



DZIENNIK URZĘDOWY WOJEWÓDZTWA ŁÓDZKIEGO

Łódź, dnia 20 marca 2025 r.

Poz. 3117

UCHWAŁA NR 8/27/2025

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 28 lutego 2025 r.

**w sprawie: Uchwały Nr XIII/99/2025 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 29 stycznia 2025 r.
w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie budynków lub ich części zlokalizowanych
na terenie miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji**

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|------------------------|---------------------|
| 1/ Beata Kaczmarek | 6/ Bogusław Wenus |
| 2/ Roman Drozdowski | 7/ Aneta Jakubczak |
| 3/ Iwona Kopczyńska | 8/ Paweł Dobrzyński |
| 4/ Bogdan Łągwa | 9/ Joanna Pączek |
| 5/ Magdalena Budziarek | |

po rozpatrzeniu w dniu 28 lutego 2025 r. uchwały Nr XIII/99/2025 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie budynków lub ich części zlokalizowanych na terenie miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji, doręczonej Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi w dniu 31 stycznia 2025 r., działając na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1465 ze zm.) oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 7) uchwała, co następuje:

z powodu naruszenia prawa, tj. art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70) w związku z § 6 i w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283) stwierdza nieważność uchwały Nr XIII/99/2025 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie budynków lub ich części zlokalizowanych na terenie miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji.

Uzasadnienie

W dniu 31 stycznia 2025 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi została doręczona uchwała Nr XIII/99/2025 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie budynków lub ich części zlokalizowanych na terenie miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji (zwana dalej: Uchwałą).

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi rozpatrzyło Uchwałę na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2025 r., zawiadamiając o terminie posiedzenia przedstawicieli Miasta Tomaszów Mazowiecki. Przedstawiciele Miasta Tomaszów Mazowiecki uczestniczyli w posiedzeniu Kolegium.

Badając przedmiotową Uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi ustaliło i zważyło co następuje:

W podstawie prawnej Uchwały Nr XIII/99/2025 Rady Miejskiej Tomaszowa Mazowieckiego z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie budynków lub ich części zlokalizowanych na terenie miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji zostały powołane: art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1 i art. 42 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1465), art. 7 ust. 3 i art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70) oraz art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 702).

Rada Miejska Tomaszowa Mazowieckiego, stosownie do § 1 ust. 1 Uchwały, określiła szczegółowe warunki udzielenia zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków lub ich części położonych na terenie Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w których wykonano remont elewacji.

Upoważnienie dla rady gminy do uchwalenia aktu prawa miejscowego o zwolnieniach od podatku od nieruchomości wynika z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. W przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej (art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

W § 6 ust. 1 Uchwały Rada Miejska Tomaszowa Mazowieckiego postanowiła, że: *„Zwolnienia o którym mowa w niniejszej uchwale nie stosuje się wobec podatników zalegających z zapłatą zobowiązań podatkowych, opłat z tytułu użytkowania wieczystego oraz czynszów z tytułu umowy dzierżawy wobec budżetu Miasta Tomaszowa Mazowieckiego w momencie zakończenia remontu elewacji budynku oraz w trakcie korzystania ze zwolnienia, w sytuacji, gdy okres zalegania ze spłatą zobowiązań wynosi co najmniej 2 miesiące”.*

W ocenie Kolegium Izby taka regulacja oznacza, że Rada Miejska uzależniając zwolnienie z podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, ustanowiła przesłankę o charakterze podmiotowym. Zdaniem Kolegium Izby, kwestia posiadania zaległości wobec Miasta lub innego podmiotu, nie ma związku z nieruchomością objętą zwolnieniem od podatku od nieruchomości, natomiast ma związek z osobą podatnika. Uchwała w zakresie, w jakim uzależnia udzielenie zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w ocenie Kolegium Izby, w sposób jednoznaczny odwołuje się do cech podatnika i w konsekwencji wprowadzone przez Radę Miejską zwolnienie nabiera charakteru zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Powyższe oznacza, że Rada Miejska Tomaszowa Mazowieckiego postanawiając w § 6 ust. 1 Uchwały w sposób jak wyżej przywołano wykroczyła poza granice upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który umocowuje radę gminy wyłącznie do wprowadzenia zwolnień przedmiotowych.

Stanowisko Kolegium Izby znajduje oparcie w utrwalonej linii orzecnictwa sądowego. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 2020 r. sygn. II FSK 646/20, sformułowano następujący pogląd: *„Należy zgodzić się z sądem administracyjnym pierwszej instancji, że przepisy § 4 i § 6 ust. 5 zaskarżonej uchwały ograniczające zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 1 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 4 i § 6 pkt 5 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem. W tym stanie rzeczy oceniane zwolnienie miało charakter przedmiotowo-podmiotowy, który był sprzeczny z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”*

Podobne stanowisko zajęły sądy administracyjne w innych orzeczeniach, m.in. w wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 4860/21), wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 475/19), wyroku WSA w Opolu z dnia 3 września 2021 r. r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (sygn. akt I SA/Bd 307/21) i wyroku WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

Kolegium Izby stwierdziło, że Rada Miejska w Tomaszowie Mazowieckim wykroczyła również poza przyznaną jej delegację ustawową określoną w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych poprzez zawarcie w § 8 Uchwały postanowień związanych z utratą prawa do zwolnienia oraz określeniem skutków prawnych utraty prawa do zwolnienia. Zgodnie z § 8 ust. 1 Uchwały: „*W przypadku wprowadzenia w błąd organu podatkowego co do spełnienia przesłanek do zastosowania zwolnienia określonego Uchwałą, jak również w przypadku niewypełnienia warunku określonego w § 7, podatnik traci prawo do zwolnienia za cały okres przez jaki korzystał ze zwolnienia*”. Natomiast w § 8 ust. 2 Uchwały postanowiono, że „*W przypadku utraty prawa do zwolnienia podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku za cały okres, w którym nienależnie korzystał ze zwolnienia, zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.)*”.

Kolegium Izby podkreśla, że na mocy art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do kompetencji rady gminy należy jedynie wprowadzanie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, natomiast nie należy do kompetencji rady gminy regulowanie zagadnień związanych z utratą prawa do zwolnienia oraz określeniem skutków prawnych utraty prawa do zwolnienia, gdyż nie są to kwestie związane z wprowadzeniem zwolnienia od podatku od nieruchomości. W ocenie Kolegium Izby skutek uregulowania w § 8 ust. 1 i 2 Uchwały zagadnień związanych z utratą prawa do zwolnienia oraz określeniem skutków prawnych utraty prawa do zwolnienia Rada Miejska w Tomaszowie Mazowieckim naruszyła art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W § 4 ust. 6 Uchwały Rada Miejska w Tomaszowie Mazowieckim zawarła postanowienie o następującej treści: „*W sytuacji gdy koszty remontu elewacji zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048, z późn. zm.) zwolnienie od podatku od nieruchomości przysługuje do wysokości nakładów poniesionych na remont elewacji obliczonych proporcjonalnie do udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont*”.

W ocenie Kolegium Izby powyższa regulacja nie spełnia wymagań określonych w § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, który na mocy § 143 załącznika do tego rozporządzenia ma zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego. W myśl § 6 przepisy ustawy (uchwały) redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Z uwagi na to, że Uchwała stanowi akt prawa miejscowego, jej postanowienia powinny być sformułowane w sposób precyzyjny i czytelny, tak aby adresaci uchwały oraz organy ją stosujące nie mieli wątpliwości co do zapisów w niej zawartych. Tymczasem w Uchwale brak jest postanowień umożliwiających wskazanie sposobu wyliczenia wysokości udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont. Z tego powodu regulacja zawarta w § 4 ust. 6 Uchwały stwarza poważne wątpliwości w zakresie ustalenia wysokości (górnej granicy) zwolnienia podatnika od podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy koszty remontu zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową.

Mając na względzie wskazane naruszenia prawa Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi postanowiło stwierdzić nieważność uchwały w całości.

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 Łodzi, w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu uchwały.

**Przewodniczący Kolegium
Zastępca Prezesa RIO w Łodzi**

Beata Kaczmarek