



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA ZACHODNIOPOMORSKIEGO

Szczecin, dnia 26 czerwca 2025 r.

Poz. 2888

UCHWAŁA NR XV.79.S.2025

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W SZCZECINIE

z dnia 4 czerwca 2025 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały Nr X/96/25 Rady Gminy Kozielice z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przedsiębiorców rozpoczynających działalność na terenie Gminy Kozielice

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 X/96/25 Rady Gminy Kozielice z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przedsiębiorców rozpoczynających działalność na terenie Gminy Kozielice – w części dotyczącej:
- § 3 ust. 1 pkt 6 o treści: „oświadczenie o braku zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice;”,
 - § 3 ust. 2 o treści: „Zwolnienia nie stosuje się wobec przedsiębiorców, którzy posiadają zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice.”.
- §2. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

Uchwała Nr X/96/25 Rady Gminy Kozielice z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przedsiębiorców rozpoczynających działalność na terenie Gminy Kozielice przekazana do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie w dniu 9 maja 2025 r., została objęta postępowaniem nadzorczym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zgodnie z którym właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

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 2025 r. poz. 707) uprawniającym radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ww. artykułu 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 Izby zakres kompetencji określonych tym przepisem przekroczony został wskutek uzależnienia wprowadzonego zwolnienia od braku zaległości wobec Gminy Kozielice (§ 3 ust. 1 pkt 6 oraz § 3 ust. 2 uchwały).

W związku z powyższym wszczęte zostało postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności badanej uchwały, o którym powiadomiono organy Gminy Kozielice pismem z dnia 26 maja 2025 r. (znak: K.420.48.2025). W treści pisma wskazano, że ostateczne badanie uchwały odbędzie się na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 4 czerwca 2025 r. oraz, że w posiedzeniu ma prawo uczestniczyć upoważniony przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana, a do czasu zakończenia wszczętego postępowania przysługuje prawo wnoszenia wyjaśnień.

Kolegium ostatecznie zbadało wymienioną uchwałę na posiedzeniu w dniu 4 czerwca 2025 r. Przedstawiciele gminy nie skorzystali z przysługującego im prawa uczestniczenia w posiedzeniu, jednakże w dniu 3 czerwca br. jednostka przekazała do Izby wyjaśnienia dotyczące przepisu § 3 ust. 2 uchwały (pismo znak: FP.062.1.2025.JZ). W ocenie Gminy Kozielice kryterium braku zaległości wobec Gminy nie można uznać za kryterium podmiotowe, ponieważ jego istota nie polega na identyfikacji konkretnego podatnika, ale na oczekiwaniu od przedsiębiorcy określonego zachowania. Kryterium to nie odnosi się do konkretnych wybranych właścicieli nieruchomości ani nie wskazuje na żadne ich szczególne cechy. Kryterium dotyczy określonego działania, jakie powinien podjąć przedsiębiorca, który ubiega się o zwolnienie. Jeżeli przedsiębiorca zamierza skorzystać z ulgi, powinien rzetelnie wywiązywać się ze swoich zobowiązań wobec Gminy. Ustalenie warunku braku zaległości motywuje przedsiębiorców do terminowego regulowania swoich zobowiązań wobec Gminy, a także zapobiega sytuacji, w której przedsiębiorcy nie wywiązujący się ze swoich zobowiązań wobec Gminy są dodatkowo uprawnieni do ulgi.

Kolegium zważyło, co następuje.

Uchwała Nr X/96/25 Rady Gminy Kozielice z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przedsiębiorców rozpoczynających działalność na terenie Gminy Kozielice w sposób istotny narusza prawo, co implikuje stwierdzenie jej nieważności w części wskazanej w sentencji niniejszej uchwały.

Przedmiotową uchwałę, powołując się na art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Gminy Kozielice ustaliła zwolnienie od podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części oraz budowli zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców podejmujących po raz pierwszy działalność na terenie Gminy Kozielice, pod warunkiem utworzenia na terenie Gminy Kozielice nie mniej niż 5 nowych miejsc pracy. W § 3 ust. 2 uchwały postanowiono, iż zwolnienia nie stosuje się wobec przedsiębiorców, którzy posiadają zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice. Natomiast w § 3 ust. 1 pkt 6 uchwały uregulowano, że przedsiębiorca rozpoczynający działalność gospodarczą na terenie Gminy Kozielice w celu uzyskania zwolnienia od podatku od nieruchomości zobowiązany jest do przedłożenia oświadczenia o braku zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice.

W ocenie Kolegium Izby tak określone warunki zwolnienia pozostają w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 ww. artykułu oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy

o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Należy w tym zakresie zwrócić uwagę na ugruntowane już orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym regulacje takie, jak zawarte w przywołanych postanowieniach uchwały, wykraczają poza zakres kompetencji organu stanowiącego gminy wynikający z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej. Przepisy dotyczące udzielania pomocy publicznej nie przewidują warunku braku zaległości wobec gminy czy innych podmiotów. Natomiast określone w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uprawnienie do ustanawiania zwolnień przez gminę dotyczy wyłącznie zwolnień przedmiotowych, tj. takich, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania. Nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej (zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Kr 1/23, wyrok WSA w Opolu z dnia 3 września 2021 r., sygn. akt I SA/Op 232/21, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 761/20). W konsekwencji organy gminne nie są również uprawnione do badania sytuacji finansowej i istnienia zaległości u podmiotu nabywającego prawo do pomocy w formie zwolnienia podatkowego.

Wynikający z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym związany jest bezpośrednio z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.), który stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy.

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotów (takich jak np.: budynek, grunt, budowla), wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przedmiot ten 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 indywidualnego podatnika. Należy przy tym zauważyć, 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. 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 przedmiotowo-podmiotowego, a to oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (por. wyroki NSA: z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z dnia 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 oraz z dnia 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16).

W ocenie Kolegium Izby Rada Gminy uzależniając skorzystanie ze zwolnienia z podatku od nieruchomości od braku zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice, ustanowiła przesłankę o charakterze podmiotowym. Wskazane kryterium odnosi się bowiem w sposób jednoznaczny do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia (tj. do jego sytuacji finansowej), a nie wyłącznie do okoliczności dotyczących przedmiotów

opodatkowania objętych tym zwolnieniem. W związku z tym zwolnienie wprowadzone badaną uchwałą utraciło charakter zwolnienia wyłącznie przedmiotowego, a przybrało postać zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, co pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pogląd, że przepisy ograniczające zastosowanie ustanowionego zwolnienia z podatku od nieruchomości do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadzają do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których, w dacie podjęcia uchwały możliwe jest ustalenie konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem, znajduje odzwierciedlenie w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych.

I tak w wyroku z dnia 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Po 378/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: „Słusznie zatem prokurator zarzucił w skardze, że zastosowane przez Radę Miasta w zaskarżonej uchwale kryteria ustalenia zakresu zwolnienia ustanowionego tą uchwałą odnoszą się zarówno do przedmiotu, jak i podmiotu opodatkowania. Należy zgodzić się ze skarżącym, że przepis § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec budżetu Miasta (...), 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 § 4 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 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.”. Stanowisko zaprezentowane w ww. wyroku WSA w Poznaniu podtrzymał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt III FSK 3334/21.

Zgodne z powyższą linią orzecniczą są także m.in.: wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 4860/21, z dnia 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 646/20, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r., sygn. akt I SA/Po 475/19, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 233/18, wyrok WSA w Opolu z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Op 331/20, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 października 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 511/20, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Bd 307/21, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 489/19.

Wobec powyższego organ nadzoru stwierdził, że uchwała Nr X/96/25 Rady Gminy Kozielice z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis przedsiębiorców rozpoczynających działalność na terenie Gminy Kozielice, w części dotyczącej uzależnienia wprowadzonego zwolnienia od braku zaległości wobec Gminy Kozielice oraz wymogu przedłożenia przez przedsiębiorcę oświadczenia o braku zaległości wobec Gminy Kozielice, została podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zasadne jest zatem stwierdzenie

nieważności § 3 ust. 1 pkt 6 uchwały o treści: „oświadczenie o braku zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice;” oraz § 3 ust. 2 uchwały o treści: „Zwolnienia nie stosuje się wobec przedsiębiorców, którzy posiadają zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kozielice.”. Jednocześnie zdaniem Kolegium nie zachodzą w przedmiotowym przypadku przesłanki stwierdzenia nieważności badanej uchwały w całości, ze względu na możliwość wyeliminowania z obrotu prawnego tylko zakwestionowanej jej części, bez uszczerbku dla treści uchwały w pozostałym zakresie.

W tym stanie rzeczy Kolegium orzekło jak w sentencji.

Ponadto Kolegium Izby zwraca uwagę na nieprawidłową numerację jednostek redakcyjnych w badanej uchwale, w której dwukrotnie występuje paragraf 3.

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