

**UCHWAŁA Nr 1155/12
z dnia 26 marca 2012 r.**

P. M. Kasprzyk
13.04.12

Samiński
27.04.2012

**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku
w składzie:**

Przewodniczący:
Członkowie:

Stanisław Srocki
Bogusław Dębski
Katarzyna Gawrońska
Agnieszka Gerasimiuk
Danuta Kubylis
Anna Ostrowska
Aleksander Piszczatowski
Dariusz Renczyński
Joanna Salachna
Marcin Tyniewicki
Maria Wasilewska



Na podstawie art.11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t. j. Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. z 2001 r. Dz. U. Nr 142, poz.1591 ze zm.)

po rozpatrzeniu w postępowaniu nadzorczym Uchwały Rady Gminy Dubicze Cerkiewne Nr 13.74.2012 z dnia 27 lutego 2012 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących pomoc de minimis

p o s t a n a w i a :

- uznać, iż powyższa uchwała narusza prawo w sposób istotny w związku z:
- nieokreśleniem wszystkich istotnych elementów zwolnienia w podatku od nieruchomości, co pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.),
- wprowadzeniem w § 2 ust. 1 pkt 3, § 4 ust. 1 pkt 1, § 5 ust. 1-3, § 8-10 przepisów bezprzedmiotowych, wzajemnie sprzecznych, nieprecyzyjnych i niejasnych, co stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.,
- wprowadzeniem w § 8 ust. 2 regulacji wykraczających poza zakres ustawowego upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych,
- w związku z tym postanawia się stwierdzić nieważność całej uchwały.

Uzasadnienie

Rada Gminy Dubicze Cerkiewne podjęła uchwałę Nr 13.74.2012 w dniu 27 lutego 2012 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących pomoc de minimis, w której stwierdzono następujące uchybienia.

Określając podmiotowy zakres zwolnienia w podatku od nieruchomości, w § 1 ust. 2 ww. uchwały wskazano, iż przepis uchwały stosuje się do podatników będących przedsiębiorcami w rozumieniu Prawa Unii Europejskiej, a następnie w § 2 ust. 1 pkt 3 wprowadzono własną definicję pojęcia „przedsiębiorca”. W związku z powyższym powstają wątpliwości co do sposobu określenia adresatów zwolnienia – na podstawie § 1 ust. 2 czy na podstawie § 2 ust. 1 pkt 3 – gdyż uchwała zawiera dwie odmienne regulacje w tym zakresie.

W § 4 ust. 1 pkt 1 wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwolnienia udziela się pod warunkiem, że wyżej wymienione nieruchomości „nie są zwolnione od podatku od nieruchomości na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów”. Zapis ten jest bezprzedmiotowy. Z brzmienia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) bezpośrednio wynika, iż rada gminy jest uprawniona do wprowadzania zwolnień innych niż już określone w ustawie.

W § 5 ust. 1 określono okres zwolnienia wskazując, że trwa on „przez okres 6 ostatnich miesięcy roku podatkowego, w trzech kolejno następujących po sobie latach podatkowych, następujących po roku podatkowym, o którym mowa w § 2” – czyli zgodnie z definicją zawartą w tym paragrafie - okresie liczonym od dnia 1 stycznia do 31 grudnia. Z zapisu tego ani z dalszych zapisów uchwały nie wynika jednak, od kiedy, ewentualnie do kiedy, podatnik może ze zwolnienia skorzystać i od kiedy należy liczyć okres trzech kolejnych lat podatkowych, w których przysługuje zwolnienie. Powyższe nie wynika również z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 6 ustawy odmiennie określa bowiem moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku, gdy okolicznością, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, a inaczej w pozostałych przypadkach. Należy zatem sprecyzować moment nabycia prawa do zwolnienia i sposób liczenia trzyletniego okresu w odniesieniu do poszczególnych przedmiotów opodatkowania objętych zwolnieniem.

W § 5 ust. 2 wprowadzono zapis, zgodnie z którym do okresu zwolnienia zalicza się podatnikowi okres w jakim podatek był umarzany w roku podatkowym objętym zwolnieniem na podstawie art. 67 b § 1 pkt 2 ustawy - Ordynacja podatkowa. Przytoczony w uchwale przepis ordynacji dotyczy udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc de minimis. Jeśli zatem podatnik otrzymał taką pomoc, jest już zobowiązany do jej wykazania na podstawie § 7 ust. 1 pkt 5 i przedłożenia stosownych zaświadczeń o wysokości otrzymanej pomocy, a pomoc ta wliczana jest do limitu pomocy de minimis. W uchwale nie wskazano również, w jaki sposób należy „zaliczać” umorzoną należność do okresu zwolnienia.

W § 5 ust. 3 wskazano, że zwolnienie dotyczy „tylko tej części powierzchni przedmiotów opodatkowania, od której naliczany jest podatek od nieruchomości według stawek stosowanych do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i tylko w stosunku do budynków podlegających zwolnieniu na podstawie niniejszej uchwały”. Zapis ten pozostaje w sprzeczności z regulacjami zawartymi w § 3 uchwały. Ogranicza on zakres zwolnienia jedynie do budynków, natomiast § 3 uchwały wprowadza zwolnienie od podatku od nieruchomości także w odniesieniu do budowli i gruntów. Ponadto bezprzedmiotowa jest ostatnia część ustępu: „i tylko w stosunku do budynków podlegających zwolnieniu na podstawie niniejszej uchwały”.

W § 8 ust. 2 wprowadzono zapis, zgodnie z którym w przypadku złożenia nieprawdziwego oświadczenia co do spełnienia warunków, od których uzależnione jest zwolnienie, podatnik traci prawo do zwolnienia za cały okres zwolnienia oraz „prawo ubiegania się o zwolnienie z podatku od nieruchomości w okresie trzech następnych lat”. Zapis powyższy nie znajduje podstawy prawnej i narusza dyspozycję art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż pozbawiając podatnika praw przyszłych wykracza poza zakres ustawowego upoważnienia dla rady gminy zawartego w przytoczonej regulacji.

W § 8 ust. 4 błędnie zapisano, iż „prawo do utraty zwolnienia” ustaje z początkiem miesiąca następującego po miesiącu w którym zaistniały warunki powodujące utratę zwolnienia od podatku – zbędny jest tu wyraz „utraty”.

W § 9 zapisano, iż w przypadku utraty prawa do zwolnienia i braku zawiadomienia organu podatkowego podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku zgodnie z ogólnie obowiązującymi przepisami. Podkreślić należy, że ten sam skutek wystąpi również w przypadku zawiadomienia organu podatkowego o utracie prawa do zwolnienia – zapis powyższy może zatem wprowadzać w błąd co do skutków podatkowych zawiadomienia organu podatkowego.

W § 10 wprowadzono zapis powtarzający regulację § 8 ust. 4 – jest on zatem zbędny.

Nadmienić trzeba także, iż kwestie związane z utratą prawa do zwolnienia i konsekwencjami podatkowymi takiej sytuacji reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) – regulowanie tych kwestii w uchwale rady gminy jest zatem bezprzedmiotowe, wykracza poza zakres prawotwórczych kompetencji rady gminy i może prowadzić do modyfikacji regulacji ustawowej. Jest to jedna z zasad techniki legislacyjnej, która znalazła również swoje odzwierciedlenie w § 137 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908) - które stosuje się odpowiednio do aktów prawa miejscowego.

Ponadto należy wskazać, iż uchwała zawiera błędy konstrukcyjne. W § 2, 3, 4 i 7 zbędne jest wprowadzanie ustępów, gdyż wymienione paragrafy zawierają tylko jeden ustęp.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że analizując treść badanej uchwały nie można jednoznacznie wskazać, kto od jakich przedmiotów opodatkowania, od kiedy i na jakich warunkach może korzystać ze zwolnienia w podatku od nieruchomości. Przedmiotowa uchwała nie wyczerpuje zatem znamion art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych upoważniającego radę gminy do wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości.

Ponadto zawiera ona przepisy wzajemnie sprzeczne, nieprecyzyjne i niejasne, a także błędy konstrukcyjne i logiczne, co stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. oraz wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego podstawowych zasad tworzenia prawa, w szczególności zasady pewności i określoności prawa. Na konieczność przestrzegania tych zasad w procesie prawotwórczym wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny (np. K 36/98, K 6/02, SK 30/04, K 7/08, Kp 8/09). Ich znaczenie podkreślał również Naczelny Sąd Administracyjny – m.in. w orzeczeniu z dnia 6 czerwca 1995 r. (sygn. akt: SA/Gd 2949/94, OwSS 1996/3/91) Sąd wskazał, że uchwały podejmowane przez organy samorządowe muszą zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego.

Badana uchwała jest aktem prawa miejscowego i jako akt powszechnie obowiązujący powinna być zredagowana w sposób czytelny i zrozumiały dla przeciętnego adresata. Powinna ona jednoznacznie określać zakres i zasady korzystania ze zwolnienia w podatku od nieruchomości.

Z powyższych względów postanowiono jak na wstępie.

POUCZENIE

Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, którą można wnieść (za pośrednictwem RIO) w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia.



Przewodniczący Kolegium

Stanisław Srocki

Otrzymuje:
Rada Gminy
Dubicze Cerkiewne