



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 8 kwietnia 2025 r.

Poz. 1450

Uchwała Nr 066/g217/P/25

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 3 kwietnia 2025 r.

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 7), art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm.), art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.), § 6 i § 25 ust. 1 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr VIII/129/2025 Rady Gminy w Chojnicach z dnia 7 marca 2025 r. w sprawie określenia warunków udzielenia pomocy *de minimis* dla przedsiębiorców w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości

orzeka nieważność badanej uchwały w części:

—§ 5 ust. 5,

—§ 5 ust. 6 i

—§ 5 ust. 8 w zakresie słów: "5, 6 i".

UZASADNIENIE

W dniu 11 marca 2025 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr VIII/129/2025 Rady Gminy w Chojnicach z dnia 7 marca 2025 r. w sprawie określenia warunków udzielenia pomocy *de minimis* dla przedsiębiorców w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości, natomiast w dniu 3 kwietnia 2025 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Przedmiotową uchwałą, powołując się na art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Gminy w Chojnicach ustaliła zwolnienie od podatku od nieruchomości dla nowo wybudowanych, nowo nabytych budowli, budynków lub ich części oraz związanych z nimi gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, którzy po wejściu w życie uchwały utworzą nowe stanowiska pracy w działalności: wytwórczej lub usługowej.

W § 5 ust. 3 – 6 postanowiono natomiast, że:

"3. W okresie korzystania ze zwolnienia podatnik zobowiązany jest każdorazowo, w terminie 14 dni od dnia otrzymania pomocy *de minimis* poza niniejszą uchwałą, do informowania organu podatkowego o wartości otrzymanej pomocy *de minimis* według zasad zawartych w Rozporządzeniu Komisji (UE) 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 2023/2831 z dn. 15.12.2023 r.).

4. O utracie warunków uprawniających do zwolnienia, podatnik zobowiązany jest powiadomić pisemnie organ podatkowy w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności powodujących utratę prawa do zwolnienia.

5. Podatnik, o którym mowa w ust. 3, traci prawo do zwolnienia od pierwszego dnia miesiąca, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę prawa.

6. Podatnik, który nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 3, traci prawo do zwolnienia od początku roku podatkowego, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę prawa.

7. (...)

8. Zwolnienie udzielone podatnikom, o którym mowa w ust. 5, 6 i 7, staje się zaległością podatkową i podlega zwrotowi do budżetu Gminy Chojnice w trybie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.)"

Analizując postanowienia § 5 ust. 5 i 6 badanej uchwały Kolegium tut. Izby uznało, że nie spełniają one wymogu określoności oraz precyzyjności, a tym samym prowadzić mogą do sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego.

Po pierwsze, w ocenie tut. organu nadzoru, obie powyższe jednostki redakcyjne badanej uchwały odnoszą się w swej treści do § 5 ust. 3, przy czym ustanawiają różne momenty utraty prawa do zwolnienia.

Dodatkowo w § 5 ust. 5 uchwały jest mowa o "okolicznościach powodujących utratę prawa do zwolnienia", przy czym analiza § 5 ust. 3 prowadzi do wniosku, że ustanawia on wyłącznie obowiązek informacyjny w zakresie korzystania z pomocy *de minimis*, nie wskazując jednak żadnych okoliczności utraty prawa do zwolnienia. Przykładowo taką okolicznością mogłoby być przekroczenie dopuszczalnego pułapu pomocy *de minimis*, jednakże nie została ona wprost wskazana w cytowanej normie prawnej.

Zdaniem Kolegium tut. Izby brak jasności i precyzyjności w powyższych regulacjach prowadzi w konsekwencji do tego, że podatnik korzystający ze zwolnienia nie będzie miał pewności, w jakich przypadkach i od kiedy będzie zobowiązany do uiszczenia podatku od nieruchomości.

Zgodnie z 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 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.* W ocenie tut. Kolegium uchwała podejmowana na podstawie ww. przepisu, ustanawiająca zwolnienia przedmiotowe od podatku od nieruchomości, jako akt prawa miejscowego, powinna być redagowana w taki sposób, by dla przeciętnego adresata była zrozumiała, tzn. by adresat jej przepisów wiedział, w jaki sposób ma się zachować i nie miał żadnych wątpliwości co do tego, jaką regułę postępowania wyznacza dany przepis, a organ stosujący ten przepis wiedział, w jaki sposób go zinterpretować. Przepis prawa miejscowego musi być sformułowany w sposób precyzyjny i czytelny, uniemożliwiający stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego, tak by wynikało z niego, kto, w jakich okolicznościach i jak się powinien zachować, żeby osiągnąć skutek wynikający z tego przepisu.

Omawiane reguły redagowania uchwał będących aktami prawa miejscowego wynikają z § 6 i § 25 ust. 1 załącznika do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", zgodnie z którymi przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów

zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy, zaś przepis prawa materialnego powinien możliwie bezpośrednio i wyraźnie wskazywać kto, w jakich okolicznościach i jak powinien się zachować (przepis podstawowy). Wskazane regulacje mają odpowiednie zastosowanie do aktów prawa miejscowego na podstawie § 143 ww. załącznika do rozporządzenia.

Konieczność podejmowania uchwał w zgodzie z powyższymi regułami wynika również z ogólnej zasady określoności przepisów prawnych, ukształtowanej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a wyprowadzonej przez ten Trybunał m.in. z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Wspomniana zasada wymaga, aby przepisy prawa były jasne, to znaczy precyzyjne i komunikatywne.

Kolegium Izby podkreśla także, że stanowienie przepisów prawa, w których używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiające dowolną interpretację, uznać należy za naruszające zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa.

Dodatkowo, zdaniem tut. Kolegium, postanowienie § 5 ust. 6 uchwały, wskazujące na możliwość utraty prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości od początku roku podatkowego - w przypadku braku zawiadomienia organu podatkowego o otrzymaniu pomocy *de minimis* z innego źródła, przekracza upoważnienie ustawowe Rady Gminy wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez naruszenie zasady proporcjonalności przy ustalaniu obowiązków ciążących na podatnikach.

W ocenie Kolegium tut. Izby, na podstawie ww. przepisu Rada Gminy ustanawiając zwolnienie przedmiotowe od podatku od nieruchomości posiada uprawnienia do wprowadzania dodatkowych postanowień o charakterze sprawozdawczo - informacyjnym. W przypadku niezłożenia wymaganej dokumentacji nie może jednak ustalać skutku całkowicie niweczącego prawo do zwolnienia za okres, w którym podatnik mógł jednak spełniać warunki do zwolnienia.

Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku powyższe regulacje badanej uchwały w zakresie utraty zwolnienia są nieadekwatne do ewentualnego uchybienia terminu złożenia przez przedsiębiorcę określonego w uchwale zawiadomienia. Kwestionowane postanowienia naruszają zatem zasadę proporcjonalności poprzez zastosowanie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zbyt uciążliwych środków dla podatników do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia z podatku od nieruchomości. W ocenie organu nadzoru, w przypadku zaistnienia na koniec roku okoliczności w postaci otrzymania pomocy *de minimis* z dodatkowego źródła i niedopełnienia obowiązku informacyjnego, skutek w postaci utraty prawa do zwolnienia począwszy od początku roku (czyli w okresie, w którym podatnik spełniał wszystkie warunki) jest niewątpliwie zbyt dotkliwy i daleko idący.

Prezentowany pogląd znajduje także swoje odzwierciedlenie w orzeczeniach sądownoadministracyjnych. Przykładowo zagadnienie to było rozpatrywane m. in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy sygn. akt I SA/Bd 307/21 z dnia 20 lipca 2021 r., w którym Sąd uznał, że: *"niewątpliwie regulacja o utracie prawa do zwolnienia od początku jego uzyskania (czyli w analizowanym przykładzie za cztery lata podatkowe) nie da się obronić w świetle zasady proporcjonalności. Godzi to także w zasadę zaufania podatnika do organów, który za naruszenie wyłącznie obowiązku o charakterze sprawozdawczo-informacyjnym w odniesieniu tylko do jednego roku będzie wstecz pozbawiany prawa do zwolnienia za kilka lat. Podatnicy mają prawo oczekiwać, że zwolnienie podatkowe ustanowione mocą uchwały Rady Gminy nie będzie dla nich swoistą "pułapkową podatkową", w którą wpadną za kilka lat, lecz faktyczną ulgą podatkową przysługującą w zamian za spełnienie wszystkich warunków materialnych, ale także formalnych, o ile wymogi formalne nie niweczą celu, którym przyświeca dana regulacja prawna. (...) Wymóg proporcjonalności, czyli zakaz nadmiernej ingerencji, oznacza konieczność zachowania proporcji pomiędzy nałożonymi na podatnika obciążeniami (także w przypadku korzystania przez niego z ulgi) a zamierzonym celem (pozytywnym efektem) danej regulacji prawnej, chodzi zatem o konieczność wyważania dwóch dóbr (wartości), których*

pełna realizacja jest niemożliwa. Zasada ta "łączy się z postulatem zachowania odpowiedniej proporcji pomiędzy stosowanym środkiem a osiąganym celem" (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2003 r., sygn. akt K 37/02).

Warto w tym miejscu podnieść, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 lutego 2007 r. sygn. akt P 25/06, mając na uwadze konstytucyjną zasadę proporcjonalności, którą wywodzi z art. 2 Konstytucji, szczególnie nacisk kładzie na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia; wskazuje, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwych dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu."

Z wyżej wskazanych przyczyn, tj. z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz § 6 i § 25 ust. 1 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", Kolegium tut. Izby postanowiło orzec nieważność § 5 ust. 5 i 6 badanej uchwały. Ponadto w związku przywołaniem tych postanowień w § 5 ust. 8 badanej uchwały, Kolegium postanowiło także orzec nieważność tego zapisu we wskazanym w sentencji uchwały zakresie.

Kolegium tut. Izby podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, zgodnie z którym: *Stanowienie prawa miejscowego bez upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem granic tego upoważnienia jest istotnym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Należy przy tym podkreślić, że w przywołanym przepisie ustawodawca nie posługuje się kryterium "rażącego" naruszenia prawa lecz "istotnego" naruszenia prawa* [wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt II FSK 3302/15)].

Z kolei w wyroku z dnia 14 listopada 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (sygn. akt III SA/Gd 587/19) wskazał, że: *za "istotne" naruszenie prawa uznaje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Do nich zalicza się między innymi naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego, a także przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał (por. M. Stahl, Z. Kmiecik, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny, Samorząd Terytorialny 2001, z. 1-2, s. 101-102). W judykaturze za istotne naruszenie prawa, będące podstawą do stwierdzenia nieważności aktu, uznaje się takiego rodzaju naruszenia prawa jak: podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, brak podstawy do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwe zastosowanie przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały, naruszenie procedury podjęcia uchwały (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lutego 1998 r., sygn. akt II SA/Wr 1459/97, z dnia 8 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Gd 327/95).*

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku