



**UCHWAŁA NR 19/48/2022**  
**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI**  
**z dnia 18 maja 2022 r.**

w sprawie: Uchwały nr XLIV/307/2022 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Gminy Wierzchlas związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku.

**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:**

- |                                  |                                |
|----------------------------------|--------------------------------|
| <b>1/ Ryszard Paweł Krawczyk</b> | <b>8/ Radosław Hrychorczuk</b> |
| <b>2/ Iwona Kopczyńska</b>       | <b>9/ Aneta Jakubczak</b>      |
| <b>3/ Anna Kaźmierczak</b>       | <b>10/ Paweł Dobrzyński</b>    |
| <b>4/ Bogdan Łągwa</b>           | <b>11/ Zofia Dolewka</b>       |
| <b>5/ Łukasz Szczepanik</b>      | <b>12/ Krzysztof Kozik</b>     |
| <b>6/ Magdalena Budziarek</b>    | <b>13/ Tomasz Jan Karwicki</b> |
| <b>7/ Bogusław Wenus</b>         | <b>14/ Anna Adamczewska</b>    |

Po rozpoznaniu w dniu 18 maja 2022 r. Uchwały Nr XLIV/307/2022 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Gminy Wierzchlas związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku, działając na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 559, 583 i 1005) oraz art. 18 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 2137 oraz z 2021 r. poz. 1927)

**uchwała, co następuje:**

**stwierdza nieważność** Uchwały Nr XLIV/307/2022 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 18 marca 2022 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Gminy Wierzchlas związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku, z powodu naruszenia prawa tj.:

- art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, ze zm.) oraz z art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1461), polegającego na określeniu daty wejścia w życie uchwały - aktu prawa miejscowego - na dzień przypadający przed ogłoszeniem tego aktu w dzienniku urzędowym,

- art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.), polegającego na postanowieniu w § 3 ust. 1 uchwały, że warunkiem uzyskania zwolnienia od podatku od nieruchomości jest dokonanie przez podatnika zgłoszenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia złożonego do Wójta Gminy, do którego to zgłoszenia podatnik winien również złożyć kopię dokumentu potwierdzającego zakwaterowanie ludności uchodźczej.

### **Uzasadnienie**

Uchwała Nr XLIV/307/2022 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Gminy Wierzchlas związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku (dalej: Uchwała), wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w dniu 19 kwietnia 2022 r. Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi zawiadomiła przedstawicieli Gminy Wierzchlas o wszczęciu postępowania nadzorczego w odniesieniu do przedmiotowej Uchwały. Jednostka nie odniosła się do przedstawionych w zawiadomieniu zarzutów, przedstawiciele Gminy nie wzięli udziału w posiedzeniu Kolegium.

Analizując w dniu 18 maja bieżącego roku Uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi ustaliło co następuje.

Przedmiotową Uchwałą Rada Gminy Wierzchlas zwolniła od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne lub ich części, położone na terenie Gminy Wierzchlas, związane z zakwaterowaniem ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku. Badana Uchwała niewątpliwie jest aktem prawa miejscowego. W świetle art. 94 Konstytucji RP, organy samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie ustanawiają akty prawa miejscowego, obowiązujące na obszarze działania tych organów. W § 3 pkt 1 badanej uchwały Rada Gminy Wierzchlas postanowiła, iż: „1. Warunkiem uzyskania zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy niniejszej uchwały jest dokonanie przez podatnika zgłoszenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia złożonego do Wójta Gminy Wierzchlas. Wraz ze zgłoszeniem podatnik winien również złożyć kopię dokumentu potwierdzającego zakwaterowanie ludności uchodźczej. 2. Wzór zgłoszenia, o którym mowa w ust. 1 stanowi załącznik do niniejszej uchwały”.

W podstawie prawnej badanej Uchwały przywołano w szczególności art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że 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. Przywołany przepis upoważnia organ stanowiący do wprowadzenia zwolnienia z podatku od nieruchomości, nie daje jednak radzie gminy możliwości warunkowania uzyskania tego zwolnienia od złożenia jakichkolwiek dokumentów. Zauważyć należy, że zasadność skorzystania ze zwolnienia może być weryfikowana przez organ podatkowy przy wykorzystaniu narzędzi przewidzianych ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), np. w

ramach postępowania podatkowego, czynności sprawdzających informacje podatkowe czy też kontroli podatkowej. Kolegium Izby zauważa ponadto, że zgodnie z art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, osoby fizyczne są zobowiązane do złożenia właściwemu organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania. Mając na względzie powyższe, zdaniem Kolegium Izby uregulowanie zawarte w § 3 badanej uchwały, a w konsekwencji również załącznik nr 1 do badanej uchwały pn. „Zgłoszenie”, są sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z powodu przekroczenia przez Radę Gminy Wierzchlas zakresu ustawowego upoważnienia.

W § 6 Uchwały Rada Gminy Wierzchlas wprowadziła następującą regulację: „Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.”.

W ocenie Kolegium Izby postanowienie w uchwale - akcie prawa miejscowego - podjętej w dniu 18 marca 2022 r., ogłoszonej w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego w dniu 19 kwietnia 2022 r., że wchodzi ona w życie z dniem 1 stycznia 2022 r., jest sprzeczne z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP oraz z art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

Stosownie do art. 88 ust. 1 Konstytucji RP warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń i aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Powołany przepis wprost uzależnia wejście w życie ustaw, rozporządzeń i aktów prawa miejscowego od spełnienia warunku ich ogłoszenia. Ani art. 88 Konstytucji RP, ani żaden inny przepis nie przewiduje wyjątku w tym zakresie. Wyjątku w tym zakresie nie wprowadza w szczególności art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, gdyż ten przepis nie reguluje zagadnienia wejścia w życie aktu normatywnego.

Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, do której odsyła art. 88 ust. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Z kolei art. 4 ust. 2 stanowi, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, 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 na przeszkodzie, dniem wejścia w życie aktu normatywnego może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

Z powołanych przepisów wynika, że akt normatywny w żadnym przypadku nie może wejść w życie przed jego ogłoszeniem w dzienniku urzędowym. Nawet wtedy, gdy jest możliwe skrócenie lub pominięcie okresu *vacatio legis*, dzień wejścia w życie aktu normatywnego nie może być wcześniejszy niż dzień jego ogłoszenia w dzienniku urzędowym. W dniu wejścia w życie aktu normatywnego powstaje obowiązek jego stosowania przez umocowane do tego organy i jego

przestrzegania przez pozostałych adresatów, dlatego konieczne jest uprzednie ogłoszenie aktu w dzienniku urzędowym i upływ odpowiedniego *vacatio legis*.

Tymczasem uchwała Rady Gminy Wierzchlas, której legalność jest przedmiotem postępowania nadzorczego, została podjęta w dniu 18 marca 2022 r., a jej ogłoszenie w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego nastąpiło w dniu 19 kwietnia 2022 r. Wobec tego nie został spełniony warunek ogłoszenia w dzienniku urzędowym uchwały, będącej aktem prawa miejscowego, przed określonym w uchwale dniem jej wejścia w życie, tj. przed dniem 1 stycznia 2022 r. Powyższe, w ocenie Kolegium Izby, prowadzi do sprzeczności § 6 uchwały z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP i z art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych ustaw.

Jeśli zamiarem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego jest nadanie aktowi prawa miejscowego, o ile zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, „wstecznej mocy obowiązującej” w rozumieniu art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, należy to czynić w drodze postanowień innej treści niż postanowienie o wejściu w życie uchwały z dniem wcześniejszym niż dzień ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym (a nawet wcześniejszym niż dzień podjęcia aktu, czego jaskrawym przykładem jest badana uchwała). Nadanie aktowi normatywnemu „wstecznej mocy obowiązującej” w rozumieniu art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, czyli zawarcie postanowienia o retroaktywnym działaniu aktu, nie oznacza, że akt normatywny wchodzi w życie z określonym w tym akcie dniem, który przypada przed ogłoszeniem aktu w dzienniku urzędowym. Oznacza natomiast, że akt normatywny, który wszedł w życie - po ogłoszeniu w dzienniku urzędowym i po upływie czternastu dni *vacatio legis*, z zastrzeżeniem wyjątków, gdy dopuszczalne jest skrócenie lub pominięcie *vacatio legis* zgodnie z art. 4 ust. 2 o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych - zawiera postanowienie przewidujące dokonywanie na podstawie tego aktu odmiennej niż w poprzednim stanie prawnym oceny prawnej określonych faktów, które wystąpiły przed wejściem w życie aktu.

Wprowadzając zwolnienie w trakcie roku podatkowego nie można posłużyć się sformułowaniem, którego użyła Rada Gminy Wierzchlas w § 2 ust. 1 badanej Uchwały o brzmieniu: „Zwolnienie, o którym mowa w § 1 przysługuje w okresie obowiązywania niniejszej uchwały”, gdyż uchwała zaczyna obowiązywać w dniu, w którym wchodzi w życie, a wbrew temu, co Rada postanowiła w przepisie końcowym, badana Uchwała nie mogła wejść w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. Jak wcześniej zostało wywiedzione akt prawa miejscowego wchodzi w życie, czyli rozpoczyna się jego obowiązywanie, najwcześniej po jego ogłoszeniu w dzienniku urzędowym i - z zastrzeżeniem zgoła wyjątkowych przypadków - po upływie czternastu dni od ogłoszenia. Jak się wydaje, wolą Rady Gminy Wierzchlas było w istocie objęcie zwolnieniem okresu od dnia 1 stycznia 2022 r., o czym może świadczyć oprócz wadliwie sformułowanego przepisu końcowego także § 2 ust. 2 badanej Uchwały następującej treści: „Zwolnienie od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części przysługuje w wysokości podatku za 2022 rok od tych budynków”. Porównanie treści obu zacytowanych ustępów § 2 nie pozwala jednak usunąć wątpliwości co do tego, czy zwolnienie miało przysługiwać tylko w roku 2022, czy również w kolejnym roku podatkowym, tyle że „w wysokości podatku za 2022 rok od tych budynków”, czy może jeszcze inaczej należy rozumieć te

postanowienia. Biorąc pod uwagę normatywny charakter uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, postanowienia w niej zawarte nie powinny zawierać sformułowań niejasnych, wątpliwych, czy też wzajemnie się wykluczających.

Rada gminy wprowadzając zwolnienie od podatku od nieruchomości w marcu 2022 r., czyli w trakcie roku podatkowego, mogła postanowić, że zwalnia się od podatku od nieruchomości za 2022 rok budynki mieszkalne lub ich części, spełniające dodatkowe kryteria przedmiotowe, bądź że zwolnienie od podatku od nieruchomości przysługuje w 2022 roku. Jeśli w kolejnym roku podatkowym rada gminy uzna, że zachodzi potrzeba wprowadzenia takiego samego lub innego zwolnienia przedmiotowego, może podjąć kolejną uchwałę w tej sprawie na dany rok.

Rada gminy mogła też przewidzieć retroaktywne działanie swej uchwały poprzez użycie wzorca z § 51 ust. 1 w związku z § 45 ust. 1 pkt 1 „Zasad techniki prawodawczej”, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” i postanowić, że uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, z mocą od dnia 1 stycznia 2022 r. Kolegium Izby podkreśla, że wzorzec z § 51 Zasad techniki prawodawczej jest dopuszczalny wyłącznie wtedy, gdy używa się go w celu ustanowienia retroaktywnego działania aktu normatywnego („mocy wstecznej”).

Kolegium Izby orzeka o nieważności postanowień uchwał o brzmieniu: „uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, z mocą (obowiązującą) od dnia...”, ale dotyczy to przypadków, w których nie zachodzi retroakcja („wsteczna moc”). Kolegium Izby podejmuje rozstrzygnięcie nadzorcze wtedy, gdy dzień wejścia w życie uchwały ustalony zgodnie z normą zawartą w początkowej części przepisu (po upływie 14 dni od daty ogłoszenia) jest wcześniejszy niż dzień ustalony zgodnie z normą zawartą w drugiej części przepisu, określony w uchwale jako data kalendarzowa po słowach „z mocą od dnia”.

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

**Przewodniczący Kolegium  
Prezesa RIO w Łodzi**

**Ryszard Paweł Krawczyk**