



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 27.11.2024 r.

Poz. 4958

Uchwała Nr 140/g116/P/24

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 21 listopada 2024 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 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.), art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm.), art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70 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 VII/58/24 Rady Miasta Kościerzyna z dnia 30 października 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje w ramach pomocy de minimis

orzeka nieważność:

1)§ 3 ust. 2 lit. a) badanej uchwały,

2)§ 9 badanej uchwały w zakresie słów: *"lub nie dokonał zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia"*,

3)§ 14 badanej uchwały w zakresie słów: *"po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia jej w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą od"*

oraz

4)Załącznika nr 2 do badanej uchwały w zakresie słów: *"- nie posiadam zaległości wobec budżetu Miasta Kościerzyna."*

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr VII/58/24 Rady Miasta Kościerzyna z dnia 30 października 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje w ramach pomocy de minimis, natomiast w dniu 21 listopada 2024 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

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

Przedmiotową uchwałą, działając na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Miasta Kościerzyna ustanowiła zwolnienie z podatku od nieruchomości dla gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców będących podatnikami podatku od nieruchomości, stanowiących nowe inwestycje.

W § 3 ust. 2 lit. a) uchwały postanowiono natomiast, że: *"Zwolnienie z podatku od nieruchomości nie ma zastosowania do: a) przedsiębiorców posiadających zaległości z tytułu podatku i opłat lokalnych oraz innych zaległości wobec miasta, (...)." Także w Załączniku nr 2 do uchwały przewidziano, że składający go wnioskodawca zobowiązany jest złożyć oświadczenie o następującej treści: "nie posiadam zaległości wobec budżetu Miasta Kościerzyna".*

Analizując cytowane postanowienia badanej uchwały Kolegium tut. Izby uznało, że wykraczają one poza delegację ustawową dla Rady Miasta do ustanowienia zwolnienia przedmiotowego od podatku od nieruchomości. Zgodnie bowiem z ww. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: *Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.*

Kolegium tut. Izby wskazuje, że określony w § 3 ust. 2 lit. a) i w załączniku nr 2 do uchwały warunek odnosi się wprost w swej treści do podatników „*przedsiębiorców posiadających zaległości*”, przez co wprowadza do konstrukcji ustanowionego zwolnienia niedopuszczalny aspekt podmiotowy. Na skutek powyższego zwolnienie od podatku od nieruchomości traci swój przedmiotowy charakter - nie dotyczy bowiem wyłącznie gruntów, budynków lub ich części, budowli lub ich części powstałych w wyniku nowej inwestycji, a nabiera ono charakteru przedmiotowo-podmiotowego, bowiem zwolnione są tylko te nieruchomości, które należą do podatników niezalegających z jakimikolwiek zobowiązaniami wobec miasta.

Rada Miasta wprowadziła tym samym do konstrukcji zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia uchwały możliwe jest ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom możliwe jest stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ ma wiedzę, że są one podatnikami wskazanymi w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z przedmiotami opodatkowania określonymi w § 3 ust. 1 uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały zaległości wobec miasta z dowolnego tytułu. Co za tym idzie, wprowadzone w § 3 ust. 2 lit. a) i w załączniku nr 2 do badanej uchwały kryterium ma charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosi się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia, a nie odnosi się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych zwolnieniem.

W orzecznictwie sądowym i w doktrynie utrwalony jest pogląd, według którego prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej. Wynikający z art. 7 ust. 3 ww. ustawy zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym związany jest bezpośrednio z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.), który określa m.in., że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy.

Podkreślić należy, że zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym i podmiotowo-przedmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotów, wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie)

nieoznaczonego indywidualnego podatnika. Jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. W konsekwencji, nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (zob. wyroki NSA: z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 i z 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16).

Podobne stanowisko prezentowane jest w doktrynie prawa podatkowego, gdzie wskazuje się, że: *"Przepis art. 7 ust. 3 PodLokU zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1 PodLokU, i tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotopodmiotowym. Reguła ta znajduje też oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określania podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe. Skoro gminom wolno stanowić o zwolnieniach z podatku tylko w granicach zezwoleń ustawowych, to w każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnienie takie ma charakter przedmiotopodmiotowy"* (por. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, wyd. 10, Warszawa 2021).

Zauważyć także należy, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 października 2014 r. stwierdził, że zwolnienie ustanowione na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma charakter podmiotowy, gdy w dacie jego ustanowienia po stronie gminy występuje możliwość wskazania konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem (sygn. akt II FSK 2592/12).

Prezentowany pogląd znajduje także swoje odzwierciedlenie w licznych orzeczeniach sądownoadministracyjnych, wydanych w sprawach, w których sądy rozpatrywały legalność warunkowania zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec gminy.

Przykładowo w wyroku z dnia 16 września 2020 r. (I SA/Po 378/20) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: *„Słusznie zatem prokurator zarzucił w skardze, że zastosowane przez Radę Miasta w zaskarżonej uchwale kryteria ustalenia zakresu zwolnienia ustanowionego tą uchwałą odnoszą się zarówno do przedmiotu, jak i podmiotu opodatkowania. Należy zgodzić się ze skarżącym, że przepis § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec budżetu Miasta Poznania, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 4 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie*

odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem."

Pogląd wyrażony w ww. wyroku WSA w Poznaniu został podtrzymany przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 kwietnia 2021 r. (III FSK 3334/21), w którym stwierdzono, że kwestionowany zapis uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec miasta, *„istotnie narusza prawo, gdyż w sposób jednoznaczny odwołuje się on do cech podatnika. W tym więc zakresie zwolnienie ustanowione uchwałą ma charakter podmiotowy, do czego Rada Miasta nie miała upoważnienia."*

Na podobnym stanowisku stanął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 sierpnia 2020 r. (II FSK 646/20), w którym wyjaśniono, że: *„Należy zgodzić się z sądem administracyjnym pierwszej instancji, że przepisy § 4 i § 6 ust. 5 zaskarżonej uchwały ograniczające zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 1 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 4 i § 6 pkt 5 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem. W tym stanie rzeczy oceniane zwolnienie miało charakter przedmiotowo-podmiotowy, który był sprzeczny z art. 7 ust. 3 u.p.o.l."*

Z wyżej wskazanych przyczyn Kolegium tut. Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności § 3 ust. 2 lit. a) i Załącznika nr 2 do badanej uchwały we wskazanym zakresie, jako istotnie naruszających art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Dodatkowo Kolegium Izby stwierdziło, że w § 5 ust. 2 badanej uchwały ustalono, że *"Zwolnienie przysługuje od dnia powstania obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez okres 4 lat."*, a w § 8 ust. 1 i 2 wprowadzono postanowienia o utracie prawa do zwolnienia, wskazując, że:

"1. W przypadku niespełnienia warunków określonych niniejszą uchwałą przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości.

2. O utracie prawa do zwolnienia, przedsiębiorca korzystający ze zwolnienia obowiązany jest powiadomić pisemnie organ podatkowy, w terminie 14 dni od dnia powstania okoliczności powodujących utratę tego zwolnienia."

Natomiast w § 9 badanej uchwały Rada Miasta postanowiła, że: *"Przedsiębiorca, który złożył nieprawdziwe dane w oświadczeniach co do spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia lub nie dokonał zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia traci prawo do tego zwolnienia za cały jego okres."*

Zdaniem Kolegium tut. Izby cytowane postanowienia § 9 uchwały, wskazujące na możliwość utraty prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości począwszy od dnia jego uzyskania - w przypadku braku zawiadomienia organu podatkowego o utracie prawa do zwolnienia, w sposób istotny naruszają art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W ocenie Kolegium tut. Izby, Rada Miasta posiada uprawnienia do wprowadzania dodatkowych postanowień o charakterze sprawozdawczo - informacyjnym, ale nie może ustalać w przypadku niezłożenia wymaganej dokumentacji, skutku całkowicie niweczącego prawo do zwolnienia od początku jego uzyskania.

Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku regulacje badanej uchwały w zakresie utraty zwolnienia *"za cały jego okres"* są nieadekwatne do ewentualnego uchybienia terminu złożenia przez przedsiębiorcę określonego w uchwale zawiadomienia. Kwestionowane postanowienia naruszają zatem zasadę proporcjonalności poprzez zastosowanie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zbyt uciążliwych środków dla podatników do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia z podatku od nieruchomości. W ocenie organu nadzoru, w przypadku zaistnienia w ostatnim roku zwolnienia (z 4-letniego okresu) okoliczności skutkującej utratą prawa do zwolnienia (np. przekroczenia pułapu dozwolonej pomocy *de minimis*) i niedopełnienia obowiązku informacyjnego, skutek w postaci utraty prawa do zwolnienia poczynszy od 1 roku (czyli w okresie, w którym podatnik spełniał wszystkie warunki) jest niewątpliwie zbyt dotkliwy i daleko idący.

Prezentowany pogląd znajduje także swoje odzwierciedlenie w orzeczeniach sądownoadministracyjnych. Przykładowo zagadnienie to było rozpatrywane m. in w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy sygn. akt I SA/Bd 307/21 z dnia 20 lipca 2021 r., w którym Sąd uznał, że: *"niewątpliwie regulacja o utracie prawa do zwolnienia od początku jego uzyskania (czyli w analizowanym przykładzie za cztery lata podatkowe) nie da się obronić w świetle zasady proporcjonalności. Godzi to także w zasadę zaufania podatnika do organów, który za naruszenie wyłącznie obowiązku o charakterze sprawozdawczo-informacyjnym w odniesieniu tylko do jednego roku będzie wstecz pozbawiany prawa do zwolnienia za kilka lat. Podatnicy mają prawo oczekiwać, że zwolnienie podatkowe ustanowione mocą uchwały Rady Gminy nie będzie dla nich swoistą "pułapkową podatkową", w którą wpadną za kilka lat, lecz faktyczną ulgą podatkową przysługującą w zamian za spełnienie wszystkich warunków materialnych, ale także formalnych, o ile wymogi formalne nie niweczą celu, którym przyświeca dana regulacja prawna. (...) Wymóg proporcjonalności, czyli zakaz nadmiernej ingerencji, oznacza konieczność zachowania proporcji pomiędzy nałożonymi na podatnika obciążeniami (także w przypadku korzystania przez niego z ulgi) a zamierzonym celem (pozytywnym efektem) danej regulacji prawnej, chodzi zatem o konieczność wyważania dwóch dóbr (wartości), których pełna realizacja jest niemożliwa. Zasada ta "łączy się z postulatem zachowania odpowiedniej proporcji pomiędzy stosowanym środkiem a osiąganym celem" (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2003 r., sygn. akt K 37/02).*

Warto w tym miejscu podnieść, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 lutego 2007 r. sygn. akt P 25/06, mając na uwadze konstytucyjną zasadę proporcjonalności, którą wywodzi z art. 2 Konstytucji, szczególnie naciska kładzie na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia; wskazuje, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwych dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu."

Z wyżej wskazanych przyczyn, tj. z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Kolegium tut. Izby postanowiło orzec nieważność § 9 badanej uchwały we wskazanym zakresie.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku stwierdziło również, że w § 14 badanej uchwały Rada Miasta postanowiła, że: *"Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia jej w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2025r."*

Odnosząc się do powyższego, w pierwszej kolejności wskazać należy, 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.

W ocenie Kolegium tut. Izby cytowany zapis § 14 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 wchodzą 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 § 14 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 ten termin na dzień 1 stycznia 2025 r. Zdaniem Kolegium tut. Izby wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonemu aktowi normatywnemu, 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 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. wydanym w sprawie prowadzonej pod sygn. akt II GSK 632/10. W ww. stwierdzono, 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, że 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 Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

Zdaniem Kolegium tut. Izby § 14 badanej uchwały 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 wskazaną wyżej okoliczność występowania dwóch wykluczających się norm prawnych. Zgodnie z treścią § 44 ust. 1 załącznika do ww. rozporządzenia - uchwały wchodzą w życie w całości w jednym terminie, a jego § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Z kolei zgodnie z § 44 ust. 2 załącznika do tego 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, 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 w zakresie słów "*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 2025 r. jako zgodnej z zasadami państwa prawnego.

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, 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.

Dodatkowo Kolegium Izby zwraca uwagę na nieprawidłowo przywołany tytuł uchwały w załączniku nr 1 do badanej uchwały.

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