



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA ŚLĄSKIEGO

Katowice, dnia 4 sierpnia 2017 r.

Poz. 4462

UCHWAŁA NR 261/XXI/2017 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W KATOWICACH

z dnia 28 lipca 2017 r.

w sprawie uchwały Nr XXIX/240/17 Rady Gminy Kozy z dnia 29 czerwca 2017 roku w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości

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 2016 r. poz. 561) w związku z art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 446 z późn. zm.) - **Kolegium** Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach **u c h w a ł a**, co następuje:

§ 1. Stwierdza się **nieważność** uchwały Nr XXIX/240/17 Rady Gminy Kozy z dnia 29 czerwca 2017 roku w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w części obejmującej zapisy **§ 1 pkt 5 i 6** uchwały - z powodu istotnego naruszenia prawa, polegającego na wprowadzeniu zwolnień od podatku od nieruchomości o charakterze mieszanym, czyli przedmiotowo-podmiotowym, podczas gdy rada gminy posiada uprawnienie do ustanawiania wyłącznie zwolnień przedmiotowych, czym naruszono art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.).

§ 2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr XXIX/240/17 Rady Gminy Kozy z dnia 29 czerwca 2017 roku w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, Zespołu Zamiejscowego w Bielsku-Białej dniu 30 czerwca 2017 roku. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach w dniu 20 lipca 2017 roku uchwałą Nr 230/XX/2017 wszczęło postępowanie nadzorcze w sprawie stwierdzenia nieważności ww. uchwały Rady Gminy Kozy. Izba powiadomiła Organy Gminy o terminie badania nadzorczego uchwały z pouczeniem, że w posiedzeniu ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana, co wynika z art. 18 ust. 3 powołanej na wstępie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. W posiedzeniu Kolegium Izby, które odbyło się w dniu 28 lipca 2017 roku uczestniczyli przedstawiciele Gminy Kozy - Skarbnik Gminy wraz z Radcą Prawnym.

Prowadząc postępowanie nadzorcze Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach stwierdziło, że przedmiotowa uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa, określonym w § 1 niniejszej uchwały.

Podstawą rozstrzygnięcia był opisany poniżej stan faktyczny i prawny sprawy.

W uchwale Nr XXIX/240/17 z dnia 29 czerwca 2017 roku Rada Gminy Kozy uchwaliła zwolnienia od podatku od nieruchomości w ten sposób, iż w jej § 1 pkt 5 i 6 postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości:

- w § 1 pkt 5, cyt.: „*grunty, budynki lub ich części stanowiące mienie komunalne nie oddane w posiadanie zależne osobom trzecim*”,

- w § 1 pkt 6, cyt.: „*grunty budynki lub ich części oraz budowle wykorzystywane w zakresie działalności polegającej na reintegracji społecznej i zawodowej prowadzonej w formie Centrów Integracji Społecznej lub Zakładów Aktywności Zawodowej*”.

W świetle zapisu § 6, uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Śląskiego. Ogłoszenie przedmiotowej uchwały w Dzienniku Urzędowym Województwa Śląskiego nastąpiło w dniu 7 lipca 2017 roku, pod pozycją 4134. W piśmie z dnia 5 lipca 2017 roku znak: FN.3021.22.2017.DP, Przewodnicząca Rady Gminy Kozy wyjaśniła między innymi, iż na terenie Gminy działa Spółdzielnia Socjalna „Kino Marzenie”, która decyzją Wojewody Śląskiego nabyła status Centrum Integracji Społecznej. W piśmie zawarto, że Rada Gminy Kozy widząc zagrożenie płynące z problemu wykluczenia społecznego oraz adaptacji na rynku pracy osób szukających zatrudnienia, postanowiła podjąć decyzję o wsparciu dla wszystkich podmiotów gospodarczych działających na terenie Gminy Kozy, prowadzących działalność gospodarczą mającą na celu aktywizację zawodową oraz integrację społeczną.

Oceniając zgodność badanej uchwały z prawem 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 2016 r. poz. 716 z późn. zm.). Z przepisu tego wynika jednoznacznie, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe w zakresie podatku od nieruchomości 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. Tak skonstruowana delegacja, przyznana przez ustawodawcę radzie gminy powoduje, że rada posiada uprawnienie do wprowadzenia - innych niż ustawowe zwolnień podatkowych - wyłącznie o charakterze przedmiotowym. Tym samym, zwolnienia mogą dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu opodatkowania, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności, a przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika. Obowiązująca regulacja ustawowa wymaga od rad gmin szczególnej staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, a takimi są uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację wyłącznie przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia, czy konstrukcji o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo - podmiotowym. Potwierdza to ukształtowana linia orzecznicza sądów administracyjnych, m.in.: wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. II FSK 1785/10, wyrok WSA w Gliwicach sygn. akt I SA/GI 109/11 z dnia 22 marca 2011 r. i wyrok WSA w Gliwicach sygn. akt I SA/GI 56/11 z dnia 1 marca 2011 r.

Rada Gminy Kozy poprzez zapis zawarty w § 1 pkt 5 badanej uchwały wprowadziła zwolnienie od podatku od nieruchomości dla przedmiotów opodatkowania gruntów, budynków lub ich części - zawężone do: „...*stanowiące mienie komunalne, nie oddane w posiadanie*...”. Podczas gdy, mienie komunalne na podstawie art. 43 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 446 z późn. zm.) - to własność wyraźnie skonkretyzowanych podmiotów - gmin, ich związków oraz mienie innych gminnych osób prawnych, w tym przedsiębiorstw. Ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 15 powołanej w sentencji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnił od podatku od nieruchomości grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów.

Z kolei w następstwie zapisu zawartego w § 1 pkt 6 badanej uchwały, Rada Gminy wprowadziła zwolnienie od podatku od nieruchomości dla przedmiotów opodatkowania wykorzystywanych do działalności: „...*prowadzonej w formie Centrów Integracji Społecznej lub Zakładów Aktywności Zawodowej*”. W uchwale na pierwszy plan wysunięto zwolnienie od podatku - gruntów, budynków lub ich części oraz budowli wykorzystywanych w zakresie działalności polegającej na reintegracji społecznej i zawodowej, ale w dalszych zapisach zwolnienie ograniczono podmiotowo, wyłącznie do formy prowadzenia tej działalności w postaci Centrów Integracji Społecznej lub Zakładów Aktywności Zawodowej. Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 roku o zatrudnieniu socjalnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1828) w rozdziale 2 reguluje zasady tworzenia centrum integracji społecznej. Jej art. 3 ust. 2 określa podmioty tworzące centrum integracji społecznej zgodnie z którym, na zasadach określonych w ustawie, centrum może być tworzone przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego w formie:
 - a) jednostki budżetowej,
 - b) samorządowego zakładu budżetowego,
- 2) organizację pozarządową,

- 3) podmioty, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z zastrzeżeniem, że w przypadku spółdzielni socjalnych centrum mogą tworzyć spółdzielnie zakładane przez podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych.

Zakład aktywności zawodowej jest natomiast rozwiązaniem prawnym wprowadzonym ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2046 z późn. zm.). Zgodnie z art. 29 ust. 1 tej ustawy - gmina, powiat oraz fundacja, stowarzyszenie lub inna organizacja społeczna, której statutowym zadaniem jest rehabilitacja zawodowa i społeczna osób niepełnosprawnych, może utworzyć wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo jednostkę i uzyskać dla tej jednostki status zakładu aktywności zawodowej, jeżeli spełni warunki odnośnie zatrudniania osób niepełnosprawnych, szczegółowo opisane w tym artykule ustawy. Ustawodawca w art. 7 ust. 2 pkt 4 powołanej w sentencji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnił również od podatku od nieruchomości prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.

Rekapitulując powyższe, w badanej uchwale wprowadzono zwolnienia o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo - podmiotowym, w których pomimo wysunięcia na pierwszy plan w redakcji przepisów uchwały elementów przedmiotowych, decydujące znaczenie przypisano wyróżnikom-cechom podmiotowym. Natomiast przepis art. 7 ust. 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych, niż określone w ustawie, tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowo - podmiotowym, jak również zakazuje lokalnemu prawodawcy, czyli radzie gminy wkraczania w zakres zwolnień uregulowanych ustawowo. Reguła ta znajduje oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP, dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określania podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe. Gminom wolno stanowić o zwolnieniach z podatku tylko w granicach zezwoleń ustawowych. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, podmioty podlegające zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje wprowadzane zwolnienie, to takie zwolnienie ma charakter przedmiotowo - podmiotowy. Uprawnienia rady gminy ograniczono wyłącznie do stanowienia zwolnień o charakterze przedmiotowym, aby wykluczyć możliwość przyjęcia rozwiązań dyskryminujących grupy podatników, dla których mimo spełnienia warunków przedmiotowych nie rozciągałoby się wprowadzone lokalne zwolnienie od podatku.

W ocenie Kolegium Izby zwolnienie zastosowane w § 1 pkt 5 i 6 uchwały Nr XXIX/240/17 Rady Gminy Kozy z dnia 29 czerwca 2017 roku w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w sposób istotny narusza art. 7 ust. 3 ww. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, 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 oraz w związku z art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym stwierdziło **nieważność § 1 pkt 5 i 6** badanej uchwały.

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

Przewodniczący Kolegium

wz. Krzysztof Róg