Elektronicznie podpisany przez:
Grażyna Wróblewska; RIO w Poznaniu
dnia 12 stycznia 2023 r.

Uchwała Nr 2/15/2023

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu

z dnia 11 stycznia 2023 r.

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 2022 r. poz. 1668) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr XLIX/406/2022 Rady Gminy Kaźmierz z dnia 16 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany stawek podatku od środków transportowych, w części obejmującej wyrażenie w brzmieniu: *", z mocą od 1 stycznia 2023 roku"*, zawarte w § 3 uchwały, z powodu sprzeczności z przepisami wskazanymi w uzasadnieniu.

Uzasadnienie

Przedmiotową uchwałą, doręczoną tut. Izbie w dniu 20 grudnia 2022 r., Rada Gminy Kaźmierz, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonała zmiany uchwały Rady Gminy Kaźmierz z dnia 28 listopada 2022 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do uchwały Nr XLIX/406/2022 Rady Gminy Kaźmierz z dnia 16 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany stawek podatku od środków transportowych, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 11 stycznia 2023 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby po zapoznaniu się z jej treścią ustaliło i zważyło, co następuje.

Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej, zawierającym upoważnienie dla rady gminy do

ustalenia stawek podatku od środków transportowych jest art. 10 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1452, z późn. zm.). W art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wymienione zostały środki transportowe podlegające opodatkowaniu, natomiast w art. 10 ustawy wskazano maksymalne stawki podatków dla poszczególnych środków transportowych oraz postanowiono, że dla określonej kategorii środków transportowych stawki podatku nie mogą być niższe niż określone w załączniku do ustawy.

W wykonaniu dyspozycji wynikającej z art. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Gminy Kaźmierz w dniu 28 listopada 2022 r. podjęła uchwałę Nr XLVII/396/2022 w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych.

W dniu 7 grudnia 2022 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu uchwałą Nr 35/1664/2022 stwierdziło nieważność § 1 pkt 7 uchwały Nr XLVII/396/2022 Rady Gminy Kaźmierz z dnia 28 listopada 2022 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych, w którym przy określeniu stawek podatku od autobusów, przedmiot opodatkowania określono w sposób odmienny od ustalonego przepisem art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż Rada Gminy pominęła zapis "poza miejscem kierowcy".

Badaną uchwałą Rada Gminy do § 1 uchwały z dnia 28 listopada 2022 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych dodała pkt 7 w brzmieniu: *"7) od autobusów, o których mowa w art. 8 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o ilości miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy:*

*a) mniejszej niż 22 miejsca -**1 500,00 zł,***

*b) równej lub wyższej niż 22 miejsca - **1900,00 zł"**,*

ustalając tym samym stawki podatku od autobusów w sposób zgodny z art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W § 3 uchwały Rada Gminy postanowiła, że: *"Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego, z mocą od 1 stycznia 2023 roku."*.

Badana uchwała została podjęta w dniu 16 grudnia 2022 r., a następnie opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego w dniu 20 grudnia 2022 r., pod poz. 9781. 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.

Kolegium Izby wskazuje, iż zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je

ustanowiły, akty prawa miejscowego. Do tej kategorii prawa należą uchwały w sprawie wysokości stawek podatków i opłat lokalnych, w tym także stawek podatku od środków transportowych.

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 wchodzą 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 mieszkańców Gminy Kaźmierz obowiązki związane z uiszczaniem podatku od środków transportowych (autobusów). Jednocześnie uchwała ta nie realizuje innej donioślejszej zasady konstytucyjnej, ważniejszej od wartości chronionej zakazem retroakcji.

Rozpatrując przedmiotową sprawę należy mieć również na względzie, że zgodnie z treścią art. 20a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku nieuchwalenia stawek podatku, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy (podatku od środków transportowych) stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy.

W 2022 r. na terenie Gminy Kaźmierz obowiązywały stawki podatku od środków transportowych ustalone uchwałą Nr XV/89/15 Rady Gminy Kaźmierz z dnia 16 listopada 2015 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych i w przypadku autobusów wynosiły one, w zależności od liczby miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy:

a) mniejszej niż 22 miejsca - 1.400,00 zł;

b) równej lub większej niż 22 miejsca - 1.800,00 zł.

Z dokonanych ustaleń wynika, że przyjęte badaną uchwałą stawki podatku od autobusów powodują sytuację niekorzystną dla podatnika, bowiem stawki ustalone przez Radę Gminy (tj. 1.500,00 zł i 1.900,00 zł) są wyższe od stawek obowiązujących w 2022 r. (tj. 1.400,00 zł i 1.800,00 zł).

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Izby uznało, że przy podejmowaniu badanej uchwały nie zachodziły przesłanki do skorzystania przez Radę Gminy Kaźmierz z możliwości wynikającej z art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych i postanowiło stwierdzić nieważność wyrażenia: *", z mocą od 1 stycznia 2023 roku"*, zawartego w § 3 uchwały.

Jednocześnie Kolegium Izby wskazuje, że na skutek stwierdzenia nieważności wadliwego zapisu zawartego w § 3 uchwały, wejście w życie badanej uchwały nastąpiło po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego, tj. w dniu 4 stycznia 2023 r. Zatem, stosownie do regulacji zawartej w art. 20a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w 2023 r. na terenie Gminy Kaźmierz w przypadku autobusów obowiązują stawki określone uchwałą Nr XV/89/15 Rady Gminy Kaźmierz z dnia 16 listopada 2015 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych. Natomiast stawki podatku od autobusów ustalone badaną uchwałą zaczną obowiązywać począwszy od dnia 1 stycznia 2024 r.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Poznaniu

/-/ Grażyna Wróblewska

Pouczenie: Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, w terminie 30 dni od daty jego doręczenia.