



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA PODKARPACKIEGO

---

Rzeszów, dnia 7 listopada 2016 r.

Poz. 3435

### UCHWAŁA NR XXIV/3162/2016

z dnia 3 listopada 2016 r.

#### KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W RZESZOWIE

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w wyniku przeprowadzonego postępowania o uznanie **uchwały Nr XXV/120/2016 Rady Gminy Krzywca** z dnia 27 września 2016 r. w sprawie *zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Krzywca w ramach pomocy de minimis* za nieważną - działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt. 5 i art. 18a ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 roku, poz. 561.) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 roku, poz. 446 z późn. zm.)

#### stwierdza

**nieważność uchwały Nr XXV/120/2016 Rady Gminy Krzywca** z dnia 27 września 2016 r. w sprawie *zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Krzywca w ramach pomocy de minimis* **w całości**, z powodu naruszenia przepisu art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) poprzez wprowadzenie ulgi podatkowej w wysokości 50 % podatku od nieruchomości, nałożenie na podatnika obowiązku przedstawiania różnorodnych dokumentów oraz ustalenie warunków utraty prawa do korzystania z częściowego zwolnienia z podatku.

#### Uzasadnienie

W dniu 27 września 2016 roku Rada Gminy Krzywca podjęła uchwałę Nr XXV/120/2016 Rady Gminy Krzywca w sprawie *zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Krzywca w ramach pomocy de minimis*.

Uchwała ta wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w dniu 5 października 2016 r.

Badając powyższą uchwałę w trybie nadzoru Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w dniu 18 października 2016 roku wszczęło wobec niej uchwałą Nr XXII/2994/2016 postępowanie nadzorcze.

Wskazaną uchwałą Rada Gminy Krzywca postanowiła zwolnić z części podatku od nieruchomości, grunty, budynki i budowle lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej związane z utworzeniem nowych miejsc pracy z wyjątkami wskazanymi w pkt 1-3 w § 1 ust. 1 uchwały. Przewidziane uchwałą zwolnienia, według postanowień § 1 ust. 2 uchwały, mają stanowić pomoc de minimis w rozumieniu rozporządzenia Komisji Europejskiej (WE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 roku w sprawie art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz. U. UE L 352 z dnia 24.12.2013 r.

Postanowienia § 2 uchwały zawierają definicje użytych w uchwale pojęć „utworzenia nowych miejsc pracy” i „roku zwolnienia”.

Według przepisu § 3 uchwały, warunkiem skorzystania przez przedsiębiorcę z pomocy de minimis na podstawie uchwały, jest złożenie przez przedsiębiorcę wniosku o skorzystanie z pomocy de minimis w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, na druku stanowiącym załącznik nr 1 do uchwały i dokumentów, o których mowa w § 7 uchwały.

Przepis § 4 uchwały odnosi się do progów udzielanej pomocy w ramach pomocy de minimis w nawiązaniu do przepisów ww. rozporządzenia Komisji Europejskiej (WE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 roku.

W § 5 uchwały ustalono zakres zwolnienia z podatku od nieruchomości, który ma wynosić odpowiednio:

- „a) 50% należnego podatku przez 1 rok, jeżeli, utworzono co najmniej 5 nowych miejsc pracy,
- b) 50% należnego podatku przez 2 lata, jeżeli, utworzono co najmniej 10 nowych miejsc pracy,
- c) 50% należnego podatku przez 3 lata, jeżeli, utworzono co najmniej 15 nowych miejsc pracy”.

Postanowienia § 6 uchwały określają okres od którego przysługuje zwolnienie z podatku oraz warunki, jakie powinien spełnić podatnik aby skorzystać ze zwolnienia z podatku na podstawie uchwały. W § 7 uchwały postanowiono o obowiązku przedłożenia przez przedsiębiorcę wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy na utworzenie nowych miejsc pracy określonych dokumentów w tym:

- 1) potwierdzających rejestrację podmiotu gospodarczego lub działalności gospodarczej,
- 2) wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis, jakie otrzymał we wskazanym w uchwale okresie,
- 3) informacje niezbędne do udzielenia pomocy de minimis (przy czym jako podstawę prawną wskazano rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 października 2014 roku zmieniające rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz.U. z 2010 roku, Nr 53, poz. 311),
- 4) zaświadczenia z ZUS i US o niezaleganiu z opłatą składek oraz podatków,
- 5) listę osób zatrudnionych w związku z ubieganiem się o uzyskanie pomocy na podstawie uchwały wraz z okresem zatrudnienia,
- 6) dokumentów potwierdzających stan zatrudnienia:
  - a) druki ZUS DRA – deklaracje rozliczeniowe za ostatnie 12 miesięcy,
  - b) druki ZUS ZUA dla osób nowo przyjętych,
  - c) druki ZUS ZWUA dla osób zwalnianych,
  - d) druk ZUS RCA – imienny wykaz miesięczny,
- 7) inne dokumenty, o które wystąpi organ podatkowy, w celu uwiarygodnienia prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości.

W § 8 w ust.1 ustanowiono warunek, że ze zwolnienia od podatku od nieruchomości nie może skorzystać przedsiębiorca zalegający z zapłatą zobowiązań podatkowych oraz innych należności pieniężnych wobec Gminy Krzywca według stanu na dzień złożenia wniosku. W ust.2 przewidziano, że w przypadku powstania takich zaległości w trakcie korzystania ze zwolnienia, przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia.

Według § 9 uchwały, zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcom powstałym przez przejęcie lub połączenie działalności z innymi podmiotami działającymi na terenie Gminy Krzywca.

Przepisy § 10 i § 11 pkt 2 uchwały nakładają na przedsiębiorcę korzystającego ze zwolnienia obowiązki składania w określonych terminach dokumentów i informacji w tym pisemnego powiadomienia o utracie prawa do zwolnienia lub okoliczności mającej wpływ na wielkość udzielanej pomocy (§ 10 pkt 4) a także na wniosek organu udzielającego pomocy – dodatkowych informacji niezbędnych dla jej oceny oraz prawidłowego jej nadzorowania i monitorowania (§ 11 pkt 2).

Regulacje § 12 uchwały przewidują sankcje w postaci utraty prawa do zwolnienia w przypadku nie dopełnienia przez przedsiębiorcę obowiązków wynikających z uchwały oraz terminy od których utrata tego prawa następuje (ust. 1-4). W ust. 5 przewidziano, że przedsiębiorca, który utracił prawo do zwolnienia jest zobowiązany do zwrotu uzyskanego zwolnienia wraz z odsetkami liczonymi jak dla zaległości podatkowych, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 roku, poz. 613 z późn.zm.).

W przepisach końcowych § 13 – 14 uregulowano okres wejścia w życie i terminu obowiązywania uchwały oraz powierzono jej wykonanie Wójtowi Gminy Krzywca.

W załączniku nr 1 do uchwały ustalono wzór wniosku o udzielenie pomocy de minimis na tworzenie nowych miejsc pracy. Na str. 3 wzoru wniosku przewidziano oświadczenie wnioskodawcy o znajomości obowiązków wynikających z § 10 uchwały z jednoczesnym zobowiązaniem się do ich przestrzegania.

Jako podstawę prawną uchwały Rada Gminy Krzywca wskazała przepisy art.18 ust.2 pkt 8, art. 40 ust.1 i art. 41 ust.1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie zważyło co następuje:

Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.

W myśl przepisu art. 7 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust.1 oraz w art. 10 ust.1 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Z powyższego wynika, że władztwo podatkowe gminy nie jest nieograniczone, a jego zakres określają ustawy. W odniesieniu do zwolnień od podatku od nieruchomości granice kompetencji rady gminy ustala cytowany przepis art. 7 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika iż zwolnienia przedmiotowe mogą być wprowadzane w drodze uchwały rady gminy.

Zasady powyższe są zgodne z dyspozycją przepisu art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn.zm.), w myśl którego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Rada Gminy Krzywca w § 5 uchwały postanowiła o zakresie zwolnienia ustalając, że wynosi ono 50 % należnego podatku a okres korzystania z tego uprawnienia jest uzależniony od liczby utworzonych nowych miejsc pracy. Ograniczając wprowadzone zwolnienie do 50 % należnego podatku, Rada Gminy Krzywca wprowadziła w istocie „ulgę w podatku od nieruchomości” a nie zwolnienie z podatku.

Przez pojęcie „zwolnienie podatkowe” rozumie się preferencję podatkową o charakterze generalnym i abstrakcyjnym odnoszącym się do ogółu podatników spełniających określone, ustawowe lub wprowadzone w drodze uchwały organu stanowiącego gminy kryteria. W przypadku podatku od nieruchomości zwolnienie powinno mieć charakter całkowity, gdyż tylko na wprowadzenie takiego zwolnienia zezwala art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kwestia niedopuszczalności stosowania przez radę gminy ulg podatkowych znajduje oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 czerwca 2005 r., I SA/G1 583/05, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r. I SA/Po 153/04, OwSS 2005, nr 2, poz. 60). Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przyznaje organowi stanowiącemu gminy prawa do wprowadzenia ulg w podatku od nieruchomości oraz prawa określania zasad ich przyznawania. Uprawnienie to w odniesieniu do podatku od nieruchomości zostało zastrzeżone do wyłącznej kompetencji organu podatkowego, którym w tym przypadku jest Wójt Gminy, zgodnie z art. 67a i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).

W judykaturze za istotne naruszenie prawa (będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu, lub jego części) przyjęto między innymi wydanie aktu bez podstawy lub z naruszeniem podstawy do podjęcia uchwały organu stanowiącego (por. np. wyroki NSA z dnia 8 lutego 1996 r., SA/Gd327/95, OwSS 1996, Nr 3, poz. 90; z dnia 11 lutego 1998 r., IISA/ Wr 1459/97, OwSS 1998, Nr 3, poz. 79).

Zatem, należy stwierdzić, iż zarówno Konstytucja jak i ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie daje radzie gminy uprawnienia do stanowienia ulg podatkowych. Przyjęta, więc przez Radę Gminy Krzywca regulacja mająca charakter ulgi podatkowej w istotny sposób narusza prawo tj. przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Poza wprowadzeniem przez Radę Gminy ulgi podatkowej, uchwała zawiera ponadto nieprawidłowe postanowienia dotyczące zwolnień od podatku:

- 1) § 9 uchwały, stanowiący o tym, że zwolnienie od podatku nie przysługuje przedsiębiorcom powstałym przez przejęcie lub połączenie działalności z innymi podmiotami działającymi na terenie Gminy Krzywca – uzależnia przyznanie zwolnienia od cech podmiotu ubiegającego się o zwolnienie co powoduje, że zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, zgodnie zaś z przepisem art. 7 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadzane przez radę gminy zwolnienia mogą mieć wyłącznie

charakter przedmiotowy. Brak możliwości wprowadzania zwolnień tzw. mieszanych podmiotowo-przedmiotowych potwierdza także orzecznictwo sądów (wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 25 czerwca 2003 r., SA/Rz 235/03, OSP 2004, nr 2, poz. 16; wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2005 r., FSK 961/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 10, s. 56).

- 2) § 7 pkt 1 i 4-7, § 10, § 11 pkt 2 i załącznik nr 1 do uchwały, nakładające na podatnika obowiązek przedstawiania dodatkowych dokumentów w tym dokumentów i informacji nie ustalonych w uchwale, o które wystąpi organ podatkowy (§ 7 pkt 7 i § 11 pkt 2) – wykraczają poza zakres upoważnienia ustawowego do stanowienia zwolnień z podatku od nieruchomości. Zwolnienie z podatku od nieruchomości podatnik nabywa z mocy samej uchwały, po spełnieniu warunków zawartych w przepisach dotyczących udzielenia pomocy publicznej i brak jest podstaw prawnych do uzależniania jego przyznania od składania przez podatnika dodatkowych dokumentów,
- 3) § 8 ust. 2 i § 12 uchwały określające sytuacje w których przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia oraz nakładające na podatnika obowiązek zwrotu uzyskanego zwolnienia wraz z odsetkami – również wykraczają poza zakres upoważnienia ustawowego (art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Kontrola czy podatnik utracił prawo do zwolnienia może być dokonana w ramach postępowania podatkowego prowadzonego przez organ podatkowy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Z obowiązujących przepisów prawa rangi ustawowej nie wynika uprawnienie dla rady gminy do nakładania na podatnika obowiązku informowania organu podatkowego o utracie prawa do zwolnienia, jak również sankcji w przypadku niedopełnienia tego obowiązku. Podobnie przepisy prawa nie dają podstaw do dowolnego określania przez radę gminy zasad zapłaty odsetek. W prawie podatkowym reguły te zawarte są w ustawie Ordynacja podatkowa i zasadniczo związane są z wystąpieniem zaległości podatkowej.

Rada Gminy Krzywca podejmując wskazaną w sentencji uchwałę, przekroczyła zakres ustawowego upoważnienia do wprowadzania zwolnień podatkowych, określony w przepisie art. 7 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Naruszenie przepisu art.7 ust. 3 ww. ustawy, w ocenie organu nadzoru ma w tym przypadku charakter istotny, gdyż zakwestionowana uchwała zamiast „zwolnienia od podatku” wprowadza „ulgę podatkową” a ponadto nakłada na podatników obowiązki i sankcje nieprzewidziane w aktach prawnych rangi ustawy. W obowiązującym systemie prawa brak przepisów określających kompetencje rady gminy do ustanawiania takich obowiązków i sankcji. Powyższe pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą, iż organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa (at. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Mając na względzie powyższe Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie orzekło jak w sentencji.

Na powyższą uchwałę Kolegium Izby przysługuje Gminie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia.

**PREZES**

**dr Zbigniew K. Wójcik**