



DZIENNIK URZĘDOWY WOJEWÓDZTWA ŚLĄSKIEGO

Katowice, dnia 8 stycznia 2014 r.

Poz. 112

UCHWAŁA NR 520/XXXII/2013 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W KATOWICACH

z dnia 19 grudnia 2013 r.

w sprawie uchwały Nr XII/1/2013 Rady Miejskiej w Bieruniu z dnia 28 listopada 2013 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa w 2014 r.

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 1113) w związku z art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 594 z późn. zm.) - **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach u c h w a ł a**, co następuje:

§ 1. Stwierdza się **nieważność** uchwały Nr XII/1/2013 Rady Miejskiej w Bieruniu z dnia 28 listopada 2013 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa w 2014 r. - **w części zapisu:**

- 1) **§ 3 ust. 1 pkt 1** uchwały - z powodu istotnego naruszenia prawa, polegającego na wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowo - podmiotowego od podatku od nieruchomości, podczas gdy rada gminy posiada uprawnienie do stanowienia o zwolnieniach przedmiotowych, czym naruszono art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.),
- 2) **§ 3 ust. 1 pkt 8** uchwały polegającego na wprowadzeniu zwolnienia w odniesieniu do działalności gospodarczej bez uprzedniego przesłania projektu uchwały Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, czym naruszono art. 20b powyżej powołanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.).

§ 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr XII/1/2013 Rady Miejskiej w Bieruniu z dnia 28 listopada 2013 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa w 2014 roku, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach w dniu 5 grudnia 2013 roku. W dniu 12 grudnia 2013 roku Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach uchwałą Nr 501/XXXI/2013 wszczęło postępowanie nadzorcze w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały, o terminie którego powiadomiono organy Gminy, z pouczeniem że w posiedzeniu ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana, co wynika z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 1113).

Prowadząc postępowanie nadzorcze Kolegium stwierdziło w badanej uchwale istotne naruszenie prawa, określone w § 1 niniejszej uchwały. Przedmiotowe rozstrzygnięcie zapadło na tle przedstawionego poniżej stanu faktycznego i prawnego sprawy.

W uchwale Nr XII/1/2013 Rady Miejskiej w Bieruniu z dnia 28 listopada 2013 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa w 2014 r. Rada Miejska w Bieruniu określiła wysokość rocznych stawek podatku od nieruchomości, co zawarto w postanowieniach § 1 uchwały. W § 2 uregulowała sprawy inkasa podatku, natomiast w § 3 uchwały wprowadziła zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Rada Miejska w Bieruniu między innymi postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości:

- w myśl § 3 ust. 1 pkt 1, cyt.: „*budynki lub ich części oraz grunty zajęte na działalność statutową polegającą na świadczeniu i wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochrony przeciwpożarowej*”;
- w myśl § 3 ust. 1 pkt 8, cyt.: „*budynki lub ich części zajmowane na prowadzenie działalności gospodarczej, z których dochody z najmu przeznaczone są na cele statutowe w zakresie realizacji zadań publicznych z dziedziny sportu, kultury fizycznej, kultury, ochrony środowiska*”.

Oceniając zgodność przedmiotowej uchwały z prawem, przede wszystkim należy wskazać na regulację zawartą w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.). Z przepisu tego wynika, że 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 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Regulacja powyższa wywodzi się z przepisów art. 168 i art. 217 Konstytucji RP, dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, ale określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. **Ustawa zasadnicza wprowadza zasadę wyłączności ustawy nie tylko dla określenia elementów konstrukcyjnych podatku, ale także określenia podmiotów zwolnionych od podatków.**

Z tych powodów przyznana radzie gminy delegacja przez ustawodawcę w art. 7 ust. 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczy uprawnienia do wprowadzania zwolnień podatkowych wyłącznie o charakterze przedmiotowym. To z kolei oznacza, że zwolnienia mogą dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu opodatkowania, a więc nieruchomości (budynków, budowli lub ich części i gruntów). Przedmiot zwolnienia winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać w uchwale tak określone, żeby dotyczyły potencjalnie, hipotetycznie, nieoznaczonego indywidualnie podmiotu. Przysługujące radzie gminy upoważnienie ustawowe wymaga, aby przy określaniu kryterium zwolnienia identyfikowano wyłącznie przedmiot, a nie podmiot tego zwolnienia. Uprawnienie rady gminy dotyczy wyłącznie stanowienia o zwolnieniach o charakterze przedmiotowym, aby wykluczyć możliwość przyjęcia rozwiązań dyskryminujących grupy podatników, na których mimo spełnienia warunków przedmiotowych nie rozciągałoby się zwolnienie podatkowe ze względu na wprowadzenie kryteriów podmiotowych, czyli cech, właściwości podmiotu, a nie przedmiotu opodatkowania. Występuje zatem zakaz wprowadzania konstrukcji o charakterze mieszanym, czyli zwolnień przedmiotowo - podmiotowych.

Potwierdza to utrwalona linia orzecnicza sądów administracyjnych, m.in.: wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. sygn. akt II FSK 1785/2010, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt I SA/Gl 506/11, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Gl 56/11 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 stycznia 2013 r. sygn. akt I SA/Gl 1152/11.

Z przepisu art. 20b oraz art. 20d ust. 2 pkt 2 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3 ustawy, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. W myśl z kolei art. 20d ust. 2 pkt 2 projekt uchwały rady gminy przewidujący udzielanie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w rozporządzeniach wydanych na podstawie ust. 1, podlega notyfikacji Komisji Europejskiej, chyba że projekt ten przewiduje udzielanie pomocy *de minimis*. Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.) - projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy *de minimis* podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi Urzędu, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy.

Zgodnie z ukształtowanym już stanowiskiem, uchwała podjęta bez uprzedniego przesłania jej projektu do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów lub podjęta bez uwzględnienia zgłoszonych przez niego zastrzeżeń - jest nieważna w tym zakresie, w którym przewiduje udzielanie pomocy publicznej (np: uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 31 lipca 2008 roku Nr 76/XVIII/2008 - Orzeczenia w Sprawach Samorządowych 2009/1/27, uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 3 stycznia 2013 roku Nr 1/I/2013 - Orzeczenia w Sprawach Samorządowych Nr 2/2013).

W badanej uchwale na mocy zapisu zawartego w § 3 ust.1 pkt 1 wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części oraz gruntów zajętych na działalność statutową polegającą na świadczeniu i wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochrony przeciwpożarowej. W omawianym zapisie uchwały wprowadzono zwolnienie, w którym pomimo wysunięciu na pierwszy plan przedmiotu zwolnienia, istotne znaczenie przypisano wyróżnikowi podmiotowemu „ niezawodowej”. Z przepisu art. 15 ustawy z 24 sierpnia 1991 roku o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2009 r. Nr 178, poz. 1389 z późn. zm.) wynika, że zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej wykonują następujące jednostki ochrony przeciwpożarowej:

- 1) jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej;
- 1a) jednostki organizacyjne Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej;
- 2) zakładowa straż pożarna;
- 3) zakładowa służba ratownicza;
- 4) gminna zawodowa straż pożarna;
- 4a) powiatowa (miejska) zawodowa straż pożarna;
- 5) terenowa służba ratownicza;
- 6) ochotnicza straż pożarna;
- 7) związek ochotniczych straży pożarnych;
- 8) inne jednostki ratownicze.

Z wprowadzonego zwolnienia można zatem wprost wywieść, które podmioty wyeliminowano ze zwolnienia, pomimo że prowadzą działalność w zakresie ochrony przeciwpożarowej oraz o zwolnienie jakich podmiotów chodzi. Nie kwestionując zasadności zwolnienia z opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych na działalność z zakresu ochrony przeciwpożarowej – zwolnienie to może dotyczyć tylko przedmiotów opodatkowania i jego cech oraz właściwości. Organ stanowiący wprowadził w przedstawionym zapisie badanej uchwały wymienione zwolnienie przedmiotowe dookreślone jednak o kryterium nie dotycząc przedmiotu działalności, ale właściwości podmiotu, a mianowicie czy realizuje on zadania ze zwolnionego zakresu zawodowo lub niezawodowo. Rada Gminy wprowadziła więc zwolnienie dyskryminujące niektóre grupy podatników, dla których mimo spełnienia warunków przedmiotowych zwolnienia - zwolnienie to nie będzie mieć zastosowania ze względu na wprowadzenie kryteriów podmiotowych, którymi są właściwości podmiotu związane z jego zawodowym lub niezawodowym (ochotniczym) statusem.

Uczestniczący w posiedzeniu Kolegium Izby, przedstawiciele jednostki samorządu terytorialnego wyjaśnili, iż przy konstruowaniu zwolnienia kierowano się wyrokiem WSA w Gliwicach z dnia 22 marca 2011 roku sygn. akt I SA/Gl 109/11. Należy zwrócić uwagę, że Sąd oceniał zgodność z prawem zwolnienia o innej treści (zwolnienia gruntów, budynków lub ich części przeznaczonych na siedziby ochotniczych straży pożarnych), a ponadto w uzasadnieniu do wyroku zawarł, że rozumie potrzebę takiego zwolnienia zwłaszcza w aspekcie art. 32 ww. ustawy o ochronie przeciwpożarowej upoważniającej gminę do dotowania ochotniczych straży pożarnych, w tym w odniesieniu do utrzymania budynków i dlatego zwrócił uwagę na dokonanie zabiegu językowego. Jednakże orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie nie podzieliło stanowiska dotyczącego brania pod uwagę względów celowości i racjonalności przy wprowadzaniu zwolnienia, żeby Gmina nie musiała płacić podatków „niejako samej sobie”, czemu dało wyraz między innymi w wyrokach z dnia 15 listopada 2012 roku (sygn. akt II FSK 1755/12 i II FSK 1756/12).

Na mocy zapisu zawartego w § 3 ust. 1 pkt 8 wprowadzono także zwolnienie od podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części zajmowanych na prowadzenie działalności gospodarczej, z których dochody z najmu przeznaczone są na cele statutowe w zakresie realizacji zadań publicznych z dziedziny sportu, kultury fizycznej, kultury, ochrony środowiska. Zwolnienie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajmowanych na prowadzenie działalności gospodarczej. Działalność gospodarczą w rozumieniu unijnego prawa konkurencji mogą także prowadzić różnorodne podmioty także typu non-profit. Pojęcie przedsiębiorstwa obejmuje bowiem każdą jednostkę prowadzącą działalność gospodarczą, bez względu na status prawny jednostki oraz sposób, w jaki jest finansowana, jak również okoliczność, że jest ona non-profit, ani fakt, że realizuje cele społeczne, co wynika m. in. z wyroku TS z dnia 21 września 1999 roku sprawa C-67/96, Albany, 1999 ECR I-5751.

Z informacji przekazanych przez przedstawicieli jednostki samorządu terytorialnego, uczestniczących w posiedzeniu Kolegium Izby wynika, że projekt uchwały nie został przesłany do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, albowiem nie dopatrzone się w przedmiotowej regulacji pomocy *de minimis*. Miasto zatem nie dokonało takiego przesłania projektu uchwały, chociaż analiza przedmiotowego zapisu zwolnienia dokonana przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów pod kątem, czy proponowane wsparcie należy uznać za pomoc publiczną (pomoc *de minimis*) mogła mieć istotny wpływ na treść podjętej uchwały przez Radę Miejską w Bieruniu.

W ocenie Kolegium Izby brak przesłania projektu uchwały do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów uniemożliwił wprowadzenie wniesionych przez niego ewentualnych uwag i zastrzeżeń, które mogły mieć istotny wpływ na treść podjętej uchwały przez Radę Miejską w Bieruniu. Należy mieć na uwadze, że wprowadzanie uchwały nie jest *de facto* traktowana jako program pomocowy, jednak każda pomoc indywidualna przyznawana na jej podstawie powinna być zgodna z obowiązującymi w danym momencie regułami *de minimis*. W przeciwnym wypadku pomoc może zostać uznana nie tylko za pomoc bezprawną, ale również za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, co w konsekwencji może skutkować obowiązkiem jej zwrotu wraz z odsetkami. Z tych względów zalecana jest szczególna ostrożność, aby beneficjenci zwolnienia w przyszłości nie musieli ponosić negatywnych konsekwencji związanych ze zwrotem udzielonego wsparcia.

Z tych szczegółowo przedstawionych powyżej powodów, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 1113) oraz w związku z art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 594 z późn. zm.) - stwierdziło **nieważność § 3 ust. 1 pkt 1 i 8** badanej uchwały.

Na niniejszą uchwałę Radzie Miejskiej w Bieruniu przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach w terminie trzydziestu dni od jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium

Daniel Kołodziej