

Uchwała nr 64/2024
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach
z dnia 28 czerwca 2024 roku

w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały nr II/22/2024 Rady Miejskiej w Chmielniku z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Chmielnik.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach w składzie:

Przewodniczący: Damian Grzelka – Prezes Izby

Członkowie: Wojciech Czerw, Monika Dębowska-Sołtyk, Iwona Kudła, Zbigniew Rękas, Monika Różycka (sprawozdawca), Agnieszka Zarębska

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) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 609 ze zm.) po zbadaniu w dniu 28 czerwca 2024 r. uchwały nr II/22/2024 Rady Miejskiej w Chmielniku z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Chmielnik

stwierdza nieważność ww. uchwały w części dotyczącej: § 5 ust. 2 pkt 6, § 6 oraz § 10 ust. 1 pkt 2 z powodu naruszenia 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.).

Uzasadnienie

Uchwała nr II/22/2024 Rady Miejskiej w Chmielniku z dnia 27 maja 2024 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Chmielnik wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach w dniu 29 maja 2024 r. i na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych została objęta postępowaniem nadzorczym.

W dniu 28 czerwca 2024 roku Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach przeprowadziło badanie nadzorcze tego aktu.

O powyższym terminie posiedzenia Kolegium powiadomiono organy jednostki samorządu terytorialnego, z pouczeniem stosownie do treści art. 18 ust. 3 ww. ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

W posiedzeniu Kolegium nie wzięli udziału przedstawiciele Gminy Chmielnik.

W toku postępowania nadzorczego Kolegium stwierdziło w przedmiotowej uchwale istotne naruszenie prawa, które stanowiło podstawę do stwierdzenia jej nieważności w części.

U podstaw tego rozstrzygnięcia znajdują się niżej opisane ustalenia faktyczne i prawne.

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, 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 ze zm.).

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Miejska w Chmielniku postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, którzy zrealizują na terenie gminy Chmielnik nowe inwestycje związane z działalnością produkcyjną, pod warunkiem utworzenia co najmniej 6 nowych miejsc pracy. W §6 uchwały postanowiono natomiast, że „Warunkiem uzyskania zwolnienia jest brak zaległości przedsiębiorcy z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych wymagalnych zobowiązań wobec Gminy Chmielnik oraz brak zaległości wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Urzędu Skarbowego.” Ponadto z §5 ust. 2 pkt 6 przedmiotowej uchwały wynika, że wraz z wnioskiem, o zwolnienie z podatku od nieruchomości przedsiębiorca składa organowi podatkowemu oświadczenie o niezaleganiu z płatnościami w stosunku do Urzędu Skarbowego i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Z kolei w §10 ust. 1 pkt 2 Rada Miejska zawarła zapisy dotyczące utraty prawa do zwolnienia stanowiąc, że przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia jeżeli zalega z zapłatą zobowiązań podatkowych oraz innych opłat wobec Gminy Chmielnik.

W ocenie Kolegium Izby regulacja §6, §5 ust. 2 pkt 6 oraz §10 ust. 1 pkt 2 badanej uchwały uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zaległości wobec Gminy Chmielnik, a także wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Urzędu Skarbowego, wykracza poza delegację wynikającą z ww. przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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. np. wyrok WSA z 27.11.2020 r., I SA/Bk 761/20).

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 ze zm.), który stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje 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).

W ocenie Kolegium Izby Rada Miejska uzależniając skorzystanie ze zwolnienia z podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Gminy Chmielnik oraz wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Urzędu Skarbowego, 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 wobec wskazanych w uchwale urzędów, 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.

W wyroku z dnia 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Po 378/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził: "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 (...), 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 wyroku 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), wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 października 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 511/20), wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

W ocenie Kolegium tut. Izby w odniesieniu do stwierdzonego uchybienia w badanej uchwale wystąpiły przesłanki do orzeczenia jej nieważności w części. W związku z powyższym Kolegium postanowiło jak w sentencji.

Pouczenie

Od niniejszej uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach przysługuje skarga za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach w terminie 30 dni od dnia doręczenia.

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach
Damian Grzelka