

**Uchwała Nr 5.99.2020**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie**  
**z dnia 4 lutego 2020 roku**

**w sprawie: orzeczenia nieważności Uchwały Nr XVII/130/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 30 grudnia 2019 roku w sprawie zmiany Uchwały Nr XV/110/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2020 rok.**

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2019r. poz. 506 ze zm.) w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2137), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

**§ 1**

Orzeka o nieważności uchwały Nr XVII/130/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 30 grudnia 2019 roku w sprawie zmiany Uchwały Nr XV/110/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2020 rok, z powodu istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) w związku z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

**§ 2**

Na niniejszą uchwałę Gminie Nowe Miasto nad Pilicą służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

**Uzasadnienie**

W dniu 13 stycznia 2020 roku została doręczona do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwała Nr XVII/130/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 30 grudnia 2019 roku w sprawie zmiany Uchwały Nr XV/110/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2020 rok.

Stosownie do art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, uchwała podlega nadzorowi Izby.

**Badając przedmiotową, uchwałę Kolegium Izby ustaliło i zważyło, co następuje.**

W § 1 przedmiotowej uchwały Rada Miejska w Nowym Mieście nad Pilicą podniosła stawkę podatku od nieruchomości dla garaży, budynków gospodarczych (komórek),

przechowalni, stodół i budynków inwentarskich, a więc budynków „pozostałych” z kwoty 5 zł (określonych uchwałą Nr XV/110/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2020 rok) do kwoty 7 zł.

W § 1 badanej uchwały postanowiono, że § 1 pkt 2 lit. e dotychczasowej uchwały otrzymuje brzmienie, cyt.:

„ od pozostałych w tym:

- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – **8,05 zł** od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej;
- garaże, budynki gospodarcze (komórki), przechowalnie, stodoły i budynki inwentarskie – **7,00 zł** od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej;
- inne, nie wymienione wyżej – **8,00 zł** od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej”.

W uzasadnieniu do badanej uchwały wskazano, że konieczność zmiany uchwały z dnia 12 grudnia 2019 r. wynikała z błędu pisarskiego, polegającego na tym, że dla wskazanych wyżej budynków „pozostałych” pozostawiono stawkę podatku z 2019 r. w kwocie 5 zł, a należało wskazać 7 zł za 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej.

Ponadto w § 3 badanej uchwały Rada Miejska w Nowym Mieście nad Pilicą wskazała, cyt.: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego i ma zastosowanie do wymiaru podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2020 r”.

Badana uchwała podjęta 30 grudnia 2019 r., została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego 31 grudnia 2019 r. pod poz. 15921.

Kolegium Izby wskazuje, że przedmiotowa uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem przepisów prawa w związku z zapisami zawartymi w jej § 1 i § 3, które prowadzą się do tego, że uchwałą zmieniającą podniesiono stawkę podatku od nieruchomości w trakcie 2020 r. dla określonej kategorii budynków „pozostałych”, a także z tego powodu, że stawkę tą wprowadzono z mocą wsteczną.

Kolegium Izby zwraca uwagę, że zapis § 3 badanej uchwały zawiera dwa, wzajemnie wykluczające się terminy wejścia w życie. Pierwsza część regulacji wskazuje, że badana uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od daty jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego, a więc w trakcie 2020 r., podczas gdy druga jej część wskazuje na datę kalendarzową zastosowania uchwały, tj. od 1 stycznia 2020 r., a więc datę wsteczną.

W ocenie Kolegium Izby akt prawa miejscowego nie może zastosowania przed wejściem tego aktu w życie.

Zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

Stosownie do art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych (a więc również akty prawa miejscowego) wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

Przepis art. 4 ust. 2 ww. ustawy przewiduje co prawda możliwość skrócenia okresu wejścia w życie aktu normatywnego stanowiąc, iż tylko w uzasadnionych przypadkach uchwały mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

Ze względu na fakt, iż podatki lokalne dotyczą jedynie danej jednostki samorządu terytorialnego, a więc wydawane są w interesie lokalnym, to w odniesieniu do nich nie może mieć zastosowanie art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (por. wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2011 II GSK 632/10).

Art. 5 ww. ustawy dopuszcza nadanie aktowi normatywnemu „mocy wstecznej”, ale tylko jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2010 r. (sygn. akt II FSK 1272/09) podkreślił, że cyt. *„Zakaz retroaktywności stanowi fundament demokratycznego państwa prawnego, a jego podważanie przez organ państwa uznać należy za zachowanie wysoce naganne”*. Ponadto wskazał, że *„(...) wsteczna moc prawna może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw”*. Sąd wykluczył natomiast, cyt. *„(...) możliwość zastosowania tej normy do nakładania obowiązków”*.

W ocenie Kolegium Izby przepis art. 5 ww. ustawy nie ma zastosowania do niniejszego aktu. Przedmiotowa uchwała nakłada na podatnika wynikające z ustawy zobowiązanie w postaci obowiązku podatkowego, który może zaistnieć jedynie w roku poprzedzającym rok podatkowy. Tylko wówczas, podmiot zobowiązany będzie miał zagwarantowane prawo a zarazem obowiązek do zapoznania się z obowiązującymi przepisami.

Kolegium Izby wskazuje, że uchwała zawierająca przepisy powszechnie obowiązujące, może wejść w życie najwcześniej piętnastego dnia od dnia jej ogłoszenia w dzienniku urzędowym.

Kolegium Izby zwraca również uwagę, że zastosowany w badanej uchwale sposób redagowania przepisów końcowych został krytycznie oceniony przez Sąd Najwyższy (uchwała z 24 maja 1996 r. sygn. akt: I PZP 12/96, OSNAP 1997, nr 1, poz. 8), który stwierdził, że cyt.: *„Wejście w życie i uzyskanie mocy przez ustawę są (...) zdarzeniami tożsamymi, polegającymi na rozpoczęciu od ich spełnienia się, prawnego kwalifikowania stosunków społecznych przez przepisy, które „weszyły w życie” lub „uzyskały moc”* (tak również TK w orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. sygn. K 14/95, w którym TK

wskazał, że cyt. „wejście w życie może być rozumiane jedynie, jako nadanie mocy obowiązującej określönemu aktowi (przepisowi) normatywnemu”).

Kolegium Izby wskazuje, że podjęcie uchwały, o którym to podjęciu mówi art. 20a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obejmuje zarówno sam fakt głosowania uchwały przez radę jak i jej należytą publikację. Dopiero bowiem spełnienie obu tych warunków stanowi o tym, że dany akt normatywny wszedł do porządku prawnego (tak: wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 1272/09; z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1677/12; z dnia 5 lutego 2015 r. sygn. akt II FSK 3195/12; z dnia 4 listopada 2015 r. sygn. akt II FSK 2362/13).

Co do zagadnienia zmiany stawek podatkowych w trakcie roku, Kolegium Izby zwraca uwagę, że orzecznictwo dopuszcza zmianę stawek podatku o charakterze rocznym w trakcie roku podatkowego, jednak wyłącznie na korzyść podatnika. Podniesienie stawki w trakcie roku podatkowego byłoby działaniem na niekorzyść podatnika, pozostającym w sprzeczności z podstawowymi zasadami tworzenia prawa, wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP, w szczególności z zasadą ochrony praw nabytych oraz zasadą pewności prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie na zasadę niezmienniania prawa podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego, jako na istotny element demokratycznego państwa prawnego (np. K 13/93, K 1/95). Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 2 października 2002 r. (sygn. akt I SA/Wr 1799/02). Sąd stwierdził m.in., że cyt.: *"z zasady pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynika zakaz dokonywania zmian reguł pobierania, podatku rocznego w toku roku podatkowego, chodzi bowiem o zapewnienie podatnikom możliwości, układania biegu ich interesów z uwzględnieniem obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Zaskakiwanie podatników zmianami w trakcie roku podatkowego jest niezgodne z art. 2 Konstytucji RP."*

Podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym, na co wskazuje art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc stawki określone w uchwale odnoszą się do całego roku, w którym na podatniku ciąży wynikający z ustawy obowiązek podatkowy, co oznacza, że uchwała określająca stawki podatkowe czy zmieniająca dotychczasowe stawki nie może wejść w życie w trakcie roku.

Końcowo należy wskazać, iż na posiedzeniu w dniu 21 stycznia 2020 roku Kolegium Izby orzekło o nieważności uchwały Nr XV/110/2019 Rady Miejskiej w Nowym Mieście nad Pilicą z dnia 12 grudnia 2019 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2020 rok, z powodu istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych w związku z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Uchwała Kolegium RIO w Warszawie Nr 3.60.2020). W konsekwencji nie może się ostać w porządku prawnym uchwała zmieniająca uchwałę, której orzeczono nieważność.

Badając zgodność z prawem przedmiotowej uchwały, Kolegium Izby stwierdziło, że uregulowania w niej zawarte powodują, że uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa i zachodzi konieczność wyeliminowania jej z obrotu prawnego.

Mając na uwadze ustalony stan faktyczny i prawny, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło jak w sentencji uchwały.

**Przewodniczący**

**Wojciech Tarnowski**