



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 16.01.2025 r.

Poz. 206

Uchwała Nr 155/g236/P/24

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 19 grudnia 2024 r.

Działając na podstawie art. 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. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 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. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) oraz § 44 ust. 1 i § 45 ust. 1 w związku 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/39/24 Rady Gminy Kwidzyn z dnia 27 listopada 2024 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości

orzeka nieważność badanej uchwały.

UZASADNIENIE

W dniu 2 grudnia 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr VII/39/24 Rady Gminy Kwidzyn z dnia 27 listopada 2024 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, zaś w dniu 19 grudnia 2024 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

W § 1 uchwały Rada Gminy ustaliła zwolnienie z podatku od nieruchomości dla „*gruntów i budynków lub ich części, budowli lub ich części, nie objętych zwolnieniami ustawowymi, będącymi własnością lub współwłasnością Gminy Kwidzyn oddanymi w użyczenie/najem z wyłączeniem:*

1. gruntów, budynków lub ich części, budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;

2. gruntów, budynków lub ich części, budowli lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez te podmioty udzielające tych świadczeń.”

W ramach oceny prawidłowości ustalonego przez Radę Gminy zwolnienia przywołać w pierwszej kolejności należy treść art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach, który jest przepisem upoważniającym radę gminy do wprowadzania zwolnień od podatku od nieruchomości, zgodnie

z którym: *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.*

Jak wskazuje się w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego, zwolnienie przedmiotowe to takie, które odnosi się wyłącznie do przedmiotu opodatkowania, to znaczy opisuje ten przedmiot, wymienia jego cechy charakterystyczne i ewentualnie wskazuje na sposób jego wykorzystywania, w żaden sposób nie nawiązując jednak do konkretnego zindywidualizowanego podmiotu, który w myśl art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Uwzględniając natomiast, że każda norma prawna ma swego adresata i jest do niego kierowana, co może wywołać pewne trudności w redakcji przepisów ustanawiających zwolnienia o charakterze wyłącznie przedmiotowym, wskazać należy, że skonkretyzowanie tego podmiotu może nastąpić dopiero w procesie zastosowania normy prawnej ustanawiającej zwolnienie podatkowe do zaistniałego stanu faktycznego. Wyłączona jest natomiast sytuacja, w której podmiot zostałby indywidualnie oznaczony w samej normie prawnej. (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 września 2013 r. sygn. akt I SA/Ol 508/13).

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym wskazuje się także na mieszany (tj. podmiotowo – przedmiotowy) charakter zwolnienia podatkowego, stanowiącego przywilej podatkowy, który decydujące znaczenie przypisuje wyróżnikowi podmiotowemu, a element przedmiotowy nie nadaje zwolnieniu cech przedmiotowych, lecz wiąże jedynie określoną grupę osób (podmioty zwolnienia) z przedmiotem, który wynika z samej istoty podatku od nieruchomości. Nie ma zatem znaczenia wysunięcie w redakcyjnym sformułowaniu przepisu prawa na pierwszy plan elementów o charakterze przedmiotowym, skoro fakt zwolnienia od podatku został powiązany z cechami indywidualnymi podatnika. Wówczas decydujące jest kryterium podmiotowe (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 września 2014 r. I SA/Ol 615/14).

Biorąc pod uwagę powyższe organ nadzoru wskazuje, że przewidziane w badanej uchwałie w § 1 zwolnienie od podatku od nieruchomości posiada cechy zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, bowiem nie odnosi się wyłącznie do przedmiotu opodatkowania. Wskazuje natomiast wprost na zwalnianego podatnika, tj. gminę Kwidzyn, określając jednoznacznie, że wszystkie nieruchomości gminy Kwidzyn oddane w użyczenie/najem, nie będą podlegać opodatkowaniu, za wyjątkiem jedynie wskazanych konkretnie kategorii. W powyższym przypadku o zwolnieniu nie będą decydować jedynie cechy zwalnianych z podatku gruntów, budynków i budowli, ale fakt, że stanowią one własność gminy.

Zwolnienie to nie posiada zatem cech wyłącznie przedmiotowych, lecz wiąże określoną kategorię podmiotów z przedmiotem opodatkowania. O zwolnieniu decyduje zatem wyróżnik podmiotowy, determinujący zakres zwolnienia.

Podkreślić raz jeszcze należy, że zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 ustawy może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności. Przy czym, co jest istotne, przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. Jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. W konsekwencji, nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. 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 (zob. wyroki NSA: z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 i z 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16).

Uzupełniająco Kolegium tut. Izby wskazuje na treść art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm), 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 RP 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 RP, stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, zaś wedle 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 z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283), 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 (całkowicie lub częściowo), 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”.

Z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zakazującego wprowadzania przez organy stanowiące gmin zwolnień innych niż przedmiotowe, Kolegium Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności badanej uchwały.

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądowno-administracyjnym, 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).*

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku stwierdziło również, że w § 4 badanej uchwały Rada Gminy postanowiła, że: *"Uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym*

Województwa Pomorskiego i wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z mocą obowiązującą od 01 stycznia 2025 r."

Odnosząc się do powyższego, w pierwszej kolejności wskazać należy, że warunkiem wejścia w życie aktu prawa miejscowego, podobnie jak wszystkich aktów prawa powszechnie obowiązującego, jest jego ogłoszenie, co wynika wprost z art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Jeżeli zatem uchwała zawiera przepisy powszechnie obowiązujące, to powinna być, zgodnie z art. 42 ustawy o samorządzie gminnym, ogłoszona na zasadach i w trybie określonym w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów.

W ocenie Kolegium tut. Izby cytowany zapis § 4 badanej uchwały w sposób istotny narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Z treści powyższego przepisu wynika, że akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące (a takimi są m.in. akty prawa miejscowego stanowione przez radę gminy), ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

Analizując treść badanej uchwały stwierdzić należy, że § 4 tego aktu zawiera dwie normy, nawzajem się wykluczające: jedną, która oznacza wejście w życie uchwały *"po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia"* i drugą, która określa ten termin na dzień 1 stycznia 2025 r. Zdaniem Kolegium tut. Izby wejście w życie może być rozumiane jedynie jako nadanie mocy obowiązującej określonemu aktowi normatywnemu, zaś przy dwu wykluczających się normach prawnych, należy dać prymat normie, która zgodna jest z ustrojową aksjologią (zasadami państwa prawnego).

Podobne stanowisko wyrażone zostało przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 24 października 1995 r. sygn. akt K 14/95 (publikacja: OTK 1995, nr 2, poz. 12) oraz przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 maja 1996 r. (sygn. akt I PZP 12/96), w której Sąd stwierdził, że: *Wejście w życie i uzyskanie mocy przez ustawę są bowiem zdarzeniami tożsamymi, polegającymi na rozpoczęciu od ich spełnienia się, prawnego kwalifikowania stosunków społecznych przez przepisy, które "weszyły w życie" lub "uzyskały moc". Ustawa nie może bowiem wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie - uzyskanie mocy obowiązującej oznacza wejście ustawy w życie. Pogląd taki został między innymi wypowiedziany w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 1995 r., K. 14/95 (Orzecznictwo TK 1995 nr 2, poz. 12) i należy go w pełni podzielić.*

Na kategorię charakteru przepisu art. 4 ust. 1 przywołanej ustawy, stanowiącego powszechnie obowiązującą normę, zwraca też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r. wydanym w sprawie prowadzonej pod sygn. akt II GSK 632/10. W ww. stwierdzono, że przepis ten ma zastosowanie zarówno w przypadku, gdy dany akt nie zawiera postanowień dotyczących wejścia w życie aktu normatywnego, jak też wówczas, gdy wskazuje on termin wejścia w życie w sposób nieprawidłowy. W uzasadnieniu ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny przypomniał, że obowiązek wprowadzenia *vacatio legis* do aktów normatywnych wynika z zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych czy ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzą się z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

Zdaniem Kolegium tut. Izby § 4 badanej uchwały narusza również postanowienia § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie *"Zasad techniki prawodawczej"* z uwagi wskazaną wyżej okoliczność występowania dwóch wykluczających się norm prawnych. Zgodnie z treścią § 44 ust. 1 załącznika do ww. rozporządzenia - uchwały wchodzi w życie w całości w jednym terminie, a jego § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Z kolei zgodnie z § 44 ust. 2 załącznika do tego rozporządzenia: *Odstępstwo od zasady, o której mowa w ust. 1, może nastąpić wyjątkowo*

w przypadku, gdy zróżnicowanie terminów wejścia w życie poszczególnych przepisów ustawy jest niezbędne do zrealizowania celu ustawy oraz nie narusza jej spójności. Podkreślić w tym miejscu należy, że ewentualne różnicowanie terminów wejścia w życie może dotyczyć jedynie konkretnych przepisów aktu (a nie całego aktu), pod warunkiem, że jest to niezbędne do zrealizowania celu tego aktu i nie narusza jego spójności. Powyższe przesłanki nie zostały spełnione w przypadku badanej uchwały.

Przepisy § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1, zgodnie z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", mają zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego (uchwał jednostek samorządu terytorialnego).

Z uwagi na to, że niedopuszczalne jest określenie dwóch terminów wejścia w życie aktu prawa miejscowego, Kolegium tut. Izby - wobec istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, a także § 44 ust. 1 i 2 oraz § 45 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" - postanowiło orzec nieważność normy o wejściu w życie uchwały.

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, zgodnie z którym: *za "istotne" naruszenie prawa uznaje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Do nich zalicza się między innymi naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego, a także przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał (por. M. Stahl, Z. Kmiecik, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny, Samorząd Terytorialny 2001, z. 1-2, s. 101-102). W judykaturze za istotne naruszenie prawa, będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu, uznaje się takiego rodzaju naruszenia prawa jak: podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, brak podstawy do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwe zastosowanie przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały, naruszenie procedury podjęcia uchwały (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lutego 1998 r., sygn. akt II SA/Wr 1459/97, z dnia 8 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Gd 327/95) [wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 listopada 2019 r. sygn. akt III SA/Gd 587/19].*

W ocenie Kolegium tut. Izby w odniesieniu do stwierdzonych uchybień badanej uchwały, wystąpiły przesłanki do orzeczenia jej nieważności.

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