego kwalifikowania stosunków społecznych przez przepisy, które „weszły w życie” lub „uzyskały moc”. Wejście w życie przepisu oznacza, że uzyskuje on moc prawną i w konsekwencji ma zastosowanie do określonych zdarzeń i stosunków. Akt prawny (przepis) nie może bowiem wejść w życie bez uzyskania przez niego mocy obowiązującej a uzyskanie mocy obowiązującej oznacza jego wejście w życie (zob. wyrok NSA z 27 listopada 2019 r., II FSK 1271/19; uchwała Sądu Najwyższego z 24 maja 1996 r., I PZP 12/96, OSNP/1197/1/8, orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 1995 r., K 14/95 - Orzecznictwo TK 1995 nr 2, poz. 12). Poglądy te należy podzielić i uznać za zasadne w odniesieniu do § 5 zaskarżonego aktu.

Przyjęta w uchwale regulacja nie jest do pogodzenia z zasadami demokratycznego państwa prawa. Jak stanowi bowiem art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Konstytucja RP), Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z art. 7 Konstytucji RP wynika, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Przepisy art. 88 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP stanowią natomiast, że warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie a zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa. Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.o.a.n. akty prawne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane są w dziennikach urzędowych i wchodzi w życie po upływie 14 dni od ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Ponadto, w art. 5 u.o.a.n. postanowiono, że przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Nie zachodzi jednak w tym przypadku sytuacja unormowana w art. 5 u.o.a.n. gdyż, jak dowodzi brzmienie § 5 uchwały zamiarem prawodawcy gminnego nie było nadanie temu aktowi wstecznej mocy obowiązującej.

Sąd podziela zatem argumentację skarżącego przedstawioną w złożonym środku zaskarżenia, że treść § 5 uchwały zawiera wewnętrzną sprzeczność przez co godzi w zasadę demokratycznego państwa prawnego i istotnie narusza art. 4 ust. 1 u.o.a.n. Data wejścia w życia aktu prawa miejscowego nie może bowiem budzić wątpliwości czy też wprowadzać w błąd.

Jednocześnie uznać należy, że niewątpliwą intencją uchwałodawcy było, aby uchwała weszła w życie z 1 stycznia 2022 r. W innym wypadku zamieszczenie § 5 byłoby w ogóle zbędne, skoro z mocy prawa uchwała weszłaby w życie 14 dni od daty publikacji. Potwierdzeniem tych intencji jest brzmienie § 5 nadane mu

uchwałą Rady Gminy Krotoszyce uchwałą z 26 maja 2022 r., w którego punkcie 2 przesądzono, że uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

Intencja taka nie budzi wątpliwości także ze względu na materię regulowaną uchwałą, to jest opłaty zrównane z podatkami. Za utrwalony pogląd Konstytucyjny należy uznać stanowisko, że zmiany w regulacjach podatkowych nie mogą następować w trakcie okresu podatkowego. Pogląd taki wielokrotnie wyrażał Trybunał Konstytucyjny wskazując, że „daleko idąca, swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób „równoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad „przyzwoitej legislacji”. Zasady te - stanowiące przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa - wyrażają się m.in. obowiązkiem ustawodawcy do ustanawiania „odpowiedniej” *vacatio legis* (orzeczenia z: 24 maja 1994 r., K.1/94, OTK w 1994 r., cz. I, s. 78-79 i z 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK 1994, cz. II., s. 49-51.) oraz do należytego formułowania przepisów przejściowych. „W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie mogą być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU nr 6/1996, s. 301). Gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano już, iż nie jest, w zasadzie, dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, s. 49-50.) zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU nr 3/1995, s. 204-205). Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstąpienie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne.” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 64.)

W niniejszej sprawie okresem rozliczeniowym dla podatku od nieruchomości jest rok kalendarzowy. Uzasadnione jest, więc twierdzenie, że wszelkie zmiany w wysokości podatku powinny następować z pierwszym dniem kolejnego roku. Nie może bowiem budzić wątpliwości, że jest to regulacja o charakterze podatkowym do której w pełni mają zastosowanie przytoczone powyżej poglądy Trybunału. Ustalenie *vacatio legis* dłuższego niż 14 dni od daty publikacji z całą pewnością lepiej realizuje te zasady i zapewnia większą pewność prawa. Z żadnych natomiast okoliczności nie wynika, aby uchwała była w jakimkolwiek stopniu realizowana przed 1 stycznia 2021 r.

Natomiast uwzględnienie skargi zgodnie z wnioskiem skarżącego, tj. stwierdzenie nieważności uchwały w części „z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2022 roku” skutkowałby wstecznym (*ex tunc*) uchYLENIEM regulacji w obszarze istotnego zakresu funkcjonowania wspólnoty samorządowej i zastąpienie jej regulacją nową. Należy bowiem odnotować, że w § 4 analizowanej uchwały przesądzono, że traci moc uchwała nr XX/162/2020 Rady Gminy Krotoszyce z 23 listopada 2020 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku (Dz. Urz. Woj. Doln. z 2020r. poz. 6512). Tym samym w trakcie roku podatkowego, po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia uchwały z 25 listopada 2021r. XXVI/214/201, co nastąpiło 1 grudnia 2021 r., doszłoby do zmiany stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku.

W świetle powyższego, stwierdzenie nieważności uchwały w części „z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2022 roku” pozostawałoby w sprzeczności z ww. wartościami konstytucyjnymi, potwierdzonymi przytoczonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego. Natomiast stwierdzenie w okolicznościach sprawy nieważności jednej ze sprzecznych ze sobą norm eliminuje istotną wadliwość uchwały, nie powodując niezgodności z wyżej powołanymi wartościami konstytucyjnymi.

Przy czym odnotować należy, że na skutek zmiany treści analizowanego przepisu ww. uchwałami podjętymi w trakcie roku podatkowego (2022 r.) postępowanie sądoadministracyjne nie stało się bezprzedmiotowe. Podkreślić bowiem należy, że wyżej wymienione zmiany § 5 wywarły skutek na przyszłość (*ex nunc*) - uchwała z 31 marca 2022 r. weszła w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia, a uchwała

z 26 maja 2022 r. z dniem jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego. Tym samym do dnia wejścia w życie zmian, wprowadzonych najpierw uchwałą Rady Gminy Krotoszyce z 31 marca 2022 r. nr XXIX/250/22, a następnie uchwałą Rady Gminy Krotoszyce z 26 maja 2022 r. nr XXXI/267/2022, obowiązywałyby analizowany § 5 uchwały z 25 listopada 2021 r. zawierający dwie wewnętrznie sprzeczne (wykluczające się) normy. Wyrok Sądu stwierdzający nieważność uchwały ma moc wsteczną, eliminuje stan bezprawności od początku (ex tunc).

Mając powyższe na uwadze, uwzględniając, że stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a. Sąd stwierdził nieważność uchwały w części dotyczącej § 5 uchwały, w zakresie określenia: „po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego,”. Wyeliminowanie wskazanego określenia usunie istotne naruszenie prawa z treści § 5 uchwały. Pozostały zakres § 5 zaskarżonej uchwały odpowiada ustawowemu określeniu wejścia aktu prawnego w życie i jest zgodny z art. 4 ust. 1 u.o.a.n. Stąd w pozostałym zakresie skargę należało oddalić, stosownie do art. 151 p.p.s.a.