



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA ZACHODNIOPOMORSKIEGO

Szczecin, dnia 9 maja 2025 r.

Poz. 2345

UCHWAŁA NR XI.54.S.2025

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W SZCZECINIE

z dnia 16 kwietnia 2025 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności Uchwały nr XII/68/2025 Rady Gminy Brojce z dnia 28 lutego 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465, z późn. zm.) oraz art. 11 ust. 1 pkt 5 w zw. z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie uchwala, co następuje:

- §1. Stwierdza się nieważność Uchwały nr XII/68/2025 Rady Gminy Brojce z dnia 28 lutego 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.
- §2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr XII/68/2025 Rady Gminy Brojce z dnia 28 lutego 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przekazana do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie w dniu 22 kwietnia 2025, została objęta postępowaniem nadzorczym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

We wstępnej ocenie Kolegium przedmiotowa uchwała budziła wątpliwości co do zgodności z prawem, w szczególności z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.). W związku z powyższym, wszczęte zostało postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności przedmiotowej uchwały, o czym powiadomiono jednostkę ze wskazaniem terminu rozpoznania sprawy.

Kolegium Izby zbadało uchwałę w dniu 16 kwietnia 2025 r., stwierdzając, że w sposób istotny narusza ona prawo, wobec czego orzekło o jej nieważności. W posiedzeniu Kolegium nie uczestniczył przedstawiciel jednostki, jednostka nie skorzystała również z prawa złożenia wyjaśnień.

Kolegium Izby zważyło, co następuje.

Badana uchwała Nr XII/68/2025 Rady Gminy Brojce z dnia 28 lutego 2025 r. podjęta została na podstawie art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, upoważniającego radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych 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. Zgodnie z powołaną podstawą prawną i tytułem uchwały, dotyczy

ona zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis. Przedmiot zwolnienia, co do zasady, określony został w § 1 ust. 1 uchwały, mającym następujące brzmienie:

„§ 1. 1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości, na okres nie dłuższy niż 3 lata, nowo wybudowane budynki i budowle lub ich części, przebudowane budynki i budowle lub ich części oraz rozbudowane budynki i budowle lub ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Za nowo wybudowane albo rozbudowane budynki i budowle uważa się budynki i budowle, których budowa albo rozbudowa została zakończona, przy czym za zakończenie budowy uznaje się uzyskanie pozwolenia na użytkowanie lub zgłoszenie użytkowania obiektu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.”

W § 4 uchwały określone zostały natomiast warunki nabycia prawa do zwolnienia, cyt.:

„§ 4. Warunkiem nabycia prawa do zwolnienia jest złożenie przez przedsiębiorcę – w terminie 1 roku od uzyskania pozwolenia na użytkowanie budynku o którym mowa w § 1 ust. 1 – wniosku stanowiącego załącznik do niniejszej uchwały oraz:

- 1) kopii pozwolenia na budowę budynku o którym mowa w § 1 ust. 1;*
- 2) kopii decyzji o pozwoleniu na użytkowanie lub innego dokumentu potwierdzającego przystąpienie do użytkowania budynku, o którym mowa w § 1 ust. 1;*
- 3) informacji niezbędnych do udzielenia pomocy de minimis, których zakres został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. z 2024 r. poz. 40);*
- 4) wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis, w tym również o pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, jakie podatnik otrzymał w okresie trzech minionych lat od dnia złożenia wniosku, albo oświadczenia o wielkości otrzymanej pomocy lub o nieotrzymaniu pomocy de minimis, w tym również pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie w tym okresie.”*

W ocenie Kolegium uchwała nie spełnia jednej z podstawowych zasad prawidłowej legislacji, gdyż przepis paragrafu 1 nie koresponduje z postanowieniami paragrafu 4 i nie jest oczywiste jak przepisy te interpretować. Wątpliwości zachodzą w zakresie tak doniosłych kwestii, jak przedmiot zwolnienia i warunki zwolnienia. Z zestawienia obu regulacji, tj. treści § 1 i § 4, wynika, że w § 1, określającym przedmiot zwolnienia, wymienione zostały kategorie nieruchomości (tu - nieruchomości w znaczeniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), dla których warunków określonych w § 4 uchwały nigdy nie zostanie spełniony. Są to obiekty, w stosunku do których, zgodnie z przepisami art. 54 i nast. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418, z późn. zm.), nie wydaje się decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, natomiast według dyspozycji § 4 uchwały wydanie takiej decyzji rozpoczyna bieg terminu do spełnienia warunków nabycia prawa do zwolnienia, polegających na przedłożeniu określonych dokumentów. Alternatywą dla wyeliminowania powyższego dysonansu w procesie wykładni przepisów uchwały jest: 1) wykluczenie z przedmiotowego zakresu zwolnienia, określonego w § 1 uchwały, nieruchomości, które ex definitione nie spełnią warunku § 4 uchwały zgodnie z jego literalnym brzmieniem, bądź 2) pominięcie w stosunku do ww. nieruchomości warunku z §. 4, w postaci wymogu zachowania terminu do przedłożenia dokumentów, uruchamiających zwolnienie. Pierwsze rozwiązanie de facto istotnie ograniczy przedmiotowy zakres zwolnienia w stosunku do zakresu wynikającego z treści § 1 uchwały. Drugie natomiast wyłączy stosowanie terminu do przedłożenia dokumentów warunkujących zwolnienie – wyraźnie określonego w § 4 uchwały – w stosunku do nieruchomości niewymagających pozwolenia na użytkowanie. Właściwy termin na przedstawienie dokumentów będzie jednak musiał zostać samodzielnie przez adresatów uchwały wywieziony, albowiem zwolnieniu podlegają wyłącznie nowo wybudowane-rozbudowane i -przebudowane obiekty, zwane dalej „nowymi obiektami”, a przymiot ten w pewnym stopniu zdeterminowany został regułą § 1 ust. 3, w myśl którego pierwszy rok zwolnienia oznacza rok podatkowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu podatku od nieruchomości.

By zachować ten przymiot, tj. przymiot nowego obiektu, gdyż tylko takie podlegają zwolnieniu, warunki zwolnienia, prowadzące do nabycia tego prawa, spełnić trzeba przed końcem roku następującego po roku, w którym nastąpiły zdarzenia skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, a wszystko to po to, by pierwszy rok zwolnienia mógł zrównać się z pierwszym rokiem podatkowym, w którym powstał obowiązek podatkowy. W myśl bowiem art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku, a w myśl art. 6 ust. 2 cyt. ustawy, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Ponadto, zgodnie z przepisami dotyczącymi pomocy de minimis, uzyskanie tej pomocy następuje dopiero po przedłożeniu dokumentów, które w badanej uchwale objęte zostały przepisami § 4 pkt 3 i 4. Przedłożenie przedmiotowych dokumentów stanowi zatem jednocześnie wynikający z ustawy warunek nabycia prawa do zwolnienia, w postaci którego udzielana jest pomoc de minimis. który to warunek musi zostać spełniony w określonym czasie, ze względu na uchwaloną regułę, że zwolnieniu podlegają tylko nowe obiekty. Termin ten, jak zostało to wskazane, nie został w uchwale określony. Z powyższej analizy wynika zatem, że każdy z alternatywnych sposobów wykładni prowadzi do wątpliwych wniosków.

Powyższe uchybienie, tj. niejasne określenie przedmiotu i warunków zwolnienia, stanowi naruszenie dyspozycji § 6 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2016 r. poz. 283), z którego wynika, że przepisy aktów prawnych należy redagować tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Ze względu na charakter uchwały, stanowiącej akt prawa miejscowego, nie ulega wątpliwości, że powyższy wymóg znajduje do niej zastosowanie. Z uwagi na okoliczność, że przedstawione naruszenie prawa, zgodnie z powszechnym poglądem, godzi zarazem w zasadę ustanowioną przepisem art. 2 Konstytucji RP, w myśl którego Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej – naruszenie to należy uznać za istotne naruszenie prawa, implikujące stwierdzenie nieważności uchwały zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. W ocenie Kolegium powyższe naruszenie przesądza o nieważności całej uchwały, albowiem w całości dotyczy ona zwolnienia, którego przedmiot i warunki zostały nieprawidłowo określone.

Poza stwierdzeniem opisanego naruszenia prawa, stanowiącego w ocenie Kolegium wystarczającą przesłankę do stwierdzenia nieważności uchwały w całości, Kolegium dostrzegło dalsze nieprawidłowości, mające charakter istotnego naruszenia prawa.

Postanowienie § 1 ust. 1 uchwały określa przedmiot zwolnienia w sposób niezgodny z prawem, także z uwagi na zastosowanie w tym określeniu nieprecyzyjnego sformułowania „*budynki i budowle lub ich części*”. Z powyższego katalogu opodatkowaniu podlegają tylko budynki lub ich części oraz budowle – części budowli ustawa nie czyni przedmiotem opodatkowania, w konsekwencji czego nie mogą one stanowić przedmiotu zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wobec postanowień § 6 ust. 1 uchwały, który stanowi, iż warunkiem korzystania z udzielonego zwolnienia, jest prowadzenie działalności gospodarczej w budynku objętym zwolnieniem, przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia 1 stycznia roku, w którym powstał obowiązek podatkowy dotyczący tego budynku, a w przypadku niespełnienia tego warunku, przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia, a cała przyznana pomoc staje się zaległością podatkową i podlega zwrotowi wraz z odsetkami za zwłokę, Kolegium Izby ustaliło, iż stosownie do art. 20 b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w przypadku, o którym mowa w art. 7 ust. 3, jeżeli uchwała rady przewiduje udzielenie pomocy publicznej uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy

publicznej. Przepisy ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2021 r. poz. 743 z późn. zm.) nie upoważniają Rady do uregulowania kwestii zwrotu udzielanej pomocy w drodze aktu prawa miejscowego. W świetle powyższego wskazana regulacja wykracza poza kompetencje rady gminy, o których mowa art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ocenie Kolegium postanowienia § 6 ust. 1 uchwały stanowią w istocie quasi sankcję wymierzaną w toku procedury podatkowej a nie warunki nabycia i utraty prawa do zwolnienia podatkowego. Kolegium wskazuje również na aktualne orzecznictwo w badanej materii (por. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r. sygn. III FSK 4860/21) *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*. Podatkowe skutki utraty prawa do zwolnienia uregulowane zostały w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Kolegium Izby uznało również, że § 6 ust. 2 uchwały, który stanowi, że w przypadku postawienia przedsiębiorcy w stan likwidacji, ogłoszenia upadłości, zbycia nieruchomości, zmiany właściciela, przekształcenia lub podziału istniejącego podmiotu gospodarczego lub zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej, w okresie objętym zwolnieniem, przedsiębiorca zobowiązany jest do złożenia informacji o tym fakcie w terminie 7 dni od jego zaistnienia w sposób istotny narusza art. 6 ust. 3, ust. 6, ust. 9 pkt 1, 2 w związku z art. 6 ust. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący, iż podatnicy korzystający ze zwolnień na mocy przepisów tejże ustawy winni składać informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracje na podatek od nieruchomości w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie.

Ponadto Kolegium Izby uznało, iż postanowienia § 1 ust 2 uchwały, wprowadzające wyłączenie od zwolnienia określonych przedmiotów opodatkowania, również sformułowane zostały w sposób budzący wątpliwości co do zakresu tego wyłączenia. Powołany § 1 ust 2 ma następujące brzmienie:

„2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy budynków lub ich części związanych:

- 1) z działalnością instytucji finansowych;*
- 2) z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu detalicznego;*
- 3) z prowadzeniem stacji paliw;*
- 4) z usługami hotelarskimi powyżej 30 miejsc noclegowych;*
- 5) z wydobywaniem kopalin ze złóż;*
- 6) z działalnością logistyczną;*
- 7) z działalnością w zakresie wytwarzania energii elektrycznej.”*

Analizowane postanowienie § 1 ust 2 uchwały, w ocenie Kolegium Izby, nie precyzuje wyczerpująco rodzajów działalności, z którymi wiąże się wykluczenie z przyznawanego prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości, w zakresie regulowanym przez rozporządzenie 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. U. UE L, 2023/2831 z 13.12.2023). Podobnie zatem, jak we wskazanych wcześniej przypadkach, powyższe uchybienie uznać należy za istotne naruszenie prawa, tj. zasad techniki prawodawczej (§ 6 cyt. rozporządzenia, wydanego w sprawie tych zasad).

Na koniec Kolegium podnosi, że w jego ocenie nie stanowi przesłanki stwierdzenia nieważności uchwały charakter zwolnienia, ustalonego przepisem § 2 uchwały jako zwolnienie częściowe (ułamkowe). Wysokość udzielanego zwolnienia określana została bowiem jako iloczyn kwoty podatku od nieruchomości za dany rok od budynków i wskaźnika procentowego wynoszącego

w kolejnych latach: 50% w pierwszym i drugim roku zwolnienia oraz 25% w trzecim roku zwolnienia. Powyższe, we wstępnej ocenie budziło wątpliwości co do zgodności z prawem, jednakże Kolegium Izby podzieliło w tym względzie stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek zamiejscowy w Rzeszowie, przedstawione w wyroku z dnia 7 czerwca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 342/00, odnoszącym się do analogicznego zwolnienia ułamkowego. Zgodnie z tezą tego wyroku, możliwe jest stosowania zwolnień częściowych w oparciu o argumentację a maiori ad minus, którą Sąd w przedmiotowej mierze uznał za dopuszczalną.

W tym stanie rzeczy Kolegium orzekło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie

Bogusław Staszewski