DZIENNIK URZĘDOWY
WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 29.07.2024 r.

Poz. 3375

Podpisany przez:
Jacek Zbigniew Karpiński
Data: 29.07.2024 15:44:03

Uchwała Nr 092/g262/P/24
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku
z dnia 17 lipca 2024 r.

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i ust. 3 oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z poźn. zm.), art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 609 z późn. zm.), art. 5 ust 1 lit. a-c i art. 6 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i rady (EU) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz.UE.L Nr 119, str. 1), dalej zwanego "*RODO*", § 6 i § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr III/31/24 Rady Gminy Ryjewo z dnia 19 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Ryjewo w ramach pomocy de minimis:

1.orzeka nieważność § 1 ust. 3, § 3 ust. 4 pkt 5, § 4 ust. 2 badanej uchwały,

2.stwierdza w badanej uchwale nieistotne naruszenie prawa polegający na braku precyzyjnego określenia liczby nowo utworzonych miejsc pracy przy przyznaniu zwolnienia podatkowego obejmującego okres 10 lat.

UZASADNIENIE

W dniu 20 czerwca 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr III/31/24 Rady Gminy Ryjewo z dnia 19 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Ryjewo w ramach pomocy de minimis, natomiast w dniu 17 lipca 2024 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści badanej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego i nieistotnego naruszenia prawa.

Analizując treść badanej uchwały Kolegium tut. Izby stwierdziło, że w § 1 ust. 1 i 2 Rada Gminy zwolniła z podatku od nieruchomości budynki lub ich części, budowle i grunty, które mają być wykorzystane na potrzeby nowo uruchomionej działalności, a także nowe budynki lub ich części oraz rozbudowane budynki istniejące bądź nowe lub rozbudowane budowle i grunty związane ze zwiększeniem istniejącego stanu zatrudnienia na terenie Gminy Ryjewo. W dalszej kolejności w treści § 1 ust. 3 Rada postanowiła, że: „*Zwalnia się z podatku od nieruchomości* ***w wysokości***

50% należnego rocznego zobowiązania podatkowego *części budynków lub lokale użytkowe, w których po raz pierwszy rozpoczynana jest działalność gospodarcza o charakterze handlowo - usługowym przez osobę fizyczną wpisaną do Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej (CEIDG), która to osoba oprócz stworzenia swojego miejsca pracy zatrudni co najmniej 1 (jedną) osobę z którą umowa o pracę będzie zawarta na okres przynajmniej 1 (jednego) roku kalendarzowego*", a w treści § 4 ust. 2 określiła, że: "*Po upływie okresów podanych w ust. 1 przedsiębiorca tworzący nowe miejsca pracy uzyskuje zwolnienie od podatku od nieruchomości* ***w wysokości 10% rocznego podatku od nieruchomości,*** *a mianowicie od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budowli, za każde nowo utworzone miejsce pracy. Zwolnienie przewidziane w zdaniu pierwszym przysługuje przez okres 5 (pięciu) lat, przy czym nie może być wyższe w każdym objętym ulgą roku podatkowym niż 60% wysokości rocznego podatku od nieruchomości".*

W ocenie tut. Kolegium przyjęte w § 1 ust. 3 oraz § 4 ust. 2 uchwały zmniejszenie podatku od nieruchomości narusza w sposób istotny art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący podstawę prawną do ustalania przez organ stanowiący zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości. Zgodnie ze wskazanym powyżej przepisem: *Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.* 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.

Jak wynika z treści cytowanej normy prawnej, rada gminy uprawniona jest do wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości, przy czym mogą one dotyczyć jedynie przedmiotu opodatkowania.

W ocenie Kolegium tut. Izby Rada Gminy Ryjewo w badanej uchwale wprowadziła natomiast ulgę w podatku, do czego nie została upoważniona w ww. przepisie delegacyjnym.

W doktrynie prawa podatkowego pojęcia „ulga" i „zwolnienie" nie są tożsame. W literaturze przedmiotu wskazuje się, 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 (zwolnienie przedmiotowe) . Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym, tj. podmiotowo-przedmiotowym. Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku lub opłaty niż podmiot lub też przedmiot należności publicznoprawnej. Inaczej jest natomiast z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej bądź też kwoty podatku lub opłaty. *"Ulgi podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, czyli: 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. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nawet w ustawie regulującej dany podatek nie muszą one występować tylko w jednej formie, np. odliczenia od podstawy opodatkowania. Obok odliczenia konstrukcja podatku może zawierać obniżki stawki i kwoty podatku. Wszystkie te formy określane są mianem ulg w tym podatku."* (R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, LEX/el. 2021).

W ocenie Kolegium tut. Izby ustanowione w § 1 ust. 3 oraz w § 4 ust. 2 uchwały obniżenie zobowiązania podatkowego, stanowi *de facto* ulgę, do której ustalenia rada gminy nie została upoważniona. W wyroku z dnia 17 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 1753/09) Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

stanowiący również podstawę prawną do ustalania zwolnień przedmiotowych, wskazał między innymi, że do stanowienia ulg podatkowych nie uprawnia rady gminy ani ww. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani żaden inny przepis tej ustawy. **Ponadto stanowienie ulg podatkowych może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, a nie uchwały organu jednostki samorządu terytorialnego** [art. 217 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm)].

Podobne stanowisko zostało wyrażone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 25 lutego 2016 r. (sygn. akt I SA/Ol 824/15), w którym Sąd wskazując na odmienności pomiędzy instytucjami ulgi i zwolnienia, wskazał, że: *„Rozróżnienie tych dwóch pojęć prowadzi do stwierdzenia, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga. Nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wywodzić uprawnienia do uchwalania ulg podatkowych (Leonard Etel, op. cit, s. 247). Sąd podziela stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej, że nie do przyjęcia jest konstatacja, że skoro rada gminy uprawniona jest do wprowadzania zwolnień, to może też wprowadzić ulgi podatkowe, ponieważ jest to nic innego niż "częściowe zwolnienie". Takie twierdzenie jest nieuprawnione i może wynikać z niezrozumienia istoty stosunku prawnopodatkowego.*”

Z uwagi na powyższe Kolegium tut. Izby uznało, że Rada Gminy Ryjewo przekroczyła swoje kompetencje do ustalenia zwolnień przedmiotowych z tytułu podatku od nieruchomości, czym w sposób istotny naruszyła art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach opłatach lokalnych, co skutkowało koniecznością orzeczenia nieważności § 1 ust. 3 uchwały oraz § 4 ust. 2 badanej uchwały.

Dodatkowo Kolegium tut. Izby stwierdziło, że w § 3 ust. 4 badanej uchwały postanowiono, że: „*Do wniosku, o którym mowa w ust. 3 należy dołączyć:*

1)(...);

2)(...);

3)(...);

4)(...);

5)kopie umów o pracę nowo przyjętych pracowników zatrudnionych w nowej inwestycji."

W ocenie Kolegium tut. Izby powyższe postanowienia naruszają w istotny sposób przepisy art. 5 ust. 1 lit. a- c RODO, wyrażające m.in. zasady: legalności, rzetelności, ograniczenia celu przetwarzania danych osobowych oraz adekwatności przetwarzania danych osobowych, a także art. 6 ust. 1 RODO. Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. a- c RODO dane osobowe muszą być:

a) przetwarzane zgodnie z prawem, rzetelnie i w sposób przejrzysty dla osoby, której dane dotyczą („zgodność z prawem, rzetelność i przejrzystość");

b) zbierane w konkretnych, wyraźnych i prawnie uzasadnionych celach i nieprzetwarzane dalej w sposób niezgodny z tymi celami; dalsze przetwarzanie do celów archiwalnych w interesie publicznym, do celów badań naukowych lub historycznych lub do celów statystycznych nie jest uznawane w myśl art. 89 ust. 1 za niezgodne z pierwotnymi celami („ograniczenie celu");

c) adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co niezbędne do celów, w których są przetwarzane („minimalizacja danych").

Z kolei art. 6 ust. 1 ww. aktu prawnego zawiera enumeratywnie wyszczególnione przesłanki pozwalające na przetwarzanie danych osobowych. W ww. przepisie postanowiono, że przetwarzanie jest zgodne z prawem wyłącznie w przypadkach, gdy - i w takim zakresie, w jakim - spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) osoba, której dane dotyczą, wyraziła zgodę na przetwarzanie swoich danych osobowych w jednym lub większej liczbie określonych celów;

b) przetwarzanie jest niezbędne do wykonania umowy, której stroną jest osoba, której dane dotyczą, lub do podjęcia działań na żądanie osoby, której dane dotyczą, przed zawarciem umowy;

c) przetwarzanie jest niezbędne do wypełnienia obowiązku prawnego ciążącego na administratorze;

d) przetwarzanie jest niezbędne do ochrony żywotnych interesów osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej;

e) przetwarzanie jest niezbędne do wykonania zadania realizowanego w interesie publicznym lub w ramach sprawowania władzy publicznej powierzonej administratorowi;

f) przetwarzanie jest niezbędne do celów wynikających z prawnie uzasadnionych interesów realizowanych przez administratora lub przez stronę trzecią, z wyjątkiem sytuacji, w których nadrzędny charakter wobec tych interesów mają interesy lub podstawowe prawa i wolności osoby, której dane dotyczą, wymagające ochrony danych osobowych, w szczególności gdy osoba, której dane dotyczą, jest dzieckiem.

W ocenie Kolegium tut. Izby w podanym przypadku nie wystąpiła żadna z ww. przesłanek umożliwiająca legalne przetwarzanie wspomnianych danych osobowych pracowników zatrudnionych u podmiotów korzystających ze zwolnienia. Jednocześnie dodać należy, że do uzyskania zwolnienia z podatku od nieruchomości w ww. zakresie przedmiotowym nie jest niezbędne przedłożenie kopii umów o pracę nowo przyjętych pracowników, w których zamieszczone są dane będące przedmiotem ochrony prawnej.

Z kierunkiem niniejszego rozstrzygnięcia korespondują również normy wynikające z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zw. z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym.

Zgodnie bowiem z art. 7 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Wywiedziona z przepisu prawa norma prawna jest podstawą dla działania upoważnionego w tym przepisie organu, a więc każde działanie władzy publicznej musi znajdować umocowanie w przepisach prawa upoważniających do podjęcia danego aktu prawnego. Z kolei art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym stanowi o tym, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat, jednakże organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ma to czynić w granicach określonych w ustawach.

W ocenie Kolegium tut. Izby, z uwagi na istotne naruszenie zacytowanych wyżej przepisów ustaw oraz przywołanych przepisów RODO, a w szczególności naruszenia zasady: legalności, ograniczenia celu przetwarzania danych osobowych oraz adekwatności przetwarzania danych osobowych, w odniesieniu do stwierdzonego uchybienia badanej uchwały wystąpiły przesłanki do orzeczenia nieważności przywołanych postanowień uchwały.

Ponadto Kolegium tut. Izby stwierdziło także w badanej uchwale nieistotne naruszenie prawa. Rada Gminy Ryjewo § 4 ust. 1 badanej uchwały postanowiła, że: *"Zwolnienie podatkowe, o którym mowa w § 1 ust. 1 i 2 w podatku od nieruchomości na działalność gospodarczą w zależności od liczby utworzonych miejsc pracy jest przyznawane na okres trzech, pięciu* ***lub dziesięciu lat****, a mianowicie:*

1) przy utworzeniu 5 miejsc pracy – zwolnienie obejmuje okres 3 (trzech) lat,

2) przy utworzeniu 10 miejsc pracy – zwolnienie obejmuje okres 5 (pięciu) lat".

W wyniku analizy powyższego, Kolegium tut. Izby zauważa, że Rada Gminy pominęła i nie określiła liczby nowo utworzonych miejsc pracy przy przyznaniu zwolnienia podatkowego obejmującego okres 10 (dziesięciu) lat, tak jak doprecyzowała w dwóch powyższych przypadkach.

Tymczasem w myśl art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym - akt prawa miejscowego, kierowany do ogółu odbiorców, powinien być zredagowany w sposób czytelny, zrozumiały i precyzyjny. Jak wskazuje się także w orzecznictwie sądowoadministracyjnym uchwały podejmowane przez organy stanowiące gmin muszą zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (por. wyrok NSA z 6 czerwca 1996 r., SA/Gd 2949/94, wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 września 2008 r., sygn. akt II SA/LU 485/08, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2005 r. sygn. akt II SA/Wr 385/05). Ponadto, zgodnie z przepisami § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej", przepisy aktów normatywnych redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

Uzupełniająco Kolegium tut. Izby wskazuje na treść art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Szczególnie istotne znaczenie w ramach przedmiotowej kwestii ma jednakże art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzający zasadę, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z kolei art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, zaś zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym: *Do wyłącznej właściwości rady gminy należy: podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.*

Ponadto stosownie do przepisu § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej", w aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym).

Analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że regulowanie podstawowych kwestii związanych z daninami publicznymi, w tym ich nakładanie, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek oraz określanie podmiotów od nich zwolnionych, należy do wyłącznej kompetencji ustawodawcy. Organy stanowiące gminy mogą natomiast, w zakresie określonym w ustawie, ustalać konkretną wysokość podatków i opłat lokalnych oraz zwolnienia o charakterze przedmiotowym.

Należy także podkreślić, że zgodnie z utrwalonym już w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego poglądem, do działalności organów w sferze zobowiązań publiczno - prawnych nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone", lecz „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje".

Kolegium Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądowoadministarcyjnym, w tym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt II FSK 3302/15), zgodnie z którym: *Stanowienie prawa miejscowego bez upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem granic tego upoważnienia jest istotnym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Należy przy tym podkreślić, że w przywołanym przepisie ustawodawca nie posługuje się kryterium "rażącego" naruszenia prawa lecz "istotnego" naruszenia prawa. W orzecznictwie sądów administracyjnych, zarówno sprzed reformy jak i w tym najnowszym, do takich "istotnych" naruszeń prawa, skutkujących nieważnością uchwały, zalicza się między innymi naruszenie przepisów*

wyznaczających upoważnienie do podejmowania uchwał (zob. np.: wyrok NSA z dnia 10 lipca 1992 r. SA/Wr 660/92, a także wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 r., II FSK 2419/15).

Wobec powyższego wskazane powyżej naruszenie prawa ma, w ocenie Kolegium tut. Izby, charakter nieistotny.

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Ponadto Kolegium tut. Izby zwraca uwagę na konieczność przestrzegania w uchwałach stanowiących prawo miejscowe podejmowanych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zasad jasności i precyzyjności treści norm stanowionego prawa. W kontekście powyższego wskazać należy na nieprawidłowe wskazanie w treści § 10 ust. 2 badanej uchwały odwołania do § 11 postanowień badanej uchwały.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku