



UCHWAŁA NR 29/95/2024
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 2 października 2024 r.

w sprawie: Uchwały Nr V/28/2024 Rady Gminy Brzeziny z dnia 10 września 2024 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2025 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

| | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| 1/ Beata Kaczmarek | 7/ Aneta Jakubczak |
| 2/ Roman Drozdowski | 8/ Paweł Dobrzyński |
| 3/ Anna Kaźmierczak | 9/ Joanna Pączek |
| 4/ Łukasz Szczepanik | 10/ Krzysztof Kozik |
| 5/ Bogusław Wenus | 11/ Tomasz Jan Karwicki |
| 6/ Radosław Hrychorczuk | 12/ Anna Adamczewska |

po rozpoznaniu w dniu 2 października 2024 r. **uchwały Nr V/28/2024 Rady Gminy Brzeziny z dnia 10 września 2024 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2025 r.**, doręczonej Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi w dniu 11 września 2024 roku, działając na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 609 i 721) oraz art. 18 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1325),

uchwała, co następuje:

z powodu naruszenia prawa, tj. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) oraz art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019, poz. 1461) **stwierdza się nieważność** uchwały Nr V/28/2024 Rady Gminy Brzeziny z dnia 10 września 2024 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2025 r., **w części obejmującej:**

– § 1 pkt 3 uchwały o treści: od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 12,15 zł od 1m² pow. użytkowej

– § 6 uchwały w zakresie słów cyt. „z mocą obowiązującą od ”

UZASADNIENIE

Rada Gminy Brzeziny w dniu 10 września 2024 r. podjęła uchwałę Nr V/28/2024 Rady Gminy Brzeziny w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2025 r. Uchwała ta wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w dniu 11 września 2024 r. i była badana na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 2 października 2024 r. W posiedzeniu Kolegium nie uczestniczyli

prawkłowo zawiadomieni przedstawiciele Gminy Brzeziny, jednostka skorzystała natomiast z uprawnienia do złożenia wyjaśnień.

Kolegium Izby ustaliło i zważyło, co następuje:

W podstawie prawnej badanej uchwały zostały powołane art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Badaną uchwałą Rada Gminy Brzeziny określiła stawki podatku od nieruchomości na rok 2025 r. W § 1 pkt 3 uchwały ustalono, że od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym stawka podatku od nieruchomości wyniesie – 12,15 zł od 1m² pow. użytkowej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane takie, jak: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy obowiązana jest określić w drodze uchwały, wysokość stawek podatku od nieruchomości, dla kategorii przedmiotów opodatkowania wymienionych w tym przepisie, w tym na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym.

Rada gminy określając na podstawie ww. przepisów stawki podatku od nieruchomości może różnicować te stawki w oparciu o kryteria określone w ustawie. Ustawodawca wprowadzając w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy zróżnicowanie stawek podatku dokonał wyraźnego ich zróżnicowania w zależności od tego, jak budynki lub ich części są użytkowane. W przypadku określonym w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c tej ustawy są to budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym.

Kolegium RIO zauważa, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji legalnej pojęcia obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. Definicja tego terminu zawarta została w ustawie z dnia 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie (Dz.U. z 2021 r. poz. 129) i w ramach wykładni systemowej należy ją stosować także na potrzeby określenia stawek podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 3 pkt 19 tej ustawy przez "obrot" rozumie się oferowanie do sprzedaży, sprzedaż, dostawę materiału siewnego lub inny sposób dysponowania tym materiałem (z wyłączeniem materiału siewnego przeznaczonego do oceny i kontroli, przerobu, uszlachetniania i pakowania, innych celów niż siew i sadzenie, celów naukowych, doświadczalnych i hodowli roślin). Zgodnie z art. 84 ustawy o nasiennictwie obrót materiałem siewnym roślin rolniczych i warzywnych może prowadzić przedsiębiorca, w tym przedsiębiorca wytwarzający materiał siewny, który zgłosi zamiar prowadzenia obrotu tym materiałem siewnym wojewódzkiemu inspektorowi właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania albo siedzibę przedsiębiorcy, albo miejsce wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli jest inne niż miejsce zamieszkania przedsiębiorcy - w przypadku gdy przedsiębiorcą jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą. Natomiast art. 85 tej ustawy stanowi, że przepisów art. 84 nie stosuje się do: 1) rolnika, w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu

społecznym rolników, prowadzącego obrót materiałem siewnym roślin rolniczych i warzywnych wytworzonym w posiadanym gospodarstwie; 2) podmiotu prowadzącego sprzedaż materiału siewnego roślin rolniczych i warzywnych wyłącznie dla nieprofesjonalnych odbiorców. Z powyższych regulacji wynika, że zasadą jest, iż obrót kwalifikowanym materiałem siewnym dokonywany jest przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, natomiast wyjątek przewidziany w art. 85 dotyczy podmiotów, które nie są przedsiębiorcami, ale również dokonują obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, którego prowadzenie nie podlega wpisowi do ewidencji.

Jak wynika z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązkiem podatkowym objęte zostały budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie kwalifikowanego materiału siewnego, natomiast obowiązkiem rady gminy jest określenie stawki podatku dla tej kategorii przedmiotu opodatkowania. Z treści § 1 pkt 3 badanej uchwały wynika, że Rada Gminy w Brzezinach rozszerzyła kategorie przedmiotów opodatkowania obejmując swoją regulacją budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym.

Uwzględniając powyższe Kolegium Izby wskazuje, iż Rada Gminy Brzeziny w sposób istotny naruszyła przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zobowiązujący radę gminy do ustalenia stawki podatku od nieruchomości dla wymienionego w tym przepisie przedmiotu opodatkowania. Jak wyżej wskazano Rada Gminy Brzeziny w § 1 pkt 3 uchwały wprowadziła stawkę podatku od nieruchomości określając wadliwie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości przyjmując, że są to budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. W § 1 pkt 3 uchwały zabrakło doprecyzowania, jakiej działalności dotyczy określana stawka podatku, co oznacza, że przy takim postanowieniu uchwały nie jest możliwe zastosowanie preferencyjnej stawki do naliczania podatku od kategorii przedmiotów opodatkowania wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c przytoczonej ustawy.

Kolegium Izby wskazuje, że przepisy prawa miejscowego, a takim jest badana uchwała, powinny być sformułowane w sposób jasny i wyczerpujący, tak by adresaci prawa nie mieli wątpliwości dotyczących zapisów uchwały. Zdaniem Kolegium niedopuszczalne jest wprowadzanie kategorii przedmiotów opodatkowania innych niż wskazane w ustawie, co uczyniła Rada Gminy Brzeziny w badanej uchwale. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie określa kategorii opodatkowania dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, lecz zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. Ustawodawca w sposób precyzyjny określił przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co oznacza, że rada gminy określając stawki podatku nie może tych przedmiotów określać w sposób dowolny, inny niż wynika to z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy musi bowiem ściśle przestrzegać upoważnienia ustawowego do określenia stawki podatku dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym. Rada Gminy Brzeziny nie była uprawniona do rozszerzania ustawowo określonych kategorii przedmiotów opodatkowania, gdyż

zakres znaczeniowy pojęcia działalności gospodarczej nie jest tożsamy z zakresem znaczeniowym pojęcia działalności. W ocenie Kolegium Izby przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej, a organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia, co znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych /patrz np. wyrok WSA w Poznaniu, o sygn. akt I SA/Po 1305/15/.

Analiza regulacji badanej uchwały wykazała również wadliwość postanowienia określonego w § 6 badanej uchwały, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2025 roku.

Kolegium wskazuje, że uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego dotyczące podatku od nieruchomości stanowią akty prawa miejscowego, są to bowiem akty ogólne, o charakterze generalnym, odnoszące się do mieszkańców danej gminy i podmiotów funkcjonujących na jej terenie, regulujące w sposób bezpośredni ich prawa i obowiązki oraz kształtujące ich sytuację prawną. Badana uchwała wypełnia wymienione powyżej przesłanki i została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego w dniu 01.10.2024 r. pod pozycją 7634.

Normy prawne dotyczące terminów wejścia w życie tej grupy aktów normatywnych określone są w art. 4 i 5 ustawy 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 tej ustawy akty normatywne zawierające przepisy prawa powszechnie obowiązującego ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy 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. Natomiast art. 5 ustawy stanowi, że przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Z treści wyżej przywołanych przepisów wynika, że prawodawca może kształtować terminy wejścia w życie aktów prawa miejscowego w sposób dwojaki - jako termin domyślny zależny od dnia ogłoszenia danego aktu w dzienniku urzędowym albo jako termin ustalony w formie konkretnej daty kalendarzowej określonej przez prawodawcę w ww. akcie. W przypadku zastosowania pierwszego sposobu zgodnie z art. 4 ust. 1 minimalny przedział czasu pomiędzy ogłoszeniem danego aktu normatywnego zawierającego przepisy powszechnie obowiązujące a wejściem w życie tego aktu (*vacatio legis*) wynosi 14 dni. Ponadto zgodnie z art. 4 ust. 2 w uzasadnionych przypadkach dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Natomiast w przypadku zastosowania drugiego sposobu prawodawca może zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 ustalić konkretny termin wejścia w życie aktu prawa miejscowego (dłuższy lub krótszy niż wynosi okres

vacatio legis) albo nawet na podstawie art. 5 określić termin wejścia w życie danego aktu jako datę istniejącą przed datą ogłoszenia tego aktu (datę wsteczną).

W świetle ww. przepisów nie ma możliwości takiego ukształtowania terminu wejścia w życie aktu prawa miejscowego, jak to zostało uregulowane w badanej uchwale. W orzecznictwie wskazuje się, że wejście w życie i uzyskanie mocy obowiązującej przez akt prawny są zdarzeniami tożsamymi. Wejście w życie przepisu oznacza, że uzyskuje on moc prawną i w konsekwencji ma zastosowanie do określonych zdarzeń i stosunków. Akt prawny (przepis) nie może bowiem wejść w życie bez uzyskania przez niego mocy obowiązującej a uzyskanie mocy obowiązującej oznacza jego wejście w życie (por. m.in. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r., K 14/95, wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 1271/19, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 czerwca 2020 r., sygn. akt VIII SA/Wa 188/20).

Zdaniem Kolegium, jeżeli wolą Rady Gminy Brzeziny było nadanie mocy obowiązującej uchwały od 1 stycznia 2025 r. to wystarczyło wskazać w § 6 uchwały, że uchwała wchodzi w życie 1 stycznia 2025 r., co jest poprawne z punktu widzenia prawidłowej legislacji w kontekście zasad techniki prawodawczej tworzenia aktów prawa, pozostaje bowiem w zgodzie z wzorcem wynikającym z § 45 ust. 1 pkt 4 w związku z § 143 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2016 r. poz. 283) i nie pozostawia żadnej wątpliwości, co do chwili, w której akt prawny zacznie wiązać adresatów. Nadto należy stwierdzić, że sformułowanie w akcie prawa miejscowego „z mocą obowiązującą” należy stosować do regulacji „mocy wstecznej przepisów „nie zaś do ustalenia daty wejścia w życie, którym ma być konkretnie wskazany w uchwale dzień danego miesiąca i roku.

Z powyższych powodów Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi postanowiło stwierdzić nieważność badanej uchwały w części, we wskazanym w sentencji uchwały zakresie, co stanowi minimalną ingerencję organu nadzoru w treść badanej uchwały a jednocześnie pozwala, z zachowaniem przepisów prawa, na funkcjonowanie tej uchwały w obrocie prawnym.

Od uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Skargę wnosi się do Sądu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu uchwały.

Przewodniczący Kolegium
Zastępca Prezesa RIO w Łodzi
Beata Kaczmarek