



UCHWAŁA NR 0102-50/24

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 24 stycznia 2024 r.

w sprawie badania zgodności z prawem uchwały nr LXIV/394/2023 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 28 grudnia 2023 r., w sprawie zmiany uchwały nr XV/71/2015 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r., poz. 1325) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1998 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r., poz. 40 ze zm.)

uchwała, co następuje:

stwierdza się nieważność uchwały nr LXIV/394/2023 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 28 grudnia 2023 r. w sprawie zmiany uchwały nr XV/71/2015 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych.

UZASADNIENIE

W dniu 28 grudnia 2023 r. Rada Miasta Górowo Iławeckie podjęła uchwałę nr LXIV/394/2023 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 28 grudnia 2023 r. w sprawie zmiany uchwały nr XV/71/2015 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych.

W dniu 28 grudnia 2023 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem.

Pismem z dnia 10 stycznia 2023 r. zawiadomiono Miasto Górowo Iławeckie, iż przedmiotowa uchwała będzie rozpatrywana na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (dalej: Kolegium Izby) w dniu 24 stycznia 2024 r. Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, w posiedzeniu Kolegium ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Miasta Górowo Iławeckie nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, orzekanieo nieważności uchwał i zarządzeń, w sprawach wymienionych w art. 11 ust. 1 wyżej wymienionej ustawy, zastrzeżono dla kolegium regionalnej izby obrachunkowej. Przepis art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych stanowi, że właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa.

Kolegium Izby badając przedmiotową uchwałę stwierdziło, co następuje: Rada Miasta Górowo Iławeckie zmieniła uchwałę nr XV/71/2015 z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków

transportowych, w ten sposób, że w § 1 badanej uchwały uchwalila stawki podatku od środków transportowych w wysokości wyższej niż w uchwale zmienianej, w § 3 postanowiła, że „Uchwała podlega opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego i wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2024 r.”

Badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego – ma bowiem charakter normatywny, generalny i abstrakcyjny. Została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego w dniu 4 stycznia 2024 r. pod poz. 155 http://edzienniki.olsztyn.uw.gov.pl/WDU_N/2024/155/akt.pdf. W związku powyższym badana uchwała weszła w życie w dniu 18 stycznia 2024 r. W związku z powyższym zapis § 3 o wejściu uchwały w życie z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2023 r. nadaje jej wsteczną moc obowiązującą.

Z ustaleń Kolegium Izby wynika, że Rada Miasta Górowo Iławeckie zmieniła w § 1 badanej uchwały stawki podatku transportowego od „samochodu ciężarowego czteroosiowego o DMC równej lub wyższej niż 12 ton”, od „ciągnika siodłowego i balastowego przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o DMC zespołów pojazdu równej 12 ton do 36 ton włącznie” oraz „powyżej 36 ton”.

Porównując stawki podatku od środków transportowych wyżej wymienionych obowiązujących wg uchwały nr XV/71/2015 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych, ze stawki uchwalonymi w uchwale badanej, Kolegium stwierdza, że stawki uchwalone obecnie są mniej korzystne dla podatników tego podatku.

W myśl art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461). Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych 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 określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne 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 (art. 4 ust. 2 ustawy). Z kolei art. 5 tej ustawy umożliwia nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. W ocenie Kolegium Izby nadanie badanej uchwale wstecznej mocy obowiązującej pozostaje w sprzeczności z przepisami art. 4 ust. 1 oraz art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych przyjmuje się, że wyznaczony przez art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych 14-dniowy okres *vacatio legis* jest "minimalnym standardem" (por. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt K 27/02, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 kwietnia 2014 r. sygn. akt II SA/Bd 255/14, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 401/20). Zasadą nadrzędną jest natomiast zasada "odpowiedniości" okresu *vacatio legis*, co oznacza, że w konkretnym przypadku może istnieć potrzeba ustanowienia znacznie dłuższego okresu *vacatio legis*. Treść aktu normatywnego określającego obowiązki podatkowe musi być powszechnie znana (dostępna) i to z przewidzianym prawem wyprzedzeniem, gdyż wówczas podatnicy mają rzeczywistą możliwość spełnienia ciążącego na nich obowiązku. Jak podniósł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95, gwarancje prawa ochrony jednostki mają w prawie podatkowym duże znaczenie i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej jak i proceduralnej.

Chodzi tu o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnieniu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Stwarza to wymóg takiego sposobu wprowadzania regulacji prawnych, aby ustawodawstwo podatków płaconych w skali rocznej znane było podatnikom ze stosownym wyprzedzeniem czasowym przed rozpoczęciem roku podatkowego, a tym bardziej, aby nie było wprowadzane z mocą wsteczną. Zasada niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*) jest jednym z elementów składających się na konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji

Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada ta nie ma charakteru absolutnego i w wyjątkowych sytuacjach może zostać nadana moc wsteczna aktowi prawnemu. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się, że zakaz *lex retro non agit* dotyczy zwłaszcza przepisów normujących prawa i obowiązki obywateli, jeżeli prowadzi to do pogorszenia ich sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego. Odstąpienie od tej zasady dopuszczalne jest jedynie wyjątkowo i tylko z usprawiedliwionych względów, gdy jest to konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej ocenianej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji (por. m.in. orzeczenie z dnia 30 listopada 1993 r., sygn. akt K 18/92, wyrok z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, orzeczenie z dnia 19 października 1993 r., sygn. akt K 14/92). Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1272/09 wskazał natomiast, że: "(...) wsteczna moc prawa może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw. Z całą stanowczością natomiast należy wykluczyć możliwość zastosowania tej normy do nakładania obowiązków.". Regulacja badanej uchwały nakłada na podatników podatku od środków transportowych obowiązek zapłaty podatku w wyższej wysokości niż wynikający z poprzedniej uchwały w sprawie podatku od środków transportowych. Jednocześnie uchwała ta nie realizuje innej donioślejszej zasady konstytucyjnej, ważniejszej od wartości chronionej zakazem retroakcji.

Powyższe naruszenie, zdaniem Kolegium Izby stanowi podstawę do wyeliminowania uchwały z obrotu prawnego w całości. Omawiane uchybienie w przedmiotowej uchwale należy zaliczyć do kategorii istotnych naruszeń prawa. Za istotne naruszenie prawa uznaje się uchybienie, prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Istotne naruszenie prawa w uchwale to takie naruszenie, które powoduje, że akt pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawnym, sprzeczność ta jest oczywista i bezpośrednia, i wynika wprost z porównania treści przepisu z ocenianą regulacją. Chodzi tu o wady kwalifikowane, z powodu, których cały akt lub jego część nie powinien wejść w ogóle do obrotu prawnego. W takiej sytuacji konieczne jest stwierdzenie nieważności aktu, czyli jego wyeliminowanie z obrotu prawnego z mocą *ex tunc*, co powoduje, że dany akt, czy jego część nie wywołuje skutków prawnych od samego początku (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 15 czerwca 2021 r., sygn. akt III OSK 3457/21, 29 września 2021 r. sygn. akt I OSK 4382/18, 13 stycznia 2022 r., sygn. akt III OSK 542/21, 23 lutego 2022 r., sygn. akt III OSK 2954/21, publ. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, przyjęć należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały bądź zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego (lub jej części) 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 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97).

Mając na uwadze przedstawiony powyżej stan faktyczny oraz prawny sprawy, Kolegium Izby stwierdziło nieważność uchwały nr LXIV/394/2023 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 28 grudnia 2023 r. w sprawie

zmiany uchwały nr XV/71/2015 Rady Miasta Górowo Iławeckie z dnia 30 listopada 2015 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych.

Na niniejszą uchwałę Kolegium RIO w Olsztynie przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni od daty jej otrzymania, za pośrednictwem tutejszej Izby.

Prezes

Bogdan Gaber