



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA PODLASKIEGO

---

Białystok, dnia 26 stycznia 2017 r.

Poz. 392

**UCHWAŁA NR 6111/16**

**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BIAŁYMSTOKU**

z dnia 29 grudnia 2016 r.

**w sprawie rozpatrzenia w postępowaniu nadzorczym Uchwały Rady Miejskiej Łomży Nr 266/XXXII/16 z dnia 30 listopada 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków oraz budowli lub ich części zajętych na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie miasta Łomża w ramach programu pomocy de minimis**

**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku w składzie:**

Przewodniczący: Stanisław Srocki  
Członkowie: Paweł Gałko  
Katarzyna Gawrońska  
Agnieszka Gerasimiuk  
Dariusz Renczyński  
Małgorzata Rutkowska  
Joanna Salachna  
Maria Wasilewska

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 561) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 446, ze zm.)

**po rozpatrzeniu w postępowaniu nadzorczym Uchwały Rady Miejskiej Łomży Nr 266/XXXII/16 z dnia 30 listopada 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków oraz budowli lub ich części zajętych na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie miasta Łomża w ramach programu pomocy de minimis**

**postanawia:**

**uznać, iż powyższa Uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa w związku z:**

- wprowadzeniem zwolnienia od podatku od nieruchomości skierowanego do mikro- i małych przedsiębiorców, to jest zwolnienia o charakterze przedmiotowo-podmiotowym, co stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.);

- wprowadzeniem w § 4 ust. 3 Uchwały zapisu, zgodnie z którym zwolnienie przysługuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym Prezydent Miasta Łomża potwierdzi spełnienie przez przedsiębiorcę warunków do uzyskania zwolnienia, co również stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.);
- wprowadzeniem w § 4 ust. 5 pkt 4 i pkt 7 Uchwały nieprecyzyjnych zapisów dotyczących obowiązków podatników, co stanowi naruszenie zasad prawidłowej legislacji wywodzonych z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), w szczególności zasady określoności prawa;
- wprowadzeniem w § 6 ust. 2-5 Uchwały zapisów dotyczących utraty prawa do zwolnienia z naruszeniem art. 2 i art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78 poz. 483, ze zm.) w zw. z postanowieniami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.), ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1808) oraz ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.);
- wprowadzeniem w Załączniku do Uchwały pouczenia, zgodnie z którym „w przypadku niespełnienia jakichkolwiek wymogów lub zmiany danych określonych we wniosku, zobowiązuje się powiadomić tutejszy organ podatkowy w terminie 7 dni od zaistnienia zmiany”, co stanowi naruszenie art. 6 ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.);
- wprowadzeniem w Załączniku do Uchwały następującego zapisu: „Niniejsze dane potwierdzam własnoręcznym podpisem uprzedzony o odpowiedzialności karnej”, co stanowi naruszenie art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, ze zm.) oraz art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1137);  
**w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność Uchwały Nr 266/XXXII/16.**

#### UZASADNIENIE

W dniu 2 grudnia 2016 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku – Zespół w Łomży, wpłynęła **Uchwała Rady Miejskiej Łomży Nr 266/XXXII/16 z dnia 30 listopada 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków oraz budowli lub ich części zajętych na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie miasta Łomża w ramach programu pomocy de minimis.**

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 561), tut. Izba wszczęła postępowanie nadzorcze dotyczące wskazanej Uchwały, zawiadamiając Radę, pismem z dnia 15 grudnia 2016 r., o terminie posiedzenia Kolegium RIO w Białymstoku wyznaczonym na dzień 22 grudnia 2016 r.

Na posiedzenie Kolegium w dniu 22 grudnia 2016 r. stawili się: Pan Adam Miara, Pani Jadwiga Jakuć i Mec. Marek Najda. Pan Marek Najda złożył wniosek formalny o odroczenie posiedzenia Kolegium w sprawie Uchwał Rady Miejskiej Łomży z uwagi na fakt, iż powiadomienie o terminie posiedzenia doręczone zostało w piątek (16 grudnia 2016 r.), czyli na 6 dni przed posiedzeniem. Termin ten był zbyt krótki na ustosunkowanie się zainteresowanych do zarzutów sformułowanych w piśmie Regionalnej Izby Obrachunkowej. Zgodnie natomiast z postanowieniami art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym należy w tym zakresie odpowiednio stosować przepisy kodeksu postępowania administracyjnego i przewidziany w nich 7-dniowy termin, aby zapewnić zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu, wyrażoną w art. 10 kodeksu. Ponadto Rada chciałaby ustosunkować się do stanowiska RIO w formie pisemnej.

Po krótkiej przerwie Kolegium RIO jednogłośnie postanowiło o odroczeniu wydania rozstrzygnięcia nadzorczego w sprawie ww. Uchwały Rady Miejskiej w Łomży do dnia 29 grudnia 2016 r. do godz. 10.00. Jednocześnie Kolegium zobowiązało przedstawicieli Miasta do przekazania stosownych wyjaśnień dotyczących badanej Uchwały w terminie do dnia 28 grudnia 2016 r. Kolegium, działając na podstawie art. 88 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 446, ze zm.) zwróciło się również o przekazanie informacji o ilości podmiotów, które nabyły uprawnienia do zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie Uchwały Nr 451/LIII/14 Rady Miejskiej Łomży z dnia 28 maja 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, uchylanej badaną Uchwałą Nr 266/XXXII/16.

W dniu 28 grudnia 2016 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku wpłynęło pismo Prezydenta Miasta Łomża z dnia 28 grudnia 2016 r., w którym wyjaśniono, iż uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Nr 266/XXXII/16; Nr 267/XXXII/16; 268/XXXII/16) są elementem programu rozwoju przedsiębiorczości w mieście Łomża na lata 2020 Plus. Na podstawie dotychczas obowiązujących uchwał w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Nr 451/LIII/14 i 475/LV/14) ze zwolnienia skorzystało niewielu przedsiębiorców, wszystkie zwolnienia na podstawie uchwały Nr 451/LIII/14 zakończyły się, a na dzień podjęcia nowych uchwał nie wpłynęły nowe wnioski w sprawie zwolnień.

W odniesieniu do Uchwały Nr 266/XXXII/16 w piśmie wskazano, iż Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, do którego przesłano projekt uchwały, nie zgłosił zastrzeżeń w zakresie skierowania zwolnienia tylko do mikro- i małych przedsiębiorców. Jednocześnie zwolnienie kierowane jest do ogółu przedsiębiorców w tych grupach, a nie konkretnych, wyselekcjonowanych przedsiębiorców. Przedmiot zwolnienia został tak określony, aby identyfikacja konkretnego podatnika nie była możliwa, cechy przedmiotu określono w taki sposób, aby dotyczyły potencjalnie nieoznaczonych podatników. Wskazano również, że zgodnie z najnowszym orzecnictwem sądów administracyjnych jeżeli uchwała rady gminy nie zawęży kręgu potencjalnych beneficjentów zwolnienia, a tylko nakłada specjalne wymagania w odniesieniu do nieruchomości, to takie zwolnienie wciąż jest dozwolone (wyrok NSA z dnia 24.11.2016 r., II FSK 2531/16). Ponadto, jak wskazał WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 22.03.2011 r. (I SA/GI 109/11), zwolnienie w każdym przypadku dotyczy konkretnego podmiotu, gdyż konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. Nie ma zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Uchwały dotyczące zwolnienia od podatku od nieruchomości tylko mikro- i małych przedsiębiorców podejmowane są również w innych miastach (np. Uchwała Nr LXIV/1643/14 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 16 października 2014 r.; Uchwała Nr XVI/80/2015 Rady Gminy w Strawczynie z dnia 4 grudnia 2015 r.).

W piśmie wyjaśniono również, że intencją nie było wprowadzenie w Uchwale uzależnienia uzyskania zwolnienia w pierwszym dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym Prezydent Miasta potwierdzi spełnienie warunków do uzyskania zwolnienia, a sprawdzenie dokumentów złożonych przez podmiot ubiegający się o zwolnienie i uniknięcie zwracania nadpłat podatku. Wymóg złożenia oświadczenia w przedmiocie ewentualnego pozostawania przez wnioskodawcę w jednym ze stosunków wymienionych w rozporządzeniu pozwala określić, czy przedsiębiorca ubiegający się o pomoc jest mikro- lub małym przedsiębiorcą. Miasto ma prawo żądać tego typu informacji na podstawie art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Z kolei zapisy § 6 Uchwały mają charakter informacyjny dla przedsiębiorcy, jakie uprawnienia ma organ udzielający pomocy w zakresie kontroli oraz jakie obowiązki spoczywają na przedsiębiorcy w zakresie informowania o utracie prawa do zwolnienia oraz złożenia korekty. Organ podatkowy ma prawo do informacji, czy podatnikowi zwolnienie przysługuje przez cały okres, czy też utracił on prawo do zwolnienia.

Na posiedzenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku w dniu 29 grudnia 2016 r. stawili się: Skarbnik Miasta Elżbieta Parzych i Mec. Marek Najda. Obecni na posiedzeniu przedstawiciele Miasta Łomża podtrzymali stanowisko wyrażone w piśmie z dnia 28 grudnia 2016 r., wskazali również, że w ich ocenie Uchwała nie narusza prawa w sposób istotny i nie zachodzi konieczność wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Dodatkowo przywołali wyrok NSA z dnia 6 maja 2016 r. (II FSK 2217/14), w którym Sąd stwierdził, że zwolnienia wprowadzane na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mogą dotyczyć wyłącznie przedmiotu opodatkowania, a więc nieruchomości wykorzystywanych do określonego rodzaju działalności, przy czym przedmiot ten powinien być tak określony, by nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika. W Uchwale nie wskazano cech identyfikujących konkretnego podatnika. Odpowiadając na pytania Członków Kolegium wskazano, że intencją Rady było skierowanie zwolnienia wyłącznie do mikro- i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Miasta Łomża; nie wyjaśniono natomiast od kiedy na podstawie postanowień § 4 Uchwały przedsiębiorca może korzystać ze zwolnienia oraz jakie są na podstawie § 6 ust. 3-5 Uchwały konsekwencje utraty prawa do zwolnienia.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku na posiedzeniu w dniu 29 grudnia 2016 r., po wysłuchaniu wyjaśnień Przedstawicieli Miasta Łomża, stwierdziło, co następuje.

Badana Uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa.

Na mocy Uchwały zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) budynki, budowle lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia działalności produkcyjnej lub usługowej **prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców**, którzy rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Miasta Łomża, pod warunkiem wykorzystywania ich do tej działalności;
- 2) nowo nabyte budynki i budowle **przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców**, przeznaczone na potrzeby prowadzenia działalności produkcyjnej lub usługowej.

Skierowanie zwolnienia jedynie do mikro- i małych przedsiębiorców pozostaje w sprzeczności z postanowieniami art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.), zgodnie z którym Rada, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w art. 7 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, ale jedynie o charakterze **przedmiotowym**, nie zaś przedmiotowo-podmiotowym.

Dodatkowo w tytule Uchwały wskazano, że zwolnienie dotyczy jedynie mikro- i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej, natomiast w § 1 ust. 1 Uchwały warunek rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej wprowadzono jedynie w punkcie 1 tego paragrafu. Zapisu takiego brak jest natomiast w § 1 ust. 1 pkt 2 Uchwały, który przewiduje, że warunkiem zwolnienia jest nabycie nieruchomości, co pozostaje w sprzeczności z tytułem Uchwały.

Na niedopuszczalność wprowadzania przez gminy zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowym powszechnie wskazują rozstrzygnięcia organów nadzorczych oraz sądów. Jako przykład można tu wskazać na liczne wyroki dotyczące podatku od nieruchomości m.in. WSA w Gorzowie Wielkopolskim (I SA/Go 599/09, Lex: 554018; I SA/Go 574/09, Lex: 549787), jak też np. wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. (II FSK 1785/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). W tym ostatnim wyroku Sąd stwierdził, że „skoro przepis art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1, to tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowym. Reguła ta znajduje też oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe.”

W wyroku z dnia 22 marca 2011 r. (I SA/GL 109/11) WSA w Gliwicach wskazał natomiast, że „zwolnienie może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym przedmiot winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu, muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie/ hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie podatnika. Jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. Ujmując rzecz inaczej nie ma przedmiotu opodatkowania bez podmiotu, któremu ten przedmiot można przypisać. W konsekwencji nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”

W ocenie Kolegium, skierowanie zwolnienia od podatku od nieruchomości jedynie do mikro- i małych przedsiębiorców prowadzi do zawężenia kręgu potencjalnych beneficjentów zwolnienia w oparciu o kryterium podmiotowe: wielkość przedsiębiorcy. Pomoc de minimis winna być kierowana do „przedsiębiorców” bez względu na ich wielkość, zaś ograniczenie zwolnienia jedynie do mikro- i małych przedsiębiorców narusza postanowienia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z § 4 ust. 1 i 2 Uchwały, okres zwolnienia wynosi 3 lata, a zwolnienie przyznawane jest na wniosek podatnika. Ponadto w Uchwale przyjęto, iż zwolnienie przysługuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym Prezydent Miasta Łomża potwierdzi spełnienie przez przedsiębiorcę warunków do uzyskania zwolnienia (§ 4 ust. 3 Uchwały). W § 4 ust. 4 Uchwały wskazano natomiast,

iż podatnik, który nabył prawo do zwolnienia zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2 jest zobowiązany złożyć wniosek w terminie 3 miesięcy od nabycia prawa do zwolnienia, w przeciwnym razie traci prawo do zwolnienia.

Uzależnienie korzystania ze zwolnienia od potwierdzenia Prezydenta Miasta również wykracza poza kompetencje Rady określone w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zwolnienia wprowadzane przez Radę na mocy tego przepisu powinny bowiem obowiązywać z mocy prawa i nie mogą być uzależniane od działań organu podatkowego. Zwolnienia wynikające z uchwały winny być uwzględniane przez organy podatkowe z urzędu w decyzjach wymiarowych lub przez samego podatnika w deklaracji podatkowej. Dodatkowo należy wskazać, że analiza postanowień § 4 ust. 1-4 Uchwały nie pozwala na jednoznaczne określenie 3-letniego okresu, w którym podatnik ma prawo korzystać ze zwolnienia, w szczególności terminu, od jakiego należy liczyć ten 3-letni okres zwolnienia. W Uchwale zawarto w tym zakresie sprzeczne ze sobą postanowienia. Kolegium podkreśla, że jest to istotny element zwolnienia, który powinien być precyzyjnie wskazany w Uchwale.

W § 4 ust. 5 pkt 4) i pkt 7) Uchwały wprowadzono wymóg złożenia przez podmiot ubiegający się o zwolnienie oświadczenia w przedmiocie ewentualnego pozostawania przez wnioskodawcę z innym podmiotem gospodarczym w jednym ze stosunków, o których mowa w art. 2 ust. 2 Rozporządzenia Nr 1407/2013 oraz innych informacji wymaganych przez organ podatkowy, w szczególności, o których mowa w art. 39 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Prowadzi to do naruszenia zasad prawidłowej legislacji wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawa, uregulowanej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), w szczególności zasady określoności prawa. Zasady te zostały określone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (np. K 50/07, K 33/00, K 32/04, K 4/03), wypracowanym na tle badania zgodności ustaw z Konstytucją, mają jednak (na co również wskazywał Trybunał) w pełni zastosowanie do aktów prawnych o znaczeniu lokalnym, w tym również do przepisów gminnych. Informacje i dokumenty wymagane od podatnika w momencie składania wniosku o zwolnienie powinny być wprost wymienione w Uchwale, a ich katalog powinien mieć charakter zamknięty, natomiast w sytuacji, gdy w trakcie weryfikacji dokumentów podatnika wystąpi konieczność uzyskania dodatkowych informacji organ podatkowy dysponuje w tym zakresie stosownymi instrumentami wynikającymi z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

Zgodnie z § 6 Uchwały:

1. Organ udzielający pomocy uprawniony jest do kontroli spełniania przez przedsiębiorcę warunków do korzystania ze zwolnienia na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).
2. Podatnik zobowiązany jest bezzwłocznie zawiadomić pisemnie organ podatkowy o utracie prawa do zwolnienia.
3. W przypadku przekroczenia w wyniku udzielenia zwolnienia na podstawie niniejszej uchwały dopuszczalnej wysokości pomocy, o której mowa w Rozporządzeniu, cała kwota udzielonego zwolnienia podlega zwrotowi.
4. Podatnik traci prawo do zwolnienia od pierwszego dnia miesiąca, w którym nastąpiły okoliczności powodujące utratę tego prawa.
5. W przypadku utraty prawa do zwolnienia beneficjent zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pierwszego dnia miesiąca, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę tego prawa, zgodnie z procedurą określoną w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa.

Jest to działanie bez podstawy prawnej i prowadzi do naruszenia art. 2 i art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), w zw. z postanowieniami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Trzeba bowiem mieć na względzie, iż pomoc publiczna udzielana jest w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości. Utrata prawa do zwolnienia podatkowego prowadzi do powstania zobowiązania podatnika do zapłacenia podatku na zasadach i w terminie określonym w przepisach prawa podatkowego. Podkreślić trzeba, iż zarówno zasady ustalania spełnienia przesłanek korzystania ze zwolnienia, jak też skutki utraty prawa do tej preferencji podatkowej czy uprawnienia kontrolne organu podatkowego uregulowane są w przepisach o charakterze ustawowym, w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ani przepisy dotyczące podatku od nieruchomości, ani też przepisy dotyczące postępowania w sprawach dotyczących pomocy publicznej

nie upoważniają Rady do uregulowania tych kwestii w drodze aktu prawa miejscowego. Tryb i zasady, w tym termin, zapłaty podatku, będą zależały od formy organizacyjno-prawnej podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości oraz od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 1 albo pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Podkreślić trzeba, iż zasady informowania organu podatkowego o zdarzeniach mających wpływ na wysokość opodatkowania w danym roku podatkowym uregulowane zostały w przepisach o charakterze ustawowym, w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zapis, zgodnie z którym podatnik zobowiązany jest bezzwłocznie zawiadomić pisemnie organ podatkowy o utracie prawa do zwolnienia, w szczególności prowadzi do naruszenia art. 6 ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.). Zgodnie z art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, osoby fizyczne, co do zasady, 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 mającego wpływ na wysokość opodatkowania. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 9 ustawy, osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej są obowiązane składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, jak również odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia.

Zapisy, zgodnie z którymi podatnik traci prawo do zwolnienia od pierwszego dnia miesiąca, w którym nastąpiły okoliczności powodujące utratę tego prawa, a w przypadku utraty prawa do zwolnienia beneficjent zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pierwszego dnia miesiąca, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę tego prawa, pozostają w sprzeczności z postanowieniami art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

W Załączniku do Uchwały wprowadzono pouczenie o następującej treści:

„w przypadku niespełnienia jakichkolwiek wymogów lub zmiany danych określonych we wniosku, zobowiązuje się powiadomić tutejszy organ podatkowy w terminie 7 dni od zaistnienia zmiany”, co pozostaje w sprzeczności z postanowieniami przywołanego wyżej art. 6 ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.).

Ponadto w Załączniku do Uchwały wprowadzono zapis o następującej treści:

„Niniejsze dane potwierdzam własnoręcznym podpisem uprzedzony o odpowiedzialności karnej”.

Także i ten zapis nie znajduje uzasadnienia prawnego i prowadzi do naruszenia obowiązujących przepisów, w szczególności art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1137). Zgodnie z art. 233 § 1 Kodeksu karnego odpowiedzialność karną ponosi ten, kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę. Warunkiem odpowiedzialności jest ponadto, aby przyjmujący zeznanie, działając w zakresie swoich uprawnień, uprzedził zeznającego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznanie lub odebrał od niego przyrzeczenie. Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej (art. 233 § 2 i § 6 kk). Tymczasem żadna z wymienionych przesłanek nie zachodzi w przedmiotowej sprawie. Ponadto upoważnienie do uprzedzenia o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia musi wynikać z ustawy, co wielokrotnie podkreślano było także w orzecznictwie (np. wyrok SN z dnia 18 maja 2009 r., IV KK 459/08; wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 października 2012 r., I SA/Ke 506/12), zaś wprowadzenie oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej w akcie prawa miejscowego narusza tę zasadę.

W ocenie Kolegium, wskazane powyżej naruszenia prawa mają charakter istotny. Dotyczą one istotnych elementów zwolnienia i nie mogą być wyeliminowane przez organ w postępowaniu nadzorczym.

Biorąc powyższe pod uwagę należało zatem orzec, jak w sentencji.

#### POUCZENIE

Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, którą można wnieść (za pośrednictwem RIO w Białymstoku, ul. Branickiego 13) w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia.

**Przewodniczący Kolegium**  
*Stanisław Srocki*