

**Uchwała Nr 43/2009**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu**  
**z 22 kwietnia 2009 roku**

**w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej Gminy Lubomierz  
nr XLIII/207/09 z dnia 25 marca 2009 roku w sprawie obniżenia średniej  
ceny skupu żyta do obliczenia podatku rolnego**

*Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych /Dz.U. z 2001 roku Nr 55, poz. 577 ze zm./ oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym /Dz. U. z 2001 roku Nr 142, poz. 1591 ze zm./ Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu uchwala, co następuje:*

**§ 1.**

Stwierdza się nieważność uchwały Rady Miejskiej Gminy Lubomierz nr XLIII/207/09 z dnia 25 marca 2009 roku w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta do obliczenia podatku rolnego, wobec naruszenia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) w zakresie dotyczącym zasad tworzenia prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym.

**§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**Uzasadnienie**

Uchwała Rady Miejskiej Gminy Lubomierz nr XLIII/207/09 z dnia 25 marca 2009 roku w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta do obliczenia podatku rolnego wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu – Zespół w Jeleniej Górze 27 marca 2009 roku.

Przedmiotową uchwałą Rada Miejska Gminy Lubomierz, działając na podstawie art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.), obniżyła średnią cenę skupu żyta za pierwsze trzy kwartały 2008 roku, ogłoszoną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego (M.P. z 27 października 2008 r., Nr 81, poz. 717) z kwoty 55,80 złotych do kwoty 40 złotych za 1 q. W § 5 uchwały postanowiono, że uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego i ma zastosowanie od roku podatkowego 2009. Przedmiotową uchwałą Rada Miejska Gminy Lubomierz wycofała z obrotu prawnego własną uchwałą nr XXXVIII/168/08 z dnia 26 listopada 2008 r., którą dokonała obniżenia średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały 2008 roku, przyjmowaną do obliczenia podatku rolnego na 2009 rok, z kwoty 55,80 zł do kwoty 50 zł za 1 q. Oznacza to, że Rada Miejska Gminy Lubomierz dwukrotnie skorzystała z uprawnienia do obniżenia średniej ceny żyta, przyznanego przepisami art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym.

Zgodnie z art. 6a ust. 6 ustawy o podatku rolnym, organ podatkowy stosując średnią cenę żyta, określoną przez organ stanowiący uchwałą z 26 listopada 2008 roku, ustalił podatek rolny na rok podatkowy 2009 od osób fizycznych w drodze decyzji. Natomiast osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zgodnie z przepisami art. 6a ust. 8 ustawy o podatku rolnym zobowiązane były złożyć do 15 stycznia 2009 roku deklaracje na podatek rolny na rok podatkowy 2009 stosując średnią cenę żyta, jak w przypadku osób fizycznych, określoną uchwałą z 26 listopada 2008 roku. Zobowiązania podatkowe powstały wraz z doręczeniem decyzji podatnikom będącym osobami fizycznymi oraz z mocy prawa, z datą upływu ustawowego terminu do złożenia deklaracji, stosownie do przepisów zawartych w art. 21§1 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz.60 ze zm.). Nastąpiła zatem konkretyzacja zobowiązań podatkowych

w podatku rolnym na 2009 rok zarówno w przypadku podatników będących osobami fizycznymi jak i pozostałych podatników. Decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego stały się ostatecznymi, stosownie do postanowień art. 128 Ordynacji podatkowej.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu badając uchwałę Rady Miejskiej Gminy Lubomierz z 25 marca 2009 roku, będącą przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia nadzorczego stwierdziło, że została ona podjęta w sposób naruszający podstawowe zasady tworzenia prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP). Zasady te zostały sformułowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowanym na tle badania zgodności ustaw podatkowych z konstytucją. Jedną z tych zasad dotyczy zakazu dokonywania zmian podatków wymierzanych w skali roku, w trakcie roku podatkowego. Podatek rolny w świetle unormowań ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym należy do podatków wymierzanych w skali roku. W orzeczeniu z dnia 29 marca 1994 r. (K 13/93) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej powinno być tworzone nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy.

Rada Miejska Gminy Lubomierz obniżając uchwałą z 25 marca 2009 roku obowiązującą od 1 stycznia 2009 roku średnią cenę skupu żyta do obliczenia podatku rolnego na ten rok, różnicuje w nieuprawniony sposób sytuację prawną podatników i przez to narusza wynikającą z treści art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości społecznej. Aby bowiem nowe /korzystniejsze/ zasady obowiązywały jednolicie w ciągu roku podatkowego i aby dotyczyły wszystkich podatników, którzy w 2009 roku podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, koniecznym byłoby zamieszczenie w treści uchwały stosownych regulacji przejściowych, które w skutkach oznaczałyby przełamanie zasady *lex retro non agit*. Materia przepisów prawa międzyczasowego stanowi jednak materię ustawową i możliwość odstąpienia od zakazu wstecznego stosowania prawa wymaga wyraźnej regulacji ustawowej, może nastąpić tylko z bardzo ważnych powodów a odstępstwo powinno zawsze wynikać z brzmienia ustawy. Źródłem mającym uzasadnić wsteczne obowiązywanie prawa nie może być interpretacja dokonana przez administrację zainteresowaną taką właśnie wykładnią. Nie wystarczy zatem zapis w § 5 uchwały, że "uchwała ( ... ) ma zastosowanie od roku podatkowego 2009", bowiem w przeciwnym przypadku prowadziłoby to do naruszenia ustawowo określonej zasady trwałości decyzji ostatecznej. Zgodnie z przepisami art. 254 § 1 Ordynacji podatkowej decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Taką właśnie szczególną regulację umożliwiającą modyfikację w trakcie roku podatkowego już ukształtowanego zobowiązania podatkowego w podatku rolnym zawiera przepis art. 6a ust. 4 ustawy o podatku rolnym, według którego jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Przepis ten ściśle określa ramy w jakich naruszenie trwałości decyzji ostatecznej w podatku rolnym jest możliwe, ramy te nie obejmują jednak zmiany ceny skupu żyta, stanowiącej podstawę ustalenia podatku rolnego na rok podatkowy, która z uwagi na roczny charakter podatku powinna być jednolita w trakcie całego roku podatkowego.

W świetle powyższego nowa /niższa/ cena skupu żyta obowiązywałaby dopiero po wejściu w życie uchwały "zmieniającej" a jej wysokość miałaby zastosowanie tylko do tych podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstałoby po wejściu w życie nowej ceny, natomiast w stosunku do podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstało w okresie wcześniejszym, zastosowanie miałaby nadal cena wynikająca z uchwały Rady Miejskiej Gminy Lubomierz z dnia 26 listopada 2008 roku. W rezultacie postanowienia uchwały doprowadziłyby do zróżnicowania w nieuprawniony sposób sytuacji prawnej podatników, co narusza wynikająca z treści art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości społecznej. Stanowisko takie zajął m. in. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia 26 września 2003 roku, sygn. Akt I SA/Wr 1608/03.

Kolegium zwraca ponadto uwagę, że Rada Miejska Gminy Lubomierz skorzystała z uprawnienia wynikającego z art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym podejmując uchwałę nr XXXVIII/168/08 z 26 listopada 2008 roku w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta do obliczenia podatku rolnego. Uchwała podjęta została przed rozpoczęciem roku podatkowego, co umożliwiło ustalenie zobowiązań podatkowych na 2009 rok przy zachowaniu zasad wynikających z obowiązującego prawa podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Radzie Miejskiej Gminy Lubomierz przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu ul. Świętego Mikołaja 78/79 za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, w terminie 30 dni od daty doręczenia niniejszej uchwały.



Przewodniczący Kolegium  
Regionalnej Izby Obrachunkowej we  
Wrocławiu

*/-/ dr Bogdan Cybulski*