



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

---

Gdańsk, dnia 05.12.2022 r.

Poz. 4670

### **Uchwała Nr 153/g120/P/22**

**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku**

**z dnia 24 listopada 2022 r.**

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 1668), art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 559 z późn. zm.), art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i c w zw. z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 z późn. zm.), art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) oraz § 44 ust. 1 i § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr XLVI/434/2022 Rady Miejskiej w Łebie z dnia 25 października 2022 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości

**orzeka nieważność badanej uchwały w części:**

**1) § 1 pkt 1 lit. a i c w zakresie słowa: "użytkowej" oraz**

**2) § 5 w zakresie słów: "po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego i ma zastosowanie do podatków należnych od".**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 25 października 2022 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr XLVI/434/2022 Rady Miejskiej w Łebie z dnia 25 października 2022 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości, zaś w dniu 24 listopada 2022 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Kolegium Izby ustaliło, że w § 1 badanej uchwały Rada Miejska ustaliła stawki podatku od nieruchomości w następujący sposób: *"Określa się wysokość stawek podatku od nieruchomości dla poniższych przedmiotów opodatkowania:*

*1. od gruntów:*

*a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków -1,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,*

(...),

*c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, - 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup>powierzchni użytkowej, (...)"*.

Zdaniem Kolegium tut. Izby wyżej określone stawki podatku od nieruchomości zostały ustalone w sposób niezgodny z treścią normatywną art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i c w zw. z art. 4 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z ww. przepisami rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od:

- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (...) od 1 m<sup>2</sup>**powierzchni** oraz

- gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, (...) od 1 m<sup>2</sup>**powierzchni**.

Podkreślić należy, że ustawodawca w sposób precyzyjny określił przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w tym parametry służące do obliczenia stawki w odniesieniu do danego przedmiotu opodatkowania, co zostało wyartykułowane nie tylko w ww. art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, ale również w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, zgodnie z którym: *Podstawę opodatkowania stanowi:*

1) dla gruntów - powierzchnia;

2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;

3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4 - 6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepominiejsza o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Pojęcie *powierzchni użytkowej* na gruncie omawianej ustawy zostało zatem powiązane znaczeniowo wyłącznie z budynkami lub ich częściami, natomiast podstawą opodatkowania dla gruntów jest *powierzchnia*.

Tymczasem w badanej uchwale Rada Gminy ustalając stawkę dla ww. gruntów postanowiła, że stawka podatku będzie obliczana od „1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej”.

W ocenie Kolegium tut. Izby uchwała rady gminy powinna każdorazowo precyzować stawki podatkowe tak, aby adresaci regulacji w niej zawartych nie mieli wątpliwości co do ujętych w niej zapisów. Kolegium tut. 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. Jak wskazuje się także w orzecznictwie sądowoadministracyjnym uchwały podejmowane przez organy stanowiące gmin muszą zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (por. wyrok NSA z 6 czerwca 1996 r., SA/Gd 2949/94, wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 września 2008 r., sygn. akt II SA/LU 485/08, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2005 r. sygn. akt II SA/Wr 385/05). Ponadto, zgodnie z przepisami § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, przepisy aktów normatywnych redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

W ocenie tut. Kolegium ustalenie przywołanych wyżej stawek podatku od nieruchomości w sposób niezgodny z brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i c w zw. z art. 4 ust. 1 ustawy

o podatkach i opłatach lokalnych, stanowi istotne naruszenie przywołanych przepisów ustawy, co skutkuje koniecznością orzeczenia nieważności wadliwych zapisów uchwały.

Ponadto Kolegium tut. Izby stwierdziło, że w § 5 ustalono termin wejścia w życie badanej uchwały w następujący sposób: *"Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego i ma zastosowanie do podatków należnych od 01 stycznia 2023 r."*

W pierwszej kolejności Kolegium Izby wskazuje, że warunkiem wejścia w życie aktu prawa miejscowego, podobnie jak wszystkich aktów prawa powszechnie obowiązującego, jest jego ogłoszenie, co wynika wprost z art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Jeżeli zatem uchwała zawiera przepisy powszechnie obowiązujące, to powinna być, zgodnie z art. 42 ustawy o samorządzie gminnym, ogłoszona na zasadach i w trybie określonym w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

W ocenie Kolegium tut. Izby cytowany zapis § 5 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Z treści powyższego przepisu wynika, że akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące (a takimi są m.in. akty prawa miejscowego stanowione przez radę gminy), ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

Analizując treść badanej uchwały stwierdzić należy, że § 5 tego aktu zawiera dwie normy, nawzajem się wykluczające: jedną, która oznacza wejście w życie uchwały *"po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego"* i drugą, która określa, że ma ona zastosowanie od 1 stycznia 2023 r.

Zdaniem tut. Kolegium wejście w życie aktu normatywnego oznacza moment, od którego zaczyna się nakaz stosowania norm wyrażonych w tym akcie (dla organów stosujących prawo), a dla obywateli oznacza to, że normy zawarte w danym akcie są dla nich obowiązujące i powinny być przestrzegane. Zatem wejście w życie aktu jest równoznaczne z obowiązaniem tego aktu w systemie prawnym i równoznaczne z początkiem jego stosowania.

W konsekwencji stwierdzić należy, że wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonemu aktowi normatywnemu (przez co należy rozumieć m.in. obowiązek jego stosowania), zaś przy dwu wykluczających się normach prawnych, należy dać prymat normie, która zgodna jest z ustrojową aksjologią (zasadami państwa prawnego).

Podobne stanowisko wyrażone zostało przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. sygn. akt K 14/95 (publikacja: OTK 1995, nr 2, poz. 12) oraz przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 maja 1996 r. (sygn. akt I PZP 12/96), w której Sąd dodatkowo stwierdził, że: *Wejście w życie i uzyskanie mocy przez ustawę są bowiem zdarzeniami tożsamymi, polegającymi na rozpoczęciu od ich spełnienia się, prawnego kwalifikowania stosunków społecznych przez przepisy, które "weszły w życie" lub "uzyskały moc". Ustawa nie może bowiem wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie - uzyskanie mocy obowiązującej oznacza wejście ustawy w życie. Pogląd taki został między innymi wypowiedziany w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r., K. 14/95 (Orzecznictwo TK 1995 nr 2, poz. 12) i należy go w pełni podzielić.*

Na kategoryczny charakter przepisu art. 4 ust. 1 przywołanej ustawy, stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r. sygn. akt II GSK 632/10. Sąd stwierdził w nim, że przepis ten ma zastosowanie zarówno w przypadku, gdy dany akt nie zawiera postanowień dotyczących wejścia w życie aktu normatywnego, jak też wówczas, gdy wskazuje on termin wejścia w życie w sposób nieprawidłowy. W uzasadnieniu ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny przypomniał, iż

obowiązek wprowadzenia *vacatio legis* do aktów normatywnych wynika z zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych czy ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzą się z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP.

Zdaniem Kolegium Izby § 5 badanej uchwała narusza również postanowienia § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" z uwagi na wskazaną wyżej okoliczność zawarcia w nim dwóch wykluczających się norm prawnych. Zgodnie z treścią § 44 ust. 1 załącznika do ww. rozporządzenia uchwały wchodzi w życie w całości w jednym terminie, a § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Z kolei zgodnie z § 44 ust. 2 załącznika do rozporządzenia: *Odstępstwo od zasady, o której mowa w ust. 1, może nastąpić wyjątkowo w przypadku, gdy zróżnicowanie terminów wejścia w życie poszczególnych przepisów ustawy jest niezbędne do zrealizowania celu ustawy oraz nie narusza jej spójności*. Podkreślić w tym miejscu należy, że ewentualne różnicowanie terminów wejścia w życie może dotyczyć jedynie konkretnych przepisów aktu (a nie całego aktu), pod warunkiem, że jest to niezbędne do zrealizowania celu tego aktu i nie narusza jego spójności. Powyższe przesłanki nie zostały spełnione w przypadku badanej uchwały.

Przepisy § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1, zgodnie z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", mają zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego (uchwał jednostek samorządu terytorialnego).

Z uwagi na to, że niedopuszczalne jest określenie dwóch terminów wejścia w życie aktu prawa miejscowego oraz jego stosowania, Kolegium tut. Izby - wobec istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, a także § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" - postanowiło orzec nieważność normy o wejściu w życie uchwały *"po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego"* i jednocześnie pozostawić w obrocie prawnym normę o wejściu w życie badanej uchwały z dniem 1 stycznia 2023 r. jako zgodnej z zasadami państwa prawnego.

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, zgodnie z którym: *Stanowienie prawa miejscowego bez upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem granic tego upoważnienia jest istotnym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Należy przy tym podkreślić, że w przywołanym przepisie ustawodawca nie posługuje się kryterium "rażącego" naruszenia prawa lecz "istotnego" naruszenia prawa* [wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt II FSK 3302/15)].

Z kolei w wyroku z dnia 14 listopada 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (sygn. akt III SA/Gd 587/19) wskazał, że: *za "istotne" naruszenie prawa uznaje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Do nich zalicza się między innymi naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego, a także przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał (por. M. Stahl, Z. Kmieciak, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny, Samorząd Terytorialny 2001, z. 1-2, s. 101-102). W judykaturze za istotne naruszenie prawa, będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu, uznaje się takiego rodzaju naruszenia prawa jak: podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, brak podstawy do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwe zastosowanie przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały, naruszenie procedury podjęcia uchwały (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lutego 1998 r., sygn. akt II SA/Wr 1459/97, z dnia 8 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Gd 327/95).*

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

**Luiza Budner -Iwanicka**

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku