

Uchwała Nr 19/2022  
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach  
z dnia 21 września 2022 roku

w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Nr XLVII/470/2022 Rady Gminy Górno z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych --- autobusów

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach w składzie:

Przewodniczący: Damian Grzelka - Prezes Izby

Członkowie; Wojciech Czerw, Monika Dębowska-Sołtyk, Iwona Kudła, Ewa Midura – sprawozdawca, Ireneusz Piasecki, Agnieszka Zarębska

na podstawie art. 18 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz. U. z 2022 roku poz. 1668) oraz art. 91 ust 1 ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 roku poz. 559 z późn. zm.)

p o s t a n a w i a

stwierdzić nieważność uchwały Nr XLVII/470/2022 Rady Gminy Górno z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych – autobusów z powodu naruszenia art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 roku poz.1461)

U z a s a d n i e n i e

W dniu 6 września 2022 roku do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach doręczona została w formie elektronicznej uchwała Nr XLVII/470/2022 Rady Gminy Górno z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych – autobusów. W dniu 12 września 2022 roku od Wojewody Świętokrzyskiego wpłynął w wersji papierowej drugi egzemplarz w.w. uchwały wraz z jej uzasadnieniem. Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 w/w ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych uchwała Nr XLVII/470/2022 została objęta postępowaniem nadzorczym. W toku tego postępowania w dniu 21 września 2022 roku odbyło się posiedzenie Kolegium, w którym uczestniczyli również przedstawiciele Gminy Górno to jest skarbnik Gminy oraz inspektor ds. księgowości budżetowej.

W ramach postępowania nadzorczego Kolegium RIO w Kielcach poza analizą treści uchwały Nr XLVII/470/2022 zapoznało się z również z uzasadnieniem tej uchwały jak również z:

- podjętą przez Radę Gminy Górno uchwałą Nr XXXVI/349/2021 z dnia 30 listopada 2021 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie gminy obowiązujących od 1 stycznia 2022 roku

- z treścią uchwały Nr XXXVI/349/2021 opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Województwa Świętokrzyskiego z dnia 13 grudnia 2021 roku poz. 4348

- z treścią uchwały Rady Gminy Górno Nr XXV/241/2020 z dnia 24 listopada 2020 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie gminy obowiązujących od 1 stycznia 2021 roku opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Województwa Świętokrzyskiego z dnia 1 grudnia 2020 roku poz. 4147.

Na tej podstawie Kolegium RIO w Kielcach poczyniło następujące ustalenia faktyczne:

Uchwałą Nr XLVII/470/2022 Rada Gminy Górno określiła roczne stawki podatku od środków transportowych – autobusów w wysokościach wskazanych w par. 1 zależnych od liczby miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy. W przypadku gdy liczba ta jest mniejsza niż 22 miejsca ustalono roczną stawkę podatku w kwocie 1.464 zł ( par. 1 pkt 1 lit A), zaś w przypadku gdy liczba miejsc do siedzenia jest równa lub większa niż 22 miejsca stawka podatku ustalona została na kwotę 1920 zł. W par. 3 uchwały Nr XLVII/470/2022 wskazano, iż „uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Świętokrzyskiego z mocą obowiązującą od dnia 01 stycznia 2022 roku”.

Jak wynika z uzasadnienia uchwały Nr XLVII/470/2022 uchwalenie przez Radę Gminy Górno stawek podatku od środków transportowych – autobusów nie tylko w ciągu roku podatkowego ale również z mocą wsteczną znajduje oparcie w art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (dalej u.o.a.n. ), który to przepis dopuszcza możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

*W uzasadnieniu wskazano m.in. że „sytuacja, gdy gmina wprowadza przepis, którego istotą jest korzyść dla podatnika w postaci ustalenia stawek podatkowych od środków transportowych od autobusów w trakcie roku podatkowego nie narusza naczelných zasad konstytucyjnych bowiem takie działanie nie rodzi negatywných konsekwencji dla podatnika lecz korzystne. Sytuacja w której działamy z korzyścią dla podatnika pozwala „lokalnemu prawodawcy” wprowadzić rozwiązanie z datą wcześniejszą niż wynika to z zasad ogólných prawotwórstwa ”.*

Z ustaleń poczynionych przez Kolegium RIO w Kielcach wynika również to, że identyczne jak określone w uchwale Nr XLVII/470/2022 stawki podatku od środków transportowych – autobusów dla w.w. ich kategorii (1.464 zł i 1920 zł) ustalone zostały w podjętej przez Radę Gminy Górno w dniu 30 listopada 2021 uchwale Nr XXXVI/349/2021 w par. 1 ust. 7.

Jednakże w treści uchwały Nr XXXVI/349/2021 opublikowanej w Dzienniku Urzędowym Województwa Świętokrzyskiego z dnia 13 grudnia 2021 roku w poz. 4348 par. 1 ust. 7 (i określone w nim stawki podatku dla autobusów) w ogóle nie został uwzględniony.

Z kolei jak wynika z w.w. uchwały Nr XXV/241/2020 z dnia 24 listopada 2020 roku roczna stawka podatku od środków transportowych – autobusów obowiązujących od 1 stycznia 2021 roku w przypadku gdy liczba miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy jest mniejsza niż 22 miejsca wynosiła 1.392 zł ( par. 1 ust.7 lit A), zaś w przypadku gdy liczba miejsc do siedzenia jest równa lub większa niż 22 miejsca stawka podatku wynosiła 1.824 zł.

A zatem stawki podatku od środków transportowych – autobusów obowiązujące w roku poprzedzającym (2021) bieżący rok podatkowy (2022) były niższe niż stawki tego podatku określone uchwałą Nr XLVII/470/2022.

Dokonując oceny prawnej uchwały Nr XLVII/470/2022 Kolegium RIO w Kielcach uwzględniło nie tylko przepisy prawa dotyczące uchwał określających stawki podatku od środków transportowych ale również wyżej przedstawioną sytuację faktyczną istniejącą w dniu podejmowania w.w. uchwały.

Analiza prawna dokonana na tej podstawie prowadzi do wniosku, że uchwała Nr XLVII/470/2022 obarczona jest wadą rażącego naruszenia prawa i z tego powodu konieczne jest jej wyeliminowanie przez organ nadzoru z obrotu prawnego.

Na wstępie należy podkreślić, że uchwała Nr XLVII/470/2022 jako uchwała podatkowa należy do aktów prawa miejscowego. Ta kategoria uchwał wymaga uwzględnienia warunków determinujących to czy podjęta przez organ stanowiący uchwała podatkowa będzie stanowić obowiązujące na obszarze gminy prawo czy też nie będzie. Przede wszystkim wskazać należy na art. 88 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Z art. 13 pkt 2 u.o.a.n. wynika, że akty prawa miejscowego stanowiące przez sejmik województwa, organ powiatu oraz organ gminy, w tym statuty województwa, powiatu i gminy ogłasza się w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

A zatem publikacja w Dzienniku Urzędowym aktów prawa miejscowego - w tym w szczególności uchwał podjętych na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U.2022.1452 ze zm.) – stanowi pierwszy warunek tego, aby mógł obowiązywać podjęty przez organ stanowiący w formie uchwały akt ustanawiający prawo na obszarze gminy. Utrwalony jest w orzecznictwie sądów administracyjnych pogląd, że publikacja uchwały podatkowej nie tylko warunkuje wymuszenie podporządkowania się podatników określonym w tej uchwale postanowieniom, ale również służy realizacji zasady jasności prawa, stabilizacji sytuacji prawnej obywatela i ochrony jego praw i wolności (m.in. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2015 r. II FSK 2362/13)

Drugim warunkiem zaistnienia skutku w postaci wejścia w życie i obowiązywania aktu prawa miejscowego jest zachowanie wymaganej przepisami u.o.a.n. odległości czasowej począwszy od daty publikacji tego aktu w Dzienniku Urzędowym (okres *vacatio legis*).

Co do zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 u.o.a.n. uchwały ogłaszane w dziennikach urzędowych i stanowiące akty prawa miejscowego wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Możliwe są jednak odstępstwa od

tej zasady określone w art. 4 ust. 2 u.o.a.n. a nawet możliwe jest nadanie na podstawie art. 5 u.o.a.n. aktowi prawa miejscowego wstecznej mocy obowiązującej - jednak może to nastąpić wtedy gdy, nie stoją temu na przeszkodzie zasady demokratycznego państwa prawnego.

Poglądy przedstawione w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych i w doktrynie dotyczące wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego pozwalają w ocenie Kolegium na sformułowanie tezy, iż na zasady demokratycznego państwa prawnego składają się przede wszystkim zasada przyzwoitej legislacji, zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa jak również zasada zakazu stosowania prawa wstecz .

Wprowadzenie do obrotu prawnego z wsteczną mocą obowiązującą aktu normatywnego należącego do kategorii aktów prawa miejscowego ( jak ma to miejsce w związku z postanowieniem zawartym w par 3 uchwały Nr XLVII/470/2022 ) każdorazowo wymaga zatem zaistnienia i wykazania ważnego interesu państwa przemawiającego za koniecznością nieuwzględnienia fundamentalnej zasady demokratycznego państwa prawnego jaką jest zasada *lex retro non agit*.

W orzecznictwie sądowym i administracyjnym utrwalony jest pogląd, iż dopuszczalne jest nadanie mocy wstecznej aktowi prawa miejscowego (w tym uchwale podatkowej) wówczas gdy wsteczna moc prawa lokalnego dotyczy przyznania praw. Całkowicie wykluczyć natomiast należy możliwość zastosowania art. 5 u.o.a.n. do nakładania obowiązków. ( m.in. wyrok WSA w Łodzi z 30.03.2022 r. III FSK 2137/21).

Dodać w tym miejscu również należy, że uchwały podatkowe obowiązujące na obszarze danej gminy (w tym dotyczące podatków od środków transportowych) co do zasady mają charakter roczny i obowiązują począwszy od 1 stycznia roku podatkowego (pokrywającego się z rokiem kalendarzowym). W przypadku nieuchwalenia stawek podatków lokalnych (w tym dotyczących podatków od środków transportowych – autobusów) na dany rok podatkowy stosuje się stawki podatku z roku poprzedniego na podstawie art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.).

Utrwalonym w orzecznictwie sądów administracyjnych jest pogląd, iż podjęcie uchwały, o której mowa w art. 20a ust. 1 u.p.o.l., obejmuje zarówno sam fakt jej głosowania przez radę, jak i jej należytą publikację (m.in. wyrok WSA w Gdańsku z 9.10.2019 r. I SA/Gd 1248/19). A zatem dopiero w przypadku zaistnienia obydwu tych zdarzeń (przegłosowania uchwały i jej prawidłowej publikacji) może nastąpić ten skutek że uchwała podatkowa wejdzie do porządku prawnego.

W sytuacji gdy stawki podatku od środków transportowych – autobusów określone podjętą przez Radę Gminy Górnio uchwałą Nr XXXVI/349/2021 z dnia 30 listopada 2021 roku nie zostały ogłoszone w Dzienniku Urzędowym wraz z pozostałą treścią tej uchwały przyjąć należy, że stawki te w odniesieniu do 2022 roku nie zostały uchwalone. W tej sytuacji w stosunku do tej kategorii środków transportowych – autobusów na podstawie art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w 2022 roku mają zastosowanie stawki tego podatku z roku poprzedniego (odpowiednio 1.392 zł i 1.824 zł).

Podobnie jak w rozpatrywanej przez Kolegium RIO w Kielcach sprawie „*Kluczowym ... jest, że uchwalone stawki mają charakter roczny i odnoszą się do całego okresu, w którym na danym*

*podmiocie ciążył wynikający z ustawy, a nie uchwały, obowiązek podatkowy. Z art. 20a ust. 1 u.p.o.l. wywieść należy, że w kolejnym roku podatkowym mogą obowiązywać albo nowe stawki, o ile zostanie podjęta uchwała, w znaczeniu obejmującym również jej prawidłową publikację, albo stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, jeśli taka uchwała nie zostanie podjęta. Brak jest normatywnych podstaw, aby w ciągu roku podatkowego obowiązywały dwie różne stawki podatku od nieruchomości. (wyrok NSA z dnia 19 marca 2019 r. II FSK 929/17).*

Podjęcie przez Radę Gminy Górno uchwały Nr XLVII/470/2022 ustalającej od 01.01.2022 roku wskutek nadania tej uchwale mocy wstecznej stawki podatku dla autobusów w kwocie 1.464 zł i 1920 zł. skutkuje nie tylko wprowadzeniem dla tej kategorii pojazdów stawki wyższej od stawki podatku obowiązującej z mocy art. 20a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w roku poprzednim (2021 roku) ale również skutkuje tym, że w ciągu roku podatkowego 2022 obowiązywałyby dla tej kategorii pojazdów cztery różne stawki zależne ilości od miejsc do siedzenia .

Tym samym w żadnej mierze nie można uznać, że uwzględnione zostały przez Radę Gminy w Górnem przy podejmowaniu uchwały Nr XLVII/470/2022 zasady demokratycznego państwa prawnego i że zaistniała przesłanka w postaci przyznania podatnikom korzystnego dla nich prawa w postaci obniżenia w ciągu roku stawki podatku od środków transportowych – autobusów, która uzasadniałaby nadanie mocy wstecznej stanowionemu prawu podatkowemu o charakterze lokalnym

Reasumując: Kolegium RIO w Kielcach stwierdza, że z powodów wyżej przedstawionych uchwała Nr XLVII/470/2022 rażąco narusza prawo, w związku z czym orzeczono jak w sentencji niniejszej uchwały.

#### P o u c z e n i e

Od niniejszej uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach przysługuje skarga za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach w terminie 30 dni od dnia doręczenia.

PRZEWODNICZĄCY KOLEGIUM

**Damian Grzelka**