



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

---

Olsztyn, dnia czwartek, 25 lipca 2024 r.

Poz. 3592

### UCHWAŁA NR 0102-333/24

#### KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 15 lipca 2024 r.

w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr III/16/2024 Rady Gminy Lubomino z dnia 18 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy publicznej de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Lubomino.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

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 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 609 ze zm.)

uchwała, co następuje:

stwierdza się nieważność § 5 ust. 2 oraz § 7 ust. 2 pkt 4 i 11 uchwały Nr III/16/2024 Rady Gminy Lubomino z dnia 18 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy publicznej de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Lubomino.

#### Uzasadnienie

Rada Gminy Lubomino na sesji w dniu 18 czerwca 2024 r. podjęła uchwałę Nr III/16/2024 w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy publicznej de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Lubomino.

W dniu 20 czerwca 2024 r. przedmiotową uchwałę przedłożono Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem.

Pismem z dnia 10 lipca 2024 r. zawiadomiono Gminę Lubomino, iż uchwała ta będzie rozpatrywana na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (zwane dalej: Kolegium Izby) w dniu 15 lipca 2024 r.

Na podstawie art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Gminy Lubomino nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

Stosownie do art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, orzekanie nieważności uchwał i zarządzeń, w sprawach wymienionych w art. 11 ust. 1 wyżej wymienionej ustawy, zastrzeżono dla kolegium regionalnej izby obrachunkowej. Przepis art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych stanowi, że właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

Kolegium Izby, badając przedmiotową uchwałę stwierdziło co następuje:

W § 5 ust. 2 uchwały Rada Gminy Lubomino postanowiła, że cyt.: „Zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcy, który posiada zadłużenie wobec Gminy Lubomino z jakiegokolwiek tytułu”. Ponadto w § 7 ust. 2 pkt 4 zobowiązano przedsiębiorcę do dołączenia oświadczenia o nieposiadaniu zadłużenia wobec Gminy Lubomino z jakiegokolwiek tytułu.

Kolegium Izby stwierdza, że zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 25 czerwca 2019 r. (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.) 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.).

Zwolnienie podatkowe, to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub zwolnienie z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienie przedmiotowe).

Rada Gminy, na podstawie z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, może wprowadzić jedynie zwolnienia przedmiotowe. Zwolnienia te mogą dotyczyć wyłącznie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości a więc gruntów, budynków lub ich części, budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zwolnienia, wprowadzone przez Radę na mocy wyżej przywołanego przepisu, powinny obowiązywać z mocy prawa i nie mogą być uzależnione od tego czy przedsiębiorca ubiegający się o owe zwolnienie posiada lub nie posiada zadłużenia wobec gminy z jakiegokolwiek tytułu. Zwolnienia wynikające z postanowień § 5 ust. 2 badanej uchwały mają charakter przedmiotowo-podmiotowy. Organ stanowiący, podejmując uchwałę w sprawie innych zwolnień przedmiotowych na podstawie art. 7 ust. 3 o podatkach i opłatach lokalnych, nie może wykraczać poza zakres upoważnienia ustawowego. Przedmiotowa uchwała jest aktem prawa miejscowego w rozumieniu art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zatem powinna być adresowana do bliżej nieokreślonego kręgu podmiotów oraz mieć charakter generalny i abstrakcyjny. Oznacza to, że regulacje w niej zawarte powinny być jasne, zrozumiałe i wyczerpujące. Uchwalane przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego przepisy prawa miejscowego powinny regulować tylko te kwestie, które wynikają z delegacji ustawowej i tylko w granicach przyznanych temu organowi upoważnień.

Mają powyższe na uwadze niezasadne jest zobowiązanie przedsiębiorcy do złożenia oświadczenia o nieposiadaniu zadłużenia wobec Gminy Lubomino z jakiegokolwiek tytułu, które zostało zapisane w § 7 ust. 2 pkt 4 badanej uchwały.

Kolegium Izby stwierdziło, że brak jest podstaw prawnych do uzależnienia zwolnień od spełnienia warunków określonych w § 5 ust. 2 badanej uchwały. Rada gminy może wprowadzić zwolnienia od podatku od nieruchomości, ale nie może wprowadzać wyłączeń ograniczających krąg podmiotów uprawnionych do uzyskania zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis, przyjmując kryterium podmiotowe. Wskazane w wymienionym zapisie uchwały warunki zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości odnoszą się do cech podmiotu - podatnika podatku od nieruchomości, tj. nieposiadania zadłużenia wobec Gminy Lubomino. Powyższe jest zatem sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolegium Izby wskazuje, że zgodnie z art. 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) "określanie (...) kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy".

Kolegium Izby stwierdza, że w § 7 ust. 2 pkt 11 uchwały posłużono się pojęciem niedookreślonym zapisując, że przedsiębiorca korzystający ze zwolnienia w ramach uchwały zobowiązany jest do złożenia innych dokumentów o które wystąpi organ podatkowy, które mają na celu uwiarygodnić prawo do zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.

Pojęcie innych dokumentów stanowi pojęcie niedookreślone, stwarzające możliwość „luzu interpretacyjnego”, co może skutkować dowolnością w zakresie stosowania przepisów uchwały. Badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego, winna zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące i uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (wyrok NSA oz. w Gdańsku z dnia 6 czerwca 1995 r. sygn. akt SA/Gd 2949/94).

Rada Gminy winna jednoznacznie określić rodzaj informacji wymaganych od beneficjenta pomocy, ponieważ to organowi stanowiącemu gminy, zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy, na podstawie upoważnień ustawowych. Regulacje w niej zawarte muszą być sformułowane w sposób jasny i precyzyjny tak, aby ich stosowanie nie skutkowało dyskryminacją niektórych podmiotów.

Wskazane powyżej naruszenia prawa mają charakter istotny, gdyż Rada Gminy Lubomino przekroczyła udzielone jej kompetencje wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, stwierdzenie przez organ nadzoru, iż uchwała stanowiąca przedmiot postępowania nadzorczego narusza prawo w sposób istotny, winno skutkować orzeczeniem jej nieważności w całości albo w części.

W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że powszechnie obowiązujący porządek prawny zostaje naruszony w stopniu istotnym nie tylko poprzez regulowanie przez gminę raz jeszcze tego, co zostało już uregulowane w źródle powszechnie obowiązującego prawa, lecz także modyfikowanie przepisu ustawowego, co możliwe jest tylko w granicach wyraźnie przewidzianego upoważnienia ustawowego. Tak rozumiane naruszenie delegacji ustawowej jest istotne zważywszy na fakt, że te same pojęcia zdefiniowane w akcie prawa miejscowego mogą być inaczej interpretowane niż w „otoczeniu prawnym”, jakim są przepisy ustawy. Założenie racjonalności prawodawcy skutkuje uznaniem, że poprzez sam fakt zdefiniowania w akcie prawnym określonych pojęć, prawodawca daje wyraz temu, że zamierza przypisać definiowanym zwrotom nie tylko inne znaczenie niż w języku potocznym, ale też inne znaczenie niż powszechnie przyjmuje się w innych aktach prawnych. W konsekwencji przepisy aktów prawa miejscowego odwołujące się do "powtórnie" zdefiniowanych pojęć mogłyby być interpretowane inaczej niż gdyby to nastąpiło przy zastosowaniu rozumienia tych pojęć poddanych wykładni w ramach przepisów ustawy (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 listopada 2009 r., II OSK 1256/09).

Zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, przyjęć należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały bądź zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego (lub jej części) zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97).

Mając na uwadze przedstawiony powyżej stan faktyczny oraz prawny sprawy, Kolegium Izby stwierdziło nieważność zapisów § 5 ust. 2 oraz § 7 ust. 2 pkt 4 i 11 uchwały Nr III/16/2024 Rady Gminy Lubomino z dnia 18 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy publicznej de minimis dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Lubomino., poprzez istotne naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 32 ust. 1 oraz ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polski.

Wobec powyższego Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

*Na niniejszą uchwałę Kolegium RIO w Olsztynie przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni od daty jej otrzymania, za pośrednictwem tutejszej Izby.*

Zastępca Prezesa  
Janusz Facon