



UCHWAŁA NR 33/132/2019
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI
z dnia 30 grudnia 2019 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|--|
| 1. Ryszard Paweł Krawczyk | 9. Agnieszka Kamyczek - Maszewska |
| 2. Beata Kaczmarek | 10. Bogusław Wenus |
| 3. Roman Drozdowski | 11. Grażyna Kos |
| 4. Iwona Kopczyńska | 12. Paweł Dobrzyński |
| 5. Anna Kaźmierczak | 13. Zofia Dolewka |
| 6. Bogdan Łągwa | 14. Krzysztof Kozik |
| 7. Łukasz Szczepanik | 15. Tomasz Jan Karwicki |
| 8. Magdalena Budziarek | |

po rozpoznaniu w dniu 30 grudnia 2019 roku Uchwały Nr XX/159/19 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części podłączonych do instalacji fotowoltaicznej, działając na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. 2019 r., poz. 506 ze zm.) oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. 2019 r., poz. 2137)

uchwała, co następuje:

z powodu naruszenia prawa, tj. art. 7 ust. 3 w związku z art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. 2019, poz. 1170), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi stwierdza nieważność Uchwały Nr XX/159/19 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części podłączonych do instalacji fotowoltaicznej.

Uzasadnienie

Uchwała Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego Nr XX/159/19 z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części podłączonych do instalacji fotowoltaicznej (zwana dalej Uchwałą) została doręczona do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w dniu 3 grudnia 2019 r. Kolegium Izby wszczęło postępowanie nadzorcze w stosunku do Uchwały, zawiadamiając jednostkę o posiedzeniu w dniu 30 grudnia 2019 r.

Uchwała została podjęta na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) Zgodnie z tym przepisem 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.

Kolegium Izby podziela pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1289/17, zgodnie z którym „odtworzyć zakres upoważnienia do tworzenia aktów prawa miejscowego zawartego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. należy przyjąć zasadę, iż rady gmin są upoważnione do określenia w uchwale nie tylko samego brzmienia zwolnienia z podatku od nieruchomości, ale także dodatkowych elementów, które są niezbędne do jego poprawnego stosowania, zgodnie z przyjętymi założeniami, o ile nie narusza to innych aktów prawnych. Oznacza to, że w uprawnieniu do stosowania zwolnień podatkowych mieści się również prawo do określenia,

na jakich zasadach i w jakim okresie są one stosowane, byleby te postanowienia nie pozostawały w sprzeczności z innymi przepisami prawa, w tym rangi ustawowej”.

Zdaniem Kolegium Izby rada gminy podejmując uchwałę na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. powinna określić przedmiot zwolnienia, a jednocześnie może wskazać warunki uzyskania i utraty prawa do zwolnienia i okres korzystania ze zwolnienia oraz ustalić wzór wniosku i termin jego złożenia, byleby te postanowienia uchwały nie naruszały innych przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

W § 2 Uchwały Rada Miejska postanowiła, że zwalnia się z podatku od nieruchomości budynku mieszkalne lub ich części położone na terenie Tomaszowa Mazowieckiego, do których podłączono sprawną instalację fotowoltaiczną, która została co najmniej raz uruchomiona.

W § 3 Rada Miejska ustaliła warunki uzyskania zwolnienia, tj.: poniesienie nakładów w wysokości co najmniej 8000 złotych brutto po wejściu w życie uchwały; podłączenie do budynku mieszkalnego lub jego części instalacji fotowoltaicznej przez cały okres korzystania ze zwolnienia; złożenie wniosku o udzielenie zwolnienia zgodnie z ustalonym wzorem.

W § 5 ust. 3 Rada Miejska zastrzegła, że wielkość zwolnienia nie może przekroczyć 100 % poniesionych kosztów.

W § 5 ust. 1 Rada Miejska postanowiła, że zwolnienie jest udzielane na okres 5 lat począwszy od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zostały poniesione, z tym, że zwolnienie przysługuje do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym zostanie przekroczona jego wielkość, zaś w § 4 ust. 3 i 4 - że wnioski o udzielenie zwolnienia należy składać do końca roku, w którym zostały poniesione koszty, nie później niż do dnia 31 grudnia 2025 r.

W § 6 ust. 1 Rada Miejska określiła warunek utraty zwolnienia, a mianowicie podatnik traci prawo do zwolnienia z końcem miesiąca, w którym nastąpiło trwałe odłączenie budynku mieszkalnego lub jego części od instalacji fotowoltaicznej, bez obowiązku zwrotu udzielonego zwolnienia.

Kolegium Izby dopatrzyło się sprzeczności z prawem w następujących postanowieniach badanej Uchwały Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego:

Po pierwsze, w § 5 ust. 5 Uchwały nałożono na podatnika korzystającego ze zwolnienia obowiązek składania do 15 stycznia każdego roku dokumentów, o których mowa w § 4 ust. 5 pkt 2–3, tj. oświadczenia, że budynek mieszkalny lub jego część jest podłączony do instalacji fotowoltaicznej oraz oświadczenia o wysokości poniesionych kosztów i nakładów, a w przypadku, gdy budynek jest podłączony do instalacji w systemie otwartym - oświadczenia o nadwyżce energii oddanej do sieci w roku ubiegłym. **W ocenie Kolegium Izby w pojęciu „wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych” w rozumieniu art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie mieści się nakładanie na podatników obowiązków w postaci corocznego składania tego rodzaju oświadczeń. Ponadto regulacja tej treści wkracza w materię uregulowaną w ustawie, bowiem zgodnie z art. 6 ust. 6 u.p.o.l osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 11, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3, tj. gdy w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania, bo wówczas podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu. Gdyby więc podatnik utracił prawo do korzystania ze zwolnienia, ciąży na nim obowiązek wynikający z art. 6 ust. 6 u.p.o.l. Z kolei informacja o nadwyżce energii oddanej do sieci w roku ubiegłym jest zbędna (nieprzydatna) z punktu widzenia udzielonego zwolnienia.**

Po drugie, w § 6 ust. 2 zobowiązano podatnika do zawiadomienia organu podatkowego o utracie prawa do zwolnienia w terminie 14 dni od dnia, w którym nastąpiło odłączenie od instalacji fotowoltaicznej, i do złożenia korekty deklaracji. **W ocenie Kolegium Izby w pojęciu „wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych” w rozumieniu art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie mieści się nakładanie na podatnika obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o utracie prawa do zwolnienia, złożenia korekty deklaracji i określenia terminu wykonania tego obowiązku. Ponadto regulacja tej treści wkracza w materię uregulowaną w ustawie, gdyż obowiązki osób fizycznych będących podatnikami podatku od nieruchomości regulują przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w szczególności cytowany wyżej art. 6 ust. 6 w związku z ust. 3 u.p.o.l., który stanowi, że osoby fizyczne są zobowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ustępie 3. Z kolei podatnicy inni niż osoby fizyczne są obowiązani składać deklaracje, a w razie zaistnienia w trakcie roku podatkowego zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku - korekty deklaracji, gdyż tak stanowi art. 6 ust. 9 u.p.o.l.. Skoro ustawodawca uregulował już obowiązki podatnika polegające na złożeniu informacji lub deklaracji bądź korekty deklaracji wskutek powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego oraz zaistnienia zdarzeń mających wpływ na wysokość opodatkowania, to regulowanie ich po raz kolejny przez prawodawcę miejscowego jest niedopuszczalne.**

Po trzecie, w § 7 Uchwały Rada Miejska ustaliła dwojakiego rodzaju okoliczności, które wykluczają możliwość korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości (przesłanki negatywne uzyskania zwolnienia). W ustępie pierwszym postanowiono, że zwolnienia nie stosuje się wobec podatników zalegających co najmniej dwa miesiące z zapłatą zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych wobec budżetu Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, a w ustępie drugim – że prawo do zwolnienia z podatku na podstawie niniejszej uchwały w odniesieniu do danego budynku mieszkalnego podatnik może uzyskać tylko jeden raz w czasie obowiązywania niniejszej uchwały. **W ocenie Kolegium Izby te przesłanki mają charakter podmiotowy, gdyż w sposób jednoznaczny odwołują się do cech podatnika, i nie są objęte umocowaniem dla rady gminy do wprowadzenia „innych zwolnień przedmiotowych”, wynikającym z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.** Na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy może ustalić wyłącznie zwolnienia przedmiotowe (zob. wyroki NSA z dnia 3 grudnia 2014 r., II FSK 2833/12 i z dnia 17 lutego 2016r., II FSK 3773/13 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r., I SA/Po 475/19). Jeśli zwolnienia z podatku od nieruchomości wprowadzone przez radę gminy muszą mieć charakter przedmiotowy, to **zdaniem Kolegium Izby także okoliczności wyłączające możliwość uzyskania zwolnienia – o ile uchwała takie przewiduje – mogą mieć jedynie charakter przedmiotowy.**

Niezależnie od opisanych naruszeń prawa, Kolegium Izby zwraca uwagę na dwie kwestie.

W § 1 pkt 1 Uchwały Rada Miejska zamieściła definicję budynku mieszkalnego lub jego części, wskazując, że należy przez to rozumieć budynek opodatkowany podatkiem od nieruchomości stawką wskazaną w art. 5 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l., z wyjątkiem budynków wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie: wynajmowania, wdzierżawiana bądź udostępniania w innych formach budynków lub ich części na cele mieszkaniowe a także zarządzania takimi budynkami. Wbrew stanowisku zajętemu przez obecną na posiedzeniu Kolegium przedstawicielkę Miasta nie jest tak, że powyższa regulacja uniemożliwia skuteczne ubieganie się o uzyskanie zwolnienia przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą i że ze zwolnienia z podatku na podstawie Uchwały mogłyby korzystać jedynie osoby fizyczne. W ocenie Kolegium Izby przedsiębiorca, który wybudowałby budynek mieszkalny i podłączyłby do niego sprawną instalację fotowoltaiczną,

mógłby skutecznie wnioskować o uzyskanie zwolnienia z podatku od nieruchomości przed sprzedażą tych mieszkań.

W § 4 ust. 1 i 2 postanowiono, że podatnik ubiegający się o zwolnienie powinien do wniosku załączyć deklarację albo korektę deklaracji na podatek od nieruchomości. Jeśli Rada Miejska podjęła uchwałę o wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowego z podatku od nieruchomości określając przedmiot zwolnienia w taki sposób, by ze zwolnienia mogli skorzystać wyłącznie podatnicy będący osobami fizycznymi, to nie powinna była uzależniać zwolnienia z podatku od nieruchomości od złożenia wraz z wnioskiem o udzielenie zezwolenia deklaracji lub korekty deklaracji. Zgodnie z art. 6 ust. 6 u.p.o.l., osoby fizyczne składają informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, a nie deklaracje i korekty deklaracji. Deklaracje lub korekty deklaracji na podstawie art. 6 ust. 9 pkt 1 i 2 u.p.o.l. są zobowiązane złożyć osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki Organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Wprawdzie art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. 2019, poz. 900 ze zm.) stanowi, że przez deklaracje rozumie się również informacje, jednak posłużenie się w Uchwale pojęciem deklaracji i korekty deklaracji przeczy tezie, że katalog podmiotów mogących skorzystać ze zwolnienia byłby zawężony do osób fizycznych.

Mając na względzie sprzeczność uchwały Nr XX/159/19 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części podłączonych do instalacji fotowoltaicznej z art. 7 ust. 3 w związku z art. 6 ust. 6 u.p.o.l., Kolegium Izby stwierdziło jej nieważność w całości. Ograniczenie się do stwierdzenia nieważności tylko części postanowień uchwały spowodowałoby, że uchwała w pozostałej części nie nadawałaby się do stosowania.

Od uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Skargę wnosi się do Sądu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu uchwały.

**Przewodniczący Kolegium
Prezes RIO w Łodzi**

Ryszard Paweł Krawczyk