

Małgorzata Wróblewska

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

ORCID 0000-0003-1149-9962

mwrobmwrob@gmail.com

Luiza Budner-Iwanicka

Uniwersytet Masaryka w Brnie, Republika Czeska

ORCID 0000-0002-7323-6140

luiza.bi@gazeta.pl

Działalność nadzorcza regionalnych izb obrachunkowych w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020-2021

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, regionalne izby obrachunkowe, nadzór

Streszczenie. Podatek od nieruchomości stanowi jedno z najważniejszych źródeł dochodów własnych w budżetach jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego. Organy stanowiące, kształtując poszczególne elementy konstrukcyjne podatku, działają w granicach wyznaczonych przez prawo, a efekty tych działań każdorazowo podlegają ocenie. W związku z tym na szczególną uwagę zasługuje nie tylko działalność uchwałodawcza rad gmin, ale też sposób sprawowania nadzoru przez powołany do tego organ. Z tego względu celem niniejszego artykułu jest ocena działalności regionalnych izb obrachunkowych w przedmiocie badania uchwał dotyczących podatku od nieruchomości. Analizie poddano aktywność wszystkich izb funkcjonujących w Polsce, przy czym rozważania ograniczono do lat 2020-2021. Wybór wspomnianych ram czasowych został podyktowany szczególną sytuacją związaną z pandemią koronawirusa i specyficznymi warunkami pracy izb w tym okresie. W artykule postawiono następującą hipotezę badawczą: regionalne izby obrachunkowe w sposób efektywny realizują funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. W celu weryfikacji hipotezy badawczej dokonano analizy materiału normatywnego zawartego w uchwałach organów stanowiących gmin, ustaleń regionalnych izb obrachunkowych dotyczących legalności postanowień ww. uchwał oraz oceny działalności nadzorczej izb przez sądy administracyjne. W pracy zastosowano metodę badawczą prawnodogmatyczną i badań statystycznych.

Supervisory activity of Regional Accounting Offices in the field of real estate tax from 2020 to 2021

Keywords: real estate tax, Regional Accounting Offices, supervision

Summary. Real estate tax is one of the most important sources of own revenues in the budgets of local government units at the basic level. The regulatory authorities shaping individual structural elements of the tax act within the limits set by law. What is more, the effects of these activities are assessed each time. Taking this into account, not only does the legislative activity of commune councils deserve special attention, but also the manner of supervision by the body appointed for this purpose. For this reason, the aim of this article is to assess the activities of regional accounting chambers in the scope of examining resolutions regarding real estate tax. The activity of all chambers operating in Poland was analysed, and the time frame of the considerations is limited to the years 2020-2021. The choice of the mentioned two years was dictated by the special situation related to the coronavi-

rus pandemic and the specific working conditions of the chambers during this period. The following research hypothesis was put forward in the article: regional accounting chambers effectively perform supervisory functions in relation to resolutions of commune councils regarding real estate tax in the years 2020-2021. Accounting chambers regarding the legality of the provisions of the above resolutions and assessment of the supervisory activities of the chambers by administrative courts. The research methods used in the article are as follows legal-dogmatic and statistical.

Wprowadzenie

W Polsce funkcjonuje 16 regionalnych izb obrachunkowych (RIO), których aktywność obejmuje terytoria poszczególnych województw¹. Znaczące miejsce w ich działalności zajmuje badanie uchwał rad gmin w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości. Zagadnienie to ma doniosłe znaczenie praktyczne, gdyż wspomniane świadczenie często stanowi najważniejsze źródło dochodów budżetowych. Podatek od nieruchomości jest bowiem drugim pod względem wielkości źródłem dochodów własnych gmin, miast na prawach powiatu i miasta stołecznego Warszawy o charakterze podatkowym². Biorąc pod uwagę rolę podatku od nieruchomości w strukturze wpływów, a także udział izb w tworzeniu aktów prawa miejscowego, istotnym jest zbadanie, w jaki sposób RIO pełnią działalność nadzorczą w tym obszarze. W niniejszym artykule przedmiotem badań uczyniono działalność nadzorczą RIO w zakresie wszystkich uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. Prowadzone badania skoncentrowano na okresie dwóch lat z uwagi na specyficzną sytuację związaną z pandemią koronawirusa i szczególnymi warunkami pracy izb w tym czasie.

W artykule postawiono następującą hipotezę badawczą: RIO w sposób efektywny realizują funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021. Jako miarę efektywności przyjęto miernik, który określa procentowy udział prawomocnych rozstrzygnięć nadzorczych RIO w stosunku do ogólnej liczby rozstrzygnięć wydanych przez RIO w sprawach

¹ Więcej na temat regionalnego charakteru działania RIO w: J.M. Salachna, *Funkcja ustrojowa regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 12, s. 7-10.

² Na ogólną kwotę dochodów podatkowych wykonanych w latach 2020-2021 przez wskazane wyżej rodzaje jednostek samorządu terytorialnego w wysokości 163 274 610 tys. zł dochody z podatku od nieruchomości wyniosły 50 332 904 tys. zł, stanowiąc 30,83% podatkowych dochodów własnych. Źródło: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021, s. 197, 212 i 225 oraz Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022, s. 228, 243 i 256.

podatku od nieruchomości. Wzorowano się przy tym na mierniku właściwym dla oceny skuteczności realizacji budżetu zadaniowego RIO. W celu weryfikacji powyższej hipotezy postawiono następujące pytania badawcze:

1. W jaki sposób okres pandemii wpłynął na działalność nadzorczą RIO w zakresie podatku od nieruchomości?
2. Jakie zagadnienia były przedmiotem rozstrzygnięć nadzorczych kolegiów RIO w latach 2020-2021?
3. Jaki procentowy udział rozstrzygnięć nadzorczych RIO był przedmiotem weryfikacji sądów administracyjnych?

W artykule zastosowano metodę badawczą prawno-dogmatyczną i badań statystycznych.

1. Działalność nadzorcza RIO

Regionalne izby obrachunkowe zostały powołane na mocy ustawy z dnia 7 października 1992 r.³ i pełnią funkcje nadzorcze nad uchwałami rad gmin⁴ nieprzerwanie od trzydziestu lat. Z punktu widzenia ustrojowego RIO posiadają status państwowych organów kontroli, niezależnych zarówno od administracji rządowej, jak i jednostek samorządu terytorialnego⁵, w oparciu zaś o kryterium organizacyjno-prawne zaliczane są do sektora finansów publicznych i funkcjonują jako państwowe jednostki budżetowe. Ich pozycja prawna została wyrażona w art. 171 ust. 1 i 2 Konstytucji RP i w art. 86 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁶. Takie umocowanie prawne z jednej strony świadczy o szczególnej roli, jaką ustawodawca przypisuje RIO w działalności struktur samorządowych, a z drugiej – daje gminom oraz podatnikom gwarancję, że ingerencja podmiotów

³ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1668).

⁴ Również pełnią funkcje nadzorcze nad uchwałami organów powiatów i organów samorządów województw, które z racji tematyki są wyłączone z zakresu rozważań.

⁵ Wyrok TK z 28.04.1999r. K 3/99, OTK 1999, nr 4, poz. 73. Zagadnienie ustrojowo-prawnego statusu RIO przedstawia R. Hauser, *Regionalne izby obrachunkowe w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007, s. 21-24 oraz R.P. Krawczyk, *Status ustrojowo-prawny regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *ibidem*, s. 37-48.

⁶ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. z 2023 r. poz. 40). Również w art. 76 ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2022 r. 1526) i art. 78 ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2094).

zewnątrznych w proces stanowienia prawa odbywa się z poszanowaniem najwyższych standardów prawnych i etycznych⁷.

Kompetencja RIO do władczego wkraczania w sferę zadań wykonywanych przez gminy nie jest nieograniczona. RIO podejmują działania, które w oparciu o art. 171 ust.1 Konstytucji RP mogą odbywać się wyłącznie w sytuacjach i granicach⁸ wskazanych przez przepisy prawa⁹. Stosownie do art. 171 ust. 2 Konstytucji RP przedmiotem nadzoru RIO jest działalność samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych. Przez pojęcie nadzoru w doktrynie rozumie się kompetencję organu administracji publicznej do władczej ingerencji o charakterze organizacyjnym bądź funkcjonalnym w działalność podmiotu nadzorowanego celem utrzymania działalności zdecentralizowanej jednostki administracji publicznej w granicach prawa¹⁰. Jak wskazuje Marcin Miemiec, nadzór to badanie działalności danego podmiotu administrującego połączone z możliwością pomocy¹¹, przy czym w omawianej

⁷ Rozważania na temat konstytucyjnych podstaw działalności RIO w artykule zawarła T. Dębowska-Romanowska, *Spór wokół koncepcji regionalnych izb obrachunkowych – w świetle art. 171 ust. 2 Konstytucji*, [w:] *15 lat funkcjonowania...*, s. 9-19 oraz R.P. Krawczyk, *Regionalne izby obrachunkowe – pozycja konstytucyjna i jej uwarunkowania ustawowe*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993-2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003, s. 61-68. Zagadnienia samodzielności JST w kontekście uprawnień nadzorczych RIO zostały przedstawione przez Z. Jan-ku, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a istota nadzoru, ze szczególnym uwzględnieniem nadzoru regionalnej izby obrachunkowej*, [w:] *15 lat funkcjonowania...*, s. 61-67; A. Skibiński, *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce w świetle ukształtowanego nadzoru*, [w:] *ibidem*, s. 201-214; K. Goździk, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a nadzór organów państwowych*, [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J.P. Tarno, Zielona Góra 2005, s. 153-164 oraz J. Glumińska-Pawlic, *Czy nadzór i kontrola nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego ograniczają ich samodzielność?*, [w:] *Samorząd – finanse – nadzór i kontrola*, praca zbiorowa, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013, s. 130-137.

⁸ Sprawowanie przez RIO nadzoru w oparciu o kryterium legalności zostało również wyrażone w art. 8 ust. 1 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

⁹ Uchwała rady gminy może mieć charakter mieszany, to znaczy obejmować nie tylko kwestie dotyczące podatku od nieruchomości, ale również np. sprawy ustrojowe. RIO zawsze sprawują nadzór w zakresie spraw finansowych i są władne do badania legalności aktu tylko w takim zakresie, w jakim odpowiada to ich kompetencjom. W pozostałych kwestiach RIO powinny przekazać akt do badania właściwemu organowi nadzoru, czyli wojewodzie. Z kolei wydanie przez RIO uchwały z naruszeniem właściwości powinno zostać uznane za naruszenie prawa i stanowić podstawę do uchylenia aktu nadzoru; A. Ciągiewicz-Miśta, A. Taliak, *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011 nr 6, s. 57; W. Baranowska-Zajac, *Właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru wobec jednostek samorządu terytorialnego a zakres pojęcia „sprawy finansowe” – próba uporządkowania problematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 1, s. 7-31, <https://doi.org/10.31743/sp.10626> [dostęp: 10.09.2022].

¹⁰ M. Stec, A. Babczuk, P. Ciszewski, B. Cybulski, L. Etel, W. Miemiec, Z. Mykowska, M. Pachocho, S. Płazek, D. Renczyński, J.M. Salachna, S. Srocki, R. Trykozko, W. Witalec, Z.K. Wójcik, W. Wróbel, [w:] *ibidem*, *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, art. 11, <https://sip-1lex-1pl-1gv5b9u530264.han.wsb.gda.pl/#/commentary/587287781/85221/stec-miroslaw-red-regionalne-izby-obrachunkowe-charakterystyka-ustrojowa-i-komentarz-do-ustawy?cm=URELATIONS> [dostęp: 7.09.2022].

¹¹ W. Miemiec, M. Miemiec, K. Sawicka, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 22.

sytuacji pomoc świadczona przez RIO polega m.in. na tym, że nierzadko izby po wpłynięciu uchwał zgłaszają swoje wątpliwości gminom za pomocą środków komunikacji teleinformatycznej, co pozwala podmiotom nadzorowanym dokonywać autokorekty uchwał na najbliższej sesji rady gminy. W ten sposób proces sprawowania nadzoru pozwala oszczędzać czas i przebiega bardziej efektywnie.

Podstawę prawną do wydawania przez rady gmin uchwał w sprawach podatkowych stanowi art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego są upoważnione do ustalania wysokości podatków i opłat w zakresie określonym w ustawie. Oznacza to, że organy stanowiące nie mają pełnej swobody w kreowaniu przepisów w zakresie podatku od nieruchomości, a ich kompetencje prawotwórcze doznają ograniczeń w zakresie wskazanym przez ustawodawcę. Umocowanie RIO do badania uchwał w zakresie podatku od nieruchomości zostało doprecyzowane w u.r.i.o. W myśl art. 11 ust. 1 pkt 5 u.r.i.o. właściwość rzeczowa izb obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego¹² w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa¹³.

RIO, ingerując w działalność uchwałodawczą rad gmin w zakresie podatku od nieruchomości, pełnią funkcję gwarancyjną. Z uwagi na to, że ich przedmiot wiąże się z kwestią suwerenności fiskalnej i nierównorzędną pozycją podmiotów stosunku prawnopodatkowego, przez weryfikację i eliminowanie z obrotu gospodarczego niezgodnych z prawem uchwał, dają one podatnikom gwarancję, że ich pozycja prawna jest należycie zabezpieczona. Dodatkowo chronią gminy przed kształtowaniem elementów konstrukcyjnych podatku w sposób niezgodny z prawem, umożliwiając tym samym właściwe stanowienie prawa¹⁴.

RIO, wykonując swe funkcje, uprawnione są do każdorazowego badania aktów prawa miejscowego dotyczących podatku od nieruchomości. Stosownie do art. 90 ust. 2 u.s.g. organy wykonawcze są zobligowane do przekazania uchwały podatkowej właściwej RIO w terminie siedmiu dni od jej podjęcia. Przy czym, jak wska-

¹² Stosownie do art. 11 ust. 1 u. r.i.o. właściwość rzeczowa obejmuje również uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach: procedury uchwalania budżetu i jego zmian, budżetu i jego zmian, zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek, zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, absolutorium, wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian. Genezę i ewolucję zakresu nadzoru RIO nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego przedstawia m.in. S. Srocki, *Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne izby...*, s. 84-104.

¹³ Oprócz podatku od nieruchomości w grupie tej znajduje się również podatek od środków transportowych, rolny i leśny.

¹⁴ L. Etel, *Nadzór i kontrola regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze podatkowej*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010, s. 141.

zuje orzecznictwo NSA¹⁵, termin ten ma charakter instrukcyjny, a jego uchybienie nie pociąga za sobą ujemnych skutków co do samej uchwały, a jedynie przesunięcie biegu innych terminów, które liczy się od dnia faktycznego przedłożenia aktu. Rozstrzygnięcia nadzorcze w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości podejmowane są w formie uchwał kolegów RIO w terminie trzydziestu dni od dnia ich wpływu do izby. W grupie tej wyróżnia się uchwały, w których nie stwierdzono naruszenia prawa, i uchwały, które zostały podjęte z naruszeniem prawa. W odniesieniu do tych ostatnich organ nadzoru dokonuje oceny co do stopnia nieprawidłowości, wskazując, czy uchybienie ma charakter nieistotny czy istotny. Owa dyferencjacja ma doniosłe znaczenie praktyczne, gdyż zależą od niej treść i skutki rozstrzygnięć nadzorczych¹⁶.

Stosownie do art. 91 ust. 4 u.s.g., w przypadku nieistotnego naruszenia prawa organ nadzoru nie stwierdza nieważności uchwały, a jedynie ogranicza się do wskazania charakteru naruszenia. W obecnym stanie prawnym nie występuje normatywne określenie pojęcia „nieistotne” naruszenie¹⁷. Wiadomo jednak, że chodzi tu o uchybienia mniejszej wagi, które nie rzutują na istotną treść uchwały rady gminy, jak np. brak wskazania podstawy prawnej, wskazanie jej w sposób niewłaściwy lub niepełny¹⁸. Z kolei uchwała w sprawie podatku od nieruchomości, co do której kolegium RIO stwierdziło istotne naruszenie prawa, jest nieważna bądź, jak wskazuje u.s.g., sprzeczna z prawem. Przez sprzeczność uznaje się niezgodność ze źródłami prawa powszechnie obowiązującego w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP¹⁹. Taka sprzeczność musi być oczywista, bezpośrednia i wynikać wprost z treści danego przepisu. Jak wskazuje doktryna i ukształtowane orzecznictwo NSA, do rodzajów naruszeń skutkujących nieważnością uchwały rady gminy zalicza się naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał²⁰. W sytuacji stwierdzenia istotnego naruszenia prawa

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 22.11.1990 r., SA/Gd 965/90, LEX nr 10169, wyrok NSA z dnia 26.03.1992 r., SA/Wr 300/92, LEX nr 26036.

¹⁶ D. Dąbek, *Prawo miejscowe*, Warszawa 2015, s. 259.

¹⁷ E. Kurzydło, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami gmin w sprawie podatków i opłat lokalnych na 2016 r.*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 5, s. 62.

¹⁸ Wyrok WSA z 13.10.2016 r., II SA/Go 688/16.

¹⁹ Wyrok TK z 9.12.2003 r., P 9/02, Legalis.

²⁰ Wyrok NSA z 3.12.1996 r., SA/Wr 949/96, wyrok NSA z 11.02.1998 r., II SA/Wr 149/97, wyrok WSA we Wrocławiu z 13.04.2012 r., I SA/ Wr 625/11.

rozstrzygnięcie RIO obowiązuje od momentu podjęcia uchwały, czyli ze skutkiem *ex tunc*²¹ i podlega zaskarżeniu przez radę gminy do sądu administracyjnego²².

Szczególne sytuacja związana z panującą w latach 2020–2021 pandemią COVID-19 wymusiła specyficzne warunki funkcjonowania izb. W celu realizacji ustawowych zadań, zgodnie z obowiązującymi ograniczeniami oraz przepisami prawa, izby podjęły niezbędne działania o charakterze organizacyjnym. Nadzwyczajne działania i rozwiązania wdrożone w związku z pandemią, w tym wsparcie techniczne oraz monitoring i bieżąca koordynacja działań kontrolnych, nadzorczych i opiniodawczych (m.in. organizacja i zapewnienie niezbędnych zastępstw), pozwoliły na terminową i zgodną z przepisami prawa realizację zadań przewidzianych w ramowych planach pracy. Z uwagi na konieczność zapewnienia bieżącego funkcjonowania izb i zachowania ustawowych terminów realizacji powierzonych im zadań oraz ograniczenie ryzyka dużej absencji i niezdolności do pracy pracowników (spowodowanej nagłym wzrostem zachorowań bądź objęciem kwarantanną) wdrożono – z uwzględnieniem specyfiki i zakresu obowiązków powierzonych poszczególnym pracownikom – systemy pracy zdalnej i hybrydowej. Pracownikom zapewniono środki ochrony osobistej oraz przyjęto zalecenia w zakresie wykonywania pracy biurowej przy określonym reżimie sanitarnym. Na podstawie art. 17 ust. 2 u.r.i.o. w związku z art. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²³ (ustawa COVID) w izbach wprowadzono niezbędne regulacje i regulaminy dotyczące organizacji i zasad pracy zdalnej (i hybrydowej) oraz organizacji posiedzeń kolegiów. Na podstawie art. 15zzzi ustawy COVID kolegia izb i składy orzekające odbywały posiedzenia w formie zdalnej, z wykorzystaniem aplikacji i platform porozumiewania się na odległość poprzez transmisję posiedzenia pomiędzy uczestnikami posiedzenia w czasie rzeczywistym oraz wielostronną komunikację (umożliwiających udział w posiedzeniu przedstawicieli jst)²⁴. Ponadto w zakresie działalności

²¹ K. Rokicka-Murszewska, *Komentarz do art. 91 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] *Ustawy samorządowe. Komentarz*, red. S. Gajewski, A. Jakubowski, Warszawa 2018, s. 715.

²² Charakter działalności nadzorczej RIO przedstawia M. Miemieć, *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Studia nad samorządem terytorialnym*, praca zbiorowa, red. A. Błaś, Wrocław 2008 oraz K. Celarek, *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 47-57, 256-263.

²³ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.).

²⁴ Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021, s. 22 oraz Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022, s. 24.

nadzorczej i opiniodawczej niezmiernie pomocnym okazał się, wdrożony w większości RIO w latach 2015–2020, program eNadzór, który umożliwia przesyłanie i badanie uchwał podlegających nadzorowi RIO wyłącznie w formie elektronicznej.

2. Przedmiot rozstrzygnięć nadzorczych RIO w zakresie podatku od nieruchomości

Podstawę prawną nakładania podatku od nieruchomości stanowi ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁵ (u.p.o.l.), która od lat 90. ubiegłego wieku obowiązuje praktycznie w niezmienionej wersji. Ma to swoje istotne konsekwencje, gdyż konstrukcja prawna, oprócz niedostosowania do zasad gospodarki rynkowej, rodzi stale problemy natury interpretacyjnej²⁶.

Tabela 1. Działalność nadzorcza RIO w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020–2021

Siedziba RIO	Uchwały bez uwag	Uchwały naruszające prawo	Łączna liczba zbadanych uchwał	Procentowy udział uchwał wadliwych do łącznej liczby zbadanych uchwał
Białystok	264	31	295	10,51
Bydgoszcz	344	37	381	9,71
Gdańsk	405	38	443	8,58
Katowice	725	10	735	1,36
Kielce	199	0	199	0,00
Kraków	167	14	181	7,73
Lublin	504	35	539	6,49
Łódź	404	23	427	5,39
Olsztyn	281	12	293	4,10
Opole	244	12	293	6,51
Poznań	588	85	673	12,63
Rzeszów	350	16	366	4,37
Szczecin	264	29	293	9,90
Warszawa	599	52	651	7,99
Wrocław	527	26	553	4,70
Zielona Góra	232	9	241	3,73

²⁵ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70). O anachronicznym sposobie opodatkowania nieruchomości i potrzebie jego zmiany niejednokrotnie pisał L. Etel. Ustawa w swym aktualnym brzmieniu nawiązuje do konstrukcji podatku od nieruchomości, który został wprowadzony dekretem z 20 maja 1955 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. z 1963 r., Nr 16, poz. 87). Następnie regulacja ta prawie w niezmienionej formule została powielona w ustawie z 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. z 1975 r., Nr 45, poz. 229), a w dalszej kolejności w ustawie z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50 z późn. zm.).

²⁶ Więcej na temat regulacji prawnych w zakresie podatku od nieruchomości [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, praca zbiorowa, red. W. Modzelewski, Warszawa 2021.

Siedziba RIO	Uchwały bez uwag	Uchwały naruszające prawo	Łączna liczba zbadanych uchwał	Procentowy udział uchwał wadliwych do łącznej liczby zbadanych uchwał
suma	6097	434	6 531	6,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych z badań ankietowych przeprowadzonych w 16 RIO oraz informacji ujętych w Biuletynach Informacji Publicznej 16 RIO.

Na łączną liczbę 6531 uchwał w sprawie podatku od nieruchomości objętych nadzorem RIO w latach 2020-2021 tylko 6,65% z nich było dotkniętych wadą o charakterze naruszenia prawa. Wobec 333 wadliwych uchwał kolegia RIO orzekły ich nieważność w całości (44 przypadki) lub w części (289 przypadków), a w stosunku do 55 stwierdziły, że są dotknięte wadami o charakterze nieistotnego naruszenia prawa. W pozostałych 46 przypadkach organy stanowiące gmin dokonały naprawy wadliwych uchwał przed upływem 30-dniowego terminu przewidzianego do ich badania. Wszystkie uchwały w sprawie podatku od nieruchomości, które wpłynęły do RIO, zostały zbadane w ustawowym terminie. Szczegółowe dane dotyczące rodzajów rozstrzygnięć nadzorczych wydanych przez poszczególne RIO przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wyniki działalności nadzorczej RIO wobec uchwał w sprawie podatku od nieruchomości w latach 2020-2021

Siedziba RIO	Nieważność w całości	Nieważność w części	Stwierdzenie nieistotnego naruszenia prawa	Łączna liczba rozstrzygnięć nadzorczych
Białystok	4	18	6	28
Bydgoszcz	2	23	0	25
Gdańsk	0	28	10	38
Katowice	1	9	0	10
Kielce	0	0	0	0
Kraków	1	13	0	14
Lublin	6	23	0	29
Łódź	3	19	1	23
Olsztyn	2	5	0	7
Opole	3	12	2	17
Poznań	8	57	3	68
Rzeszów	5	6	0	11
Szczecin	2	14	9	25
Warszawa	4	48	6	58
Wrocław	3	9	14	26
Zielona Góra	0	5	4	9
suma	44	289	55	388

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych z badań ankietowych przeprowadzonych w 16 RIO oraz informacji ujętych w Biuletynach Informacji Publicznej 16 RIO.

Jak wskazują przeprowadzone badania, kłopoty gmin z właściwą wykładnią norm prawnych w latach 2020-2021 wynikały nie tylko ze stosowania przepisów dotyczących podatku od nieruchomości, ale również rozwiązań wprowadzonych w celu przeciwdziałania skutkom pandemii. W ramach pakietu działań pomocowych, na mocy ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw²⁷ (ustawa COVID2), ustawodawca przyznał gminom dodatkowe uprawnienia w postaci możliwości wprowadzania przywilejów podatkowych. Dokonana analiza rozstrzygnięć nadzorczych RIO w latach 2020-2021 pozwala stwierdzić, że uchwały rad gmin wydawane na podstawie przepisów ogólnych i szczególnych dotyczyły naruszeń w przedmiocie elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości – takich jak określenie stawek, zwolnień – oraz ulg w spłacie podatku w postaci odroczenia terminu płatności rat podatku.

Suwerenność fiskalna gminy polega m.in. na możliwości kształtowania stawki w podatku od nieruchomości. Uprawnienie to nie ma charakteru bezwzględnego. Jednostki samorządu terytorialnego nie są upoważnione ani do regulowania tego, co zostało już ustawowo uregulowane, ani do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego²⁸. Dlatego rada gminy, podejmując uchwałę, jest zobowiązana do ustalenia ich w taki sposób, by nie przekroczyć wysokości stawek maksymalnych określonych przez ustawodawcę²⁹. Stosownie do brzmienia art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. gmina może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania, w tym dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z uwagi na fakt, że w analizowanych uchwałach taka sytuacja miała miejsce, należy wskazać, że postanowienia te mają charakter informacyjny i oprócz obowiązku nieprzekraczania stawki maksymalnej nie wynika z nich żaden zakaz co do sposobu ich dyferencjonowania³⁰. Do przykładowych naruszeń w tym zakresie należy m.in. wprowadzenie wariantowego określenia stawki dla opodatkowania budynków mieszkalnych lub ich części³¹, uchwalenie stawki na wyższym poziomie

²⁷ Dz.U. poz. 568 ze zm. Ustawa ta stanowiła nowelizację ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 i 567).

²⁸ Uchwała nr 25/59/2020 Kolegium RIO w Opolu z 5.08.2020 r.

²⁹ B. Pahl, *Stawki podatku*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, <https://sip-1lex-1pl-1gv5b9u530386.han.wsb.gda.pl/#/monograph/369415938/333416?tocHit=1&cc-m=URELATIONS> [dostęp: 13.09.2022].

³⁰ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 97.

³¹ Uchwała nr 17/26/2020 z 10.11.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku.

niż stawka maksymalna określona przez ustawodawcę³² czy wskazanie w uchwale innego niż ustawowy terminu powstania obowiązku podatkowego³³.

Pamiętać należy, że rada gminy, która w stosunku do przedsiębiorców różnicuje stawki w podatku od nieruchomości, z dużą dozą prawdopodobieństwa wkracza w zakres art. 7 ust. 3 ustawy z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej³⁴ oraz warunków określonych w Rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*³⁵. Dlatego kluczowe jest, aby, po pierwsze, ustalić, jaki charakter ma wskazana regulacja i po drugie, jeżeli uchwała przewiduje pomoc publiczną, to jej projekt należy przedłożyć do akceptacji Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, któremu przysługuje prawo wniesienia zastrzeżeń. Z badanych spraw wynika, że rady gmin nie dokonywały takich zgłoszeń, dopuszczając się tym samym naruszenia przedmiotowej regulacji³⁶.

W odpowiedzi na niwelowanie negatywnych skutków pandemii i pomoc przedsiębiorcom, których działalność gospodarcza została ograniczona, ustawodawca przewidział możliwość fakultatywnego zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płatności jego rat. Na mocy art. 15p ust. 1 ustawy COVID rady gmin zostały upoważnione do wprowadzenia za część roku 2020 oraz za wybrane miesiące roku 2021 zwolnienia z opodatkowania gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Dodatkowo na podstawie art. 15p ust. 2 ustawy COVID wskazano możliwość wprowadzenia analogicznego zwolnienia w stosunku do gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności przez organizacje pozarządowe oraz wskazane przez ustawodawcę podmioty.

Zwolnienie stanowi element konstrukcyjny podatku, który jest formą ograniczenia jego zakresu podmiotowego lub przedmiotowego. Sam fakt upoważnienia

³² Uchwała nr 3/68/2021 z 29.12.2021 r. Kolegium RIO w Opolu, Uchwała nr 01102-313/21 z 20.10.2021 r. Kolegium RIO w Olsztynie.

³³ Uchwała nr 305/2020 z 1.12.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie.

³⁴ Ustawa z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 743 ze zm.).

³⁵ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. UE L 352/1 z dnia 24.12.2013 r., s. 1-8).

³⁶ Uchwała: nr XXIX/88/2020 z 25.11.2020 r. i nr XXXI/94/2021 z 22.12.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 259/g211/P/20 z 12.11.2020 r., nr 275/g278/P/20 i nr 276/g251/P/20 z 26.11.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 24/58/2020 z 31.07.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 34/1575/2020 z 30.12.2020 r. i nr 1/14/2021 z 13.01.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr I/58/2020 z 3.01.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie, nr XXIII.103.S.2021 z 3.11.2021 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

gminy do jego wprowadzenia nie budzi zastrzeżeń natury prawnej. Specyfika wspomnianego rozwiązania polega jednak na tym, że na mocy przepisów szczególnych rady gmin zostały upoważnione do konstruowania zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, podczas gdy zgodnie z art. 217 Konstytucji RP takie uprawnienie im nie przysługuje³⁷. W omawianej sytuacji sprawa nie jest jednak taka oczywista, gdyż ustawy COVID i COVID2 zostały przyjęte w stanie wyższej konieczności, tj. zagrożenia epidemiologicznego³⁸. Dodatkowo ustawodawca określił adresatów przywileju jako podmioty, których płynność finansowa uległa pogorszeniu. Tym samym wskazał *de facto* zakres podmiotowy, chociaż nie sprecyzował, w jaki sposób należy go interpretować. Mając to na uwadze, rady gmin zostały zmuszone, aby samodzielnie tworzyć kryteria potrzebne do przyznawania zwolnień. Z przeprowadzonej analizy wynika, że gminy, powołując się na art. 15p ustawy COVID, dopuszczały się naruszeń prawa.

Kolejnym nowym rodzajem przywileju, jaki wprowadził ustawodawca na mocy przepisów ustawy COVID2, jest możliwość odroczenia terminu płatności. Na mocy art. 15q ust. 1 ustawy COVID rada gminy może przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. oraz płatnych w wybranych miesiącach 2021 r., nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2021 r. Wskazane uprawnienie przysługuje analogicznie jak w przypadku art. 15p ust. 2 w stosunku do organizacji pozarządowych i wskazanych podmiotów.

Instytucja przedłużenia (odroczenia) terminu płatności podatku stanowi formę pomocy władzy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych. Jej istota polega na wydłużeniu czasu do dokonania określonej czynności i dotyczy tylko takiego terminu, który jeszcze nie upłynął. Zgodnie z art. 6 ust. 7 u.p.o.l. podatek od nieruchomości płatny jest w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Oznacza to, że rada gminy, podejmując uchwałę, w której przedłuża

³⁷ Na mocy art. 217 Konstytucji RP zwolnienia podmiotowe mogą być wprowadzane wyłącznie w drodze ustawy. Inaczej jest w przypadku zwolnień przedmiotowych, które mogą wynikać z rozporządzenia czy uchwały rady gminy. Zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe nie przestaje być zwolnieniem podmiotowym, w związku z czym musi być regulowane ustawowo.

³⁸ Przykładowo w 2001 r., po zamachach na World Trade Center, Minister Finansów na mocy rozporządzenia z dnia 24.09.2001 r. „udzielił” w imieniu Skarbu Państwa czasowej gwarancji obejmującej odpowiedzialność przewoźników krajowych z tytułu przewozów lotniczych. Działaniem tym złamał Konstytucję RP, gdyż stosownie do art. 216 ust. 4 udzielanie gwarancji przez państwo następuje na zasadach i w trybie określonym w ustawie.

termin płatności podatku, który już upłynął, narusza art. 15q ust. 1 ustawy COVID³⁹. Jak bowiem wskazał NSA, w sytuacji, gdy termin ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani przedłużony, ani skrócony⁴⁰.

Z przeprowadzonych badań wynika, że do innych stwierdzonych przez RIO naruszeń art. 15q ust. 1 ustawy COVID zalicza się np. przedłużenie terminów płatności podatku dla jednostek organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR)⁴¹, który w świetle art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴² należy do sektora finansów publicznych. Skoro KOWR jest zorganizowany w formie agencji wykonawczej, to jego jednostki organizacyjne nie mogą nosić przymiotu przedsiębiorcy, a w konsekwencji art. 15q ust. 1 ustawy COVID nie ma zastosowania. Stwierdzono, że do dosyć powszechnych naruszeń zalicza się również uzależnienie przez rady gmin prawa do otrzymania przedłużenia terminu płatności podatku od spełnienia dodatkowych warunków niezwiązanych z wirusem SARS-COV-2, np. złożenia wniosku na piśmie, przedstawienia dokumentów potwierdzających pogorszenie sytuacji finansowej wnioskodawcy oraz złożenie oświadczenia o niezaleganiu z płatnością podatku od nieruchomości⁴³.

Jednak największa liczba rozstrzygnięć nadzorczych dotyczyła orzeczenia nieważności postanowień uchwał zawierających pouczenie o odpowiedzialności karnej w przypadku podania nieprawdziwych danych służących ustaleniu prawa do przywileju podatkowego bądź nałożenia obowiązku złożenia przez ubiegającego się o zwolnienie oświadczenia o świadomości odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnych z prawdą. Dotyczy to zarówno uchwał w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości podjętych w oparciu o regulacje zawarte w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.⁴⁴ lub art. 15p w związku z art. 15zzzh ustawy COVID – w odniesieniu do grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu

³⁹ Uchwała: nr 8/159/2020 z 11.05.2020 r., nr 9/174/2020 i nr 9/175/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr 266/XV/2020 i nr 269/XV/2020 z 30.06.2020 r. oraz nr 135/X/2021 z 22.04.2021 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr KI.4110.86.2021 r. z 24.04.2021 r. Kolegium RIO w Krakowie, nr 199/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 19/49/2020, nr 19/50/2020 i nr 19/52/2020 z 24.06.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr XIV/1297/2020, nr XIV/1300/2020 i nr XIV/1302/2020 z 2.06.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie, nr 127/2020 z 17.06.2020 r. Kolegium RIO w Zielonej Górze.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 12.07.2017 r., II FSK Nr 1671/16.

⁴¹ Uchwała nr 212/2020 z 2.06.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie.

⁴² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

⁴³ Uchwała: nr XIX/58/2020 z 22.07.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 8/445/2021 z 10.03.2021 r. i nr 24/1436/2021 z 13.01.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr XXVI.134.K.2021 z 15.12.2021 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

⁴⁴ Uchwała: nr 9/24/2021 z 31.03.2021 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 24/1436/2021 z 13.10.2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu.

COVID-19⁴⁵, jak i przedłużenia terminu płatności rat podatku dla ww. grup przedsiębiorców – uchwalonych na mocy art. 15q w związku z art. 15zzzh ustawy COVID⁴⁶. Jest to nowy rodzaj naruszeń prawa, który nie był stwierdzany we wcześniejszej działalności nadzorczej RIO.

Warto ponadto zwrócić uwagę na zagadnienia związane z wejściem w życie uchwał w sprawie podatku od nieruchomości, które są aktami prawa miejscowego. Mają one generalny charakter, gdyż nie wskazują adresata normy z nazwy, lecz poprzez wskazanie jego cech. Charakteryzuje je również abstrakcyjność, nie mają bowiem jednorazowego zastosowania, lecz odnoszą się do zachowań powtarzalnych. Zasady i tryb ich ogłaszania, w myśl art. 42 u.s.g., reguluje ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych⁴⁷. Zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP warunkiem koniecznym wejścia w życie aktu prawa miejscowego jest jego ogłoszenie. W myśl art. 13 pkt 2 u.a.n. akty prawa miejscowego organów gminy podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Postanowienia art. 4 ust. 1 u.a.n. określają, że akty prawa miejscowego wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny wskaże termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 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 u.a.n.).

Na kategoriyczny charakter przepisu art. 4 ust. 1 u.a.n., stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca uwagę Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z 14.06.2011 r.⁴⁸ Sąd stwierdził w nim, że przepis ten ma zastosowanie zarówno w przypadku, gdy dany akt nie zawiera postanowień dotyczących jego wejścia w życie, jak i wówczas, gdy dany akt normatywny wskazuje termin wejścia

⁴⁵ Uchwała: nr 9/178/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr 140/g120/P/20 z 21.05.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 226/XII/2020 z 28.05.2020 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr 189/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 26/106/2020 z 24.06.2020 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-199/20 z 5.05.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 14/39/2020 z 13.05.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 13/580/2020 z 9.06.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr 86/2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO we Wrocławiu.

⁴⁶ Uchwała: nr 9/177/2020 z 1.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr XIV/40/2020 z 20.05.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 145/g127/P/20 z 21.05.2020 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 227/XII/2020 z 28.05.2020 r. Kolegium RIO w Katowicach, nr 190/2020 z 19.05.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 23/101/2020 z 10.06.2020 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-200/20 z 5.05.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 16/43/2020 z 27.05.2020 r. Kolegium RIO w Opolu, nr 13/573/2020 z 9.06.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu, nr 85/2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO we Wrocławiu.

⁴⁷ Ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1461) – dalej u.a.n.

⁴⁸ Wyrok NSA z 14.06.2011 r., II GSK 632/10, LEX nr 1083328.

w życie w sposób nieprawidłowy. W uzasadnieniu wymienionego wyroku NSA przypomniał, że obowiązek wprowadzenia *vacatio legis* do aktów normatywnych wynika z zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzą się z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP.

Z cytowanych przepisów u.a.n. wynika, że warunkiem wejścia w życie uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego jest jej ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Wyjątek od zakazu nadania aktowi normatywnemu mocy wstecznej został określony w art. 5 u.a.n., który dopuszcza nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej tylko w sytuacji, gdy „zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie”. W takim przypadku bezwzględny obowiązkem organów wydających taki akt jest podanie faktycznego i prawnego uzasadnienia wskazującego na to, że pomimo działania wstecz takiego aktu będzie on realizował zasady demokratycznego państwa prawa⁴⁹. Taka możliwość może dotyczyć jedynie uchwał w sprawie ulg podatkowych. Wskazuje na to Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie, odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁵⁰ dopuszczającego retroaktywność aktu normatywnego oraz do wyroku TK⁵¹, w którym TK uznał, że działanie prawa wstecz nie oznacza naruszenia art. 2 Konstytucji RP w przypadku, gdy tak wprowadzone przepisy poprawiają sytuację prawną niektórych adresatów danej normy prawnej, nie pogarszając zarazem sytuacji prawnej pozostałych jej adresatów. Tym samym nie można nadawać mocy wstecznej przepisom, które regulują prawa i obowiązki obywateli i pogarszają ich sytuację prawną⁵².

Dokonując oceny zgodności z prawem uchwał podejmowanych przez rady gmin w sprawie podatku od nieruchomości, kolegia RIO stwierdziły w badanych uchwałach wiele wad polegających na istotnym naruszeniu postanowień u.a.n. w związku z nieprawidłowym określeniem daty ich wejścia w życie.

Część z uchwał będących przedmiotem nadzoru zawierała postanowienia, zgodnie z którymi powyższe akty prawa miejscowego miały wejść w życie przed upływem 14 dni od dnia ich publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym⁵³,

⁴⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 16.02.2016 r., III SA/Wa 1390/15, LEX nr 2055180.

⁵⁰ Wyrok TK z 24.10.2000 r., K 12/00, LEX nr 44561.

⁵¹ Wyrok TK z 25.09.2000 r., K 26/99, LEX nr 44402.

⁵² Orzeczenie TK z 30.11.1988 r., K 1/88, LEX nr 25486; wyroki TK: z 8.03.2005 r., K 27/03, LEX nr 149920; z 19.03.2007 r., K 47/05, LEX nr 257769.

⁵³ Uchwała: nr 003/p211/P/21 z 7.01.2021 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr XIV.109.K.2020 z 3.06.2020 r. Kolegium RIO w Szczecinie.

a nawet przed dniem ich publikacji, w tym z datą wsteczną⁵⁴, co stanowi – w ocenie organów nadzoru – istotne naruszenie art. 4 ust. 1 u.a.n., skutkujące koniecznością orzeczenia nieważności wadliwych zapisów dotyczących daty wejścia w życie aktu prawa miejscowego.

Jednocześnie wśród aktów prawa miejscowego podjętych w sprawach podatku od nieruchomości znalazły się takie, które w swoich postanowieniach zawierały zapisy, że wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym z mocą obowiązującą z dniem, który nie był tożsamy z 14. dniem po dokonaniu publikacji badanej uchwały. Z uwagi na fakt, że uchwała nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie – uzyskanie przez nią mocy obowiązującej oznacza wejście w życie uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego – zachodziła konieczność orzeczenia nieważności wadliwych postanowień badanych uchwał⁵⁵.

3. Weryfikacja rozstrzygnięć nadzorczych RIO przez sądy administracyjne

Dokonując oceny efektywności działalności nadzorczej RIO wobec uchwał w sprawie podatku od nieruchomości posłużono się miernikiem oceny efektywności realizacji budżetu zadaniowego. W tym celu jako skuteczny przyjęto wskaźnik na poziomie co najmniej 89%, tj. odsetka rozstrzygnięć nadzorczych, które się uprawomocniły, podjętych w stosunku do powyższych aktów prawa miejscowego⁵⁶.

Przeprowadzone badania pozwoliły na ustalenie, że 387 z 388 rozstrzygnięć nadzorczych RIO wydanych w latach 2020–2021 wobec uchwał w sprawach podatku od nieruchomości uprawomocniło się. Wobec tego odsetek prawomocnych uchwał kolegiów RIO podjętych w ww. sprawach wyniósł 99,74%. Wskazuje to na wysoki stopień efektywności RIO w tym zakresie.

⁵⁴ Uchwała: nr 10/192/2020 z 25.06.2020 r. Kolegium RIO w Białymstoku, nr VII/26/2021 z 3.03.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 10/2020 z 2.01.2020 r. Kolegium RIO w Lublinie, nr 12/43/2021 z 31.03. 2021 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 57/2020 z 17.02.2020 r. Kolegium RIO w Zielonej Górze.

⁵⁵ Uchwała: nr XXIX/95/2020 z 25.11.2020 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy, nr 131/g274/P/21 z 23.09.2021 r. Kolegium RIO w Gdańsku, nr 416/XXVIII/2020 z 3.12.2020 Kolegium RIO w Katowicach, nr 41/105//2021 z 22.12.2021 r. Kolegium RIO w Łodzi, nr 0102-6/20 z 2.01.2020 r. Kolegium RIO w Olsztynie, nr 30/1776/2021 z 20.12. 2021 r. Kolegium RIO w Poznaniu.

⁵⁶ Przyjmując wielkość wskaźnika, autorki wzorowały się na mierniku określonym w budżecie zadaniowym RIO, którego celem jest ocena efektywności działalności organów nadzoru i kontroli. Przyjmuje się, że działalność RIO jest efektywna, gdy miernik plasuje się na poziomie co najmniej 89%. Miernik ten został określony jako odsetek wniosków pokontrolnych przyjętych do realizacji przez kierowników podmiotów kontrolowanych – adresatów wystąpień pokontrolnych w danym roku (%).

Tylko w trzech przypadkach rozstrzygnięcia nadzorcze zostały zaskarżone do właściwych miejscowo wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), co stanowi jedynie 0,77% rozstrzygnięć nadzorczych RIO.

W pierwszym przypadku gmina wniosła skargę do WSA w Rzeszowie na uchwałę Kolegium RIO w Rzeszowie⁵⁷ orzekającą nieważność uchwały w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości (podjętą na mocy art. 15q ust. 1 ustawy COVID) z uwagi na objęcie powyższą ulgą w spłacie podatku rat podatku, których pierwotny termin płatności upłynął, oraz z uwagi na dodatkowe doprecyzowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej nieznanego, w ocenie organu nadzoru, umocowania w delegacji ustawowej, na mocy której rada gminy podjęła zakwestionowaną uchwałę. WSA w Rzeszowie, uznając skargę za zasadną, stwierdził, że istnieje możliwość nadania mocy wstecznej uchwale wprowadzającej ulgi w spłacie podatku, tym samym uznając za dopuszczalne prawnie przedłużenie płatności raty podatku od nieruchomości, której termin płatności upłynął – zwłaszcza w sytuacji szczególnej wywołanej pandemią. Wymaga podkreślenia, że wskazane stanowisko WSA w Rzeszowie jest odmienne od poglądu wyrażonego w analogicznej sprawie przez NSA w sprawie o sygn. II FSK Nr 1671/16⁵⁸. WSA w Rzeszowie uznał także za zgodne z prawem doprecyzowanie w uchwale stanowiącej akt prawa miejscowego ustawowego pojęcia pogorszenia sytuacji finansowej⁵⁹.

W pozostałych dwóch przypadkach skargi wniesione na rozstrzygnięcia nadzorcze kolegiów RIO zostały oddalone. Powyższe sprawy dotyczyły orzeczenia przez Kolegium RIO w Poznaniu nieważności uchwały w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości wprowadzającej zwolnienia dla przedsiębiorców, stanowiące pomoc *de minimis*, bez uzyskania opinii Prezesa UOKiK⁶⁰ oraz orzeczenia przez Kolegium RIO w Bydgoszczy nieważności uchwały w sprawie udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w formie zwolnień w podatku od nieruchomości w części określającej zwolnienia podmiotowe dla przedsiębiorców⁶¹. Tym samym w obu opisanych wyżej przypadkach zaskarżone uchwały RIO zostały utrzymane w obrocie prawnym, stając się rozstrzygnięciami prawomocnymi.

⁵⁷ Uchwała nr XV/1376/2020 z 16.06.2020 r. Kolegium RIO w Rzeszowie.

⁵⁸ Patrz przepis 39.

⁵⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z 10.09.2020 r., I SA/Rz 469/20.

⁶⁰ Uchwała nr 31/1418/2020 z 9.12.2020 r. Kolegium RIO w Poznaniu; wyrok WSA w Poznaniu z 23.06.2021 r., I SA/Po 128/21.

⁶¹ Uchwała nr VIII/32/2021 z 17.03.2021 r. Kolegium RIO w Bydgoszczy; wyrok WSA w Bydgoszczy z 20.07.2021 r., I SA/Bd 307/21.

Wnioski

Niespodziewany wybuch pandemii COVID-19 odcisnął swoje piętno we wszystkich sferach życia i w znaczący sposób zmienił dotychczasowe otoczenie społeczne, gospodarcze i zawodowe. Wszechobecny lockdown, a co za tym idzie, ograniczenie relacji międzyludzkich wpłynęło na zmianę modelu pracy i komunikacji wśród podmiotów sektora finansów publicznych. Do nowej rzeczywistości musiały dostosować się organy stanowiące gmin, które zostały umocowane do szybkiego procedowania uchwał dotyczących nieznanych wcześniej przywilejów w podatku od nieruchomości. W ślad za poszerzeniem kompetencji rad gmin, również państwowe organy nadzoru w postaci 16 RIO zostały zobligowane do wykonywania obowiązków w szerszym niż dotychczas zakresie. Z uwagi na fakt, że ich realizacja odbywała się w niespotykanej dotąd rzeczywistości, w artykule zbadano hipotezę, zgodnie z którą RIO w sposób efektywny realizują swoje funkcje nadzorcze w stosunku do uchwał rad gmin w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2020–2021. Jej weryfikacja ma charakter twierdzący, co wynika z następujących kwestii:

1. Okres pandemii nie wpłynął negatywnie na pracę RIO w Polsce.

Należy wskazać, że RIO nie funkcjonują w izolacji i w czasie lockdownu, podobnie jak wiele innych podmiotów, stanęły przed wyzwaniem przeprowadzenia zmian na płaszczyźnie organizacyjnej i finansowej. Niemniej jednak wdrożenie koniecznych procesów nie było zbyt kłopotliwe. Wynika to stąd, że RIO dla sprawnego wykonywania działalności nadzorczej, już znacznie wcześniej – bo w okresie kilku lat poprzedzających wystąpienie pandemii – przeprowadziły proces informatyzacji. Dzięki temu w 12 izbach w Polsce funkcjonował tzw. system eNadzór, który bez problemu umożliwiał pracę zdalną, nawet w warunkach koniecznej izolacji⁶². Dodatkowo przed okresem pandemii w RIO dokonano wieloletnich zakupów inwestycyjnych, co w pełni pozwoliło na unowocześnienie i dostosowanie sprzętu informatycznego do wymogów procesu elektronicznego. Niezależnie od możliwości sprzętowych, dla sprawnego wykonywania działalności nadzorczej niezwykle istotny jest czynnik ludzki. Należy zatem podkreślić, że w czasie pandemii pracownicy RIO byli niezwykle zaangażowani w wykonywanie swojej pracy, co pozwoliło na prowadzenie aktywności w sposób niezakłócony i na wysokim poziomie merytorycznym.

2. Zagadnienia, które były przedmiotem rozstrzygnięć RIO w latach 2020–2021, pozwalają na pozytywną ocenę efektywności pracy izb.

Stwierdzenie, że RIO pełnią funkcje nadzorcze w sposób efektywny, było możliwe dzięki zbadaniu zakresu przedmiotowego rozstrzygnięć, jakie zapadły na grun-

⁶² Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego, s. 166.

cie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz na mocy szczególnych regulacji prawnych wynikających z ustawy COVID, umożliwiających uchwalanie przez organy stanowiące gmin dodatkowych przywilejów dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Sprawy te dotyczyły: fakultatywnego zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płatności jego rat. Jako nieznanie wcześniej casusy dostrzeżono rozstrzygnięcia RIO w sprawach postanowień uchwał dotyczących pouczenia o odpowiedzialności karnej za podanie nieprawdziwych danych, przy czym żaden przepis u.p.o.l. lub ustawy COVID nie daje podstawy prawnej do żądania przez gminę oświadczenia o składaniu fałszywych zeznań pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Analiza powyższych spraw została dokonana w oparciu o metodę dogmatyczno-prawną, a o efektywności działania RIO świadczy fakt, że wszystkie uchwały, które wpłynęły do organu nadzoru w latach 2020-2021 i dotyczyły podatku od nieruchomości, zostały poddane ocenie ich legalności w ustawowym terminie, tj. w ciągu 30 dni od daty ich wpływu.

3. Weryfikacja rozstrzygnięć nadzorczych RIO przez sądy administracyjne cechuje się bardzo wysokim stopniem skuteczności.

W tym aspekcie ocena efektywności działania RIO została dokonana w oparciu o metodę badań statystycznych. Na jej podstawie ustalono, że na 388 rozstrzygnięć nadzorczych wydanych w latach 2020-2021 w sprawach podatku od nieruchomości, aż 387 spraw się uprawomocniło. *A contrario* tylko jedna sprawa pozostała nieprawomocna. Tym samym procentowy udział prawomocnych uchwał kolegiów w stosunku do ogólnej liczby rozstrzygnięć jest bardzo wysoki i kształtuje się na poziomie 99,74% skuteczności. Przyjmując, że skoro zastosowany w artykule miernik pozwala na ocenę efektywności działania już na poziomie 89%, to wynikający z przeprowadzonych badań wskaźnik, który plasuje się ponad 10 punktów procentowych wyżej od pierwotnie przyjętego, dowodzi, że efektywność działania RIO jest bardzo wysoka.

Należy również wspomnieć, że w analizowanym okresie tylko w trzech przypadkach rozstrzygnięcia nadzorcze zostały zaskarżone do właściwych wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), co oznacza, że 385 uchwał kolegiów pozostało w obrocie prawnym jako niebudzące zastrzeżeń co do ich legalności i słuszności ze strony organów gmin.

Reasumując, przeprowadzone badania dowodzą, że działalność nadzorcza RIO w zakresie badania uchwał dotyczących podatku od nieruchomości w latach 2020-2021 wskazuje na efektywność na poziomie niebudzącym wątpliwości.

Literatura

- Baranowska-Zajac W., *Właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru wobec jednostek samorządu terytorialnego a zakres pojęcia „sprawy finansowe” – próba uporządkowania problematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.31743/sp.10626>.
- Celarek K., *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Ciąglewicz-Miśta A., Talik A., *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6.
- Dębowska-Romanowska T., *Spór wokół koncepcji regionalnych izb obrachunkowych – w świetle art. 171 ust. 2 Konstytucji*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Dąbek D., *Prawo miejscowe*, Warszawa 2015.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Etel L., *Nadzór i kontrola regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze podatkowej*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010.
- Glumińska-Pawlic J., *Czy nadzór i kontrola nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego ograniczają ich samodzielność?*, [w:] *Samorząd – finanse – nadzór i kontrola*, praca zbiorowa, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013.
- Goździk K., *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a nadzór organów państwowych*, [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J.P. Tarno, Zielona Góra 2005.
- Hauser R., *Regionalne izby obrachunkowe w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Janku Z., *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego a istota nadzoru, ze szczególnym uwzględnieniem nadzoru regionalnej izby obrachunkowej*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Krawczyk R.P., *Regionalne izby obrachunkowe – pozycja konstytucyjna i jej uwarunkowania ustawowe*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w latach 1993–2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003.
- Krawczyk R.P., *Status ustrojowo-prawny regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.
- Kurzydło E., *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami gmin w sprawie podatków i opłat lokalnych na 2016 r.*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 5.
- Miemiec M., *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Studia nad samorządem terytorialnym*, praca zbiorowa, red. A. Błaś, Wrocław 2008.
- Miemiec W., Miemiec M., Sawicka K., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Pahl B., *Stawki podatku*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Rokicka-Murszewska K., *Komentarz do art. 91 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] *Ustawy samorządowe. Komentarz*, red. S. Gajewski, A. Jakubowski, Warszawa 2018.
- Salachna J.M., *Funkcja ustrojowa regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 12.
- Skibiński A., *Samodzielność samorządu terytorialnego w Polsce w świetle ukształtowanego nadzoru*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, praca zbiorowa, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007.

- Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2021.
- Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2021 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2022.
- Srocki S., *Kompetencje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe w Polsce w latach 1993–2003*, praca zbiorowa, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003.
- Stec M., Babczuk A., Ciszewski P., Cybulski B., Etel L., Miemiec W., Mykowska Z., Paczocha M., Płażek S., Renczyński D., Salachna J.M., Srocki S., Trykozko R., Witalec W., Wójcik Z.K., Wróbel W., *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010.
- Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, praca zbiorowa, red. W. Modzelewski, Warszawa 2021.

