



Uchwała Nr 135/X/2021

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach

z dnia 22 kwietnia 2021 r.

w sprawie uchwały Nr XXIII.413.2021 Rady Gminy Ożarówice z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości grupie przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19

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 z późn. zm.) **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach u c h w a l a**, co następuje:

§ 1.

Stwierdza się **nieważność** uchwały Nr XXIII.413.2021 Rady Gminy Ożarówice z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości grupie przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. **w części obejmującej :**

- § 1 ust. 1, w zakresie słowa „marcu”,
- § 9 w zakresie słów „i wchodzi w życie z dniem 1 marca 2021 roku”,
- § 6 ust. 1,

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. 1842) oraz art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461), w związku z art. 51 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325) oraz art. 6 ust. 7 oraz ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. poz. 1170), poprzez nieuprawnione przedłużenie terminu płatności zaległości podatkowej, wskutek nadania uchwałom wstecznej mocy obowiązującej oraz przekroczenia upoważnienia ustawowego.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr XXIII.413.2021 Rady Gminy Ożarówice z dnia 24 marca 2021 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości grupie przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19., wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach w dniu 30 marca 2021 roku. W dniu 8 kwietnia 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 122/IX/2021 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 ust. 1 uchwały badanej Rada Gminy Ożarówice postanowiła o przedłużeniu do 30 listopada 2021r. terminów płatności rat podatku od nieruchomości płatnych w marcu, kwietniu, maju i czerwcu 2021 r. wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu, w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Jednocześnie w § 9 uchwały nadano jej wsteczną moc obowiązującą od dnia 1 marca 2021 r.

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 24 marca 2021 r., powyższa wątpliwość dotyczy przesunięcia terminu płatności podatku od nieruchomości płatnego w marcu 2021 r. Na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 22 kwietnia 2021 r., na którym odbyło badanie uchwały nie był obecny przedstawiciel Gminy Ożarówice. 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 Wójta Gminy Ożarówice się z prośbą o wyjaśnienie przesłanek, na których oparto przekonanie o istnieniu

legitymacji ustawowej dla organu stanowiącego j.s.t. do przesunięcia w dniu 24 marca 2021 r. terminu płatności podatku od nieruchomości płatnego w marcu 2021 r., co dotyczyło raty za marzec, w odniesieniu do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych i spółek nie posiadających osobowości prawnej, a także I raty podatku od nieruchomości w odniesieniu do osób fizycznych. Powyższe raty podatku z upływem 15 marca 2021 r. uzyskały status zaległości podatkowej.

W odpowiedzi na powyższe wezwanie Sekretarz Gminy Ożarówice, działający z upoważnienia Wójta Gminy udzielił pismem Sygn. PF.3120.3.7.2021 z dnia 15 kwietnia 2021 r. wyjaśnień, w których m. in. podniesiono:

Organ stanowiący Gminy Ożarówice podjął przedmiotową Uchwałę na podstawie przepisu 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 (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz. 1842 z późn. zm., dalej jako tarcza antykryzysowa). Uchwale nadano rygor mocy wstecznej z dniem 1 marca by przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na terenie Gminy Ożarówice będącymi podatnikami w podatku od nieruchomości mogli skorzystać z przedłużenia terminu płatności podatku płatnego w miesiącu m.in. marcu, pomimo podjęcia Uchwały przez Radę de facto po terminie 15 marca. Termin ten jest bardzo istotny dla przedsiębiorców, w szczególności dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, gdyż osoby te pierwszą ratę podatku uiszczają 15 marca ma moce decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.(...)

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. oraz płatnych w wybranych miesiącach pierwszego półrocza 2021 r., nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2021 r.

Zakres upoważnienia wynikającego w 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 złożył Sekretarz Gminy Ożarówice wynika, że prawo organu stanowiącego j.s.t. do objęcia przesunięciem terminu płatności również podatku płatnego w marcu 2021 r., wynika z faktu nadania uchwale wstecznej mocy obowiązującej, od dnia 1 marca 2021 r. Obowiązująca w polskim prawodawstwie zasada *lex retro non agit*, choć dominująca, nie ma charakteru bezwzględnie. 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 (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 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. 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 i tym samym prowadzić do niedozwolonej wykładni rozszerzającej przepisu ustawowego. Zgodnie z art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. poz. 1170) :

Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 3 ww. ustawy :

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 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.

Powyższe grupy podatników są zobowiązane do płatności raty podatku od nieruchomości m. in. do 15 marca danego roku. Zdaniem Kolegium Izby z upływem 15 marca 2021 r. Rada Gminy Ożarówice utraciła kompetencję do przedłużeniu terminu płatności podatku od nieruchomości płatnego w marcu bieżącego roku. Z tym momentem nastąpiło przekształcenie zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową. W związku z czym, podatnikowi w tej sytuacji przysługuje uprawnienie do indywidualnego wystąpienia do organu podatkowego 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. Mając powyższe na uwadze, konieczne było usunięcie z treści uchwały badanej postanowień dotyczących przesunięcia terminu płatności zaległości podatkowej.

Ponadto, w toku analizy treści uchwały Kolegium Izby stwierdziło, że § 6 ust. 1 przyjął następujące brzmienie :

Podatnik traci prawo do zwolnienia od podatku od nieruchomości za cały okres, w którym z niego korzystał, w przypadku złożenia niezgodnych ze stanem faktycznym i prawnym dokumentów, o których mowa w § 4.

Izba zwróciła się także do Wójta Gminy Ożarówice o wyjaśnienie przyczyn takiego ukształtowania treści powyższego przepisu uchwały. W przywołanych wyżej wyjaśnieniach z dnia 15 kwietnia 2021 r. potwierdzono, iż redagując treść tego przepisu doszło do niezamierzonej, oczywistej omyłki pisarskiej, wpisując słowo „zwolnienie” zamiast słowa „ulga”. Organ nadzoru nie posiada kompetencji do dokonywania merytorycznych zmian w badanym tekście, a jednocześnie stwierdzając, że analizowana treść § 6 ust. 1 uchwały, skutek omyłki pisarskiej, wykracza poza legitymację ustawową art. 15q ww. ustawy, był zobligowany do wyeliminowania tegoż przepisu z treści uchwały.

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