



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA PODKARPACKIEGO

Rzeszów, dnia 20 grudnia 2019 r.

Poz. 6680

Uchwała Nr XXIX/3430/2019

z dnia 17 grudnia 2019 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej

w Rzeszowie

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w wyniku przeprowadzonego postępowania o uznanie p/w sprawie uchwały Nr XVIII/118/2019 Rady Miasta Łańcuta z dnia 19 listopada 2019 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości podatników będących osobami fizycznymi, przy udziale przedstawicieli Miasta Łańcuta, – działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18a ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137), oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.),

stwierdza

nieważność badanej uchwały w całości z powodu istotnego naruszenia:

1. art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) oraz art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym w zakresie:

- 1) wprowadzenia w § 1 i 2 uchwały ulgi w podatkowej, gdy organ stanowiący uprawniony jest do wprowadzenia zwolnień poprzez postanowienie, że podatnikom, u których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 6 ust. 2 – ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), udziela się ulgi w podatku od nieruchomości, w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku podatkowym stawek podatku od nieruchomości za budynki lub ich części o 50%, która obejmuje okres dwóch kolejnych lat, następujących po okresie wskazanym w art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.)
- 2) wprowadzenia w § 3 i 4 uchwały ulgi w podatkowej, gdy organ stanowiący uprawniony jest do wprowadzenia zwolnień poprzez postanowienie, że podatnikom u których obowiązek podatkowy powstał na skutek zakupu nieruchomości na terenie Miasta Łańcuta udziela się ulgi w podatku od nieruchomości, w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku podatkowym stawek podatku od nieruchomości za budynki lub ich części o 100% w pierwszym roku zameldowania na terenie Miasta Łańcuta; o 50% w kolejnych dwóch latach i udzielona ulga dotyczy osób nowo zameldowanych na pobyt stały na terenie Gminy Miasto Łańcut.

2. Postanowienia § 7 uchwały stanowiącego, że uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r. bez wskazania, że podlega publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa Podkarpackiego, to jest z istotnym naruszeniem art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461) stanowiącego, że 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.

Uzasadnienie

W dniu 19 listopada 2019 roku Rada Miasta Łańcuta podjęła uchwałę Nr XVIII/118/2019 w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości podatników będących osobami fizycznymi, Uchwała ta wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w dniu 26 listopada 2019 r.

Badając powyższą uchwałę w trybie nadzoru Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w dniu 3 grudnia 2019 roku wszczęło wobec niej uchwałą Nr XXVII/3074/2019 postępowanie nadzorcze.

Wskazaną uchwałą Rada Miasta Łańcuta działając na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1, art. 42 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym oraz art. 6 ust. 2, art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych postanowiła:

- 1) w § 1 i § 2 uchwały, że podatnikom, u których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 6 ust. 2 – ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, udziela się ulgi w podatku od nieruchomości, w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku podatkowym stawek podatku od nieruchomości za budynki lub ich części o 50%. Udzielona ulga obejmuje okres dwóch kolejnych lat, następujących po okresie wskazanym w art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.)
- 2) w § 3 i § 4 uchwały, że podatnikom, u których obowiązek podatkowy powstał na skutek zakupu nieruchomości na terenie Miasta Łańcuta udziela się ulgi w podatku od nieruchomości, w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku podatkowym stawek podatku od nieruchomości za budynki lub ich części: o 100% w pierwszym roku zameldowania na terenie Miasta Łańcuta; o 50% w kolejnych dwóch latach. Udzielona ulga dotyczy osób nowo zameldowanych na pobyt stały na terenie Gminy Miasto Łańcut. Zgodnie z § 5 uchwały podatnik ubiegający się o zwolnienie, o którym mowa w § 3 jest zobowiązany do przedłożenia wniosku, którego wzór stanowi załącznik do uchwały wraz z wymienionymi we wniosku dokumentami stanowiącymi integralną jego część.
- 3) Wykonanie uchwały powierza się Burmistrzowi Miasta Łańcuta (§6 uchwały). W § 7 uchwały postanowiono, że uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.

Projekt uchwały był zgłoszony przy piśmie z dnia 18 października 2019 roku skierowanym do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w Warszawie celem zaopiniowania, który nie wniósł zastrzeżeń do projektu.

Na posiedzeniu Kolegium Izby przedstawiciele Miasta Łańcuta wskazali na cele ekonomiczne i demograficzne podjętej uchwały, która ma na celu ograniczenie sukcesywnego zmniejszania się liczby mieszkańców Miasta Łańcuta poprzez zachęty o charakterze podatkowym do nabywania nieruchomości i zameldowania przez nowych mieszkańców spoza miasta.

Odnosząc się do powodów wszczęcia postępowania nadzorczego podniesiono, że regulacja uchwały wprawdzie posługuje się pojęciem ulgi w wysokości 50% w dwóch latach i ulgi 100% i kolejnych latach wysokości 50% zwolnienia od podatku od nieruchomości, lecz pozostałe postanowienia uchwały dotyczą zwolnienia podatkowego w rozumieniu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie zważyło co następuje:

Zgodnie z art. 40 ust. 1 i art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy, które ustanawia rada gminy w formie uchwały. Uchwała rady gminy podjęta na podstawie upoważnienia ustawowego jest aktem prawnym powszechnie obowiązującym na obszarze gminy powinna zatem odpowiadać wymogom, jakie stawiane są przepisom powszechnie obowiązującym i nie może pozostawać w sprzeczności z aktem prawnym wyższego rzędu, jakim jest ustawa.

Rada Miasta Łańcuta wprowadziła ulgę w wysokości 50% w dwóch latach i ulgę 100% i kolejnych latach wysokości 50% zwolnienia w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku stawek od podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Z powyższego wynika, że władztwo podatkowe gminy nie jest

nieograniczone, a jego zakres określają ustawy. W odniesieniu do zwolnień od podatku od nieruchomości granice kompetencji rady gminy ustala cytowany przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika iż zwolnienia przedmiotowe mogą być wprowadzane w drodze uchwały rady gminy.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przyznaje organowi stanowiącemu gminy prawa do wprowadzenia ulg w podatku od nieruchomości oraz prawa określania zasad ich przyznawania. Uprawnienie to w odniesieniu do podatku od nieruchomości zostało zastrzeżone do wyłącznej kompetencji organu podatkowego, którym w tym przypadku jest Burmistrz Miasta, zgodnie z art. 67a i następne ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Kwestia rozróżnienia pojęcia ulgi i zwolnienia podatkowego była przedmiotem wyroku z dnia 22.10.2008 roku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie (sygn. akt I SA/Kr 77/08 opubl. <https://www.orzeczenia-nsa.pl>), który stwierdził między innymi, że w polskim systemie prawa pojęcia zwolnienia i ulgi są nazwami o różnym zakresie znaczeniowym, co nie pozwala ich traktować jako synonimów. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, wręcz przeciwnie - służą one do określania konstrukcji prawnych o łatwo dających się zauważyć odmiennościach. W art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa przyjęto, że przez ulgę podatkową "(...) rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku". W doktrynie podkreśla się jednak, że jest to uproszczone rozumienie ulgi podatkowej przyjęte wyłącznie na potrzeby Ordynacji podatkowej, a w związku z tym nie może być bezpośrednio stosowane w innych ustawach podatkowych. Na podstawie analizy przepisów regulujących te instytucje sformułowano w doktrynie definicję zwolnienia i ulgi podatkowej. Przyjmuje się tam, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe) (z wielu por. B. Brzeziński: Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1996, s. 31). Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Zwolnienie ze swej istoty może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Ulgi podatkowe nie dotyczą natomiast bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych. Rada nie ma pełnej swobody przy wprowadzaniu zwolnień, co wynika z natury prawnej zwolnienia podatkowego i wykładni systemowej powołanego przepisu. Przede wszystkim już sama treść przepisu wskazuje, że zwolnienia takie mogą więc dotyczyć jedynie przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, którym są w myśl art. 2 ust. 1 ustawy grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Odnosząc się do wyjaśnień przedstawicieli Miasta Łańcuta dotyczących celów ekonomicznych oraz demograficznych regulacji uchwały należy stwierdzić, że na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oraz art. 85 ustawy o samorządzie gminnym wyłącznym kryterium badania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa jest zgodność z prawem, a nie kryterium celowości regulacji uchwały. W orzecznictwie sądowym za istotne naruszenie prawa (będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu lub jego części) przyjęto między innymi wydanie aktu bez podstawy lub z naruszeniem podstawy do podjęcia uchwały organu stanowiącego (por. np. wyroki NSA z dnia 8 lutego 1996 r., SA/Gd327/95, OwSS 1996, Nr 3, poz. 90; z dnia 11 lutego 1998 r., IISA/ Wr 1459/97, OwSS 1998, Nr 3, poz. 79). Przyjęta przez Radę Miasta Łańcuta regulacja mająca charakter ulgi podatkowej w istotny sposób narusza prawo tj. przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wprowadzona ulga w § 1 i 2 uchwały dla podatników, u których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 6 ust. 2 - ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), w postaci obniżenia obowiązujących w danym roku podatkowym stawek podatku od nieruchomości za budynki lub ich części o 50%. na okres dwóch kolejnych lat, następujących po okresie wskazanym w art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.) dotyczy sytuacji określonej w art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli

albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Ulga, o której mowa w § 3 i 4 uchwały dotyczy podatników, którzy muszą spełniać warunek w postaci zakupu nieruchomości na terenie Miasta Łańcuta i osób nowo zameldowanych na pobyt stały na terenie Gminy Miasto Łańcut.

Przyjęcie zgodnie z wyjaśnieniami przedstawicieli Miasta Łańcuta, że w uchwale chodzi o udzielenia zwolnienia, a nie ulgi, to należy wskazać wadliwość tak sformułowanego wprowadzonego zwolnienia, które miałyby charakter zwolnienia tzw. mieszanych podmiotowo-przedmiotowych co potwierdza także orzecznictwo sądów (wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 25 czerwca 2003 r., SA/Rz 235/03, OSP 2004, nr 2, poz. 16; wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2005 r., FSK 961/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 10, s. 56). W przypadku wprowadzenia przez radę gminy prawidłowego zwolnienia należy mieć na uwadze fakt, że powinno mieć wyłącznie charakter przedmiotowy, nie mogą odnosić się właściwości podatnika lecz wyłącznie przedmiotu opodatkowania. Rada gminy posiada kompetencję do uchwalania wyłącznie zwolnień przedmiotowych, gdyż użyte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych sformułowanie "inne zwolnienia przedmiotowe" przesądza o tym, że zwolnienie może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności (por. wyrok NSA, 6.05.2016 r II FSK 2217/14).

Rada Miasta Łańcuta postanowiła w § 7 uchwały, że wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r., co nastąpiło z istotnym naruszeniem art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych stanowiącego, że 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. Badana uchwała podjęta została w dacie umożliwiającej jej wejście w życie z zachowaniem 14 dniowego terminu do daty 1 stycznia 2020 roku, lecz nie zostało przewidziane jej ogłoszenie w Dzienniku Urzędowym Województwa Podkarpackiego.

Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt I OSK 701/08, uchwała z zakresu prawa miejscowego w rozumieniu art. 40 ust. 1 usg, która podlega obowiązkowi ogłoszenia, o jakim mowa w art. 42, zawierająca postanowienia niezgodne z przepisami, skutkiem czego nie zostaje przekazana do ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym, jest w całości nieważna w rozumieniu art. 91 ust. 1 tej ustawy. Przy czym nieważność ta dotyczy nie tylko jej postanowień sprzecznych z przepisami, o których mowa w art. 42 ustawy o samorządzie gminnym, ale dotyczy całości uchwały jako aktu prawa miejscowego, gdyż z powodu nieogłoszenia go w wojewódzkim dzienniku urzędowym nie może on wywołać skutków prawnych w nim zamierzonych. (por. wyrok NSA z dnia 9.01.2013 sygn. akt I OSK1608/12 publ. Legalis).

Skoro badana uchwała Rady Miasta Łańcuta zawiera przepisy powszechnie obowiązujące, winna być jako akt prawa miejscowego, zgodnie z art. 42 ustawy o samorządzie gminnym, ogłoszona na zasadach i w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłoszeniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, gdyż jest to warunek konieczny do wejścia w życie uchwały tej kategorii. O ile przepisy prawa przewidują obowiązek publikacji aktów prawnych określonej kategorii, niewykonanie takiego obowiązku równoznaczne jest z istotnym naruszeniem prawa.

Mając na względzie powyższe Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie orzekło jak w sentencji.

Na powyższą uchwałę Kolegium Izby przysługuje Gminie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia.

PREZES

dr Zbigniew K. Wójcik