



Uchwała Nr 227/XII/2020

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach

z dnia 28 maja 2020 r.

w sprawie uchwały Nr XIX/348/20 Rady Miasta Zabrze z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości w ramach pomocy mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce

Na podstawie art. 11 ust.1 pkt 5 oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137) w związku z art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713) **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach u c h w a l a**, co następuje:

§ 1.

Stwierdza się **nieważność** uchwały Nr XIX/348/20 Rady Miasta Zabrze z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości w ramach pomocy mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce **w części** obejmującej:

- § 1, w zakresie słowa „kwietniu”, z powodu istotnego naruszenia art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 z późn. zm.) w związku z art. 51 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900) oraz art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170) poprzez nieuprawnione przedłużenie terminu płatności zaległości podatkowej,
- Załącznik Nr 2 do powyższej uchwały w zakresie słów : „Niniejsze oświadczenie składam świadomy odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań i prawdziwości danych. Oświadczam, że znana jest mi treść art. 233 §1 Kodeksu karnego.” z powodu istotnego naruszenia art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020r., poz. 374 z późn. zm.) oraz art. 233 § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1950) poprzez nieuprawnione zobowiązanie podatników do złożenia oświadczenia określonego w załączniku Nr 2 do ww. uchwały pod rygorem odpowiedzialności karnej.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr XIX/348/20 Rady Miasta Zabrze z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości w ramach pomocy mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach w dniu 4 maja 2020 roku. W dniu 22 maja 2020 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach stwierdziło, że przedmiotowa uchwała, zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137), podlega nadzorowi Izby i uchwałą Nr 213/XI/2020 wszczęło w stosunku do niej postępowanie nadzorcze.

Prowadząc postępowanie nadzorcze Kolegium stwierdziło w niej istotne naruszenie prawa, określone w § 1 niniejszej uchwały. Powyższe naruszenie prawa stanowiło podstawę do stwierdzenia nieważności w części badanej uchwały. Podstawą rozstrzygnięcia był opisany poniżej stan faktyczny i prawny.

Zgodnie z § 1 uchwały badanej Rada Miasta Zabrze przedłużyła do dnia 30 września 2020 roku terminy płatności rat podatku od nieruchomości płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 roku przedsiębiorcom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID – 19, i których nie dotyczy zakaz prowadzenia działalności wynikający z przepisów szczególnych wydanych w związku zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19. Wątpliwości Kolegium Izby wzbudziła możliwość skutecznego przesunięcia terminu płatności w odniesieniu do podatku, którego ustawowy termin zapłaty upłynął przed dniem podjęcia uchwały przez radę gminy. Mając na uwadze, że uchwała badana została podjęta w dniu 23 kwietnia 2020 r., powyższa wątpliwość dotyczy przesunięcia terminu płatności podatku od nieruchomości za kwiecień 2020 r. Na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 28 maja 2020 r., na którym odbyło badanie uchwały nie był obecny przedstawiciel Miasta Zabrze. Nie mniej jednak, na podstawie art. 88 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713), w związku z realizacją uprawnień nadzorczych w odniesieniu do uchwały badanej Izba zwróciła się do Prezydenta Miasta Zabrze się z prośbą o wyjaśnienie przesłanek, na których oparto przekonanie o istnieniu kompetencji organu stanowiącego j.s.t. do przesunięcia w dniu 23 kwietnia 2020 r. terminu płatności podatku od nieruchomości za kwiecień 2020 r., którego ustawowy termin płatności, odniesieniu do m. in. osób

prawnych oraz spółek niemających osobowości prawnej, upływa w dniu 15 kwietnia, a który w dniu podjęcia uchwały miał status zaległości podatkowej za miesiąc kwiecień 2020 r.

W odpowiedzi na powyższe wezwanie Prezydent Miasta Zabrze udzieliła pismem WP.310.1.2020.AŁ z dnia 27 maja 2020 r. wyjaśnienia następującej treści :

(...)

- przepisy stanowiące podstawę wprowadzenia przez gminę zwolnień z podatku od nieruchomości, a także możliwość przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości weszły w życie z dniem 31 marca 2020 r. na podstawie art.15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID – 19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020, poz. 374; poz. 568);

- zgodnie z przepisami prawa, w uzasadnionych przypadkach, można uchwałą nadać moc wsteczną. Kontynuując rozważania przytoczone w pkt. 2 należy podkreślić, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Dopuszcza się ponadto możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Należy przyjąć, że sytuacja, gdy gmina wprowadza przepis, którego istotą jest korzyść dla podatnika, retroaktywność uchwały gminnej jest uzasadniona.

Powyższe wnioski oparto na podstawie pisma p. Jana Sarnowskiego – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Publicznych – PS2.844.79.2020 z dnia 10 kwietnia 2020 r. dotyczącego stosowania przepisów z ustawy o COVID-19.

Odnośząc się do powyższych wyjaśnień należy zauważyć, że § 7 uchwały badanej przyjął brzmienie : *Uchwała wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Śląskiego, z mocą od dnia 1 kwietnia 2020 r.* Z przywołanych wyżej wyjaśnień Prezydenta Miasta Zabrze, złożonych w zakresie określenia momentu początkowego wywoływania skutków prawnych uchwały, wyjaśniono : *W związku z powyższym dzień 1 kwietnia 2020 r. należy uznać jako moment rozpoczęcia wywoływania skutków prawnych wynikających z uchwały, a 30 kwietnia rozumiany jest jako dzień wejścia w życie uchwały.*

W ocenie Kolegium Izby przedłożone wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Punktem wyjścia do oceny prawidłowości zastosowanej w uchwale badanej konstrukcji objęcia przedłużeniem terminu zaległości podatkowej jest określenie zakresu legitymacji ustawowej zawartej w art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem,

przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw. Zgodnie z ust. 1 art. 15q ww. ustawy : *Rada gminy może przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r.* Zakres upoważnienia wynikającego z powyższego przepisu ograniczono do pojęcia „rata podatku”. Na gruncie prawa podatkowego istnieje wyraźne rozgraniczenie między pojęciem „podatek” oraz „zaległość podatkowa”. Każde z tych pojęć posiada definicję legalną zawartą odpowiednio w art. 6 oraz art. 51 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tymi przepisami podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku.

Z wyjaśnień, jakie w związku ze wszczęciem postępowania nadzorczego złożyła Prezydent Miasta Zabrze wynika, że prawo organu stanowiącego j.s.t. do objęcia przesunięciem terminu płatności również podatku płatnego w kwietniu 2020 r., wynika z faktu nadania uchwałom wstecznej mocy obowiązującej, od dnia 1 kwietnia 2020 r. Obowiązująca w polskim prawodawstwie zasada *lex retro non agit*, choć dominująca, nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego.

Odstępstwa od tej reguły zostały uregulowane w art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. w Dz.U. z 2019 r. poz. 1461). Zgodnie z przytoczonym przepisem : *Przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.*

Zdaniem Kolegium Izby możliwość posłużenia się w akcie normatywnym instytucją retroaktywności jest ograniczone zakresem legitymacji do wydania danego aktu, którą w odniesieniu do uchwały badanej jest przywołany wcześniej art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw. Innymi słowy, nadanie mocy wstecznej aktowi prawa miejscowego, jaką jest badana uchwała, nie może prowadzić do wykroczenia przez organ stanowiący j.s.t. poza zakres legitymacji określonej w art. 15 q ww. ustawy. Zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. poz. 1170) osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki

niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są obowiązane wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15. każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia. Ta grupa podatników jest zobowiązana do płatności podatku od nieruchomości do 15 kwietnia danego roku.

Zdaniem Kolegium Izby z upływem 15 kwietnia 2020 r. Rada Miasta Zabrze utraciła kompetencję do decydowania o przedłużeniu terminu płatności podatku od nieruchomości płatnego w kwietniu. Z tym momentem nastąpiło przekształcenie zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową. W związku z czym, podatnik tylko indywidualnie będzie mógł wystąpić np. o odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej za kwiecień wraz z odsetkami za zwłokę na podstawie art. 67a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa. Tak właśnie wypowiedziano się, w przywołanym w wyjaśnieniach Prezydent Miasta Zabrze, piśmie Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Publicznych – PS2.844.79.2020 z dnia 10 kwietnia 2020 r. dotyczącego stosowania przepisów z ustawy o COVID-19 (pkt 5 tegoż pisma).

Ponadto, w toku postępowania nadzorczego ustalono, że uchwała badana przewiduje, że warunkiem przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości, o których mowa w § 1 jest złożenie przez podatnika wniosku stanowiącego załącznik nr 1 do niniejszej uchwały oraz oświadczenia przedsiębiorcy stanowiącego załącznik nr 2 do niniejszej uchwały.

Podatnik, o którym mowa w § 1 uchwały badanej zobowiązany jest m. in. złożyć oświadczenie określone w załączniku Nr 2, które zawiera informacje, na podstawie których będzie następowała weryfikacja spełnienia przesłanek warunkujących przedłużenie terminu płatności podatku od nieruchomości. Powyższe oświadczenie zakończone jest sformułowaniem o treści: *„Niniejsze oświadczenie składam świadomy odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań i prawdziwości danych. Oświadczam, że znana jest mi treść art. 233 §1 Kodeksu karnego.”*

Na podstawie art. 88 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. 713), w związku z realizacją uprawnień nadzorczych w odniesieniu do uchwał:

- uchwały Nr XIX/347/20 Rady Miasta Zabrze z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce,

- uchwały Nr XIX/348/20 Rady Miasta Zabrze z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości w ramach pomocy mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce,

Izba zwróciła się do Prezydenta Miasta Zabrze z prośbą o udzielenie wyjaśnień w sprawie treści opisanego wyżej załącznika Nr 2 „oświadczenie” do uchwały, w szczególności do wskazania przepisu ustawowego stanowiącego podstawę prawną do odebrania powyższego oświadczenia od osób składających oświadczenia, stanowiące załącznik Nr 2 do powyższych uchwał, pod rygorem odpowiedzialności karnej.

W odpowiedzi na powyższe wezwanie Prezydent Miasta Zabrze udzieliła pismem WP.310.1.2020.AŁ z dnia 27 maja 2020 r. wyjaśnienia następującej treści :

Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U z 2019 r. poz. 900) w art. 180 § 2 stanowi, że jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Art. 233 § 6 Kodeksu karnego (tj. Dz. U z 2019 r. poz. 1950 z późn. zm.) stosuje się do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

W mojej ocenie jest to przepis kompetencyjny, o którym mowa w art. 233 § 1 kodeksu karnego i tym samym była podstawa do zamieszczenia na końcu załączników nr 2 powyższych uchwał klauzuli o treści: „Niniejsze oświadczenie składam świadomy odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań i prawdziwości danych. Oświadczam, że znana jest mi treść art. 233 §1 Kodeksu karnego.”.

Wszystkie warunki wynikające z art. 180 § 2 zostały spełnione. Złożenie wniosku z uchwały wszczyna postępowanie przed właściwym organem i wówczas podatnik może potwierdzić fakty w nim zawarte, jeśli przed jego złożeniem wnioskodawca został uprzedzony o odpowiedzialności za fałszywe zeznania.

Mając na uwadze powyższe wyjaśnienia Kolegium Izby wyraziło wątpliwości w zakresie wskazania art. 180 § 2 Ordynacji podatkowej, jako prawidłowej podstawy prawnej, stanowiącej legitymację ustawową dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do określania wzoru oświadczenia w uchwale badanej, jakie będzie żądane od podatników zamierzających skorzystać z przedłużenia terminu płatności podatku od nieruchomości, w których jest wprowadzona klauzula złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Przywołany przepis art. 180 § 2 Ordynacji podatkowej brzmi :

Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio.

Powyższy przepis został zawarty w Dziale „Postępowanie podatkowe” Ordynacji podatkowej, który reguluje zasady prowadzenia postępowania podatkowego w rozumieniu ww. ustawy. Podstawową cechą postępowania podatkowego, o którym mowa w powyższych przepisach jest to, iż ma charakter indywidualny, kończy się wydaniem decyzji podatkowej/postanowienia, na które przysługuje środek odwoławczy, gdyż jest postępowaniem dwuinstancyjnym.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na szczególny charakter ulgi, którą wprowadza uchwała badana oraz podstawę prawną do podjęcia tego aktu prawa miejscowego. Samoistną i wyłączną podstawą prawną podjęcia uchwały badanej jest art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020r., poz. 374 z późn. zm.) Zgodnie z przywołanym przepisem ww. ustawy : *Rada gminy może przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r.*

Powyższy przepis ustawy wprowadził możliwość wprowadzenia przez organ stanowiący j.s.t. ulgi podatkowej o charakterze generalnym, gdyż dokonany w drodze aktu prawa miejscowego. Skutki takiego aktu w postaci prawa do przedłużenia terminu płatności podatku wynikają ex lege z samego faktu podjęcia przez radę gminy uchwały o zwolnieniu podatkowym. Nie jest warunkiem skorzystania z takiego zwolnienia złożenie wniosku uruchamiającego procedurę, której zakończenie w postaci ostatecznej decyzji podatkowej, decydowałaby o wywołaniu skutku prawnego w postaci zwolnienia podatkowego. W ocenie Kolegium Izby wskazany w wyjaśnieniach Prezydenta Miasta Zabrze przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi podstawy ustawowej do wprowadzania do przedstawionego wyżej oświadczenia klauzuli złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, gdyż nie dotyczy materii regulowanej uchwałą badaną. Nie stanowi również takiej prawnej przepis art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw.

W związku z powyższym, w ocenie Kolegium Izby w badanym stanie faktycznym nie wystąpiła przesłanka, o której mowa w art. 233 § 6 Kodeksu karnego, zgodnie z którym: „Przepisy § 1-3 oraz 5 stosuje się odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej”.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Izby postanowiło, jak w sentencji uchwały.

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

Przewodniczący Kolegium

Daniel Kołodziej