



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA OPOLSKIEGO

Opole, dnia poniedziałek, 29 kwietnia 2024 r.

Poz. 1256

UCHWAŁA NR 10/19/2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OPOLU

z dnia 24 kwietnia 2024 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 609) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu **orzeka nieważność § 4 ust. 2 pkt 11, § 5 ust. 2 i ust. 4, § 8 ust. 1 uchwały nr LX/482/2024 Rady Gminy Rudniki z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Rudniki w ramach pomocy de minimis z powodu naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 roku poz. 70 z późn. zm.)**

UZASADNIENIE

Do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu w dniu 25 marca 2024 r. doręczono uchwałę nr LX/482/2024 Rady Gminy Rudniki z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Rudniki w ramach pomocy de minimis, w której treści organ stanowiący przywołując w podstawie prawnej art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wprowadził m.in. następujące postanowienia:

- (§ 4 ust. 2 pkt 11) *Do wniosku przedsiębiorca załącza: inne dokumenty, o które wystąpi organ podatkowy, mające na celu uwiarygodnienie prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości;*
- (§ 5 ust. 2) *Jeżeli przedsiębiorca nie załączy do wniosku dokumentów nie nabywa prawa do zwolnienia;*
- (§ 5 ust. 4) *Zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcy, który zalega wobec Gminy Rudniki z zapłatą zobowiązań;*
- (§ 8 ust. 1) *Przedsiębiorca korzystający ze zwolnienia zobowiązany jest do przedłożenia Wójtowi Gminy Rudniki w terminie wyznaczonym przez ten organ, w ramach nadzorowania i monitorowania udzielonej pomocy dodatkowych informacji i dokumentów niezbędnych do oceny prawidłowości jej udzielenia i wykorzystania.*

W posiedzeniu Kolegium nie brał udziału przedstawiciel gminy prawidłowo zawiadomionej.

W tym stanie Kolegium stwierdza, co następuje:

Mając na uwadze treść przepisu art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. W myśl art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Z przytoczonych regulacji prawnych w sposób jednoznaczny wynika, że władztwo podatkowe gminy nie jest nieograniczone, a jego zakres określają ustawy. W odniesieniu do zwolnień od podatku od nieruchomości granice kompetencji rady gminy ustala cyt. przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, iż zwolnienia przedmiotowe mogą być wprowadzane w drodze uchwały rady gminy.

W tym stanie wskazać należy, że zwolnienie podatkowe powinno wynikać bezpośrednio z wprowadzającego go aktu prawnego organu stanowiącego gminy, nie dając organowi podatkowemu (organ wykonawczy gminy) możliwości decydowania o jego przyznaniu w konkretnym, indywidualnym przypadku. Zatem nie do zaakceptowania z punktu widzenia legalności jest zapis § 4 ust. 2 pkt 11 uchwały rady gminy, który w świetle przyjętej w regulacji § 4 ust. 1 zasady iż podstawą do zwolnienia z podatku od nieruchomości jest wniosek przedsiębiorcy uzależnia w istocie realizację tego prawa od załączenia przez wnioskującego bliżej niedookreślonych „innych dokumentów”. Stwierdzić w tym miejscu należy, że realizując przyznane na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych kompetencje prawotwórcze, rolą organu stanowiącego gminy jest skonstruowanie zapisów uchwały w sposób, który nie pozostawia jakiegokolwiek stanu niepewności co do określenia sfery podstawy możliwego ustalenia zwolnienia. Ponadto sformułowanie dotyczące przedłożenia innych - bliżej niedookreślonych - dokumentów, stanowi pojęcie nieprecyzyjne, stwarzające możliwość luzu interpretacyjnego, co może w szczególności skutkować dowolnością w zakresie stosowania przepisów uchwały. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych uchwały rady gminy, a w szczególności takie, które są aktami prawa miejscowego powinny być klarowne i jednoznaczne, aby uniemożliwić stosowanie niedopuszczalnego luzu interpretacyjnego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt I OSK 948/09).

W konsekwencji powołanych ocen zakwestionować również należy prawne podstawy przedmiotu regulacji § 5 ust. 2 rozpatrywanej uchwały stanowiącej, iż „Jeżeli przedsiębiorca nie załączy do wniosku dokumentów nie nabywa prawa do zwolnienia”.

Analizując zapisy § 5 ust. 4 uchwały stanowiącej, że „Zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcy, który zalega wobec Gminy Rudniki z zapłatą zobowiązań” należy wskazać, że Rada Gminy Rudniki na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może wprowadzać wyłącznie zwolnienia przedmiotowe, tzn. odnoszące się do określonych cech nieruchomości stanowiących przedmiot opodatkowania. Niezgodne z powoływaną ustawą jest natomiast stosowanie zwolnień podmiotowych, które odnoszą się do cech podatnika zamiast do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem, co odnieść należy do przyjętej regulacji § 5 ust. 4 uchwały. Kolegium podkreśla, iż wprowadzenie zwolnień podatkowych odwołujących się do cech podmiotowych zastrzeżone jest do wyłącznej decyzji ustawodawcy i wykracza poza normatywne granice określenia tej sfery w postanowieniach aktu prawa miejscowego.

Dokonując oceny prawnej postanowień § 5 ust. 4 uchwały, Kolegium Izby wzięło pod uwagę dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zagadnienia zwolnień od podatku od nieruchomości. Zgodnie z tym orzecznictwem, zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych upoważnienie dotyczy wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do określonego rodzaju działalności, czy też charakteryzujących się pewnymi cechami lub właściwościami, jednakże określonego w taki sposób, by niemożliwa była identyfikacja czy przypisanie do konkretnego podatnika (por. m.in.: wyroki NSA: z dnia 3 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2833/12, z dnia 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14). Należy również zwrócić uwagę na wykładnię prawa dokonaną w treści wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 2020 r. sygn. akt II FSK 646/20, w którym Sąd zwrócił uwagę na trudności związane z prawidłowym konstruowaniem zwolnień o charakterze przedmiotowym. Sąd wskazał, iż utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Konsekwencją uznania, że regulacje § 5 ust. 4 uchwały wykraczają poza kompetencje prawotwórcze rady gminy jest również ich odniesienie do postanowień § 8 ust. 4 uchwały określającej sankcje „W przypadku utraty prawa do zwolnienia od podatku z powodu niedotrzymania przez podatnika warunków korzystania ze zwolnienia”. Dostrzec również co do zasady należy, że w sytuacji, gdy organ podatkowy stwierdzi, że ze zwolnienia skorzystał podatnik niemający do tego praw względnie który prawa te utracił, wówczas zastosowanie znajdują odpowiednie przepisy rangi ustawowej – Ordynacja podatkowa.

Kolegium Izby na tle dotychczas przywoływanej argumentacji ponownie odnotowuje, że przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych. Organ wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w delegacji ustawowej nie jest upoważniony do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 663/11). Normy kompetencyjne powinny być tłumaczone, tak jak wynika to z ich treści, tj. w sposób literalny i ścisły. Uchwalając akty prawa miejscowego w oparciu o normę ustawową, organ stanowiący musi ściśle uwzględniać wytyczne zawarte w upoważnieniu a odstępianie od tej zasady narusza związek formalny i materialny między aktem wykonawczym, a ustawą, co z reguły stanowi istotne naruszenie prawa (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 grudnia 2006 r., sygn. akt II SA/WR 585/06, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2012 r., sygn. akt II SA/GD 120/12).

Mając na uwadze powyższe, przekroczenie granic delegacji ustawowej art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy także postanowień § 8 ust. 1 uchwały, które stanowią o podstawie obowiązku przedsiębiorcy do „*przedłożenia Wójtowi Gminy Rudniki w terminie wyznaczonym przez ten organ, w ramach nadzorowania i monitorowania udzielonej pomocy dodatkowych informacji i dokumentów niezbędnych do oceny prawidłowości jej udzielenia i wykorzystania*”. Należy zauważyć, że kwestie nadzorowania i monitorowania udzielonej pomocy w istocie dotyczą kontroli podatkowej unormowanej ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) bądź związane są z postanowieniami ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 702) i nie powinny być przedmiotem uregulowań aktu prawa miejscowego.

W tym stanie rzeczy Rada Gminy Rudniki podjęła uchwałę z przekroczeniem kompetencji wynikających z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Regulacje § 4 ust. 2 pkt 11, § 5 ust. 2 i ust. 4, jak również § 8 ust. 1 uchwały nr LX/482/2024 z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Rudniki w ramach pomocy de minimis nie mają umocowania w podstawie prawnej podjętej uchwały, bowiem organowi stanowiącemu nie przyznano uprawnienia do modyfikowania norm rangi ustawowej uchwałą organu stanowiącego oraz przekraczania granic delegacji ustawowej.

Przekroczenie kompetencji do określenia i kreowania w akcie prawa miejscowego praw i obowiązków niewynikających z ustawowego upoważnienia w sposób istotny narusza art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i uzasadnia orzeczenie nieważności wskazanych przepisów uchwały.

W tym stanie faktycznym i prawnym należało orzec jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu przysługuje – na zasadzie art. 98 ustawy o samorządzie gminnym – skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodnicząca Kolegium

Aleksandra Bieniaszewska