



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

Olsztyn, dnia czwartek, 28 listopada 2024 r.

Poz. 5218

UCHWAŁA NR 0102-445/24

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 20 listopada 2024 r.

w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr IX/68/2024 Rady Gminy Ełk z dnia 12 listopada 2024 r.
w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.

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 (Dz.U. z 2023 r. poz. 1325 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.),

uchwała, co następuje:

stwierdza się nieważność § 3 ust. 3, § 8.8. oraz § 9 uchwały Nr IX/68/2024 Rady Gminy Ełk z dnia 12 listopada 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.

U Z A S A D N I E N I E

Rada Gminy Ełk w dniu 12 listopada 2024 r. podjęła uchwałę Nr IX/68/2024 w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.

W dniu 14 listopada 2024 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem.

Pismem z dnia 15 listopada 2024 r. zawiadomiono Gminę Ełk, iż uchwała ta będzie rozpatrywana na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (zwane dalej: Kolegium Izby) w dniu 20 listopada 2024 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 Ełk nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

Stosownie do 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 § 3 ust. 3 badanej uchwały Rady Gminy Ełk określiła, że „Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, jest uzależnione od poniesienia nakładów inwestycyjnych w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania i przysługuje przedsiębiorcy, który zakupił grunty od Gminy Ełk, jeżeli nakłady finansowe na nową inwestycję przekroczyły 1 mln zł netto (bez podatku VAT).”

W § 8.8. badanej uchwały określiła, że „Zwolnienie stosuje się w przypadku zakupu gruntów od Gminy Ełk w latach 2024 – 2025.” a w § 9 określiła, że „Prawo do zwolnienia od podatku od nieruchomości, o którym mowa

w niniejszej uchwale nie obejmuje nowych inwestycji związanych z budownictwem mieszkaniowym, z działalnością handlową, zajętych na stacje paliw, stacje bazowe telefonii cyfrowych, elektrowni wiatrowych oraz przedsiębiorców posiadających zaległości wobec Gminy Ełk.”

Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 tego przepisu 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. 2003 r., Nr 188, poz. 1840 ze zm.).

Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może, w drodze uchwały, wprowadzić jedynie 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. Dokonując analizy obu przepisów objętych odesłaniem z ww. artykułu należy stwierdzić, iż warunki ustanowione w § 3 ust. 3, § 8.8. oraz § 9 badanej uchwały nie mieszczą się w pojęciu zwolnień przedmiotowych. Z ugruntowanego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, iż co prawda zasadą jest, że rady gmin są uprawnione do określenia w uchwale nie tylko samego brzmienia 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).

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie posiada kompetencji do uzależniania przyznania zwolnienia z podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Gminy Ełk jak również od wcześniejszego dokonania zakupu gruntów od Gminy Ełk. Działanie takie pozostaje w sprzeczności z hierarchicznie wyżej usytuowanymi przepisami prawa powszechnie obowiązującymi.

Za utrwalony należy uznać pogląd, że prawo do ustanawiania zwolnień przez gminę dotyczy wyłącznie tych zwolnień, 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 (por. K. Koperkiewicz-Mordel, Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych. Finanse Komunalne z 2005 r., nr 1-2, s. 71). Zawarty w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym wynika z art. 217 Konstytucji RP, który m.in. stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy (zob. wyroki NSA: z 3 grudnia 2014 r., II FSK 2833/12; z 23 października 2014 r., II FSK 2592/12; z 24 listopada 2016 r., II FSK 2531/16).

Kolegium Izby podziela stanowisko powszechnie uznawane w orzecznictwie sądowo-administracyjnym oraz doktrynie, że 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.

Rady gmin są uprawnione do określenia w uchwale nie tylko samego brzmienia zwolnienia z podatku od nieruchomości, lecz również dodatkowych elementów, jednak 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. Organy stanowiące gminy nie dysponują zatem całkowitą swobodą i nie mogą wprowadzać dowolnych warunków korzystania ze zwolnienia. Ograniczone są bowiem treścią innych przepisów prawa, a w tym wypadku treścią art. 7 ust. 3 u.p.o.l., który zabrania ustanawiania zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym i podmiotowym.

Kolegium Izby oceniając pod względem zgodności z prawem badaną uchwałę wzięło pod uwagę zapisy również art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz 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 2022 r. poz. 1387 ze zm.). Ww. przepisy nie wprowadziły warunku nabycia prawa do zwolnienia w podatku od nieruchomości takiego jak określiła Rada Gminy Ełk w § 3 ust. 3, § 8.8. oraz § 9 badanej uchwały.

Wobec powyższego Kolegium Izby stwierdza, że Rada Gminy Ełk nie posiada kompetencji do ustalania warunków nabycia prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości w ten sposób, że zwolnienie będzie przysługiwało tylko tym podatnikom, którzy nie będą posiadać zaległości wobec Gminy Ełk oraz tym, którzy spełnią warunek zakupu gruntów od Gminy Ełk.

Z art. 7 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) wynika, iż organy władzy publicznej działają tylko na podstawie i w granicach prawa. Art. 94 ustawy Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, iż organy samorządu terytorialnego, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów.

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 ukształtowaną linią orzeczniczą Sądów Administracyjnych, przyjąć należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego (lub jej części) zaliczyć należy m.in. naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, (np. wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97).

Wobec braku przepisu kompetencyjnego do stanowienia przez Radę Gminy Banie Mazurskie warunkowania zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Gminy Ełk oraz zakupu gruntów od Gminy Ełk, Kolegium Izby stwierdzając istotne naruszenie prawa w opisanym wyżej zakresie, postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę 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