

Uchwała Nr X/35/2022
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy
z dnia 22 marca 2022 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały Nr LIII/481/2022 Rady Miejskiej w Żninie z dnia 16 lutego 2022 r. w sprawie udzielenia dotacji celowej przez Gminę Żnin zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137 z późn. zm.), art. 7 ust. 3 i art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.), art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) w zw. z art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.) oraz § 13 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz. U. z 2019 r. poz. 297 z późn. zm.) w związku z art. 8 ust. 5 rozporządzenia Komisji UE Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.U.U.E.L.2014.187.1), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy

uchwała, co następuje:

stwierdza nieważność uchwały Nr LIII/481/2022 Rady Miejskiej w Żninie z dnia 16 lutego 2022 r. w sprawie udzielania przez Gminę Żnin zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną w części § 6 ust. 1 pkt 1 lit. a, § 7 ust. 1 pkt 2, § 9 ust. 3 pkt 1, § 9 ust. 4, § 10 oraz zapisów w załączniku Nr 1 do uchwały stanowiącym zgłoszenie zamiaru korzystania z regionalnej pomocy inwestycyjnej określających załączniki do składanego wniosku w punkcie 3 i 4.

Uzasadnienie

Rada Miejska w Żninie podjęła w dniu 16 lutego 2022 r. uchwałę Nr LIII/481/2022 w sprawie udzielania przez Gminę Żnin zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 21 lutego 2022 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 22 marca 2022 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137 z późn. zm.), w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Mając na uwadze treść art. 15zzx ust. 1 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach

związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568 z późn. zm.) oraz w związku z treścią § 4 zarządzenia Nr 4/2020 Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 2 kwietnia 2020 r. w sprawie obradowania w zdalnym trybie Kolegium i Składów Orzekających Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, zmienionego zarządzeniem Nr 7/2021 z dnia 27 maja 2021 r., Burmistrz Gminy Żnin - Pan Robert Luchowski oraz Przewodniczący Rady Miejskiej w Żninie - Pan Dariusz Kaźmierczak, pismem z dnia 14 marca 2022 r. znak RIO-KA-4010-X-2/2022 zostali zawiadomieni o terminie posiedzenia Kolegium oraz poinstruowani o przysługującym prawie do złożenia pisemnych wyjaśnień w przedmiotowej sprawie do dnia 18 marca 2022 r., a także o możliwości zdalnego uczestnictwa w posiedzeniu. W dniu 18 marca 2022 r. wpłynęło pismo w sprawie wyjaśnień w związku z czynnościami nadzorczymi w sprawie przedmiotowej uchwały podpisane przez Zastępcę Burmistrza Panią Halinę Rosiak-Kozłowską. W wyjaśnieniach Gmina przychyliła się do stanowiska Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w przedstawionych wstępnych wynikach badania przedmiotowej uchwały w zakresie zapisów w § 9 ust. 4 i 6 oraz § 10 ust. 2 "(...) zapewnić swobodny dostęp do obiektu (...)". Ustosunkowując się do pozostałych wyników badania uchwały Gmina przedstawiła swoje odrębne stanowiska. W posiedzeniu kolegium uczestniczył i złożył wyjaśnienia Pan Marcin Tucholski Radca Prawny.

Rozpatrując sprawę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy zważyło, co następuje.

Przedmiotową uchwałą, zgodnie z dyspozycją art. 7 ust. 3 i art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) oraz § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz. U. z 2019 r. poz. 297 z późn. zm.), Rada Miejska w Żninie postanowiła o udzieleniu przez Gminę Żnin zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. W § 6 ust. 1 pkt 1 uchwały Rada wskazała warunki, które należy spełnić by zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługiwało. Wśród wymienionych warunków wskazano w § 6 ust. 1 pkt 1 lit. a *„nieposiadanie zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych wobec Gminy Żnin oraz z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne należnych budżetowi państwa w dniu dokonania zgłoszenia oraz dodatkowo na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc, od którego zacznie obowiązywać zwolnienie, ”*. Konsekwencją zapisu jest wskazanie w załączniku Nr 1 do uchwały, który stanowi zgłoszenie zamiaru korzystania z regionalnej pomocy inwestycyjnej, wśród wymaganych załączników w pkt 3. *„Zaświadczenia potwierdzające brak zaległości z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody budżetu Gminy Żnin, w tym realizowanych przez Urzędy Skarbowe.”* oraz w pkt 4. *„Zaświadczenia potwierdzające brak zaległości wobec Urzędów Skarbowych”*.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy wskazuje, że badana uchwała w powyższym zakresie, uzależniając udzielenie zwolnienia od braku zaległości podatkowych i niepodatkowych wobec Gminy, w sposób jednoznaczny odwołuje się do cech podatnika. W tym

więc zakresie, zwolnienie ustanowione uchwałą ma charakter podmiotowy i pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym Rada, w drodze uchwały, może wprowadzić tylko zwolnienia przedmiotowe. W ocenie Kolegium Izby w pierwszej kolejności podkreślić należy, że tylko ustawodawca może ustanawiać zwolnienia z podatku o charakterze podmiotowym. Wskazać bowiem należy, że art. 217 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) stanowi, 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”. O ile zatem w drodze ustawy można wprowadzać zwolnienia o charakterze podmiotowym, o tyle jednostki samorządu terytorialnego mają uprawnienie wyłącznie do ustanawiania zwolnień przedmiotowych. W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że przepisy ograniczające zastosowanie ustanowionego zwolnienia z podatku od nieruchomości do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadzają do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których, w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe jest ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 646/20, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r., sygn. akt I SA/Po 475/19, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 6 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/OI 233/18).

Rada Miejska w § 9 ust. 3 wskazuje przypadki, które powodują utratę prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości na mocy przedmiotowej Uchwały. Wśród wymienionych wskazano w § 9 ust. 3 pkt 1 „*posiadanie w okresie obowiązywania zwolnienia ponad dwumiesięcznej zwłoki w regulowaniu podatków i opłat lokalnych (...)*”. Według Kolegium Izby materialną podstawą zwolnienia jest realizacja inwestycji a nie sytuacja finansowa podatnika, tym bardziej nie może być ona przesłanką dla utraty zwolnienia. Dozwolone są jedynie takie zapisy w uchwałach rady gminy, które nie zawężają kręgu potencjalnych beneficjentów zwolnienia, a tylko nakładają specjalne wymagania w odniesieniu do nieruchomości. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2531/16). Kwestionowane zapisy, uzależniające udzielenie zwolnienia i jego utratę od braku zaległości podatkowych w podatku od nieruchomości wobec Gminy w sposób jednoznaczny odwołują się do cech podatnika, które to wychodzą poza cechy stawiane nieruchomości objętej zwolnieniem i nie pozostają z nią w jakimkolwiek związku. Postawienie warunku zapisanego § 9 ust. 3 pkt 1 uchwały nadaje zwolnieniu charakter podmiotowy. (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 27 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 761/20).

Kolegium wskazuje, że zapisy w § 9 ust. 4 i 6 uchwały dotyczą skutków utraty prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości. W ocenie Izby pozostawienie w uchwale obu zapisów czyni uchwałę nieczytelną i sprzeczną wewnątrznie, gdyż zapis ust. 4 powoduje automatyczną utratę prawa do zwolnienia od początku korzystania z niego w każdym przypadku określonym w ust. 3, natomiast zapis ust. 6 stanowi o utracie przez podatnika prawa "za okres, w którym nienależnie korzystał ze zwolnienia". Zdaniem Kolegium Izby uregulowanie ujęte w ust. 4 narusza zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.) - dalej KPA, wynikającą z art. 2 Konstytucji RP oraz podnoszoną w orzecznictwie sądów administracyjnych. W myśl art. 8 § 1 KPA zasada

proporcjonalności oznacza, że organy administracji stosują środki mające wpływ na prawa lub interesy osób prywatnych tylko w razie potrzeby i w zakresie wymaganym do osiągnięcia zamierzonego celu. Oznacza to, że w toku postępowania administracyjnego, organ podejmując czynności powinien mieć na uwadze interesy stron i ingerować w nie jedynie wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim jest to konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu, w szczególności załatwienia sprawy zgodnie z przepisami prawa. Środki użyte przez organ powinny mieć jak najmniej dolegliwy charakter (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3474/17). W związku z powyższym zasadnym było stwierdzenie nieważności tej części uchwały.

W § 7 ust. 1 uchwały Rada Miejska wskazała, że „*pomoc udzielana na podstawie niniejszej uchwały podlega sumowaniu z każdą inną pomocą przeznaczoną na realizację tej samej inwestycji początkowej lub nowych miejsc pracy związanych z tą samą inwestycją początkową, w tym udzielaną ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej*” oraz „*pomocą de minimis*”. Powyższy zapis narusza § 13 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz. U. z 2019 r. poz. 297 z późn. zm.) w związku z art. 8 ust. 5 rozporządzenia Komisji UE Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.U.UE.L.2014.187.1). Według wyżej wskazanych przepisów prawa sumowaniu podlega pomoc de minimis z inną pomocą w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych tej samej inwestycji. Zapis wskazany w uchwale w § 7 ust. 1 pkt 2 odnosi się do pomocy de minimis w sposób całościowy i tym samym wskazuje, że pomoc udzielana na podstawie niniejszej uchwały podlegać będzie sumowaniu z każdą inną pomocą de minimis. Uchwała nie określa bowiem, że mowa jest o pomocy de minimis w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych tej samej inwestycji. W ocenie Kolegium, wbrew stanowisku jednostki, zastosowane rozwiązanie nie odsyła w tym zakresie do treści rozporządzenia, a przyjęte przez Radę Miejską uregulowanie stanowi nieuprawnioną modyfikację treści przepisów przywołanego rozporządzenia.

Wątpliwości wzbudziły również zapisy § 10 ust. 1 i 2 uchwały, zgodnie z którymi od przedsiębiorcy można żądać „*dodatkowych informacji i zaświadczeń*” oraz „*wszelkiej dokumentacji związanej z realizacją inwestycji początkowej*”. Kolegium Izby wskazuje, że takie sformułowanie stanowi pojęcie niedookreślone, stwarzające możliwość luzu interpretacyjnego, co może w szczególności skutkować dowolnością w zakresie stosowania przepisów uchwały. W orzecznictwie administracyjnym ugruntował się pogląd, iż organ gminy stanowiąc akt prawa miejscowego winien tak zredagować jego postanowienia, aby jego treść była zrozumiała dla przeciętnego adresata. Adresat danego przepisu na jego podstawie powinien wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować, a z kolei organ stosujący ten przepis winien wiedzieć, w jaki sposób go zinterpretować. Przepis prawa miejscowego musi być sformułowany w sposób precyzyjny i czytelny, bowiem adresat aktu nie może być zaskakiwany treścią nieostrych przepisów. Treść aktów prawa miejscowego winna być jasna i czytelna dla odbiorcy co zostało ugruntowane w orzecznictwie sądowym (wyrok NSA oz. w Gdańsku z dnia 6 czerwca 1995 r. sygn. akt SA/Gd 2949/94).

W treści § 10 ust. 2 „Przedsiębiorca korzystający z pomocy na podstawie niniejszej uchwały ma obowiązek, (...) zapewnić swobodny dostęp do obiektu oraz wszelkiej dokumentacji związanej z realizacją inwestycji początkowej”. Powyższe stanowi o przekroczeniu kompetencji Rady. Podkreślenia wymaga, że prawo wstępu na teren obiektu wchodzi w zakres kontroli podatkowej wynikającej z art. 286 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.). W ocenie Kolegium Izby ww. zapisem Rada Miejska przekroczyła uprawnienie ustawowe wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto należy mieć na uwadze, że kwestie uprawnień kontrolnych organu zostały uregulowane w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa i nie mogą być uznane za wprowadzenie zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Należy mieć na uwadze, że istotna wadliwość aktu prawnego nie przesądza każdorazowo o konieczności stwierdzenia jego nieważności w całości. Stąd wystarczającym w ocenie Kolegium było stwierdzenie nieważności wyłącznie wadliwych zapisów, tj. § 6 ust. 1 pkt 1 lit. a, § 7 ust. 1 pkt 2, § 9 ust. 3 pkt 1, § 9 ust. 4, § 10 oraz zapisów w załączniku Nr 1 do uchwały stanowiącym zgłoszenie zamiaru korzystania z regionalnej pomocy inwestycyjnej określających załączniki do składanego wniosku w punkcie 3 i 4.

Pouczenie:

Na niniejszą uchwałę przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, w terminie 30 dni od daty doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Daniel Jurewicz