

Uchwała Nr 18.296.2022
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie
z dnia 2 sierpnia 2022 r.

w sprawie orzeczenia nieważności uchwały Nr 302/XXXVIII/2022 Rady Gminy Małkinia Górna z dnia 30 marca 2022 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, które zostały zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 559 z późn. zm.) oraz 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 2019 r. poz. 2137 z późn. zm.), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

§ 1

Orzeka o nieważności uchwały Nr 302/XXXVIII/2022 Rady Gminy Małkinia Górna z dnia 30 marca 2022 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, które zostały zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania, z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1170 z późn. zm.) oraz 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 7 ust. 3 i 3a ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2021 r. poz. 743 z późn. zm.).

§ 2

Na niniejszą uchwałę przysługuje Gminie Małkinia Górna skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Uzasadnienie

W dniu 13 lipca 2022 r., tj. po upływie ustawowego terminu wskazanego w art. 90 ustawy o samorządzie gminnym, doręczono Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie uchwałę Nr 302/XXXVIII/2022 Rady Gminy Małkinia Górna z dnia 30 marca 2022 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, które zostały zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, ww. uchwała podlega nadzorowi Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Badając przedmiotową uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie ustaliło i zważyło, co następuje.

W § 1 badanej uchwały Rada Gminy Małkinia Górna postanowiła, cyt. „Zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne lub ich części położone na terenie Gminy Małkinia Górna stanowiące własność bądź będące w posiadaniu samoistnym podatnika, zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania”. Z brzmienia § 1 badanej uchwały nie wynika, by Rada Gminy Małkinia Górna wyłączyła z powyższego zwolnienia nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Rada Gminy Małkinia Górna nie uczyniła tego również w pozostałych zapisach badanej uchwały. Wobec powyższego przyjęć należy, iż wolą Rady Gminy Małkinia Górna było, aby ze zwolnienia korzystały zarówno nieruchomości zajęte na działalność gospodarczą, jak i nieruchomości, które na taką działalność zajęte nie są. Badana uchwała wprowadza zatem program pomocowy dla przedsiębiorców. Zgodnie z art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2 – 4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem

przepisów dotyczących pomocy publicznej. Zasady udzielania pomocy publicznej, w tym także tryb uchwalania programów pomocowych, uregulowane zostały w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z art. 12 ust. 1 tej ustawy, projekty programów pomocowych wymagają uzyskania opinii Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, a w przypadku pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – ministra właściwego do spraw rolnictwa. Jeśli intencją Rady Gminy Małkinia Górna było udzielenie pomocy publicznej, w tym pomocy *de minimis* w podatku od nieruchomości, to zgodnie z art. 7 ust. 3 i 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, projekt uchwały przewidującej udzielenie takiej pomocy powinien być zgłoszony do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Kolegium Izby ustaliło, że projekt badanej uchwały nie został zgłoszony Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa. Powyższe stanowi naruszenie procedury podejmowania uchwał, co zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, należy zaliczyć do istotnych naruszeń, skutkujących nieważnością uchwały (tak: wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r. II FSK 3595/13). W konsekwencji należy uznać, że badana uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 7 ust. 3 i 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

W § 1 badanej uchwały Rada Gminy Małkinia Górna postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości jedynie te budynki mieszkalne lub ich części położone na terenie Gminy Małkinia Górna, które stanowią własność bądź są w posiadaniu samoistnym podatnika, czym w sposób istotny naruszyła art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na podstawie tego przepisu, rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, ale jedynie o charakterze przedmiotowym. Tymczasem Rada Gminy Małkinia Górna wprowadziła dodatkowe kryterium podmiotowe, ograniczając tym samym krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia. Art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowi, iż podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2."

Rada Gminy Małkinia Górna, określając przedmiot opodatkowania oraz wskazując jednocześnie wymagania, co do jego stanu prawnego względem podatnika (stanowiące własność bądź będące w posiadaniu samoistnym podatnika), dokonała *de facto* zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Ze zwolnienia skorzystać mogą bowiem tylko właściciele i samoistni posiadacze nieruchomości z pominięciem pozostałych podmiotów wskazanych w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co istotnie narusza dyspozycję art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Niedopuszczalność wprowadzania przez gminy zwolnień przedmiotowo-podmiotowych była przedmiotem licznych rozstrzygnięć sądów administracyjnych. W powyższej kwestii wypowiedział się m.in. NSA w wyroku z dnia 11 sierpnia 2020 r. II FSK 646/20, w którym skonstatował, cyt. „W orzecznictwie sądowym i w doktrynie utrwalony jest pogląd, według którego 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-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). Zawarty w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. 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., sygn. akt II FSK 2833/12; z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12; z 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2531/16; wszystkie powołane w niniejszym uzasadnieniu wyroki sądów administracyjnych dostępne są w bazie CBOSA na stronie internetowej orzeczenia.nsa.gov.pl)).”.

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, wykorzystywanego 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. 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. 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 w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tak: wyroki NSA z dnia: 23 października 2014 r. II FSK 2592/12, 6 maja 2016 r. II FSK 2217/14 oraz 19 października 2016 r. II FSK 1307/16). NSA w wyroku z dnia 23 października 2014 r. II FSK 2592/12 stwierdził, że zwolnienie ustanowione na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma charakter podmiotowy, gdy w dacie jego ustanowienia po stronie gminy występuje możliwość wskazania konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. W badanej uchwale będą to właściciele bądź samoistni posiadacze nieruchomości.

W ocenie Kolegium Izby wskazane wyżej naruszenia prawa mają charakter istotny. Z podanych powodów Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło, jak w sentencji uchwały.

Przewodniczący


Wojciech Tarnowski

RADCA PRAWNY


Aneta Chmielowiec
LB-2106

