

Przegląd Podatków

TAX  PRESS

www.taxpress.pl

10

PAŹDZIERNIK 2020 (236)

CENA: 37 zł VAT 8%

ISSN 1641-6856



UCHWAŁ PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH PRZEDŁUŻANIA TERMINÓW PŁATNOŚCI
RAT PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI WPROWADZANYCH,
W ZWIĄZKU Z COVID-19

Przegląd Podatków

lokalnych i Finansów Samorządowych

Miesięcznik. Warszawa, październik 2020 r.
ISSN 1641-6856

© Copyright by Wydawnictwo Taxpress

Rada naukowa:

Przewodniczący Rady Naukowej
Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

Członkowie Rady Naukowej

doc. Lilia Abramchik, Ph.D.
prof. zw. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
doc. JUDR. Petr Mrkvyka, Ph.D.
doc. JUDR. Ing. Michal Radvan, Ph.D.
adv. Andžejus Seliava
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

Redaktor Naczelny:

dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Redaktorzy tematyczni działów:

Podatki i opłaty lokalne – dr hab. Mariusz Popławski,
prof. UwB
Ordynacja podatkowa – dr Piotr Pietrasz
Finanse samorządowe – dr Grzegorz Liszewski
Glosa – dr Krzysztof Teszner

Redaktor językowy:

Ewa Wyszczelska-Oksień

Opracowanie graficzne:

Magdalena Fudali, wizualna.com.pl

Skład i łamanie:

PROJEKTo6 Piotr Jurkiewicz, www.projekto6.net

Ilustracje:

Katarzyna Bogdańska,
www.katarzynabogdanska.blogspot.com

Publikacje naukowe umieszczone w niniejszym miesięczniku objęte są procedurą recenzowania zgodną z wymogami Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Lista recenzentów dostępna jest na stronie internetowej
www.taxpress.com.pl

Wydawca:

Taxpress s.c.
00-517 Warszawa
ul. Marszałkowska 80

Adres Redakcji:

Taxpress s.c.
04-028 Warszawa
al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517
tel./fax (22) 740-94-51, 740-94-33
e-mail: kontakt@taxpress.com.pl

Druk:

Oficyna Wydawniczo-Poligraficzna
i Reklamowo-Handlowa „ADAM”
02-729 Warszawa, ul. Rolna 191/193
tel. (22) 843-37-23, fax (22) 843-20-52
www.oficyna-adam.com.pl

Materiały przesłane do redakcji podlegają
recenzowaniu zgodnie z wytycznymi
Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa
Wyższego i objęte są procedurą
zabezpieczającą oryginalność publikacji
naukowych. Szczegółowa procedura

recenzowania oraz zabezpieczenia
oryginalności publikacji opisane są na
stronie internetowej czasopisma:
www.taxpress.com.pl

Wersją pierwotną „Przeglądu Podatków
Lokalnych i Finansów Samorządowych”
od 2001 r. jest wersja papierowa.

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów
Samorządowych” chroniony jest prawem
autorskim. Przedruk materiałów bez zgody
wydawcy jest zabroniony.

W NUMERZE:

10
(236)



TEMAT Z OKŁADKI

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

06

MARIUSZ POPŁAWSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Wady uchwał
podatkowych dotyczących
przedłużania terminów
płatności rat podatku
od nieruchomości
wprowadzanych
w związku z COVID-19

13

ROBERT LEWANDOWSKI

Moment powstania
obowiązku podatkowego
od nowo wybudowanych
budynków lub budowli

ORDYNACJA PODATKOWA

20

BOGUMIŁ PAHL

Czy potwierdzenie
to zaświadczenie?

25

ŁUKASZ ROGOWSKI

Wznowienie postępowania
w obsłudze wymiaru
podatku od nieruchomości
osób fizycznych.
Stosowanie procedury
wznowieniowej

SAMORZĄDOWE FINANSE PUBLICZNE

32

EWELINA MARKOWSKA

Wpływ regulacji
prawnych na dochody
gmin i miast
na prawach powiatu
z tytułu podatku
dochodowego
od osób prawnych

GŁOSA

36

ŁUKASZ SOWUL

Dowód rejestracyjny jako
podstawa do stosowania
zwolnienia z podatku
od środków
transportowych
pojazdów specjalnychgłos do wyroku NSA z dnia 9 kwietnia
2015 r. (II FSK 1727/14)Moment powstania
obowiązku podatkowego
od nowo wybudowanych
budynków lub budowli

W artykule zostanie omówiono problematykę momentu powstania obowiązku podatkowego w sytuacji „zaistnienia” po raz pierwszy materii „nieożywionej” jaką są budynki bądź budowle. Problem momentu powstania obowiązku podatkowego w stosunku do tych obiektów budowlanych wywoływał na przestrzeni lat liczne spory. Spornym pozostawał właściwie nie sam moment powstania obowiązku podatkowego lecz okoliczności do tego prowadzące, tj. fakt zaistnienia przedmiotowego budynku lub budowli oraz zdarzenia powodujące następstwo w postaci powstania obowiązku podatkowego (zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania). **S. 13**

PYTANIA I ODPOWIEDZI

40

RAFAŁ DOWGIER, GRZEGORZ DUDAR,
Odpowiedzi na pytania
czytelników:

1. Podatek od nieruchomości: podstawa opodatkowania elektrowni wiatrowej
2. Podatek od nieruchomości: opodatkowanie gruntu, na którym ustanowiono służebność drogi koniecznej
3. Postępowanie podatkowe: brak pełnomocnictwa
4. Postępowanie podatkowe: weryfikacja prawa do zwolnienia z uchwały
5. Podatek rolny: zgłoszenie obowiązku podatkowego przy zawarciu umowy dzierżawy
6. Podatek rolny: użytek rolny nabyty na potrzeby przyszłej działalności gospodarczej
7. Podatek rolny: ulga inwestycyjna

ORZECZNICTWO SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH

44

GRZEGORZ DUDAR

Podatek
od nieruchomości

50

Contents & Summaries

W NASTĘPNYCH
NUMERACH:

1. Postępowania wymiarowe
2. Koszty opinii biegłego
3. Egzekucja podatków i opłat lokalnych

WADY UCHWAŁ PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH PRZEDŁUŻANIA TERMINÓW PŁATNOŚCI RAT PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI WPROWADZANYCH W ZWIĄZKU Z COVID-19



MARIUSZ
POPLAWSKI *

* autor jest doktorem habilitowanym nauk prawnych, profesorem w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, ORCID 0000-0003-1403-3033



MARIUSZ
CHARKIEWICZ *

* autor jest doktorem nauk prawnych, adwokatem, ORCID 0000-0001-9363-988X

WPROWADZENIE

Na skutek epidemii koronawirusa wprowadzono m.in. możliwość podjęcia uchwał podatkowych, których celem może być wprowadzenie zwolnień

STRESZCZENIE

Na podstawie art. 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, inr chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, rady gmin upoważnione zostały do przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości przedsiębiorców, których sytuacja finansowa uległa pogorszeniu w związku z pandemią. Instytucja, o której mowa w tym przepisie jest rozwiązaniem wyjątkowym i w praktyce jej stosowanie wywołuje szereg wątpliwości. W szczególności dotyczące treści uchwał rad gmin, które wprowadzają przedłużenie terminu płatności rat. Celem opracowania jest analiza mankamentów tych uchwał, na które zwrócić uwagę, realizujące funkcje nadzorcze, regionalne izby obrachunkowe.

podatkowych oraz przedłużenia terminów płatności rat w podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID¹. Preferencje te wynikają odpo-

wiednio z art. 15p i 15q ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobiega-

¹ Preferencje te są przedmiotem analizy m.in. w następujących opracowaniach: L. Etel, Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020,

nr 8; R. Dowgier, Nowe uprawnienia podatkowe rad gmin z pandemią COVID-19, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, Nr 5; R. Dowgier, Weryfikacja prawa do: oraz przedłużenia terminu płatności na podstawie uchwały r. podjętej w związku z epidemią COVID-19, „Przegląd Podatków i Finansów Samorządowych 2020”, Nr 7; M. Popławski, M. wicz, Uprawnienia przedsiębiorcy będącego podatnikiem p. nieruchomości wynikające z przepisów tzw. tarczy antyk – wybrane kwestie, [w:] J. Salachna (red.), Konsument na ry. finansowych w okresie kryzysu, tekst przygotowany do dr.

99 Analizując rozstrzygnięcia podjęte przez RIO stwierdzono uchwały rad gmin, w których mieliśmy do czynienia z przekroczeniem normy kompetencyjnej poprzez niewłaściwe przedłużenie terminu płatności i określenie tego terminu na dzień następujący po 30 września 2020 r.

przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych^[2]. W ramach tego opracowania zostaną przedstawione wady prawne stwierdzane w uchwałach podatkowych podjętych na podstawie art. 15q ustawy o COVID. Przepis ten zawiera bowiem podstawę prawną do podjęcia uchwał podatkowych, w których rady gmin mogły przedłużać przedsiębiorcom terminy płatności niektórych rat w podatku od nieruchomości. Wady te wynikają z analizy uchwał podjętych przez regionalne izby obrachunkowe^[3] stwierdzających uchybienia w uchwałach rad gmin przyjętych na podstawie ww. przepisu ustawy o COVID. Zwrócić należy uwagę, że uchwały podatkowe rad gmin, o których mowa wyżej są objęte postępowaniem nadzorczym prowadzonym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych^[4]. Zgodnie z tym przepisem właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja

podatkowa^[5]. W analizowanym opracowaniu uwzględniono przy tym uchwały Kolegium RIO dostępne w bazie LEX na dzień 31 lipca 2020 r.

1 PRZEDŁUŻENIE TERMINU PŁATNOŚCI RAT PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI NA DZIEŃ WYKRACZAJĄCY POZA 30 WRZEŚNIA 2020 R.

Analizując rozstrzygnięcia podjęte przez RIO stwierdzono uchwały rad gmin, w których mieliśmy do czynienia z przekroczeniem normy kompetencyjnej poprzez niewłaściwe przedłużenie terminu płatności i określenie tego terminu na dzień następujący po 30 września 2020 r. W uchwale Kolegium RIO w Szczecinie z dnia 3 czerwca 2020 r.^[6] stwierdzono nieważność uchwały Nr XXII/307/20 Rady Miasta Kołobrzeg z dnia 6 maja 2020 r. w sprawie wprowadzenia na terenie Gminy Miasto Kołobrzeg programu pn.: „Kołobrzski program pomocy dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19”^[7]. W uchwale tej RIO wskazało, że jedyną normą kompetencyjną umożliwiającą przedłużanie terminów płatności

w podatku od nieruchomości, na podstawie uchwały podatkowej, zawarta jest w art. 15q ustawy o COVID, przy czym przepis ten wprowadza jego czasowe ograniczenie – tj. nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. Podkreślono w tym akcie także, że w podjętej uchwale organ stanowiący gminy odroczył terminy zapłaty rat za miesiące: kwiecień, maj i czerwiec do dnia 31 października 2021 r. Zwrócono uwagę, że w obecnie obowiązującym porządku prawnym oraz przy uwzględnieniu obowiązku działania przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego wyłącznie „na podstawie i w granicach ustawowych upoważnień” – nie jest możliwe odroczenie terminu zapłaty rat podatku od nieruchomości przez organ stanowiący gminy na dzień dalszy niż do 30 września 2020 r., gdyż taką właśnie granicę działania samorządowych organów stanowiących wyznaczył ustawodawca w art. 15q ust. 1 ustawy o COVID. Wskazano również, że akty prawa miejscowego nie mogą być automatycznie wydawane bez wyraźnego upoważnienia ustawowego, co znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym^[8]. W przedmiotowej uchwale RIO podkreśliła również, że materia regulowana wydanym przez organ aktem normatywnym ma wynikać z upoważnienia ustawowego i nie może przekraczać zakresu tego upoważnienia oraz zakres i treść prawa miejscowego uwarunkowana jest normami ustalonymi w aktach wyższego rzędu. Zwrócono także uwagę, że podstawą stanowienia aktów prawa miejscowego jest upoważnienie zawarte w ustawie, co przesądza o zależnej pozycji w hierarchii źródeł prawa, a także, iż

2 Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.

3 Dalej określane jako RIO.

4 T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 2137 z późn. zm.

5 Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. – dalej określana jako o.p. lub ordynacja podatkowa.

6 XIV.108.K.2020.

7 Dz.Urz. Woj. Zach. z 2020 r., poz. 2880.

8 Zob. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r. (II OSK 675/18); wyrok NSA z dnia 18 maja 2020 r. (I OSK 430/19), wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lutego 2019 r. (II SA/Gd 704/18).

każdorazowo w akcie rangi ustawowej, musi być zawarte upoważnienie (delegacja) dla rady do podjęcia aktu prawa miejscowego, przy ocenie którego należy mieć na względzie, że akt ten nie może naruszać nie tylko regulacji ustawy zawierającej delegację do jego ustanowienia, ale również przepisów Konstytucji RP oraz innych ustaw pozostających w pośrednim lub bezpośrednim związku z regulowaną materią^[9].

2 WPROWADZENIE PRZEDŁUŻENIA TERMINU PŁATNOŚCI RAT NALEŻNOŚCI BĘDĄCYCH ZALEGŁOŚCIAMI PODATKOWYMI W MOMENCIE PODJĘCIA UCHWAŁY PODATKOWEJ

Zdarzały się sytuacje, w których rady gmin wprowadzały przedłużenie terminu płatności rat zaległości, czyli należności podatkowych, których terminy płatności już upłynęły w momencie podjęcia uchwały. W uchwale Kolegium RIO w Krakowie z dnia 27 maja 2020 r.^[10] stwierdzono nieważność uchwały Nr XIII/137/20 Rady Gminy Moszczenica z dnia 29 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości przedsiębiorcom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19^[11]. Kolegium RIO w Krakowie w uchwale z dnia 27 maja 2020 r.^[12] w takim samym zakresie stwierdziło

nieważność uchwały Nr XIV/112/2020 Rady Gminy Kościelisko z dnia 30 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia wskazanym grupom przedsiębior-

ni, maju i czerwcu 2020 r. przedsiębiorcom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu, w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji

RIO uznały, że rada gminy nie miała jednak podstaw do tego, aby podjąć uchwałę np. w dniu 29 kwietnia 2020 r., na podstawie której przedłuży termin raty płatności podatku od nieruchomości przedsiębiorcom, która przypadała na dzień 15 kwietnia 2020 r., a więc przed datą podjęcia uchwały.

ców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19^[13]. Podobnie postanowiło Kolegium RIO w Rzeszowie w uchwale z dnia 2 czerwca 2020 r.^[14] w zakresie uchwały Nr XVII/109/2020 Rady Gminy Zarzecze z dnia 30 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości wskazanym przedsiębiorcom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19^[15], a także Kolegium RIO z dnia 16 czerwca 2020 r., w której stwierdzono nieważność uchwały Nr XXVII/287/2020 Rady Miasta Tarnobrzega z dnia 20 maja 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości.

W wyżej wskazanych przypadkach rady gmin wprowadzały zapisy, zgodnie z którymi przedłuża się do 30 września terminy płatności rat podatku od nieruchomości płatnych w kwiet-

ekonomicznych z powodu COVID-19. RIO uznały, że rada gminy nie miała jednak podstaw do tego, aby podjąć uchwałę np. w dniu 29 kwietnia 2020 r., na podstawie której przedłuży termin raty płatności podatku od nieruchomości przedsiębiorcom, która przypadała na dzień 15 kwietnia 2020 r., a więc przed datą podjęcia uchwały. Rada ta nie miała bowiem uprawnienia do odroczenia terminu płatności podatku od nieruchomości po upływie ustawowego terminu jego płatności. Stosownie bowiem do art. 51 § 1 o.p., podatek niezapłacony w terminie płatności jest zaległością podatkową. W uzasadnieniu wskazano, że takie stanowisko zajęł również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 lipca 2017 r., gdzie stwierdził, że nie powinna budzić żadnej wątpliwości konstatacja, iż odroczenie (a więc wydłużenie) terminu do dokonania określonej czynności może odnosić się tylko do takiego terminu, który jeszcze nie upłynął, bowiem termin, który już ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani

9 Zob. M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011, s. 102 i n., gdzie wskazuje się, że zdarza się, iż rady gmin wprowadzają bez podstawy prawnej określone zapisy w uchwalech m.in. w odniesieniu do zwolnień poprzez przyznawanie tych preferencji w drodze decyzji organu podatkowego.

10 KI-411/163/20.

11 Dz.Urz. Woj. Małop. z 2020 r. poz. 3856.

12 KI-411/162/20.

13 Dz.Urz. Woj. Małop. z 2020 r. poz. 3852.

14 XIV/1300/2020.

15 Dz.Urz. Woj. Podk. z 2020 r. poz. 2468.

przedłużony, ani skrócony^[16]. Podniesiono także, że przedłużenie terminu płatności raty podatku od nieruchomości płatnej do 15 kwietnia jest nieskuteczne, jeśli na dzień podejmowania uchwały powstała już zaległość podatkowa, a także, iż podatnik tylko indywidualnie będzie mógł wystąpić np. o odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa.

3 WPROWADZENIE WADLIWYCH REGULACJI O CHARAKTERZE KARNYM

RIO stwierdzały, że niektóre rady gmin podejmowały w uchwałach wadliwe regulacje o charakterze karnym. W uchwale Kolegium RIO w Łodzi z dnia 18 maja 2020 r.^[17] stwierdzono nieważność uchwały nr XVI/182/20 Rady Miejskiej w Radomsku z dnia 16 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (wirus SARS-CoV-2)^[18] w części dotyczącej zdania o treści: „Kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny^[19])”,

zamieszczonego w załączniku nr 1 do ww. uchwały nazwanym: „Wnioskiem o przedłużenie terminów płatności rat podatku od nieruchomości”, a dotyczącym m.in. sytuacji finansowej podatnika ubiegającego się o zastosowanie tej preferencji. Na końcu tego „wniosku” wprowadzono bowiem zapis o treści: „Kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny^[20])”.

W uzasadnieniu do ww. uchwały RIO wskazało, że powyższy przepis kodeksu karnego stosuje się odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej (i 6 art. 233 k.k.). Zwrócono również uwagę, że wniosek przedsiębiorcy (będący faktycznie jego oświadczeniem) wnoszony na podstawie przedmiotowej uchwały nie jest składany w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, a także, iż żaden przepis prawa, a zwłaszcza 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, podanej w podstawie prawnej uchwały, nie daje organowi uprawnienia do nałożenia na przedsiębiorcę obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 kodeksu karnego. RIO

uznało zatem, że rada gminy nie miała umocowania prawnego do nałożenia obowiązku składania takiej treści oświadczenia i tym samym naruszyła art. 233 § 1 kodeksu karnego. Zwrócono także uwagę na takiej samej treści stanowisko wynikające chociażby z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 18 maja 2009 r.^[21], wyroku WSA w Kielcach z dnia 25 października 2012 r.^[22], czy też z rozstrzygnięcia nadzorczego Kolegium RIO w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2016 r.^[23].

W uchwale Kolegium RIO w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2020 r.^[24] stwierdzono natomiast nieważność części załącznika Nr 1 do uchwały Nr XVIII/140/2020 Rady Miasta Chełmna z dnia 15 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w związku z trwającą epidemią COVID-19^[25]. RIO uznało, że w ww. zakresie nastąpiło naruszenie m.in. art. 15q ustawy o COVID w odniesieniu do załącznika Nr 1 do ww. uchwały zatytułowanego „Wniosek o przedłużenie terminu płatności rat podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”, gdzie w pouczeniu zawarto klauzulę o następującej treści: „Niniejsze dane potwierdzam własnoręcznym podpisem uprzedzony o odpowiedzialności karnej.” RIO wskazało, że przywołany wyżej przepis ustawy o COVID nie stwarza jakichkolwiek podstaw do wprowadzenia we wniosek o skorzystanie

16 II FSK 1671/16.

17 17/81/2020.

18 Dz.Urz. Woj. Łódź, z 2020 r. poz. 3205.

19 Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 i 2128 – dalej określanej jako kodeks karny.

20 Tamże.

21 IV KK 459/08.

22 I SA/Kr 506/12.

23 5792/16.

24 XII/36/2020.

25 Dz.Urz. Woj. Kujaw. z 2020 r. poz. 2554.



Zdaniem RIO zatem, wprowadzenie zapisu o świadomości osoby składającej wniosek o przedłużeniu terminu płatności rat podatku od nieruchomości o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, nie znajduje podstaw prawnych.

z danej preferencji podatkowej składanej przez podatnika klauzuli, zgodnie z którą podmiot podpisujący wniosek oświadczałby, że pozostał uprzedzony o odpowiedzialności karnej. Podkreślono przy tym, że warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest wskazanie na przepis rangi ustawowej, który przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Zauważono jednocześnie, że jeżeli ustawodawca zamierza nadać wymaganym oświadczeniom, składanym przez zainteresowane podmioty, rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), to rygor ten wprowadza wprost do ustawy i dopiero wówczas, w razie przeniesienia kompetencji na organ samorządu, winien przewidzieć w treści upoważnienia uprawnienie do stosowania klauzul tego rodzaju [26]. Zdaniem RIO zatem, wprowadzenie zapisu o świadomości osoby składającej wniosek o przedłużenie terminu płatności rat podatku od nieruchomości o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, nie znajduje podstaw prawnych. Kolegium RIO stwierdziło również, że żaden przepis nie daje możliwości odebrania oświadczenia woli

pod rygorem odpowiedzialności karnej a także, że Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [27] w art. 94 stanowi, że organy samorządu terytorialnego mogą ustanawiać akty prawa miejscowego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. RIO wskazało także, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może zatem dokonać w akcie prawa miejscowego zapisów wykraczających poza granice upoważnienia ustawowego.

**4 INNE UCHYBIENIA
UCHWAŁ PODATKOWYCH
DOTYCZĄCE PRZEDŁUŻANIA
TERMINÓW PŁATNOŚCI RAT
PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI**

Niektóre rady gmin wprowadzały w uchwałach podatkowych zapisy, zgodnie z którymi przedłużenie terminu płatności następuje wyłącznie na wniosek podatnika, który przy tym ma zostać złożony na wzorze określonym przez burmistrza. Stwierdzono także uchwały, w których rady gmin wprowadzały warunki zastosowania odroczenia terminu płatności o charakterze dyskryminacyjnym, a także sytuacje, gdy rady gmin nie przekazywały podejmowanych uchwał do publikacji w dzienniku urzędowym województwa.

W uchwale Kolegium RIO we Wrocławiu z dnia 6 maja 2020 r. [28] stwierdzono nieważność uchwały Rady Miejskiej w Środzie Śląskiej nr XXIV/259/20 z dnia 2 kwietnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przez średnich przedsiębiorców [29]. W uchwale tej z jednej strony wskazano, że przedłuża się do 30 września 2020 r. terminy płatności rat podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, należnych za okres od dnia 1 kwietnia 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., przy czym preferencję tę stosuje się na wniosek, złożony najpóźniej do 15 czerwca 2020 r., przez średniego przedsiębiorcę, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców [30], których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 [31]. Z drugiej strony w tej uchwale upoważniono Burmistrza Środy Śląskiej do opracowania wzoru wniosku, o którym mowa wyżej [32]. Jednocześnie w uchwale tej wskazano, że przedłużenie ww. terminu płatności przysługuje w przypadku wykonywania działalności gospodarczej przed dniem 1 lutego 2020 r. – w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie miasta i gminy Środa Śląska oraz zatrudniających/samo-zatrudniających osoby fizyczne z terenu miasta i gminy Środa Śląska [33].

26 Zob. M. Popławski, Uchwały..., s. 163, gdzie wskazano, że wadliwe są również rubryki z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej wprowadzane w uchwałach określających wzory deklaracji i informacji podatkowych.

27 Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

28 Nr 70/20.

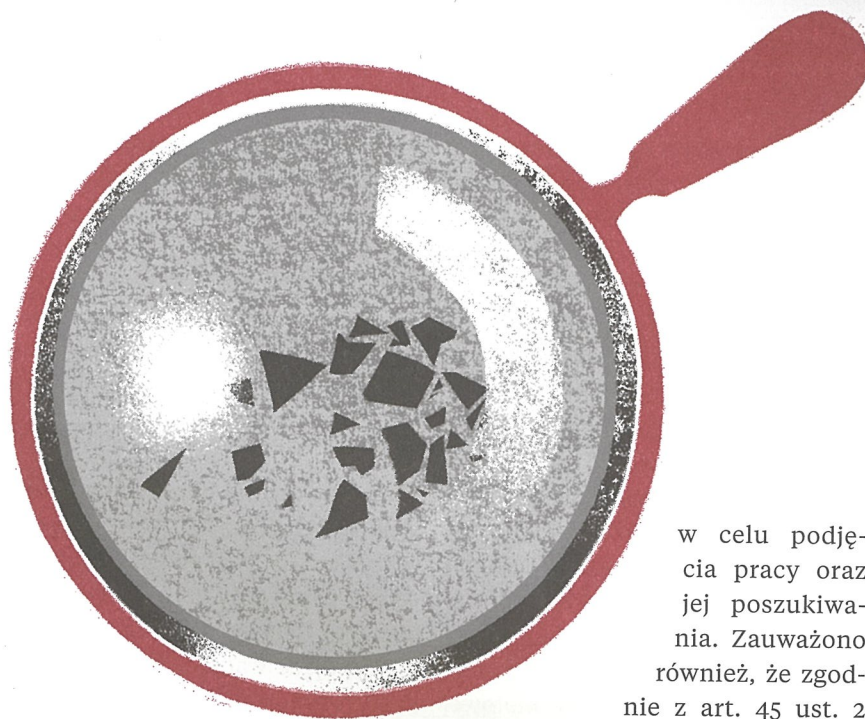
29 Dz.Urz. Woj. Dolno. z 2020 r. poz. 3143.

30 Tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.

31 Zob. § 1 przedmiotowej uchwały.

32 Zob. § 4 analizowanego aktu.

33 Zob. § 3 niniejszej uchwały.



w celu podjęcia pracy oraz jej poszukiwania. Zauważono również, że zgodnie z art. 45 ust. 2

TFUE, swoboda przepływu

pracowników oznacza usunięcie z prawodawstw państw członkowskich wszelkich form dyskryminacji w zakresie zatrudnienia, wynagradzania i innych warunków pracy pracowników pochodzących z innych państw członkowskich, bez względu na obywatelstwo^[36]. Uwypuklono, że obowiązek respektowania zasady swobodnego przepływu pracowników występuje nie tylko na etapie stosowania prawa, ale również jego tworzenia, a zatem polega przede wszystkim na powstrzymaniu się od przyjmowania aktów prawnych sprzecznych z jej postanowieniami.

Kolegium RIO uznało również za niedopuszczalną sytuację, w której wprowadzono zapis, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia bez jednoczesnego opublikowania tego

³⁶ Zob. M. Popławski, Uchwały..., s. 95, gdzie wskazuje się także na wadliwość określonych zwolnień dyskryminacyjnych wprowadzanych przez rady gmin w związku z zwalnianiem przedsiębiorców mających siedzibę na terenie gminy wprowadzającej zwolnienie, czy zwalnianie właścicieli budynków zameldowanych na pobyt stały w danej gminie.

z powodu COVID-19. Do takich kryteriów w ocenie Kolegium należy kryterium zatrudniania/samozatrudniania mieszkańców gminy. Zaznaczono również, że wprowadzenie powyższego warunku stanowi także naruszenie zasady swobodnego przepływu pracowników, o której mowa w art. 45 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej^[35]. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej, zamieszczanie w programach pomocowych postanowień ograniczających udzielanie pomocy w związku z zatrudnieniem osób zameldowanych jedynie na danym obszarze, stanowi naruszenie zasady swobodnego przepływu pracowników, o której mowa w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Podkreślono, że ta jedna z podstawowych zasad Unii Europejskiej, najogólniej ujmując, oznacza nieskrępowane prawo obywateli Unii Europejskiej do swobodnego przemieszczania się w ramach całego terytorium Unii Europejskiej,

³⁵ Określanego dalej jako TFUE.

analizując ww. zapisy uznało, że e w wymienionej uchwale regulacja istotny naruszają art. 15q ustawy o COVID. Ich zakres wykracza poza granice wyznaczonego zapisem ustawowego upoważnienia przedmiotowej uchwały. Ta regulacja nie daje podstaw do adzania przez organ stanowiący wymogu złożenia przez podatnika o przedłużeniu terminu ści rat podatku od nieruchomości określonym terminie, które dodatkowo zostać przygotowane według opracowanego przez organ wykonawczy gminy. Podkreślono, że akty miejscowego mają charakter prawny i są wydawane na podstawie żnienia ustawowego, przy czym nie ma podstaw w powołanej antykrzysowej do ograniczenia podmiotów uprawnionych korzystania z przedłużenia terminu płatności rat podatku poprzez nie, że uprawnienie to dotyczy przedsiębiorców zatrudniających/ zatrudniających osoby fizyczne w miastach i gminach Środa Śląska. Ponadto, że z art. 15q ustawy o COVID, że rada gminy może przedłużyć termin wskazanym grupom przedsiębiorców. Przyjmując wykładnię wadliwą tego przepisu uznać należy, że grupy powyższe nie są definiowane poprzez wskazanie kryteriów niemających wpływu na płynność finansową z punktu z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych

ok TK z dnia 25 maja 1998 r. (U 19/97), wyrok NSA z dnia 10 października 2007 r. (I OSK 1288/07), wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 października 2005 r. (I SA/Wa 1354/05).

aktu^[37]. Zauważono, że zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest tymczasem ich ogłoszenie, a także, iż stosownie do art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych^[38]

akty prawa miejscowego stanowiące przez organ gminy podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym. W badanej uchwale RIO organ stanowiący gminy nie wskazał, że przedmiotowa uchwała rady gminy podlega takiej publikacji, a także zauważono, że do chwili podjęcia przedmiotowej uchwały RIO badana uchwała rady gminy nie została też opublikowana w dzienniku urzędowym województwa.

RIO zaznaczyło także, że przewidziane w ustawie antykryzysowej rozwiązanie stanowi instrument wsparcia przedsiębiorców. Stosownie bowiem do art. 15zzzh ustawy o COVID wsparcie, o którym mowa w art. 15q tej ustawy, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19^[39] stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce. Podkreślono także, że w badanej uchwale nie zawarto regulacji wskazujących na powyższe oraz na zasady dotyczące udzielania tej pomocy. Zauważono przy tym, że akty prawa miejscowego stanowią źródła prawa obowiązującego na obszarze działania organów je tworzących, a także, iż zawierają unormowania

adresowane do podmiotów zewnętrznych. Z tego też powodu powinny być zatem tworzone z zachowaniem zasad przejrzystości, jasności i jednoznaczności przepisów w nich zawartych. Podkreślono również, że adresat danego przepisu na jego podstawie powinien wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować.

WNIOSKI

Z analizy uchwał objętych badaniami a podjętych przez RIO, które dotyczyły weryfikacji uchwał podatkowych przyjętych przez rady gmin na podstawie art. 15q ustawy o COVID wynikają następujące wady, które skutkowały koniecznością stwierdzenia nieważności stosowanych uchwał w części lub w całości:

- przedłużenie terminu płatności rat podatku od nieruchomości na dzień wykraczający poza 30 września 2020 r.,
- wprowadzenie przedłużenia terminu płatności rat należności będących zaległościami podatkowymi w momencie podjęcia uchwały podatkowej,
- wprowadzenie wadliwych regulacji o charakterze karnym polegających np. na zobowiązaniu podatnika do składania oświadczeń dotyczących m.in. jego sytuacji finansowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania,
- przedłużenie terminu płatności na wniosek podatnika,
- upoważnianie wójta, burmistrza (prezydenta miasta) do określenia wzoru wniosku, który miał być wykorzystany przez podatnika ubiegającego się o przedłużenie terminu płatności raty podatku,
- wprowadzanie warunków zastosowania zwolnienia o charakterze dyskry-

minacyjnym np. odroczenie terminu płatności przysługujące podatnikom zatrudniającym pracowników w tych miejscach zamieszkania z daną gminą,

- niepublikowanie uchwał podatkowych w dzienniku urzędowym województwa.

Zastanawiając się nad przyczynami tych nieprawidłowości należy wyznać, że związane są one przede wszystkim z nienależytym stosowaniem przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego podstawowej zasady, która obowiązuje przy podejmowaniu



niuchwał podatkowych, a polegające na obowiązku działania przez te organy wyłącznie na podstawie i w granicach ustawowych upoważnień. Ten manifest z kolei wynika z faktu, że uchwały podatkowe podejmuje się w gminach z których wiele nie ma prawdopodobnie wykwalifikowanych służb prawnych mogących przygotować na odpowiednim poziomie legislacyjnym projekty uchwał podatkowych. ✖

37 Zob. § 6 analizowanej uchwały.

38 Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.

39 2020/C 91 I/01, (Dz.U.UE.C 91I z 20 marca 2020 r., str. 1).