Uchwała Nr 1.1.2017
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Warszawie
z dnia 4 stycznia 2017 roku

w sprawie orzeczenia nieważności w części uchwały Nr XXI/134/2016 Rady Gminy Borkowice z dnia 7 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości.

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446 z późn. zm.), i art. 11 ust. 1 pkt. 5 w związku z art. 18 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 561) –
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:

§ 1.

Orzeka o nieważności uchwały Nr XXI/134/2016 Rady Gminy Borkowice z dnia 7 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości w części, a mianowicie § 1 ust. 1 pkt. 3 z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm.), art. 22 § 2 w związku z art. 13 § 1 pkt. 1) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).

§ 2.

Na niniejszą uchwałę Gminie Borkowice przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

UZASADNIENIE

W dniu 14 grudnia 2016 roku do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie wpłynęła uchwała Nr XXI/134/2016 Rady Gminy Borkowice z dnia 7 grudnia 2016 roku w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości.

Stosownie do art. 11 ust. 1 pkt 5 cyt. ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, przedmiotowa uchwała podlega nadzorowi Izby.

Badając ww. uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie ustaliło i zważyło, co następuje.

Rada Gminy w Borkowicach jako podstawę prawną podjęcia ww. uchwały wskazała między innymi art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na mocy którego *rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie.*

W § 1 ust. 1 Rada Gminy w Borkowicach postanowiła o zwolnieniu od podatku od nieruchomości budynków lub ich części, budowli oraz gruntów wykorzystywanych do potrzeb ochrony przeciwpożarowej (pkt. 1), wykorzystywanych w celu działalności kulturalnej określonej w przepisach ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U z 2012 r., poz. 406 z późn. zm.), (pkt. 2) i wykorzystywane na potrzeby pomocy społecznej w formie określonej w art. 110 ustawy z dnia 12 marca 2004 r o pomocy społecznej (Dz. U z 2016 r., poz. 930), (pkt.3).

Dokonując wykładni § 1 badanej uchwały, Kolegium Izby doszło do przekonania, że wymienione tam zwolnienia budowli ograniczone tylko do niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest bezprzedmiotowe, gdyż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Kolegium Izby stwierdziło ponadto, że zwolnienia wymienione w pkt. 1 i 2 są zwolnieniami przedmiotowymi, zgodnie z art. 7 ww. ustawy i mają charakter abstrakcyjny, tzn. nie są adresowane do określonych podmiotów, lecz do różnych podmiotów komunalnych i niekomunalnych, które działają w określonym w uchwale zakresie w Gminie lub, które ewentualnie w przyszłości mogą działać w tym zakresie.

Inaczej rzecz się ma ze zwolnieniem wymienionym w § 1 ust. 1 pkt.3 badanej uchwały. Określony tu rodzaj działalności, z którym się wiąże zwolnienie nieruchomości - pomoc społeczna, uchwała zawęża do konkretnej formy, określonej w art. 110 ustawy o pomocy społecznej, a tym samym do konkretnej jednostki organizacyjnej Gminy – ośrodka pomocy społecznej, który zgodnie z tym przepisem jest obligatoryjnie organizowany do wykonywania zadań gminy w zakresie pomocy społecznej. Tak więc zwolnienie to obok cech zwolnienia przedmiotowego – budynków, ich części, budowli i gruntów nabiera cech podmiotowych i indywidualnych. W praktyce jest to bowiem jeden konkretny podmiot spełniający wymogi określone w art. 110 wymienionej wyżej ustawy – funkcjonujący na terenie Gminy Borkowice - Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Borkowicach.

Tymczasem upoważnienie ustawowe dla rady zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczy wprowadzania innych, niż wymienione w ustawie zwolnień i jest w sposób jednoznaczny zawężone do **zwolnień przedmiotowych**. Tak więc stwierdzić należy, że Rada Gminy określając zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe przekroczyła zakres upoważnienia ustawowego.

Ponadto zwolnienie mające charakter indywidualny nie mieści się w zakresie upoważnienia zawartego w cytowanym przepisie do stanowienia aktów prawa miejscowego.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 87 i art. 94 określa akty prawa miejscowego jako ustanowione przez organy samorządu terytorialnego i terenowe organy administracji rządowej na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, źródła prawa Rzeczypospolitej Polskiej powszechnie obowiązujące na obszarze działania organów, które je ustanowiły.

Choć brak jest ustawowej definicji aktu prawa miejscowego, to od lat ukształtowane jest orzecznictwo sądów administracyjnych, że powinny one mieć charakter generalny i abstrakcyjny. Bliższe wyjaśnienie tych określeń można znaleźć np. w uzasadnieniu do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 3 listopada 2016 r. – sygn. akt IV SA/Po 366/16 :*„Abstrakcyjność normy oznacza, że nakazywane, zakazywane lub dozwolone zachowanie ma mieć miejsce w pewnych, z reguły powtarzalnych okolicznościach, nie zaś w jednej konkretnej sytuacji. Akty odnosić się zatem mają do zachowań powtarzalnych, nie mogą zaś zrealizować się w wyniku jednorazowego zastosowania. Akty prawa miejscowego skierowane są do podmiotów (adresatów) występujących poza organami administracji, a będąc źródłami prawa powszechnie obowiązującego mogą regulować postępowanie wszystkich kategorii adresatów (obywateli, organów, organizacji publicznych i prywatnych, przedsiębiorców)”*. Podobne stanowisko zawarte jest w wyroku WSA w Krakowie – wyrok z dnia 3.12.2015 r (sygn. akt III SA/Kr 1283/15).

Zwolnienie podatkowe o którym mowa, jak to wykazano wyżej, niewątpliwie ma charakter indywidualny i dotyczy konkretnego podmiotu.

Tryb indywidualnych zwolnień podatkowych, tj. dotyczących konkretnych podatników, reguluje art. 22 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, stanowiąc że może go udzielić organ podatkowy. Zgodnie zaś z art. 13 § 1 pkt. 1) ustawy Ordynacja podatkowa organem podatkowym jest wójt, burmistrz.

Wobec powyższego, Rada Gminy w Borkowicach nie miała kompetencji do udzielenia zwolnienia indywidualnego, a udzielając go przekroczyła swoje kompetencje, co należy uznać za istotne naruszenie prawa.

W związku z powyższym Kolegium RIO w Warszawie podjęło uchwałę jak w sentencji.

Przewodniczący

Wojciech Tarnowski