



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 16.01.2025 r.

Poz. 205

Uchwała Nr 156/g288/P/24

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 19 grudnia 2024 r.

Działając na podstawie 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.), art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.), art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm), § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr VII.98.2024 Rady Gminy Ustka z dnia 21 listopada 2024 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości

orzeka nieważność badanej uchwały.

UZASADNIENIE

W dniu 22 listopada 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr VII.98.2024 Rady Gminy Ustka z dnia 21 listopada 2024 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, natomiast w dniu 19 grudnia 2024 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści badanej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Analizując treść badanej uchwały Kolegium tut. Izby stwierdziło, że w § 1 Rada Gminy zwolniła z podatku od nieruchomości *"powierzchnię użytkową do 100 m² włącznie, znajdującą się w budynkach mieszkalnych."* W dalszej kolejności w § 2 Rada Gminy postanowiła, że zwolnienie *"dotyczy łącznej powierzchni użytkowej wszystkich posiadanych przez podatnika nieruchomości mieszkalnych."*

W ocenie tut. Kolegium przyjęte w § 1 i § 2 uchwały zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczące powierzchni użytkowej nieruchomości mieszkalnych do 100 m² włącznie, narusza w sposób istotny art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący podstawę prawną do ustalania przez organ stanowiący zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości innych niż określone w art. 7 ust. 1 ww. ustawy oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Zdaniem tut. Kolegium przedstawiona w § 1 i w § 2 badanej uchwały koncepcja legislacyjna stoi w sprzeczności z istotą regulacji art. 7 ust 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wprowadzając powyższy zapis Rada Gminy zwalnia z podatku od nieruchomości *powierzchnię użytkową do 100 m² włącznie, znajdująca się w budynkach mieszkalnych*, natomiast powierzchnia użytkowa w budynkach mieszkalnych oraz powierzchnia użytkowa we wszystkich nieruchomościach mieszkalnych podatnika - przekraczająca łącznie 100 m², zostanie opodatkowana stawką podatku od nieruchomości dotyczącą budynków lub ich części mieszkalnych wykazaną w uchwale nr VII.97.2024 Rady Gminy Ustka z dnia 21 listopada 2024 r. w sprawie podatku od nieruchomości na 2025 rok.

W ocenie Kolegium tut. Izby Rada Gminy Ustka w badanej uchwale wprowadziła zatem ulgę w podatku, polegającą na pomniejszeniu podstawy opodatkowania, którą - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - dla budynków lub ich części jest powierzchnia użytkowa.

W doktrynie prawa podatkowego pojęcia „ulga” i „zwolnienie” nie są tożsame. W przypadku ulgi podatkowej mamy do czynienia z redukcją zobowiązania podatkowego, tj. zmniejszeniem należnego podatku w formie odliczenia od podstawy opodatkowania, częściowego zmniejszenia kwoty podatku lub obniżenia stawki podatkowej, natomiast zwolnienie przedmiotowe oznacza w istocie definitywne wyłączenie określonego przedmiotu opodatkowania z obowiązku podatkowego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się także, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienie przedmiotowe). Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym, tj. podmiotowo-przedmiotowym. Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku lub opłaty niż podmiot lub też przedmiot należności publicznoprawnej. Inaczej jest natomiast z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej bądź też kwoty podatku lub opłaty. *"Ulg podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, czyli: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nawet w ustawie regulującej dany podatek nie muszą one występować tylko w jednej formie, np. odliczenia od podstawy opodatkowania. Obok odliczenia konstrukcja podatku może zawierać obniżki stawki i kwoty podatku. Wszystkie te formy określane są mianem ulg w tym podatku."* (R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, LEX/el. 2021).

W ocenie Kolegium tut. Izby ustanowione w § 1 uchwały "zwolnienie z podatku od nieruchomości powierzchni użytkowej do 100 m² włącznie, znajdujących się w budynkach mieszkalnych", jak i doprecyzowanie w § 2, że zwolnienie to dotyczy łącznej powierzchni użytkowej wszystkich posiadanych przez podatnika nieruchomości mieszkalnych, stanowi *de facto* ulgę, do której ustalenia rada gminy nie została upoważniona na podstawie ww. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W wyroku z dnia 17 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 1753/09) Naczelny Sąd Administracyjny, wskazał między innymi, że do stanowienia ulg podatkowych nie uprawnia rady gminy ani ww. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani żaden inny przepis tej ustawy. Ponadto stanowienie ulg podatkowych może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, a nie uchwały organu jednostki samorządu terytorialnego [art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm)].

Podobne stanowisko zostało wyrażone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 25 lutego 2016 r. (sygn. akt I SA/Ol 824/15), w którym Sąd wskazując na

odmienności pomiędzy instytucjami ulgi i zwolnienia, wskazał, że: „Rozróżnienie tych dwóch pojęć prowadzi do stwierdzenia, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga. Nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wywodzić uprawnienia do uchwalania ulg podatkowych (Leonard Etel, op. cit, s. 247). Sąd podziela stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej, że nie do przyjęcia jest konstatacja, że skoro rada gminy uprawniona jest do wprowadzania zwolnień, to może też wprowadzić ulgi podatkowe, ponieważ jest to nic innego niż "częściowe zwolnienie". Takie twierdzenie jest nieuprawnione i może wynikać z niezrozumienia istoty stosunku prawnopodatkowego.”

Z uwagi na powyższe Kolegium tut. Izby uznało, że Rada Gminy Ustka przekroczyła swoje kompetencje do ustalenia zwolnień przedmiotowych z tytułu podatku od nieruchomości, czym w sposób istotny naruszyła art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach opłatach lokalnych, co skutkowało koniecznością orzeczenia nieważności badanej uchwały.

Uzupełniająco Kolegium Izby wskazuje, że nieprawidłowe jest także odniesienie się w ustanowionym "zwolnieniu" do powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest powierzchnia budynku, ale budynek lub jego część, o czym stanowi art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powyższe postanowienie uchwały nie wyłącza zatem z zakresu obowiązku podatkowego budynku lub jego części o określonych cechach, budynek jako taki pozostaje bowiem przedmiotem opodatkowania. Ma ono natomiast wpływ na wysokość podstawy opodatkowania (por. wyrok NSA z dnia 17 lutego 2011 r. sygn. akt II FSK 1753/09). Powyższe ustalenia potwierdzają stanowisko tut. Kolegium, że badaną uchwałą Rada Gminy ustanowiła ulgę podatkową, niedopuszczalną na gruncie obowiązujących przepisów prawa.

Kolegium tut. Izby dodatkowo wskazuje na treść art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Szczególnie istotne znaczenie w ramach przedmiotowej kwestii ma jednakże art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzający zasadę, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z kolei art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, zaś zgodnie z 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.*

Ponadto stosownie do przepisu § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, w aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym).

Analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że regulowanie podstawowych kwestii związanych z daninami publicznymi, w tym ich nakładanie, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek oraz określanie podmiotów od nich zwolnionych, należy do wyłącznej kompetencji ustawodawcy. Organy stanowiące gminy mogą natomiast, w zakresie określonym w ustawie, ustalać konkretną wysokość podatków i opłat lokalnych oraz zwolnienia o charakterze przedmiotowym.

Należy także podkreślić, że zgodnie z utrwalonym już w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego poglądem, do działalności organów w sferze zobowiązań publiczno - prawnych

nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”, lecz „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”.

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, w tym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt II FSK 3302/15), zgodnie z którym: *Stanowienie prawa miejscowego bez upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem granic tego upoważnienia jest istotnym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Należy przy tym podkreślić, że w przywołanym przepisie ustawodawca nie posługuje się kryterium "rażącego" naruszenia prawa lecz "istotnego" naruszenia prawa. W orzecznictwie sądów administracyjnych, zarówno sprzed reformy jak i w tym najnowszym, do takich "istotnych" naruszeń prawa, skutkujących nieważnością uchwały, zalicza się między innymi naruszenie przepisów wyznaczających upoważnienie do podejmowania uchwał (zob. np.: wyrok NSA z dnia 10 lipca 1992 r. SA/Wr 660/92, a także wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 r., II FSK 2419/15).*

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku