



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 22 sierpnia 2025 r.

Poz. 6203

UCHWAŁA NR 15.921.2025 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 6 sierpnia 2025 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 2025 r. poz. 7) 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 III/31/24 Rady Miejskiej w Gostyniu z dnia 20 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków, w których wykonano remont elewacji, w części obejmującej:

— § 1 ust. 6,

— w § 3 ust. 2 pkt 3 wyrażenie w brzmieniu „o których mowa w § 1 ust. 7”,

— § 4 ust. 2,

— w załączniku Nr 2 do uchwały pn. "Deklaracja woli skorzystania ze zwolnienia podatku od nieruchomości" zdanie o treści: „Oświadczam, że nie zalegam z zapłatą zobowiązań wobec gminy Gostyń.”,

— załącznik Nr 3 do uchwały pn. „Oświadczenie o wielkości otrzymanej pomocy de minimis”,

— załącznik Nr 4 do uchwały pn. „Oświadczenie o nieotrzymaniu pomocy de minimis”,

z powodu sprzeczności z przepisami wskazanymi w uzasadnieniu.

Uzasadnienie

Przedmiotową uchwałą, doręczoną tutejszej Izbie w dniu 23 lipca 2025 r., Rada Miejska w Gostyniu powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zwolniła z podatku od nieruchomości budynki położone w obszarze „CENTRUM” objętym zintegrowanym programem rewitalizacji dla miasta Gostynia uchwalonym uchwałą Rady Miejskiej w Gostyniu nr V/50/2011 z dnia 18.03.2011 r., oraz budynki położone przy ul. Kolejowej, wybudowane przed 2000 rokiem wskazując warunki uzyskania zwolnienia.

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 6 sierpnia 2025 r.

Rozpatrując sprawę 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 od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707), 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 (Dz. U. z 2003 r. Nr 188 poz. 1840, z późn. zm.).

W sytuacji, gdy uchwała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała taka – w myśl art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Rozporządzeniem z dnia 9 stycznia 2015 r., wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Ministrów określiła warunki 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, z późn. zm.).

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Miejska w Gostyniu postanowiła zwolnić od podatku od nieruchomości budynki położone w obszarze „CENTRUM” objętym zintegrowanym programem rewitalizacji dla miasta Gostynia uchwalonym uchwałą Rady Miejskiej w Gostyniu nr V/50/2011 z dnia 18.03.2011 r., oraz budynki położone przy ul. Kolejowej, wybudowane przed 2000 rokiem, pod warunkiem dokonania remontu budynku w zakresie opisanym w ust. 2 badanej uchwały.

Jednocześnie w § 1 ust. 9 uchwały Rada postanowiła, że: *„Pomoc udzielana na podstawie niniejszej uchwały, jeżeli jest pomocą publiczną, to jest to pomoc de minimis i podlega kumulacji z pomocą de minimis w rolnictwie i rybołówstwie uzyskaną w różnych formach i z różnych źródeł w okresie trzech minionych lat oraz z każdą pomocą inną niż de minimis, otrzymaną w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych lub tego samego środka finansowania ryzyka.”*

Z dokumentów przedłożonych tut. Izbie wynika, że projekt badanej uchwały został w dniu 6 czerwca 2024 r. przesłany Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Prezes UOKiK pismem z dnia 18 czerwca 2024 r. (znak: DMP-1.530.1381.2024) wniósł do niego zastrzeżenia, które zostały uwzględnione w badanej uchwale. Skorygowano brzmienie § 3 ust. 5 pkt 1 projektu uchwały tak, aby w zakresie pomocy de minimis zgodnej z rozporządzeniem Komisji (UE) 2023/2831 wskazywały na 3 minione lata, a nie rok bieżący i 2 poprzedzające lata podatkowe. Doprecyzowano także brzmienie § 1 ust. 9 projektu uchwały wskazując, że „pomoc de minimis podlega kumulacji z pomocą de minimis w rolnictwie i rybołówstwie uzyskaną w różnych formach i z różnych źródeł w okresie trzech minionych lat oraz z każdą pomocą inną niż de minimis, otrzymaną w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych lub tego samego środka finansowania ryzyka.

Zatem przy podejmowaniu uchwały zostały spełnione wymogi wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2025 r. poz. 468).

Oceniając poszczególne postanowienia badanej uchwały Kolegium Izby stwierdza, co następuje.

W § 1 ust. 6 uchwały Rada Miejska w Gostyniu postanowiła, że *„Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 przysługuje podatnikowi niezależającemu z zapłatą zobowiązań wobec gminy Gostyń.”*

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 1 ust. 6 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 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, wskutek uzależnienia zwolnienia od braku zaległości w zapłacie zobowiązań wobec gminy Gostyń.

W orzecnictwie 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-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).

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 z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy.

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy może dotyczyć wyłącznie przedmiotów (takich jak np.: budynek, grunt, budowla), wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. 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. Należy przy tym zauważyć, 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 oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, wyrok NSA z dnia 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14).

Rada Miejska w Gostyniu uzależniając skorzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości w spłacie zobowiązań wobec gminy, ustanowiła przesłankę o charakterze podmiotowym. Wskazane kryterium odnosi się bowiem w sposób jednoznaczny do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia (tj. do jego sytuacji finansowej), a nie wyłącznie do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych tym zwolnieniem. W związku z tym zwolnienie wprowadzone badaną uchwałą utraciło charakter zwolnienia wyłącznie przedmiotowego, a przybrało postać zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, co pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pogląd, że przepisy ograniczające zastosowanie ustanowionego zwolnienia z podatku od nieruchomości do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadzają do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których, w dacie podjęcia uchwały możliwe jest ustalenie konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem, znajduje odzwierciedlenie w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych.

I tak w wyroku z dnia 16 września 2020 r. (sygn. akt I SA/Po 378/20), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: "Słusznie zatem prokurator zarzucił w skardze, że zastosowane przez Radę Miasta w zaskarżonej uchwale kryteria ustalenia zakresu zwolnienia ustanowionego tą uchwałą odnoszą się zarówno do przedmiotu, jak i podmiotu opodatkowania. Należy zgodzić się ze skarżącym, że przepis § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec budżetu Miasta Poznania, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 4 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem."

Stanowisko zaprezentowane w ww. wyroku WSA w Poznaniu podtrzymał Naczelny Sąd Administracyjny w wyrok z dnia 7 kwietnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 3334/21). Zgodne z powyższą linią orzecniczą są także m.in.: wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 4860/21), z dnia 11 sierpnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 646/20), wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 475/19), wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/Ol 233/18), wyroki

WSA w Opolu: z dnia 3 września 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), z dnia 25 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 331/20), wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 27 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 761/20), z dnia 7 października 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 511/20), wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (sygn. akt I SA/Bd 307/21), wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

W związku z powyższym zasadne jest stwierdzenie nieważności § 1 ust. 6 badanej uchwały.

Ponadto w załączniku Nr 2 do badanej uchwały pn.: „Deklaracja woli skorzystania ze zwolnienia podatku od nieruchomości” wskazano na konieczność złożenia oświadczenia o następującej treści: „*Oświadczam, że nie zalegam z zapłatą zobowiązań wobec gminy Gostyń.*”, co wyklucza złożenie deklaracji przez podatników zalegających z zapłatą zobowiązań wobec gminy.

Biorąc pod uwagę przytoczone powyżej argumenty zasadne jest stwierdzenie nieważności zapisów załącznika Nr 2 do badanej uchwały w zakresie oświadczenia o treści: „*Oświadczam, że nie zalegam z zapłatą zobowiązań wobec gminy Gostyń.*”.

W § 3 ust. 2 pkt 3 uchwały wskazano, że do deklaracji, o której mowa w § 3 ust. 1 uchwały należy dołączyć informację zbiorczą o wysokości poniesionych kosztów wraz z kopiami dokumentów świadczących o poniesieniu przez podatnika kosztów, o których mowa w § 1 ust. 7.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że koszty kwalifikujące się do objęcia zwolnieniem zostały zdefiniowane w § 1 ust. 8 badanej uchwały, w którym Rada postanowiła „*Kosztami kwalifikującymi się do objęcia zwolnieniem, o którym mowa w ust. 1, są koszty poniesione przez podatnika na remont elewacji, o którym mowa w ust. 2, tj. koszty materiałów i usług budowlanych bądź konserwatorskich (bez opłat poniesionych na rzecz gminy Gostyń). Do kosztów remontu zalicza się udokumentowane fakturami lub rachunkami wydatki konieczne w zakresie wykonania projektu budowlanego i wszelkiej dokumentacji, w tym powykonawczej oraz w zakresie wykonanych prac remontowych.*”.

Kolegium Izby wskazuje, że normy zawarte w akcie prawa miejscowego winny być wewnętrznie spójne. Zgodnie z § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 283), przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Na podstawie § 143 Zasad techniki prawodawczej reguły wyrażone w ich § 6 należy stosować również do aktów prawa miejscowego. Zatem regulacja § 6 Zasad techniki prawodawczej formułuje trzy dyrektywy redagowania przepisów prawnych, tj.:

- 1) precyzji tekstu prawnego,
- 2) komunikatywności tekstu prawnego dla jego adresatów,
- 3) adekwatności tekstu prawnego do zamiaru prawodawcy.

Z powyższych zasad wynika, iż przepisy prawa redagować należy w sposób jednoznaczny, tak aby wyznaczały adresatom, co i w jakiej sytuacji jest zakazane, nakazane lub dozwolone, a także określały przesłanki ich stosowania przez organy władzy publicznej. Ponadto, tekst przepisu aktu prawnego powinien być tak skonstruowany, by dla jego przeciętnego adresata był on zrozumiały, tj. aby odczytywał on z danego przepisu tę treść, którą zawarł w niej jego autor. Z kolei, zasada adekwatności oznacza, że tekst aktu prawnego powinien być tak zredagowany, by dokładnie odpowiadał zamiarom prawodawcy.

Uchwały podejmowane przez organy samorządowe, stanowiące akty prawa miejscowego, muszą więc zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące i uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (por. wyrok WSA w Opolu z dnia 25 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Op 37/09).

Biorąc pod uwagę powyższe zasadne jest stwierdzenie nieważności § 3 ust. 2 pkt 3 uchwały w zakresie stwierdzenia „o których mowa w § 1 ust. 7”.

W § 4 ust. 2 badanej uchwały Rada Miejska postanowiła, że: „*Podatnik traci prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości w przypadku podania w deklaracji lub oświadczeniu nieprawdziwych danych, poczynwszy od roku, w którym podano nieprawdę.*”.

W ocenie Kolegium Izby powyższy zapis jest nieprecyzyjny i może budzić wątpliwości interpretacyjne. Podanie nieprawdziwych danych jak np. błąd w numerze telefonu lub REGON nie może być traktowane

jako skutkujące utratą prawa do zwolnienia. Zatem przewidziana w uchwale Rady Miejskiej sankcja w postaci całkowitej utraty prawa do zwolnienia w podatku od nieruchomości jest sankcją niewspółmierną do stopnia uchybienia.

W związku z powyższym zasadnym jest stwierdzenie nieważności § 4 ust. 2 badanej uchwały.

Z przeprowadzonej analizy załączników do badanej uchwały wynika, że we wzorze "Deklaracji woli skorzystania ze zwolnienia podatku od nieruchomości" stanowiącym załącznik Nr 2 do uchwały zawarto zapis: „Na podstawie uchwały nr Rady Miejskiej w Gostyniu z dnia w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości (...)”

Podobnie w załącznikach Nr 3 i 4, gdzie we wzorach oświadczeń wskazano: „Wykonując obowiązek wynikający z uchwały nr Rady Miejskiej w Gostyniu z dnia w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości (...)”.

Kolegium Izby wskazuje, że załącznik do badanej uchwały stanowi jej integralną część i dotyczy tylko tej konkretnej uchwały, pozostawienie wykropkowanych do uzupełnienia miejsc dotyczących numeru i daty podjęcia uchwały jest w ocenie Kolegium nieuzasadnione. Badana uchwała wraz z załącznikami stanowi akt prawa miejscowego, zatem jej regulacje winny być jasne i zrozumiałe.

Ponadto, w załączniku Nr 3 do badanej uchwały pn.: „OŚWIADCZENIE O WIELKOŚCI OTRZYMANEJ POMOCY DE MINIMIS” zawarto zapis o następującej treści „... oświadczam, że w okresie bieżącego roku kalendarzowego oraz dwóch lat poprzedzających otrzymałem pomoc de minimis o łącznej wartości brutto zł, stanowiącej równowartość euro.”.

W załączniku Nr 4 pn.: „OŚWIADCZENIE O NIEOTRZYMANIU POMOCY DE MINIMIS” zawarto zapis o treści: „...oświadczam, że w okresie bieżącego roku kalendarzowego oraz dwóch lat poprzedzających go nie otrzymałem pomocy de minimis.”.

Kolegium Izby wskazuje, że ustalony przez Radę w ww. oświadczeniach okres, za który ustalana jest wartość pomocy jest niezgodny z postanowieniem § 3 ust. 5 pkt 1 uchwały oraz zastrzeżeniami Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów wyrażonymi w piśmie z dnia 18 czerwca 2024 r.

Biorąc pod uwagę powyższe zasadne jest stwierdzenie nieważności załączników Nr 3 i Nr 4 do badanej uchwały.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Ponadto Kolegium wskazuje, że stosownie do przepisu art. 90 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, Burmistrz zobowiązany jest do przedłożenia Regionalnej Izbie Obrachunkowej uchwał i zarządzeń objętych zakresem nadzoru Izby w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia.

Uchwała Nr III/31/24 Rady Miejskiej w Gostyniu z dnia 20 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków, w których wykonano remont elewacji została doręczona do tutejszej Izby w systemie elektronicznym w dniu 23 lipca 2025 r., a zatem ze znacznym przekroczeniem ustawowego terminu.

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.