

# Zaskarżanie uchwał podatkowych oraz ich braku w trybie art. 101 i 101a ustawy o samorządzie gminnym

Bogumił Pahl\*

## Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP<sup>1</sup> źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Stanowienie aktów prawa miejscowego jest jedną z istotniejszych kompetencji i obowiązków organów samorządu terytorialnego. Do tej kategorii źródeł prawa należy zaliczyć uchwały podatkowe. Ich cechą charakterystyczną jest ich przedmiot. Są nimi sprawy podatkowe, tj. sprawy dotyczące konstrukcji prawnej podatku, postępowania zmierzającego do realizacji podatku oraz ustroju i kompetencji organów podatkowych. W obowiązującym systemie prawa mogą być one podejmowane wyłącznie przez rady gmin<sup>2</sup>. Stanowienie aktów prawa miejscowego musi opierać się na upoważnieniu ustawowym (art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>3</sup>). Tak więc ich podstaw prawnych należy poszukiwać w ustawach regulujących podatki lokalne<sup>4</sup>, wyjątkowo także w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>5</sup>.

Akty prawotwórcze gminy podlegają kontroli z punktu widzenia ich legalności (zgodności z prawem). Nad zgodnością z prawem uchwał podatkowych czuwa regionalna izba obrachunkowa. Nie jest to jednak jedyny podmiot uprawniony do sprawowania kontroli nad aktami prawa miejscowego. Kontrola uchwał podatkowych dokonywana jest również przez sądy administracyjne, które rozpatrują skargi wniesione przez uprawnione podmioty. Jednym z rodzajów skarg

wnoszonych na akty prawa miejscowego jest skarga powszechna. Jest ona uregulowana w art. 101 u.s.g. Skarga powszechna pełni funkcje podobną do nadzoru, lecz nim nie jest, gdyż w tym zakresie kompetencje przysługują wyłącznie organom państwa. Niemniej jednak daje możliwość kontroli działań organów gminy pod względem zgodności z prawem. Służy więc ochronie interesów wszystkich podmiotów podległych władzom gminnym. Czy jest ona jednak wykorzystywana przez podatników? Jeżeli tak, to w jakich przypadkach?

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie instytucji skargi powszechnej na akty prawa miejscowego z zakresu prawa podatkowego oraz skargi na bezczynność prawotwórczą rady gminy. „Inspiracją” do jego napisania są badania przeprowadzone w ramach grantu nr NN110 183637 – „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce”, w trakcie których przeanalizowano orzeczenia sądów administracyjnych w latach 2008–2009 pod kątem stosowania tych instytucji. Badania w tym zakresie zostały zrealizowane również wśród pracowników lokalnych organów podatkowych przy wykorzystaniu metody ankietowej.

## 1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy skargi powszechnej

Zgodnie z art. 101 u.s.g. każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może – po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia – zaskarżyć uchwałą do sądu administracyjnego.

*Powołany przepis pozwala stwierdzić, że skargę powszechną może wnieść każdy podmiot. Uprawnienie to przysługuje zatem zarówno osobom fizycznym, jak i osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej.*

Jest ono jednak ograniczone, ponieważ podmiot ją wnoszący musi wykazać, że skutek podjęcia

\* Autor jest adiunktem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie oraz członkiem Zespołu Ekspertkiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego.

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

<sup>2</sup> L. Eteł, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 70–71.

<sup>3</sup> T.j.: Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm. – dalej u.s.g.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613); ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j.: Dz.U. z 2006 r., Nr 136, poz. 969); ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

stosownego aktu prawa miejscowego doszło do naruszenia jego interesu prawnego lub uprawnienia, przy czym owy interes prawny lub uprawnienie powinien dotyczyć „sprawy z zakresu administracji publicznej”.

Należy zauważyć, że zakres skargi powszechnej jest ograniczony w porównaniu do ogólnej zasady wyrażonej w art. 50 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>6</sup>, z której wynika, że uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności w sprawach dotyczących interesów innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym. Ponadto uprawnionym do wniesienia skargi jest również inny podmiot, któremu ustawy przyznają prawo wniesienia skargi. Wynikające z u.s.g. ograniczenie, polegające wykazywaniu przez skarżącego naruszenia interesu prawnego, powoduje zatem, że skarga z art. 101 nie ma w pełni charakteru *actio popularis*<sup>7</sup>. Sąd zobowiązany jest do zbadania legitymacji procesowej skarżącego poprzez ustalenie, czy będąca przedmiotem skargi uchwała narusza jego prawem chroniony interes lub uprawnienie<sup>8</sup>. Natomiast wnoszący taką skargę, w odróżnieniu od strony postępowania sądowoadministracyjnego, powinien wykazać owe naruszenie<sup>9</sup>.

Prawo pozytywne nie zawiera legalnej definicji „interes prawny” i „uprawnienie”. W orzecznictwie wskazuje się, że naruszenie interesu prawnego, o którym mowa w art. 101 u.s.g., to takie naruszenie subiektywnie pojmowanego przez skarżącego interesu, które obiektywnie polega na nieprzestrzeganiu przez organ (radę gminy) norm prawnych powszechnie obowiązujących<sup>10</sup>.

*„Interes prawny” powinien być rozumiany jako zbiektywizowana, a zarazem zindywidualizowana i skonkretyzowana potrzeba ochrony*

<sup>6</sup> Dz.U. z 2002 r., Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

<sup>7</sup> D. Dąbek, *Prawo miejscowe*, Warszawa 2007, s. 279.

<sup>8</sup> G. Jyż, Z. Pławecki, A. Szewc, *Komentarz do art. 101 ustawy o samorządzie gminnym*, 2010, System Informacji Prawnej LEX (LEX dla Samorządu Terytorialnego).

<sup>9</sup> Nawet ewentualna sprzeczność uchwały z prawem nie daje legitymacji do wniesienia skargi, jeżeli uchwała ta nie narusza prawem chronionego interesu prawnego lub uprawnienia skarżącego – D. Dąbek, *Prawo...*, op. cit., s. 279 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z 9 czerwca 1995 r. (sygn. akt IV SA 346/93), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1996, nr 3, poz. 125.

*prawnej wynikająca z powszechnie obowiązującego przepisu prawa*<sup>11</sup>.

Aby więc można mówić o interesie prawnym legitymującym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, musi przede wszystkim istnieć związek materialnoprawny pomiędzy określoną przepisami prawa powszechnie obowiązującego sferą indywidualnych praw i obowiązków konkretnego podmiotu a aktem stosowania prawa administracyjnego (uchwałą rady gminy). Wnoszący skargę może żądać wyeliminowania uchwały z obrotu prawnego, jeżeli w toku postępowania sądowego wykaże, że uchwała dotyczy bezpośrednio jego praw i obowiązków opartych na prawie powszechnie obowiązującym<sup>12</sup>. Interes prawny osoby wnoszącej skargę nie istnieje więc, jeżeli nie da się ustalić bezpośredniego wpływu rozstrzygnięcia na jej prawa i obowiązki oparte na konkretnej normie prawnej.

*Nie ma podstaw do wniesienia skargi powszechnej w sytuacji, gdy istnieje jedynie zagrożenie naruszenia interesu prawnego. Skutkiem podjęcia aktu prawa miejscowego musi być zatem tylko faktyczne zmniejszenie uprawnień lub kompetencji zagwarantowanych w prawie materialnym.*

Jeśli chodzi natomiast o pojęcie „uprawnienia”, to należy rozumieć je jako prawo do żądania od kogoś oznaczonego zachowania, o ile wynika ono z normy prawnej powszechnie obowiązującej<sup>13</sup>.

Tak więc naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia wnoszącego skargę na uchwałę organu gminy otwiera drogę do merytorycznego rozpoznania skargi. Naruszenia te powinny wynikać z normy prawnej o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym mającej przymiot źródła prawa powszechnie obowiązującego. Powodzenie zaś skargi z art. 101 u.s.g. przesądza wskazanie naruszenia przez organ gminy konkretnego przepisu prawa materialnego wpływającego negatywnie

<sup>11</sup> Zob. wyrok Sądu Najwyższego z 11 kwietnia 1991 r. (sygn. akt III ARN 13/91), niepublikowany.

<sup>12</sup> A. Kisielewicz, *Skarga na akt organu gminy w trybie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym w świetle orzecznictwa sądowego*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 10, s. 69.

<sup>13</sup> P. Mijał, *Skarga na bezczynność organu samorządu terytorialnego w wydaniu aktu prawa miejscowego*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 5, s. 19.

na sytuację prawną skarżącego. Interes ten powinien być bezpośredni i realny<sup>14</sup>.

*Podmiot skarżący ma więc obowiązek wykazać, że nakaz bądź zakaz określonego zachowania wynikający z aktu prawa miejscowego w sposób bezprawny narusza jego prawo. Istnieje zatem kolizja między postanowieniem aktu prawa miejscowego a uprawnieniem lub obowiązkiem podmiotu skarżącego i w ocenie skarżącego owo naruszenie jest nieuzasadnione<sup>15</sup>.*

Naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia powinno dotyczyć „sprawy z zakresu administracji publicznej”. Termin ten nie do końca jest jasny<sup>16</sup>. Nie wchodząc jednak w szczegóły, stwierdzić należy, że uchwały podatkowe dotyczą spraw z zakresu administracji publicznej. Regulują one bowiem problematykę dotyczącą obowiązków podatkowych, które mają charakter publicznoprawny. Tym samym nie powinno być żadnych wątpliwości co do dopuszczalności zaskarżenia tego rodzaju aktu prawa miejscowego w drodze skargi powszechnej.

Podkreślić trzeba, że uprawnienie do wniesienia skargi na podstawie art. 101 u.s.g. nie jest ograniczone tylko do osób tworzących wspólnotę terytorialną i mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie danej gminy, ale obejmuje każdego, kto uważa, że jego interes prawny lub uprawnienie zostało naruszone uchwałą rady gminy<sup>17</sup>. Reguła to doznaje jednak wyjątku, gdy skarga wnoszona jest w imieniu mieszkańców gminy przez osobę trzecią. Z literalnego brzmienia art. 101 ust. 2a u.s.g. jednoznacznie bowiem wynika, że skargę na uchwałę można wnieść do sądu w imieniu własnym lub reprezentując grupę mieszkańców gminy, którzy na to wyrażą pisemną zgodę. Tak więc, o ile skarga wnoszona jest w imieniu własnym, o tyle skarżący nie ma obowiązku posiadania „statusu” mieszkańca gminy. Natomiast, jeżeli składana jest ona w „interesie grupo-

wym”, to może dotyczyć tylko naruszonych interesów lub uprawnień mieszkańców gminy.

## 2. Wezwanie rady gminy do usunięcia naruszenia prawa

Skarga powszechna na uchwałę rady gminy jest dopuszczalna pod warunkiem wcześniejszego bezskutecznego wezwania organu do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia. Żądanie to nie ma sformalizowanej treści i może być złożone w dowolnej formie. Nie ma też w przepisach określonego terminu do jego wniesienia. Jednakże musi z niego jednoznacznie wynikać, jaki interes prawny lub uprawnienie narusza dana uchwała<sup>18</sup>.

*Wezwanie do usunięcia naruszenia będzie bezskuteczne wtedy, gdy wezwany organ gminy wyraźnie odmówi usunięcia naruszenia bądź nie zajmie żadnego stanowiska w tej kwestii w terminie przewidzianym dla załatwienia sprawy w postępowaniu administracyjnym (art. 101 ust. 3 u.s.g.).*

W orzecznictwie podkreśla się, że za skuteczne wezwanie do usunięcia naruszenia należy uznać wyłącznie takie, w którego następstwie organ gminy podejmie nową uchwałę lub zmieni dotychczasową, uwzględniając w całości żądania zawarte w wezwaniu. Skutku takiego nie wywołuje udzielenie przez organ gminy odpowiedzi informującej o zamiarze uwzględnienia żądania bądź podjęcie działań w tym kierunku<sup>19</sup>.

Terminy załatwienia spraw w postępowaniu administracyjnym określa art. 35 Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>20</sup>. Przepis ten stanowi, że organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki. Załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy. Jeżeli rada gminy odmówi uwzględnienia wezwania, podatnik powinien wnieść skargę za pośrednictwem tego organu do sądu administracyjnego w terminie 30 dni od dnia, w którym dowiedział się o stanowisku

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z 4 maja 2006 (sygn. akt II SA/Bk 764/06), orzeczenia.nsa.gov.pl.

<sup>15</sup> M. Wincenciak, *Skarga powszechna na akty i czynności organów samorządu gminnego, a także na przejawy ich bezczynności*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 1–2.

<sup>16</sup> W uchwale Trybunału Konstytucyjnego z 27 września 1994 r. (w 10/93 Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994/2m poz. 46) stwierdzono, że pod pojęciem uchwały podjętej przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 101 u.s.g., należy rozumieć wszystkie uchwały poza podjętymi w formach właściwych czynnościom z zakresu prawa cywilnego.

<sup>17</sup> G. Jyż, Z. Pławecki, A. Szewc, *Komentarz...*, op. cit.

<sup>18</sup> L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, op. cit., s. 259.

<sup>19</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z 10 września 2009 r. (sygn. akt II SA/Bk 66/09), LEX nr 570269.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) – dalej k.p.a.

organu. Natomiast jeżeli rada gminy w ogóle nie ustosunkowała się do wezwania skarżącego, termin 30-dniowy do wniesienia skargi liczy się od upływu dwumiesięcznego terminu przewidzianego w art. 35 § 3 k.p.a. Przepisy u.s.g. nie przewidują instytucji „powtórnego” wezwania do usunięcia naruszenia. Tak więc ponowne wystosowanie przez skarżącego wezwania do usunięcia naruszenia prawa nie może zostać uznane za skuteczne, a bieg terminu do wniesienia przedmiotowej skargi należy liczyć od dnia skierowania pierwszego wezwania do usunięcia naruszenia prawa. Ugruntowane stanowisko zajęte przez sądy administracyjne wskazuje, że nie można instytucji wezwania, o której mowa w art. 101 u.s.g., traktować jako niewywołującej żadnych skutków prawnych, która może być powtarzana wielokrotnie bez ograniczeń. Przyjęcie takiego poglądu pozbawiałoby takie działanie znaczenia prawnego, byłoby zaprzeczeniem jego istoty i powodowałoby destabilizację obrotu prawnego, zamiast poprawiać jego bezpieczeństwo<sup>21</sup>. W postanowieniu WSA w Olsztynie z 25 listopada 2009 r. skład orzekający podkreślił, że wezwanie do usunięcia naruszenia interesu prawnego (lub uprawnienia) z art. 101 ust. 1 u.s.g. jest czynnością prawną przysługującą danemu podmiotowi w stosunku do określonej uchwały jednokrotnie. Następne pisma w tej samej sprawie, pochodzące od tego samego podmiotu, nie są wezwaniami w rozumieniu powyższego przepisu i nie rodzą skutków prawnych. Skarga wniesiona w następstwie powtórnego wezwania do usunięcia naruszenia prawa, jako spóźniona, jest niedopuszczalna i z tego powodu podlega odrzuceniu<sup>22</sup>.

Zauważyć należy, że przepisy u.s.g. nie wskazują wymogów formalnych, którym powinno odpowiadać stanowisko wyrażone przez radę gminy. W jednym z orzeczeń stwierdzono, że może być ono ujawnione i zakomunikowane wzywającemu w każdy sposób, który dostatecznie ujawnia odmowę dokonania żądanego usunięcia naruszenia prawa<sup>23</sup>. Słusznie podkreśla się w nauce prawa, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego na uchwałę rady gminy bez wyczerpania trybu uprzedniego wezwania organu do usunięcia naruszenia skutkuje odrzuceniem skargi przez sąd<sup>24</sup>. Fakt odrzucenia skargi z powodu niedopełnienia warunku polegającego na wezwaniu organu do

usunięcia naruszenia nie stoi na przeszkodzie ponownemu zaskarżeniu tej uchwały przez tę samą osobę, jeśli w późniejszym czasie warunek ten został spełniony<sup>25</sup>.

Skarga powszechna jest niedopuszczalna, jeżeli w sprawie orzekł już sąd administracyjny i skargę oddalił (art. 101 ust. 2 u.s.g.). Przepis ten wywołuje liczne wątpliwości. Trudno jest jednoznacznie stwierdzić czy należy go interpretować podmiotowo, czy też przedmiotowo. W ujęciu podmiotowym można przyjąć, że dopuszczalne jest kwestionowanie jednej uchwały przez wielu skarżących pod warunkiem, że podstawy tych skarg będą różne<sup>26</sup>. Natomiast przyjęcie przedmiotowego rozumienia pojęcia „sprawa”, a więc jako sprawy danej uchwały, pozwala jedynie na jednorazowe zaskarżenie danej uchwały<sup>27</sup>. Wystarczające jest więc to, by sprawa była przedmiotem postępowania sądu, bez względu na to z czyjej skargi. Wydaje się, że właściwa jest koncepcja przedmiotowa, gdyż skarga powszechna dotyczy aktów generalnych, skierowanych do większej liczby podmiotów, trudno więc przyjąć by każdy z tych podmiotów mógł osobno wnosić skargę na uchwałę organu gminy<sup>28</sup>.

### 3. Rodzaje rozstrzygnięć w związku z wniesieniem skargi na uchwałę podatkową rady gminy

Zgodnie art. 101 ust. 4 u.s.g. w sprawach skargi powszechnej stosuje się odpowiednio art. 94. Przepis ten stanowi, że nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi

<sup>25</sup> Postanowienie NSA z 1 grudnia 1993 r. (sygn. akt I SA 892/93), ONSA 1994, nr 4, poz. 159.

<sup>26</sup> W postanowieniu Sądu Najwyższego z 26 czerwca 1992 r. (sygn. akt III ARN 30/92) podkreślono, że jeżeli w ust. 2 art. 101 ustawy o samorządzie terytorialnym (obecnie ustawy o samorządzie gminnym) stwierdzono, iż przepisu ust. 1 tegoż artykułu „nie stosuje” się wówczas, gdy w „sprawie” orzekł już uprzednio sąd administracyjny i skargę oddalił, rozumieć to należy w ten sposób, iż sąd orzekł już merytorycznie w sprawie konkretnych interesów lub uprawnień naruszonych przez uchwałę organów samorządu terytorialnego, nie zaś „w sprawie tej uchwały”. W uzasadnieniu tego postanowienia wyrażono pogląd, że zasada państwa prawnego zakłada, że sfera, w której obywatele mogą występować w obronie swych praw w wypadku ich naruszenia przez organy władzy na drogę postępowania przed niezawisłym sądem, powinna ulegać stałemu rozszerzaniu. W razie wątpliwości na temat kognicji sądowej w sprawach dotyczących możliwych naruszeń opartych na przepisach prawa lub prawnych interesów obywateli muszą być rozstrzygane zgodnie z zasadą *in dubio pro actione*, a więc w razie wątpliwości przyjmować należy zawsze zasadę poszerzenia, nie zaś zawężenia granic kompetencji sądu.

<sup>27</sup> D. Dąbek, *Prawo...*, op. cit., s. 280.

<sup>28</sup> Z. Niewiadomski, W. Grzelczak, *Ustawa o samorządzie terytorialnym z komentarzem*, Warszawa 1990, s. 92.

<sup>21</sup> Postanowienie WSA w Gliwicach z 26 kwietnia 2010 r. (sygn. akt IV SA/GI 235/10), „Wspólnota” 2010, nr 20, s. 27.

<sup>22</sup> Sygn. akt II SA/OI 963/09, LEX nr 531743.

<sup>23</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z 5 stycznia 2005 r. (sygn. akt III RN 54/00), OSNP 2001, nr 21 poz. 633.

<sup>24</sup> G. Jyż, Z. Pławcki, A. Szewc, *Komentarz...*, op. cit.

przedłożenia uchwały lub zarządzenia w terminie określonym w art. 90 ust. 1 albo są one aktem prawa miejscowego. Tak więc sąd administracyjny może stwierdzić nieważność uchwały podatkowej nawet po upływie roku od dnia jej podjęcia, gdyż jest ona aktem prawa miejscowego. W ust. 2 tego przepisu wskazuje się, że jeżeli nie stwierdzono nieważności uchwały z powodu upływu terminu określonego w ust. 1, a istnieją przesłanki stwierdzenia jej nieważności, sąd administracyjny orzeka o jej niezgodności z prawem. Uchwała traci moc prawną z dniem orzeczenia o jej niezgodności z prawem. Przesłanką stwierdzenia nieważności uchwały z prawem jest istotne naruszenie prawa. Jest ono konsekwencją naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia przez radę gminy. Podkreślić należy, że sąd może stwierdzić nieważność całej ustawy lub jej części (art. 147§1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Jeżeli natomiast sąd nie dopatry się naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia w uchwale podatkowej rady gminy – skargę oddala.

#### 4. Skarga na bezczynność prawotwórczą rady gminy

Stosownie do art. 101a u.s.g. przepisy dotyczące skargi na akty prawa miejscowego stosuje się odpowiednio, gdy organ gminy nie wykonuje czynności nakazanych prawem albo przez podejmowane czynności prawne lub faktyczne narusza prawa osób trzecich. Tak więc skarga może być stosowana zarówno w przypadku działań podejmowanych przez radę gminy godzących w prawa podmiotowe jednostek, jak i w wypadkach zaniechań w podejmowaniu określonych czynności.

*Skarga na bezczynność organu samorządu terytorialnego w wydaniu aktu prawa miejscowego będzie przysługiwała zatem w przypadku zaniechania ustanowienia aktu prawa miejscowego, jeżeli na organie ciążył wyraźny obowiązek w tym zakresie, przewidziany konkretnym przepisem prawa<sup>29</sup>.*

Przedmiotowa skarga nie będzie mogła być wniesiona w sytuacji, w której przepis prawa daje jedynie możliwość podjęcia stosownego aktu prawnego – pozostawia to uznaniu rady gminy, np. przepisy umożliwiające radzie gminy podjęcie uchwały w sprawie

zwolnień w podatku od nieruchomości, rolnym, leśnym i od środków transportowych.

Ustawodawca w zakresie zasad wnoszenia skargi na bezczynność odsyła do odpowiedniego stosowania art. 101 u.s.g.. Oznacza to, że uprawniony do wniesienia skargi jest każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone brakiem aktu prawa miejscowego obejmującego sprawę z zakresu administracji publicznej. Wniesienie skargi w tym trybie wymaga uprzedniego wezwania organu gminy do podjęcia żądanej uchwały. Niedokonanie tej czynności będzie skutkowało odrzuceniem skargi przez sąd administracyjny.

Trafnie podkreśla się w doktrynie, że pewne wątpliwości mogą powstać przy wykazywaniu naruszenia interesu prawnego lub uprawnień do wniesienia skargi na bezczynności. Brak uchwały podatkowej w większości przypadków oznacza, że nie powstaje zobowiązanie do płacenia podatków. Legitymację skargową w takich przypadkach może wykazać się regionalna izba obrachunkowa. Brak uchwały podatkowej oznacza, że nie zostały zrealizowane określone prawem obowiązki rady z zakresu nadzorowanego przez izbę. Izba jako organ nadzoru jest zobowiązana do czuwania nad zgodnością z prawem działalności rad w zakresie spraw finansowych. Brak przejawów tej działalności, zwłaszcza w kontekście realizowania obowiązków ustawowych, jest działaniem niezgodnym z prawem i organy nadzoru powinny w takiej sytuacji ingerować. Problemem jest jednak to, że jeżeli nawet sąd uwzględni skargę izby (sąd w takim w przypadku może nakazać organowi nadzoru wykonanie niezbędnych czynności na rzecz skarżącego, na koszt i ryzyko gminy), to nie będzie ona mogła być wykonana, gdyż takiej możliwości nie przewidują obowiązujące przepisy<sup>30</sup>.

#### 5. Wyniki badań

Badania realizowane w ramach grantu nr N N110 183637 – „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” objęły również kwestię zaskarżania uchwał podatkowych lub ich braku w trybie art. 101 i 101a u.s.g. Były one prowadzone „dwutorowo”. Po pierwsze, wśród pracowników lokalnych organów podatkowych. W tym przypadku wykorzystano metodę ankietową. Po drugie, analizie poddane zostało orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiotowym zakresie. Skorzystano przy tym z bazy orzecznictwa sądów administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>29</sup> P. Mijal, *Skarga na bezczynność...*, op. cit., s. 12.

<sup>30</sup> L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, op. cit., s. 261.

Z badań ankietowych dotyczących zaskarżenia uchwał podatkowych do wojewódzkiego sądu administracyjnego w trybie art. 101 u.s.g. wynika, że w 149 gminach tego typu skargi nie były składane, zaś 8 gmin w ogóle nie udzieliło odpowiedzi. Tylko w trzech przypadkach uchwały podatkowe były zaskarżane. Skargi dotyczyły stawek w podatku od nieruchomości oraz stawek opłaty targowej. Nie stwierdzono przypadków zaskarżenia bezczynności prawotwórczej (braku uchwały rady gminy) w oparciu o art. 101a u.s.g.

Natomiast analiza orzeczeń sądowych pod kątem stosowania instytucji skargi powszechnej pozwala stwierdzić, że stosowano ją w zakresie kwestionowania wprowadzenia z trakcie roku zmian w wysokości stawek opłaty targowej oraz zasad jej naliczania. Sąd nie dopatrył się jednak naruszenia interesu prawnego skarżącego, i skargę oddalił, nie odnosząc się do treści kwestionowanej uchwały<sup>31</sup>. W jednej ze skarg podatnik kwestionował także stawki w podatku od nieruchomości. Nie zwrócił się uprzednio do organu gminy o usunięcie naruszenia prawa, co skutkowało tym, że sąd nie uwzględnił skargi<sup>32</sup>.

Przedmiotem skargi powszechnej było również naruszenie przepisów dotyczących prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości. Rada gminy N. w 2002 r. podjęła uchwałę w sprawie zwolnień od podatku dla przedsiębiorców inwestujących w Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości. Zwolnienie od podatku miało obowiązywać do końca okresu funkcjonowania Strefy. Następnie zaś w 2007 r. uchylono przedmiotową uchwałę. W ocenie skarżącego doszło, wskutek podjęcia uchwały, do naruszenia interesów w toku, co jest sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawa. Rozpatrujący skargę sąd uznał, że skarga była zasadna, a tym samym stwierdził nieważność uchwały uchylającej uchwałę wprowadzającą zwolnienie od podatku<sup>33</sup>.

Z analizy bazy orzeczeń sądów administracyjnych wynika (podobnie zresztą jak z badań ankietowych), że nie jest w ogóle wykorzystywana instytucja przewidziana w art. 101a u.s.g., tj. skarga na bezczyn-

ność prawotwórczą rady gminy w zakresie uchwał podatkowych.

## Wnioski

Skarga powszechna oraz skarga na bezczynność organu gminy mają bez wątpienia w założeniu chronić obywateli i inne podmioty prawa (osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) przed działaniami bądź ich brakiem organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego (choć nie tylko), które godzą w ich prawa. Wniesienie przedmiotowych skarg do sądu administracyjnego na uchwały podatkowe lub ich niepodjęcie wymaga jednak spełnienia określonych warunków. Legitymację w tym zakresie posiada każdy podmiot, którego interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą (jej brakiem) podjętą przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej. Wniesienie skargi musi być poprzedzone wezwaniem o usunięcie naruszenia prawa skierowanym do rady gminy.

Badania przeprowadzone w ramach grantu – „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” pokazują, że instytucja skargi powszechnej na uchwały podatkowe rad gmin jest wykorzystywana. Stwierdzone naruszenia dotyczą przede wszystkim uchwał w zakresie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego świadczenia. Kwestionowane są także uchwały rad gmin w sprawach opłaty targowej. Analiza orzeczeń sądowych w zakresie owych skarg dowodzi również, że skarżący nie w każdym przypadku zachowują tryb wnoszenia skargi powszechnej (brak wezwania rady gminy do usunięcia naruszenia prawa), co skutkuje niemożliwością jej uwzględnienia przez sąd.

„Martwą” instytucją jest natomiast skarga na bezczynność rady gminy. Zapewne spowodowane jest to specyfiką uchwał podatkowych (wskutek ich podjęcia nakładane są obowiązki o charakterze publicznoprawnym) oraz brakiem jasnych przepisów umożliwiających wyegzekwowanie zadań nałożonych na rady gmin w zakresie stanowienia lokalnego prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony można pokusić się o stwierdzenie, że rady gmin wywiązują się z nałożonych na nie obowiązków w zakresie stanowienia uchwał podatkowych. Nie ma więc podstaw do kwestionowania ich bezczynności prawotwórczej.

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 18 grudnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1659/09).

<sup>32</sup> Postanowienie WSA w Łodzi z 9 listopada 2009 r. (sygn. akt I SA/Ld 406/09).

<sup>33</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 3 czerwca 2009 r. (sygn. akt III SA/Wr 596/08).

