

Uchwała Nr 231/p214/P/19
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku
z dnia 21 listopada 2019 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 2019 r. poz. 2137), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 506 z późn. zm.), art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.), art. 4 ust. 1 i 2 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 X/182/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie ustalenia wysokości rocznych stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku obowiązujących na obszarze miasta Sopotu w 2020 roku

orzeka nieważność:

- 1) § 1 ust. 2 badanej uchwały w zakresie słów: "oraz grunty zajęte na cmentarze komunalne",
- 2) § 6 badanej uchwały w zakresie słów: "po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą".

UZASADNIENIE

W dniu 29 października 2019 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr X/182/2019 Rady Miasta Sopotu z dnia 22 października 2019 r. w sprawie ustalenia wysokości rocznych stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku obowiązujących na obszarze miasta Sopotu w 2020 roku, zaś w dniu 21 listopada 2019 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

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

W § 1 ust. 2 uchwały Rada Miasta postanowiła, że: *"Zwalnia się z podatku od nieruchomości kolumbaria tj. budowle z niszami na urny z prochami zmarłych oraz grunty zajęte na cmentarze komunalne."*

W ocenie Kolegium tut. Izby powyższy zapis § 1 ust. 2 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z ww. art. 7 ust. 3 ustawy 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 (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.).

Przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje zatem, że do rady gminy w przedmiocie podatku od nieruchomości należy uprawnienie do uchwalania zwolnień jedynie o charakterze przedmiotowym. Zwolnienie takie może zatem dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności czy też przejawiających określone cechy.

Natomiast z ustalonego w § 1 ust. 2 badanej uchwały zapisu, że *"zwalnia się z podatku od nieruchomości (...) grunty zajęte na cmentarze komunalne"* można jednoznacznie wywieść, komu przysługuje to zwolnienie. Zdaniem Kolegium tut. Izby zwolnione w tym zakresie przedmiotowym byłyby jedynie cmentarze o statusie komunalnym, czyli będące we władaniu gminy. Za taką koncepcją interpretacyjną przemawia m.in. art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 712 z późn. zm.), gdzie ustawodawca postanowił, że gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego. Zatem, z powyższego wynika, że aspekt sformułowania - *komunalny* należy utożsamiać z jednostką samorządu terytorialnego i jej jednostkami zależnymi.

Zatem określenie zwolnienia w sposób przyjęty w § 1 ust. 2 badanej uchwały nie wypełnia wymogów art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W rozpatrywanej sytuacji wskazanie, że z podatku od nieruchomości zwalnia się grunty zajęte na cmentarze komunalne dowodzi, że organ stanowiący zastosował zwolnienie o charakterze podmiotowo - przedmiotowym. Stanowisko takie potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 25 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/O 157/15) wskazując, że *"ustanawiając zwolnienie przedmiotowe Rada Gminy powinna określić cechy przedmiotu w ten sposób, żeby dane zwolnienie dotyczyło potencjalnie/hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie podatnika. W każdym przypadku, gdy z ustanowionej normy można bezpośrednio wywieść, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot objęty jest zwolnieniem, zwolnieniu przypisać można charakter podmiotowo - przedmiotowy, co w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji określonej w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych."* Ponadto Sąd zauważył, że *"Samo znaczenie słowa "komunalny" oznacza podlegający gminie, miastu, niezależnie od wskazania w art. 7 ust. 1 pkt 13 ustawy o samorządzie gminnym, że sprawy cmentarzy gminnych należą do zadań własnych gminy. (...). Jest przy tym oczywiste, że cmentarz komunalny wchodzi w skład mienia komunalnego, jest obiektem użyteczności publicznej."*

Ponadto w § 6 badanej uchwały Rada Miasta Sopotu postanowiła, że: *„Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Pomorskiego z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2020 r. ”.*

W ocenie Kolegium tut. Izby powyższy zapis § 6 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Akty prawa miejscowego stanowione przez organ samorządu, a takimi aktami są m.in. uchwały mające charakter prawa miejscowego, podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym i wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z wyjątkiem przepisów porządkowych, 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 o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych).

Na kategoriyczny charakter przepisu art. 4 ust. 1 przywołanej ustawy, stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 14 czerwca 2011r. 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 Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

Z cytowanych wyżej przepisów ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych wynika, że warunkiem wejścia w życie uchwały, stanowiącej akt prawa miejscowego, jest jej ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Zdaniem Kolegium Izby badana uchwała narusza również postanowienia § 44 ust. 1 i § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z uwagi na to, że § 6 uchwały zawiera dwie wykluczające się normy prawne.

Zgodnie z treścią § 44 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” uchwały wchodzi w życie w całości w jednym terminie, a § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Postanowienia te, zgodnie z § 143 załącznika do ww. rozporządzenia, mają zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego (uchwał jednostek samorządu terytorialnego).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. sygn. akt K 14/95 (publikacja: OTK 1995, nr 2, poz. 12) orzekł, że wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonego aktowi (przepisowi) normatywnemu, a przy dwu wykluczających się normach prawnych należy dać prymat normie, która jest zgodna z zasadami państwa prawnego.

Z powyższego wynika, że uchwała nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie - uzyskanie mocy obowiązującej oznacza wejście w życie uchwały.

W ocenie Kolegium tut. Izby w odniesieniu do stwierdzonych uchybień badanej uchwały, wystąpiły przesłanki do orzeczenia jej nieważności w podanym zakresie przedmiotowym.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 stycznia 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1045/18) podkreślono, że: "Jeżeli prawo miałyby zostać w widoczny sposób zdeformowane, przez utrzymanie w mocy aktu prawa miejscowego niezgodnego z prawem, to wówczas należałoby uznać, że dochodzi do istotnego naruszenia prawa.". Z orzecznictwa sądowego wynika bowiem, że nieważność powoduje jedynie istotne naruszenie prawa, przy czym może zostać ona stwierdzona tylko wobec uchybień, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym.

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.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej

w Gdańsku

**DOKUMENT PODPISANY ELEKTRONICZNIE**

Typ dokumentu	Uchwała - rozstrzygnięcie w części
Tytuł dokumentu	orzeka nieważność:
Sygnatura	231/p214/P/19
Data dokumentu	2019-11-21
Data złożenia podpisu	2019-11-27 14:10:42
Osoba podpisująca	Luiza Budner - Iwanicka; RIO w Gdańsku
Wystawca certyfikatu	CN=CERTUM QCA, O=Asseco Data Systems S.A., C=PL, 2.5.4.5=Nr wpisu: 14
Identyfikator dokumentu	7AB71C3C-E270-4F7A-B2DB-6B7C9E0D7545