



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 2 grudnia 2024 r.

Poz. 9879

UCHWAŁA NR 24/1304/2024

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 20 listopada 2024 r.

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, z późn. zm.) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr 0007.60.2024 Rady Gminy Przykona z dnia 29 października 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych, z powodu naruszenia przepisów wskazanych w uzasadnieniu do niniejszej uchwały.

Uzasadnienie

Przedmiotowa uchwała doręczona została tutejszej Izbie w dniu 5 listopada 2024 r. Rada Gminy Przykona powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1, art. 42 ustawy o samorządzie gminnym art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zdecydowała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do przedmiotowej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 20 listopada 2024 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby ustaliło i zważyło, co następuje.

Stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, z późn. zm.).

W § 1 ust. 1 uchwały Rada Gminy postanowiła, co następuje.

"Zwalnia się z podatku od nieruchomości na zasadach określonych w niniejszej uchwale:

1. nowo wybudowane budynki mieszkalne jednorodzinne, za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej". Natomiast w postanowieniu § 3 badanej uchwały zawarto warunki jakie należy spełnić aby uzyskać zwolnienie z podatku od nieruchomości, o którym mowa w § 1 ust. 1 uchwały. Wśród przesłanek, które należy spełnić Rada Gminy wskazała w § 3 m.in.:

– ust. 3 *"spełnienie obowiązku meldunkowego, o którym mowa w art. 24 ust. 2 pkt. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (Dz. U. z 2024 r. poz. 736)";*

– ust. 4 *"zamieszkanie, przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu"*;

– ust. 5 *"poinformowania organu podatkowego o wymeldowaniu się z terenu gminy Przykona w terminie 14 dni od daty wymeldowania"*.

Kolegium Izby wskazuje, że w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca zawarł upoważnienie dla rady gminy, zgodnie z którym może ona w drodze uchwały wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe, niż określone w ust. 1. Zakres delegacji ustawowej obejmuje zatem tylko zwolnienia przedmiotowe, a nie podmiotowe, czy o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo - podmiotowym.

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 3 ust. 3, 4 i 5 badanej uchwały wykracza poza delegację wynikającą z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniającego radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ww. artykułu, wskutek uzależnienia zwolnienia od spełnienia obowiązku meldunkowego, o którym mowa w art. 24 ust. 2 pkt. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności, zamieszkanie, przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu oraz poinformowanie organu podatkowego o wymeldowaniu się z terenu gminy Przykona w terminie 14 dni od daty wymeldowania.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przysługujące po spełnieniu przesłanek o których mowa w postanowieniu § 3 badanej uchwały, stanowi przykład zwolnienia o charakterze mieszanym (przedmiotowo-podmiotowym). Obejmuje ono bowiem swoim zasięgiem pewną ogólnie określoną kategorię zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego podatku od nieruchomości, jaką jest posiadanie nieruchomości stanowiących nowo wybudowane budynki mieszkalne, a jednocześnie fakt zwolnienia ściśle łączy z cechami indywidualnymi podatnika takimi jak: obowiązek meldunkowy czy też zamieszkanie czy przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu.

W orzecznictwie oraz w doktrynie utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-predmiotowych, 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).

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 u.p.o.l. jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że cechy przedmiotu lub sposób jego wykorzystania muszą być określone tak, by dotyczyły potencjalnie, hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie 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 (p. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1152/11, Lex nr 1295849). Powyższe ograniczenia wymagają zatem od rad gmin wyjątkowej staranności w redagowaniu przepisów prawa miejscowego (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Ol 829/13).

Wynikający z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym związany jest bezpośrednio z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.), który stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Rada Gminy Przykona podejmując badaną uchwałę przekroczyła upoważnienie ustawowe wynikające z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez ustanowienie w § 1 uchwały zwolnienia od podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych w oparciu o kryteria przedmiotowo - podmiotowe.

Kolegium Izby podkreśla, że organ publiczny (w tym przypadku Rada Gminy Przykona) realizując swoje kompetencje prawodawcze musi uwzględniać treść normy ustawowej. Odstąpienie od tej zasady stanowi

istotne naruszenie prawa. Zarówno w doktrynie, jak również w orzecznictwie, ugruntował się pogląd dotyczący dyrektyw wykładni norm o charakterze kompetencyjnym. Naczelną zasadą prawa jest zakaz domniemania kompetencji. Należy podkreślić, że normy kompetencyjne (upoważniające) powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny. Jednocześnie niedopuszczalnym jest dokonywanie wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzanie kompetencji w drodze analogii. Każda uchwała organu władzy publicznej musi odpowiadać wymogom legalizmu. Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Ponadto Kolegium Izby wskazuje, że w § 5 uchwały Rada Gminy postanowiła, że: *"Uchwała wchodzi w życie po 14 dniach od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego i ma zastosowanie do podatku należnego od 1 stycznia 2025 r."*

W myśl art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461).

Zgodnie z art. 13 pkt 2 ustawy, akty prawa miejscowego podlegają publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa. Stosownie natomiast do przepisu art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych 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. Oznacza to, że ustawodawca jako regułę uznał, iż akty prawa miejscowego wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia we właściwym dzienniku urzędowym. Termin ten ma charakter terminu minimalnego, a lokalny prawodawca może ustalić późniejszy termin wejścia w życie aktu prawa miejscowego.

Z treści przywołanego powyżej § 5 uchwały wynika, że Rada Gminy ustaliła dwa terminy (daty) wejścia w życie aktu prawa miejscowego: pierwszy, który nakazuje stosować zapisy uchwały 14 dni od daty publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego oraz drugi, zgodnie z którym podjęta uchwała ma zastosowanie do podatku należnego od 1 stycznia 2025 r. Są to dwie różne daty, a zatem przepis jest wewnętrznie sprzeczny. Nie powinny być ustalane dwa różne terminy wejścia w życie tych samych przepisów uchwały. Data wejścia w życie aktu prawa miejscowego nie może bowiem budzić wątpliwości, czy też wprowadzać w błąd.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Poznaniu
Grażyna Wróblewska
/-/ z up. Aldona Pruska

Pouczenie: Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, w terminie 30 dni od daty jego doręczenia.