



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

Olsztyn, dnia poniedziałek, 19 września 2022 r.

Poz. 3954

UCHWAŁA NR 0102-283/22

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 7 września 2022 r.

w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr LII/561/22 Rady Miejskiej w Iławie z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1668) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1998 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r., poz. 559 ze zm.)

uchwała, co następuje:

stwierdza się nieważność § 2 ust. 3 oraz § 10 uchwały Nr LII/561/22 Rady Miejskiej w Iławie z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy.

UZASADNIENIE

W dniu 29 sierpnia 2022 r. Rada Miejska w Iławie podjęła uchwałę Nr LII/561/22 w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy.

W dniu 30 sierpnia 2022 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem.

Pismem z dnia 1 września 2022 r. zawiadomiono Miasto Iława, iż uchwała będzie rozpatrywana na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (dalej: Kolegium Izby) w dniu 7 września 2022 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Miasta Iława uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, orzekanie o nieważności uchwał i zarządzeń, w sprawach wymienionych w art. 11 ust. 1 wyżej wymienionej ustawy, zastrzeżono dla kolegium regionalnej izby obrachunkowej. Przepis art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych stanowi, że właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały

i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa. Kolegium Izby, badając przedmiotową uchwałę stwierdziło, co następuje:

- w § 2 ust. 3 badanej uchwały Rada Miejska w Iławie postanowiła, że : „Zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcom, posiadającym zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec budżetu Miasta Iławy”, ponadto w § 10 ww. uchwały postanowiła, że „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia, z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia 30 czerwca 2024 r.”

Wyżej wymieniona uchwała Rady Miejska w Iławie przewiduje udzielenie pomocy publicznej. Zgodnie z treścią art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022r., poz.1452 ze zm.), jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Tymi przepisami jest m.in. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz.U. z 2022 r., poz.1387). Rozporządzenie to określa m.in. warunki zwolnień między innymi z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc publiczną, wprowadzonych w drodze uchwał rad gmin na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wskazać należy, iż ustawodawca w rozporządzeniu tym nie wprowadził warunku nabycia zwolnienia przez przedsiębiorcę w postaci braku zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych. Warunku takiego nie przewiduje również rozporządzenie Komisji UE nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE.L 187 z 26.6.2014).

Zgodnie z przepisem 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 (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.). Uprawnienie określone w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do ustanawiania zwolnień przez gminę dotyczy wyłącznie zwolnień przedmiotowych, tj. takich, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania. Nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo - przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej. W ukształtowanym orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi jakichkolwiek wątpliwości, iż zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności (por. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 grudnia 2019 r. sygn. II FSK 124/18, LEX nr 2768378 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. II FSK 3 773/13, Lex nr 2036662). Przy czym, co 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 (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 października 2016 r., sygn. 11FSK1307/16, LEX nr 2168265, II FSK 646/20, CBOSA, I SA/Bk 761/20, CBOSA, I SA/OI 233/18, CBOSA).

Zdaniem Kolegium Izby brak jest podstaw prawnych do regulowania w drodze uchwały organu stanowiącego gminy kwestii uzależnienia zwolnienia podatnika z obowiązku uiszczenia podatku od nieruchomości od zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec budżetu Miasta Iławy. Na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Rada Miejska w Iławie jest uprawniona do wprowadzenia jedynie zwolnień przedmiotowych. Norma kompetencyjna określona we wskazanym przepisie nie podlega wykładni rozszerzającej. Powinna być interpretowana w sposób ścisły, literalny, organ stanowiący zobowiązany jest do zachowania szczególnej staranności, aby nie wkroczyć w dziedzinę zastrzeżoną dla wyłącznej regulacji ustawowej, zgodnie z brzmieniem art. 217 Konstytucji RP.

Z ugruntowanego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, iż co prawda zasadą jest, że rady gmin są uprawnione do określenia w uchwale nie tylko samego zwolnienia z podatku od nieruchomości, lecz również dodatkowych elementów, jednakże wyłącznie w sytuacji, gdy nie narusza to innych aktów prawnych. W konsekwencji, w uprawnieniu do wprowadzania zwolnień podatkowych mieści się prawo do określenia, na jakich zasadach i w jakim okresie są one stosowane, byleby te postanowienia nie pozostawały

w sprzeczności z innymi powszechnie obowiązującymi przepisami prawa (zob. wyrok NSA z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1289/17). Podkreślić należy, że zwolnienia podatkowe dla przedsiębiorców o charakterze przedmiotowym, które są wprowadzane przez gminę na mocy art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowią pomoc publiczną i muszą uwzględniać przepisy prawa powszechnie obowiązującego regulujące zasady udzielania pomocy publicznej (zob. wyrok WSA w Olsztynie, sygn. akt I SA/Ol 315/17, Wyrok WSA w Gliwicach, sygn. akt I SA/Gl 959/14, Wyrok WSA w Białymstoku sygn. akt I SA/Bk 511/20 - CBOSA).

W treści art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca wprost w sposób jednoznaczny określił, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Dokonując wszechstronnej analizy prawnej wyżej przywołanych przepisów należy stwierdzić, iż ustawodawca w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości nie wprowadził warunku nabycia prawa do zwolnienia przez przedsiębiorcę w postaci braku posiadania zaległości podatkowych wobec gminy. Warunku takiego nie przewiduje również rozporządzenie Komisji UE nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE.L 187 z 26.6.2014).

W świetle powyższego, dokonując analizy § 2 ust. 3 uchwały nr LII/561/22 Rady Miejskiej w Iławie z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy, należy stwierdzić, iż wskazane przepisy uchwały są sprzeczne z unormowaniami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz.U. z 2015 r. poz. 174), które urzeczywistniają przywołane uregulowania prawa unijnego. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie posiada kompetencji do uzależniania przyznania zwolnienia z podatku od nieruchomości od uregulowania zobowiązań finansowych podatników wobec gminy. Działanie takie pozostaje w sprzeczności z wyżej usytuowanymi przepisami prawa powszechnie obowiązującymi.

Ustawodawca nie przyznał organom gminy kompetencji do stanowienia wszelkich norm prawnych, lecz jedynie kompetencję do precyzowania rozwiązań zawartych w ustawach. Tym samym organy gminy nie mogą zmieniać lub uchylać przepisów zawartych w źródłach prawa powszechnie obowiązującego, o jakich mowa w art. 87 ust. 1 Konstytucji RP. Wyjście poza katalog spraw określonych w przepisie kompetencyjnym oznacza wydanie aktu normatywnego z przekroczeniem granic ustawowego upoważnienia i powoduje, że taki akt dotknięty jest w tej części wadą nieważności.

Odnośnie zapisu § 10 badanej uchwały, to zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1461) ogłaszanie aktu normatywnego w dzienniku urzędowym jest obowiązkowe. Stosownie do art. 4 ust. 1 i 2 tej ustawy akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem art. 4 ust. 3 wyżej wymienionej ustawy, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

W ocenie Kolegium Izby, zapisy § 10 badanej uchwały zostały zredagowane w sposób wadliwy, ponieważ zawierają dwa, wzajemnie wykluczające się terminy od jakich uchwała Nr LII/561/22 Rady Miejskiej w Iławie z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy i jej postanowienia zaczną obowiązywać. Pierwszy termin wskazuje, że uchwała i postanowienia w niej zawarte znajdą zastosowanie do zdarzeń powstałych po upływie 14 dni od daty jej ogłoszenia, podczas gdy drugi termin powoduje, iż postanowienia badanej uchwały będą wywoływać skutki prawne od dnia 1 stycznia 2023 r. Wprawdzie z § 51 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r.

w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283) wynika, iż możliwe jest wprowadzenie w podejmowanym akcie prawnym zapisu, że akt ten uzyskuje moc w innym dniu niż wchodzi w życie, to jednak takie redagowanie przepisów zostało krytycznie ocenione, zarówno przez Trybunał Konstytucyjny jak i Sąd Najwyższy. W wyroku z dnia 30 marca 1999 r. (sygn. akt: K 5/98) Trybunał Konstytucyjny wyraźnie wskazał, że akt prawny nie może wejść w życie i nie posiadać mocy obowiązującej oraz nie może posiadać mocy obowiązującej przed wejściem w życie. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 maja 1996 r. (sygn. akt: I PZP 12/96, OSNAP 1997, nr 1, poz. 8) stwierdził, że: „ (...) wejście w życie i uzyskanie mocy przez ustawę są (...) zdarzeniami tożsamymi, polegającymi na rozpoczęciu od ich spełnienia się, prawnego kwalifikowania stosunków społecznych przez przepisy, które „weszły w życie” lub „uzyskały moc”. Ustawa nie może wejść w życie bez uzyskania przez nią mocy obowiązującej i odwrotnie - uzyskanie mocy obowiązującej oznacza jej wejście „w życie”. Zasady dotyczące ustaw znajdują również zastosowanie do innych aktów normatywnych, w tym także do uchwał i zarządzeń jednostek samorządu terytorialnego.

Mając na uwadze przedstawiony powyżej stan faktyczny oraz prawny sprawy, Kolegium Izby stwierdziło nieważność § 2 ust. 3 oraz § 10 uchwały Nr LII/561/22 Rady Miejskiej w Iławie z dnia 29 sierpnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta Iławy, w związku z tym, iż zawiera ona wzajemnie wykluczające się terminy od jakich przedmiotowa uchwała zacznie obowiązywać.

Analiza przepisów art. 171 Konstytucji RP, art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, art. 90 ust. 2, art. 91 ust. 1 i ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym, prowadzi do wniosku, że istnieją dwa rodzaje wad uchwał w postaci "nieistotnego naruszenia prawa" oraz "sprzeczności z prawem", która obejmuje, naruszenia prawa o charakterze istotnym. Przy czym, za nieistotne naruszenia prawa uznaje się naruszenia drobne, niedotyczące istoty zagadnienia, a zatem będą to takie naruszenie prawa, jak błąd lub nieścisłość prawna niemająca wpływu na materialną treść uchwały. Natomiast do kategorii istotnych naruszeń należy zaliczyć naruszenia znaczące, wpływające na treść uchwały, dotyczące meritum sprawy, jak np. naruszenie przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, przepisów podstawy prawnej podejmowanych uchwał, przepisów ustrojowych, przepisów prawa materialnego - przez wadliwą ich wykładnię - oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał.

Zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych za „istotne” naruszenie prawa uznaje się uchybienia prowadzące do skutków, które nie mogą być akceptowane w demokratycznym państwie prawnym. Zalicza się do nich między innymi naruszenie przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, prawa ustrojowego oraz prawa materialnego, a także procedury podejmowania uchwał (np. Wyrok NSA z dnia 06.05.2016 r. r. sygn. II FSK 3219/15).

Wobec powyższego Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium RIO w Olsztynie przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni od daty jej otrzymania, za pośrednictwem tutejszej Izby.

Prezes
Bogdan Gaber