



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA OPOLSKIEGO

Opole, dnia 29 maja 2024 r.

Poz. 1495

### UCHWAŁA NR 12/20/2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OPOLU

z dnia 15 maja 2024 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 609) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu **orzeka nieważność uchwały nr LV/452/2024 Rady Gminy Skoroszyce z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniającej uchwałę w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2024 rok** z powodu naruszenia art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.).

#### UZASADNIENIE

Do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu doręczono uchwałę nr LV/452/2024 Rady Gminy Skoroszyce z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniającą uchwałę w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2024 rok. Rada Gminy przywołując w uchwale przepisy art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonała obniżenia rocznej stawki podatku od nieruchomości na 2024 rok od gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego i od budynków lub ich części pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. W § 4 Rada Gminy Skoroszyce ustaliła, że przedmiotowa Uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Opolskiego i wchodzi w życie z dniem 1 czerwca 2024 roku.

W złożonych wyjaśnieniach Wójt Gminy Skoroszyce (FN.3022.2.2024 z dnia 25.04.2024 r. ) *wskazał, że (...) Sąd wskazał tam (Teza): Zatem, jeżeli art. 5 ust. 1-4 i art. 20 a) u.p.o.l. nie wprowadzają zakazu uchwalenia przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego - to tym samym nie wprowadzają one zakazu wyodrębnienia w trakcie roku podatkowego z dotychczas obowiązującego przedmiotu opodatkowania nowego, bardziej szczegółowego przedmiotu opodatkowania.*

*W uzasadnieniu powołując się na bogate piśmiennictwo doktryny i orzecznictwo wskazał, iż cyt: „Z art. 5 ust. 1 u.p.o.l. Wynika, że „rada gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, w tym że stawki te nie mogą przekroczyć rocznie (...)”. Stawki te zgodnie z art. 20 ust. 1 i 2 u.p.o.l. ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Te górne granice stawek kwotowych ogłasza w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” minister właściwy do spraw finansów publicznych- przy czym wskaźnik wzrostu cen konsumpcyjnych ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza. Z powyższymi przepisami wiąże się też nierozdzielnie treść art. 20a) u.p.o.l., zgodnie z którym „w przypadku nieuchwalenia stawek podatków i opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1 (...)”- stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy (...)”. Przepis ten należy rozumieć tak, że pojęcie „rada nie uchwali stawek” oznacza, iż przepis ten ma zastosowanie tylko w przypadku niepodjęcia uchwały na dany rok do dnia 31 grudnia roku*

poprzedzającego rok podatkowy. Jeżeli zaś rada spóźni się z uchwaleniem stawek i będzie chciała je uchwalić w następnym roku (od dnia 1 stycznia) - to nie będzie już uprawniona, gdyż z mocy prawa obowiązywać będą stawki obowiązujące w poprzednim roku kalendarzowym (L. Etel, Komentarz do art. 5 u.p.o.l., Lex/el 1.01.2013 pkt 2). Przepis art. 20a) u.p.o.l. reguluje nie zasady podejmowania przez radę gminy uchwały w sprawie stawek podatkowych - lecz skutki niepodjęcia takiej uchwały. Określone w tym przepisie skutki nie dotyczą procesu uchwałodawczego, lecz procesu samoobliczenia lub wymiaru podatku w sprawach indywidualnych (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 września 2007 r., I SA/Bk 358/07, LEX nr 372590). Z powyższej argumentacji można wyprowadzić pogląd, że z art. 5 ust. 1- 4 i art. 20a) u.p.o.l. wynika, iż nie wprowadzają one zakazu uchwalania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości także w trakcie roku podatkowego. Jeżeli więc rada gminy uchwali stawki (zmieni stawki podatku już uchwalone na dany rok podatkowy) w trakcie roku podatkowego wyłącznie w granicach stawek określonych w u.p.o.l. i stawki te będą obowiązywać dopiero od daty wejścia w życie uchwały zmieniającej - to uchwała taka prawa nie narusza (wyrok NSA z dnia 22 maja 2001 r., I SA/Łd 551/99, POP 2002, nr 3 poz. 100).

W rozpoznawanej sprawie uchwała zmieniająca z dnia 9 lutego 2011 r. obowiązuje z upływem 14 dni od dnia ogłoszenia, a więc od dnia wejścia jej w życie, a zatem nie od dnia 1 stycznia 2011 r. Jednakże uwzględniając to, że w istocie uchwała zmieniająca w stosunku do „budynków letniskowych (budynków rekreacji indywidualnej) lub użytkowanych na te cele” wprowadziła taką samą wysokość stawki podatku jak i uchwała podstawowa z dnia 6 grudnia 2010 r. w zakresie "budynków pozostałych", do których budynki letniskowe były zaliczone- tj. 5,70 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - to z tego powodu uchwała zmieniająca prawa nie narusza. Ustalenie tej stawki w kwocie 5,70 zł za 1m<sup>2</sup> mieści się w upoważnieniu rady gminy w ramach limitu przewidzianego w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. e) u.p.o.l. (zob. wyrok NSA z dnia 17 lutego 2009 r., II FSK 1663/07, Lex nr 519137). W szeregu wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny zaliczał bowiem budynki letniskowe rekreacji indywidualnej do grupy budynków pozostałych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. (wyrok NSA z dnia 17 lutego 2009 r., II FSK 1663/07, LEX nr 519137; wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., II FSK 1726/06, LEX nr 361469; wyrok NSA z dnia 9 października 1992 r., SA/Gd 1169/92, POP 1994, nr 5, poz. 96).

W orzecznictwie i piśmiennictwie podkreśla się przy tym, że nie można przyjąć, by wprowadzenie zmiany stawek podatku od nieruchomości jak również wprowadzenie lub ograniczenie zwolnień od podatku w trakcie roku podatkowego było niedopuszczalne. Taka zmiana wysokości stawek przewidzianych na dany rok podatkowy może być dokonana przez radę gminy wyłącznie w granicach stawek określonych w u.p.o.l., a stawki te mogą obowiązywać dopiero od daty wejścia w życie uchwały zmieniającej stawki (wyrok NSA z dnia 22 maja 2001 r., I SA/Łd 551/99, POP 2002, nr 3, poz. 100; wyrok NSA z dnia 1 października 2003 r., I SA/Wr 1608/03, Wspólnota 2003, nr 23 poz. 54; L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, str. 115; B. Pahl, Budynki letniskowe jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2007, nr 9; R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminie, Warszawa 2009, str. 88-89).

Jeżeli dopuszczalne jest wprowadzenie przez radę gminy w trakcie roku podatkowego nowych, zmienionych (obniżonych lub równych) stawek podatku to także niezrozumiałym byłoby przyjęcie poglądu przeciwnego w stosunku do wyodrębnienia przez radę gminy w uchwale zmieniającej odrębnej podgrupy przedmiotów opodatkowania. Należy zgodzić się z poglądem, że wyodrębnienie w trakcie roku podatkowego od dnia wejścia w życie uchwały zmieniającej uchwałę rady gminy o wprowadzeniu na dany rok podatkowy stawek podatku od nieruchomości z grupy przedmiotów opodatkowania wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. - przedmiotu określonego jako budynki letniskowe (budynki rekreacji indywidualnej) lub użytkowanych na te cele, w tej samej co dotychczas stawce podatkowej- nie narusza powołanego przepisu i przepisu art. 20 a) u.p.o.l. Jest to bowiem doprecyzowanie uchwały modyfikujące jej dotychczasową treść. Należy zauważyć, że stosownie do § 142 i § 143 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r.

Powyższe potwierdza bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – o prawie do stanowienia prawa podatkowego, korzystnego dla podatników w trakcie roku podatkowego

*Niezależnie od powyższego należy wskazać na argumentację w ogóle nie przytoczoną przez ww NSA, a równie istotną. Należy bowiem wyraźnie wskazać, iż uprawnieniem – którego źródłem jest Konstytucyjnie chronione prawo do samodzielności (samorządności) w zakresie stanowienia w tym przedmiocie - jest wyłączną prawo Rady Gminy do stanowienia stawek podatku (art. 16, 165 czy art. 168 Konstytucji). To właśnie Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji). Jakakolwiek ingerencja w stanowione prawo miejscowe może nastąpić li tylko na podstawie przepisów prawa (...)*”.

W posiedzeniu Kolegium nie brał udziału przedstawiciel gminy prawidłowo zawiadomionej.

W tym stanie Kolegium stwierdza, co następuje:

Zgodnie z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, stwierdzenie przez organ nadzoru, iż stanowiąca przedmiot postępowania uchwała lub zarządzenie narusza prawo, w konsekwencji może implikować orzeczeniem w całości lub w części jej nieważności bądź też wskazaniem nieistotnego naruszenia prawa. Przyjąć przy tym za ukształtowaną linią orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1996 r. sygn. akt SA/Wr 949/96; wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. akt II SA/Wr 1459/97; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV SA/Wr 625/11; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 153/18).

Badając zgodność z prawem przedmiotowej uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu zapoznało się z przebiegiem zwołanej na dzień 12 kwietnia 2024 r. sesji Rady Gminy Skoroszyce - dostępnej pod adresem <https://skoroszyce.pl/102-inne/3235-archiwum-nagran.html#tresc> – w części dotyczącej przyjmowania badanej uchwały oraz protokołem nr LV/2024 z sesji Rady Gminy Skoroszyce z dnia 12.04.2024 r. i stwierdziło, co następuje:

Podjęcie uchwały zostało poprzedzone dyskusją na temat poziomu obniżenia stawek podatku od nieruchomości w roku 2024. Głos zabrał Zastępca Wójta, który uzasadnił podjęcie przedmiotowej uchwały. Wskazał m.in., że „(...) W zeszłym roku została dokonana podwyżka podatków, właśnie w aspekcie posiadania wkładu własnego w realizację tych dwóch inwestycji. Mieszkańcy w wielu rozmowach poruszali temat wysokości podatków. Nie ma konieczności tak dużego udziału środków własnych, ponieważ inwestycje zostaną zrealizowane w dużo niższej kwocie niż początkowo zakładano. Z tego powodu Pani Wójt podjęła decyzję, aby zawnioskować do Rady Gminy o obniżenie podatku od nieruchomości”; ponadto Przewodniczący zapytał: „czy w związku z wejściem w życie uchwały z dniem 1 czerwca 2024 r., jeśli ktoś zapłaci wcześniej, to będzie miał swego rodzaju nadpłatę”. Zastępca Wójta potwierdził, że „nadpłata zostanie rozliczona w kolejnej racie”.

Przewodniczący RG: 10 głosami „za” uchwała w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości została przyjęta. Radny M. Rzepka nie wziął udziału w głosowaniu.

Ponadto Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu, zwraca przy tym uwagę, że w treści protokołu z sesji Rady Gminy Skoroszyce z dnia 12.04.2024 r. nie znajdują odzwierciedlenia słowa Zastępcy Wójta (8:12 – czas nagrania): „Musi wejść w życie z dniem 1 czerwca bo chodzi tu o kwestie techniczne”.

Powyższe ustalenia potwierdzają, że podjęta uchwała w zakresie obniżenia stawek podatku od nieruchomości na 2024 rok obowiązuje od dnia 1 czerwca 2024 r.

W ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu proces legislacyjny przedmiotowej uchwały był przeprowadzony w sposób niezgodny z procedurą uchwałodawczą wskazaną w Statucie Rady Gminy Skoroszyce wprowadzonym Uchwałą nr VIII/44/2015 Rady Gminy Skoroszyce z dnia 29 maja 2015 r. (Dz. Urz. Woj. Opolskiego 2015 poz. 1481). W § 36 ust. 2 pkt 1 Statutu napisano, że projekt uchwały wymaga uzasadnienia pochodzącego od projektodawcy. Kolegium Izby wskazuje, iż Projektodawca aktu prawa miejscowego został zidentyfikowany dopiero podczas sesji Rady Gminy nadto brak jest wskazania, jakie okoliczności Rada wzięła pod uwagę obniżając wysokość stawek, gdyż uchwała w tym zakresie nie zawiera uzasadnienia. NSA podkreślił, że „[...] regułą legislacyjną jest statuowany w § 131 ust. 1 w zw. z § 143 ZTP, obowiązek sporządzenia uzasadnienia do projektu aktu prawa miejscowego, który z kolei stanowi refleks generalnego wymogu sporządzania uzasadnienia do każdego projektu aktu normatywnego [...]”. (III OSK 3740/21). Ponadto w § 36 ust. 2 pkt 2 Statutu wskazano, że projekt uchwały wymaga „opinii Skarbnika –

w przypadkach, gdy podjęcie uchwały wywołuje skutki finansowe”. Kolegium akcentuje, iż przedmiotowa uchwała w niewątpliwy sposób wywołuje skutki finansowe dla jednostki samorządu terytorialnego, a w protokole z przebiegu sesji Rady Gminy z dnia 12.04.2024 r. nie znajdujemy odniesienia do opinii skarbnika, jak również taka opinia nie została przedłożona Kolegium Izby.

Odnosząc powyższe do zakresu norm ustanowionych w uchwale nr LV/452/2024 Rady Gminy Skoroszyce z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniającej uchwałę w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2024 rok stwierdzić należy, iż w sferze regulacji podatkowych stawki podatku od nieruchomości określane dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania „nie mogą przekroczyć rocznie” kwot ogłoszonych w obwieszczeniu, wydawanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na mocy upoważnienia wynikającego z art. 20 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zapis zawarty w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wskazuje, że podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym. W konsekwencji zatem, dla danego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości obowiązuje w skali roku jedna stawka tego podatku. Oznacza to również, że wysokość tego podatku jest ustalana na dany rok podatkowy, a podatek ten jest pobierany według jednej skali podatkowej w trakcie całego roku podatkowego, jedynie zaś płatność tego podatku następuje w terminach określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Taką konstrukcję podatku od nieruchomości potwierdza również art. 6 ust. 7 oraz ust. 9 u.p.o.l.. Stosownie do tego przepisu podatek ten „na rok podatkowy” od osób fizycznych ustalany jest w drodze decyzji organu podatkowego właściwego 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. Z kolei osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są zobowiązane składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na „dany rok podatkowy”, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, a także wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

W badanej uchwale Rada Gminy Skoroszyce postanowiła, że nowa niższa stawka podatku od nieruchomości od gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego od 1 m<sup>2</sup> powierzchni oraz od budynków lub ich części pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej (§ 1 uchwały) będzie obowiązywała od dnia 1 czerwca 2024 roku (§ 4 uchwały). Zapis taki w konsekwencji prowadzi do sytuacji, w której w roku podatkowym 2024 na terenie Gminy Skoroszyce obowiązuje nie jedna, lecz dwie stawki podatku od nieruchomości:

- 1) od gruntów pozostałych (do dnia 31 maja stawka w wysokości 0,71 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, a od dnia 1 czerwca 2024 stawka w wysokości 0,45 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni;
- 2) od budynków lub ich części pozostałych (do dnia 31 maja stawka w wysokości 9,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a od dnia 1 czerwca 2024 stawka w wysokości 6,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej).

W ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu taka sytuacja nie znajduje podstaw prawnych w świetle art. 5 ust. 1 u.p.o.l. i w sposób istotny narusza ten przepis.

Na roczny charakter podatku od nieruchomości i konsekwencje takiej jego konstrukcji wskazywał również NSA Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi w wyroku z dnia 24 lipca 1996 r. (sygn. akt SA/Łd 77/95), WSA w Lublinie w wyroku z dnia 20 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Lu 36/11), a także NSA Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia 26 września 2003 r. (sygn. akt I SA/Wr 1608/03). NSA – Ośrodek zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 1 października 2003 r. (I SA/Wr 1608/03) wskazał, że „[...] Nie ma przeszkód, aby gmina mogła obniżyć stawki podatku w ciągu roku. Musi jednak wówczas zapewnić odpowiednie przepisy przejściowe. Musi być określone, co się stanie z osobą, która zapłaci podatek według starych stawek w sytuacji, w której gmina obniży podatki w ten sposób, że do czasu wejścia nowych stawek będą obowiązywały stare. Powinny być także zawarte przepisy określające sposób i podstawę zmiany decyzji już doręczonych podatnikom. Obniżać podatki należy tak, aby wszystkim podatnikom zapewnić równe traktowanie wobec prawa”.

W odniesieniu do badanej Uchwały Kolegium Izby stwierdza, iż przepisy przejściowe - wskazujące na nowe, korzystniejsze zasady opodatkowania, które by obowiązywały w ciągu całego roku podatkowego i aby dotyczyły wszystkich podatników - nie zostały określone.

Ponadto zmiana stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego dotyczy już ukształtowanych zobowiązań podatkowych. Ich modyfikacja jest możliwa jedynie w wyjątkowych przypadkach. Taką właśnie szczególną regulację umożliwiającą modyfikację w trakcie roku podatkowego już ukształtowanego zobowiązania podatkowego zawiera przepis art. 6 ust. 3 u.p.o.l. Stanowi on, iż jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu *„przepis ten jednak nie dotyczy stawki podatkowej, która z uwagi na roczny charakter podatku od nieruchomości powinna być jednolita w trakcie całego roku podatkowego”* (sygn. akt I SA/Wr 1608/03). Na cechę roczności podatku od nieruchomości oraz jej związek z koniecznością stosowania stawek jednolitych w trakcie roku podatkowego i ustalanych przed jego rozpoczęciem zwrócił uwagę również Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uchwale z dnia 24 listopada 2003 r. (FPK 5/03) stwierdzając, iż *„Podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym. Świadczy o tym zarówno sposób określenia jego stawek, jak i przyjęte zasady jego wymiaru i poboru. Oznacza to również, że stawki tego podatku, co do zasady, powinny być ustalane każdorazowo przed rozpoczęciem kolejnego roku podatkowego”*. Należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 11 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.), rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy.

Wprowadzenie dwóch stawek podatku od nieruchomości w jednym roku podatkowym, poprzez zapisy § 1 oraz § 4 badanej uchwały, powoduje również, że nowa, niższa stawka dla gruntów pozostałych i budynków lub ich części pozostałych będzie miała zastosowanie do podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstało po dniu 1 czerwca 2024 roku, natomiast wobec podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstało w okresie wcześniejszym (przed 1 czerwca 2024 roku), zastosowanie będzie miała stawka wynikająca z uchwały Rady Gminy Skoroszyce nr XLVII/391/2023 z dnia 27 października 2023 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2024, a więc stawka wyższa. Ponadto wskazać należy, że konkretyzacja zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości następuje, w odniesieniu do osób fizycznych, poprzez wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe i z datą doręczenia tej decyzji powstaje zobowiązanie podatkowe, stosownie do art. 6 ust. 7 u.p.o.l. i art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2023 r., poz. 2383 ze zm.). Natomiast w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych oraz spółek niemających osobowości prawnej, jednostek organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, z datą upływu ustawowego terminu do złożenia deklaracji (art. 6 ust. 9 u.p.o.l. oraz z art. 21 §1 pkt 1). Zapisy § 1 i § 4 badanej uchwały w sposób nieuprawniony prowadzą zatem do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników i w konsekwencji do naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, a także do naruszenia zasady równości wobec prawa zawartej w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w myśl którego wszyscy są wobec prawa równi, wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

W ocenie Kolegium Izby uchwała rady gminy powinna każdorazowo precyzować stawki podatkowe tak, aby adresaci regulacji w niej zawartych nie mieli wątpliwości co do zawartych w niej zapisów. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu akcentuje, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym, ustalany każdorazowo przed rozpoczęciem kolejnego roku podatkowego. Przedmiotowa uchwała z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniająca uchwałę nr XLVII/391/2023 z dnia 27 października 2023 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości, w ocenie Kolegium powoduje potencjalną rozbieżność poglądów co do tego, kiedy w istocie ta uchwała wchodzi w życie i jaka stawka obowiązuje w całym roku 2024, ponieważ z kontekstu wyjaśnień wynika, że obowiązuje od 1 czerwca 2024 r. Natomiast z drugiej strony jeżeli ta uchwała weszłaby w życie i zostałaby opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Opolskiego, to od 1 czerwca 2024 r. zmieniłaby pierwotne stawki uchwalone w uchwale na 2024 rok.

Kolegium Izby podkreśla, że badana uchwała, będąca - w myśl art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym - aktem prawa miejscowego, kierowanym do ogółu odbiorców, powinna być zredagowana w sposób czytelny, zrozumiały i precyzyjny (wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 września 2008 r., sygn. akt II SA/LU 485/08). Ponadto, zgodnie z przepisami § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283), przepisy aktów normatywnych redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

Przedmiotowa uchwała stanowi akt prawa miejscowego, a więc jej regulacje winny być jasne, zrozumiałe i wyczerpujące.

W tym stanie faktycznym i prawnym należało orzec jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu przysługuje – na zasadzie art. 98 ustawy o samorządzie gminnym – skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium

*Grzegorz Czarnocki*