

Uchwała nr 4/2024
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 26 stycznia 2024 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej w Brzegu Dolnym nr LXXIII/460/23
z dnia 21 grudnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości

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 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40, z późn. zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

stwierdza nieważność

uchwały Rady Miejskiej w Brzegu Dolnym nr LXXIII/460/23 z dnia 21 grudnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości — z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70) w związku z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 702).

Uzasadnienie

Uchwała Rady Miejskiej w Brzegu Dolnym nr LXXIII/460/23 z dnia 21 grudnia 2023 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w dniu 2 stycznia 2024 roku.

Jako podstawę prawną podjęcia przedmiotowej uchwały powołano art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40, z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70), zwanej dalej „u.p.o.l.”.

W § 1 Rada Miejska postanowiła, że „Zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budowle, budynki lub ich części zajęte na potrzeby pomocy społecznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (Dz.U. z 2023, poz. 901)”.

W toku czynności nadzorczych związanych z badaniem przedmiotowej uchwały zwrócono się do Burmistrza Brzegu Dolnego — na podstawie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym — o udzielenie informacji, czy projekt przedmiotowej uchwały został w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej zgłoszony Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. W odpowiedzi Burmistrz Brzegu Dolnego pismem z dnia 16 stycznia 2024 r. poinformował, że projekt uchwały nie został przedłożony Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, ponieważ „intencją podjętej uchwały nie było objęcie zwolnieniem z podatku od nieruchomości nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”.

Badając zgodność z prawem przedmiotowej uchwały, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu zważyło, co następuje:

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., 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.

Z regulacji zawartych w badanej uchwale wynika, że zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczy gruntów, budowli, budynków lub ich części zajętych na potrzeby pomocy społecznej nieruchomości w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 901), zwanej dalej „u.p.s.”, związanych z zadaniami z ustawy o pomocy społecznej.

Z powyższego postanowienia nie wynika, że Rada Miejska wyłączyła ze zwolnienia z podatku od nieruchomości grunty budynki, budowle, budynki lub ich części zajęte na potrzeby pomocy społecznej związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, na co wskazuje również redakcja zwolnienia obejmująca budowle. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zatem tylko takie budowle mogą być przedmiotem zwolnienia z podatku.

Kolegium wskazuje, że co do zasady obowiązek zapewnienia realizacji zadań pomocy społecznej spoczywa na jednostkach samorządu terytorialnego oraz na organach administracji rządowej w zakresie ustalonym ustawą (art. 16 ust. 1 u.p.s.). Przy tym, zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.s., wykonując zadania z zakresu pomocy społecznej, organy administracji publicznej mogą współpracować z podmiotami niepublicznymi. Stosownie do regulacji zawartej w art. 57 u.p.s. podmioty niepubliczne są uprawnione m.in. do prowadzenia domów opieki społecznej. Krąg podmiotów niepublicznych uprawnionych do zakładania domów pomocy społecznej jest bardzo szeroki. Oprócz kościołów, związków wyznaniowych, stowarzyszeń, fundacji i organizacji społecznych placówki takie mogą prowadzić również osoby fizyczne i prawne. A zatem zadania w zakresie pomocy społecznej realizowane m.in. w domu pomocy społecznej mogą być świadczone również przez osoby fizyczne lub osoby prawne, które mogą mieć status przedsiębiorcy. Skoro tak, to do zwolnienia zawartego w uchwale, czyli realizowania zadań z ustawy o pomocy społecznej, uprawnione będą również osoby prowadzące działalność gospodarczą.

W ocenie Kolegium Izby, z uwagi na to, że przedmiotowe zwolnienie może obejmować podmioty prowadzące działalność gospodarczą, wprowadzone zwolnienie może stanowić pomoc publiczną de minimis, o której mowa w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 3 u.p.o.l., jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Obowiązek uwzględnienia w podejmowanej uchwale przepisów dotyczących pomocy publicznej wynika również z art. 20b i art. 20c u.p.o.l.

Kolegium Izby ustaliło, że projekt badanej uchwały nie został zgłoszony do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Powyższe stanowi naruszenie procedury podejmowania uchwał, co zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych należy zaliczyć do istotnych naruszeń, skutkujących nieważnością uchwały (wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r. sygn. akt II FSK 3595/13). Należy zatem uznać, że badana uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem art. 20b u.p.o.l. w związku z art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Niezależnie od powyższego, Kolegium Izby zauważa, że zwolnienie z podatku od nieruchomości nieruchomości zajętych na potrzeby pomocy społecznej z wyłączeniem nieruchomości dotyczących działalności gospodarczej może doprowadzić do wykreowania zwolnienia przyznanego konkretnemu adresatowi, tj. jednostkom organizacyjnym miasta, ponieważ zadania pomocy społecznej w gminach zgodnie z art. 110 ust. 1 u.p.s. wykonują jednostki organizacyjne — ośrodki pomocy społecznej lub centra usług społecznych. Kwestia zwolnień podmiotowych, obejmujących pewne kategorie podatników, została wyraźnie zastrzeżona dla materii ustawowej i wyłączona z kompetencji organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. Zatem, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa, 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.

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotów (takich jak np. budynek, grunt, budowla), wykorzystywanych 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. Należy przy tym zauważyć, 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 oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r. sygn. akt II FSK 2592/12, wyrok NSA z dnia 6 maja 2016 r. sygn. akt II FSK 2217/14).

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu orzekło jak w sentencji uchwały.

Na niniejszą uchwałę Radzie Miejskiej w Brzegu Dolnym przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Świętego Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, w terminie 30 dni od daty doręczenia uchwały.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus