



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

---

Olsztyn, dnia wtorek, 3 października 2023 r.

Poz. 4859

**UCHWAŁA NR 0102-329/23**

**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE**

z dnia 20 września 2023 r.

w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr LXV/505/23 Rady Miejskiej w Orzyszu z dnia 30 sierpnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej podczas cyklicznego wydarzenia pod nazwą "Sąsiedzkie Wyprzedaże" organizowanej na terenie targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 11 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 07 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r., poz. 1325) oraz art. 91 ust. 1 i 3 z dnia 08 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r., poz. 40 ze zm.)

uchwała, co następuje:

stwierdza się nieważność uchwały Nr LXV/505/23 Rady Miejskiej w Orzyszu z dnia 30 sierpnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej podczas cyklicznego wydarzenia pod nazwą "Sąsiedzkie Wyprzedaże" organizowanej na terenie targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu.

### Uzasadnienie

Rada Miejska w Orzyszu w dniu 30 sierpnia 2023 r. podjęła uchwałę Nr LXV/505/23 w sprawie zwolnienia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej podczas cyklicznego wydarzenia pod nazwą "Sąsiedzkie Wyprzedaże" organizowanej na terenie targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu.

W dniu 08 września 2023 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem.

Pismem z dnia 15 września 2023 r. zawiadomiono Gminę Orzysz, iż przedmiotowa uchwała rozpatrywana będzie na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (zwane dalej: Kolegium Izby) w dniu 20 września 2023 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 Gminy Orzysz nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

W myśl 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 tej 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 uchwałę Nr LXV/505/23 Rady Miejskiej w Orzyszu z dnia 30 sierpnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej podczas cyklicznego

wydarzenia pod nazwą "Sąsiedzkie Wyprzedaże" organizowanej na terenie targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu stwierdziło, iż:

Rada Miejska w Orzyszu jako podstawę prawną podjęcia powyższej uchwały wskazała art. 19 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70.).

W § 1 badanej uchwały postanowiono, że „Zwalnia się z opłaty targowej sprzedaż dokonywaną w każdą ostatnią niedzielę miesiąca w godzinach od 8:00 do 13:00 w okresie od 1. maja do 31. października na obszarze targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu podczas cyklicznego wydarzenia pod nazwą „Sąsiedzkie wyprzedaże” organizowanej przez Gminę Orzysz”.

W ramach oceny prawidłowości ustalonego przez Radę Miejską w Orzyszu zwolnienia w § 1 badanej uchwały, Kolegium Izby dokonało analizy jego treści przy uwzględnieniu zakresu upoważnienia organu stanowiącego wynikającego z art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który uprawnia radę gminy do wprowadzania innych niż wymienione w ustawie zwolnień przedmiotowych od opłat lokalnych.

Jak wynika ze stanowiska judykatury 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. Uwzględniając natomiast, że każda norma prawna ma swego adresata i jest do niego kierowana, co może nastręczać pewne trudności w redakcji przepisów ustanawiających zwolnienia o charakterze wyłącznie przedmiotowym, wskazać należy, że skonkretyzowanie tego podmiotu może nastąpić dopiero w procesie subsumcji prawa, tj. 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 sądowoadministracyjnym 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 czy opłaty. Nie ma zatem znaczenia wysunięcie w redakcyjnym sformułowaniu przepisu prawa na pierwszy plan elementów o charakterze przedmiotowym, skoro fakt zwolnienia został powiązany z cechami indywidualnymi podatnika. Wówczas decydujące jest kryterium podmiotowe (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 września 2014 r. ).

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Izby wskazuje, że przewidziane w badanej uchwale w § 1 zwolnienie z opłaty targowej posiada cechy zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, bowiem nie odnosi się wyłącznie do przedmiotu opodatkowania. Wskazuje natomiast, że ze zwolnienia korzystać będą osoby dokonujące sprzedaży "w każdą ostatnią niedzielę miesiąca w godzinach od 8:00 do 13:00 w okresie od 1. maja do 31. października na obszarze targowiska gminnego przy ul. Mazurskiej w Orzyszu podczas cyklicznego wydarzenia pod nazwą „Sąsiedzkie wyprzedaże” organizowanej przez Gminę Orzysz". Sprzedaż dokonywana zatem podczas imprez organizowanych przez inne niż miasto Orzysz podmioty, będzie opodatkowana opłatą targową na zasadach ogólnych.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, w tym w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 września 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 1058/19), w którym Sąd uznał, że: "użyte w art. 19 pkt 3 u.p.o.l. sformułowanie "inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe" przesądza o tym, że zwolnienie może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu opodatkowania. Zatem upoważnienie to może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu objętego opłatą, a więc sprzedaży, bez możliwości identyfikacji konkretnego podatnika. Ustalone w zaskarżonej uchwale zwolnienie z opłaty targowej, sprzedaży dokonywanej podczas imprez, festynów, kiermaszów organizowanych lub współorganizowanych przez Gminę ma charakter podmiotowo - przedmiotowy, gdyż ustalając zwolnienie z opłaty targowej wyróżniono organizatora /współorganizatora imprezy, festynu i kiermaszu, jakim jest Gmina, podczas gdy przy sprzedaży dokonywanej w podobnych okolicznościach, organizowanej przez inne podmioty, dokonujący sprzedaży byłoby zobligowani do uiszczenia opłaty targowej.

Mając na uwadze powyższe Sąd stanął na stanowisku, że nie można podzielić argumentacji Skarżącej o przedmiotowym charakterze zwolnienia od opłaty targowej. Ustanowione wadliwie zwolnienie posiada cechy zwolnienia przedmiotowo - podmiotowego, co jest zdeterminowane występowaniem wyraźnego czynnika

podmiotowego, czyli organizatora/współorganizatora imprezy, festynu, kiermaszu tj. Gminy. Sąd aprobuje zaprezentowane stanowisko, że określone zwolnienie może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, przy czym, 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 nieoznaczonego indywidualnego podatnika."

Uzupełniając Kolegium tut. Izby wskazuje na treść art. 94 Konstytucji RP, 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 Załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jedn.: 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 uwagi na wskazane powyżej okoliczności, z powodu istotnego naruszenia art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 7 ust. 3 i 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej Kolegium Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności § 4 ust. 4 badanej uchwały.

Kolegium Izby zauważa również, że zgodnie z art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Natomiast wedle art. 20c ustawy, w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis.

Z powyższych względów udzielenie zwolnienia na podstawie badanej uchwały może stanowić pomoc de minimis, o której mowa w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, zaś jej udzielenie powinno uwzględniać warunki dopuszczalności tej pomocy określone w przepisach prawa Unii Europejskiej, a w szczególności w przepisach rozporządzenia Komisji (WE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz.U.UE.L nr 352).

W odniesieniu do badanej uchwały należało zatem spełnić wymogi proceduralne określone w art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, zgodnie z którym projekt uchwały przewidującej udzielenie pomocy de minimis powinien zostać przedłożony Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Prezes Urzędu w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy, które organy jednostek samorządu terytorialnego powinny uwzględniać podejmując uchwałę dotyczącą udzielenia pomocy de minimis.

Kolegium tut. Izby podnosi, że w przypadku badanej uchwały nie dołączono informacji, czy jej projekt został zgłoszony i przesłany do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Z ustaleń tut. Kolegium wynika, że nie dopełniono powyższego ustawowego wymogu.

Zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, przyjąć należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego (lub jej części) zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego - przez wadliwą ich wykładnię - oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97).

Biorąc pod uwagę przedstawiony powyżej stan faktyczny i stan prawny sprawy, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie 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