



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

---

Poznań, dnia 3 sierpnia 2022 r.

Poz. 5790

### UCHWAŁA NR 22/1080/2022 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 27 lipca 2022 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137, z późn. zm.) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 559, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

#### **stwierdza nieważność**

uchwały Nr XLIII/343/22 Rady Miejskiej Pniewy z dnia 30 czerwca 2022 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej, w części obejmującej:

- § 2 ust. 2 pkt 1,
- § 5 ust. 3 zd. 2,
- § 6 ust. 4 lit. a i e,

z powodu sprzeczności z przepisami wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Przedmiotową uchwałą, doręczoną tut. Izbie w dniu 1 lipca 2022 r., Rada Miejska Pniewy powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 i 42 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadziła zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do uchwały Nr XLIII/343/22 Rady Miejskiej Pniewy z dnia 30 czerwca 2022 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 27 lipca 2022 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby po zapoznaniu się z jej treścią ustaliło i zważyło, co następuje.

Stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1452), zgodnie z którym 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 (Dz.U. z 2003 r. Nr 188 poz. 1840, z późn. zm.).

W sytuacji, gdy uchwała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała taka – w myśl art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Rozporządzeniem z dnia 9 stycznia 2015 r., wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Ministrów określiła warunki udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1387).

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Miejska Pniewy postanowiła zwolnić od podatku od nieruchomości nowo wybudowane budynki lub ich części, nowo wybudowane budowle lub ich części stanowiące inwestycję początkową w rozumieniu § 3 pkt 10 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (§ 2 ust. 1 uchwały). Jednocześnie w § 1 uchwały Rada Miejska postanowiła, że pomoc przyznawana na podstawie niniejszej uchwały będzie udzielana zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów oraz zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. U. UE L 187 z 26.06.2014 r., str.1).

W § 2 ust. 2 uchwały Rada Miejska wskazała okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie od podatku od nieruchomości nie przysługuje. W pkt 1 § 2 ust. 2 Rada Miejska postanowiła, iż zwolnień nie stosuje się do *"przedsiębiorców posiadających zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec gminy Pniewy"*.

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 2 ust. 2 pkt 1 badanej uchwały wykracza poza delegację wynikającą z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniającego radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ww. artykułu oraz w art. 10 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, wskutek uzależnienia zwolnienia od braku zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec Gminy Pniewy.

W orzecznictwie oraz w doktrynie utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy dotyczy wyłącznie tych zwolnień, 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 (por. K. Koperkiewicz-Mordel, Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych. Finanse Komunalne z 2005 r., nr 1-2, s. 71).

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 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. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, wyrok NSA z dnia 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14).

W ocenie Kolegium Izby Rada Miejska uzależniając skorzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec Gminy Pniewy, 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 Poznania, 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 wyrok 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), wyroki WSA w Opolu: z dnia 3 września 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), z dnia 25 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 331/20), wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 27 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 761/20), 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).

Należy również wskazać, że szczegółowe warunki udzielania pomocy publicznej w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną określone zostały w ww. rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r.

Na podstawie § 12 ust. 1 rozporządzenia, warunkiem dopuszczalności udzielenia regionalnej pomocy inwestycyjnej jest:

1) dokonanie właściwemu organowi podatkowemu, przed rozpoczęciem prac związanych z inwestycją, pisemnego zgłoszenia zamiaru korzystania z pomocy;

2) wniesienie przez beneficjenta pomocy wkładu finansowego w wysokości co najmniej 25% kosztów kwalifikowanych, pochodzących ze środków własnych lub zewnętrznych źródeł finansowania, z wyłączeniem publicznych środków finansowych;

3) utrzymanie inwestycji w danym regionie przez okres co najmniej 5 lat, a w przypadku MŚP co najmniej 3 lat, od daty zakończenia jej realizacji;

4) doprowadzenie wskutek realizacji projektu inwestycyjnego do wzrostu netto liczby pracowników w danym zakładzie w porównaniu ze średnią z poprzednich 12 miesięcy, obsadzenie każdego stanowiska w ciągu 3 lat od zakończenia prac oraz utrzymanie na danym obszarze każdego miejsca pracy utworzonego dzięki inwestycji przez okres co najmniej 5 lat od dnia pierwszego obsadzenia stanowiska lub 3 lat dla MŚP - w przypadku gdy koszty kwalifikowane oblicza się w sposób określony w § 5 ust. 2 pkt 2 i 3;

5) potwierdzenie przez beneficjenta, że nie dokonał przeniesienia do zakładu, w którym ma zostać dokonana inwestycja początkowa, której dotyczy wniosek o pomoc, w ciągu dwóch lat poprzedzających złożenie wniosku o pomoc, oraz zobowiązanie się przez beneficjenta, że nie dokona takiego przeniesienia przez okres dwóch lat od zakończenia inwestycji początkowej, której dotyczy wniosek o pomoc;

Stosownie natomiast do § 12 ust. 2 rozporządzenia, zgłoszenie powinno zawierać w szczególności:

1) nazwę i wielkość przedsiębiorstwa (MŚP, duże przedsiębiorstwo);

2) opis projektu;

3) termin rozpoczęcia i zakończenia inwestycji liczone od dnia dokonania zgłoszenia;

4) lokalizację inwestycji;

5) wykaz kosztów projektu.

Z kolei zgodnie z brzmieniem § 14 rozporządzenia:

- przedsiębiorca nabywa prawo do otrzymania pomocy z dniem dokonania zgłoszenia (ust. 1);

- w przypadku pomocy inwestycyjnej pomocy udziela się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęto prace nad inwestycją - w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia lub od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, od których obowiązek podatkowy powstał po dniu dokonania zgłoszenia (ust. 2);

- rada gminy w uchwale, o której mowa w § 1 ust. 1 rozporządzenia, może skrócić okres korzystania z pomocy wynikający z terminów określonych w ust. 2 (ust. 5).

Analiza przywołanych powyżej przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. pozwala stwierdzić, że ustawodawca nie wprowadził warunku nabycia prawa do zwolnienia przez przedsiębiorcę w postaci braku posiadania zaległości, w tym podatkowych, wobec gminy. Warunku takiego nie przewiduje również rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu.

W świetle powyższych wywodów należy stwierdzić, że wskazane przepisy badanej uchwały, sprzeczne z unormowaniami art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie znajdują również oparcia w przepisach ww. rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Bd 307/21).

W związku z powyższym zasadne jest stwierdzenie nieważności § 2 ust. 2 pkt 1 badanej uchwały.

Z powyższych względów Kolegium Izby postanowiło stwierdzić również nieważność postanowienia § 6 ust. 4 lit. a badanej uchwały, w którym Rada Miejska wprowadziła sankcję w postaci utraty prawa do zwolnienia w przypadku *"wystąpienie w okresie obowiązywania zwolnienia co najmniej 3 miesięcznej zwłoki w regulowaniu podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego, dla których organem*

podatkowym jest Burmistrz Gminy Pniewy oraz należności w stosunku do Gminy Pniewy, liczonej od terminu płatności podatku lub należności" (lit. a). Skoro, co wykazano powyżej, brak zaległości wobec Gminy Pniewy nie może być warunkiem skorzystania ze zwolnienia, to tym bardziej nie może być on przesłanką utraty prawa do zwolnienia.

Wśród okoliczności powodujących utratę prawa do zwolnienia Rada Miejska wskazała również "wykorzystanie pomocy uzyskanej na skutek zwolnienia od podatku od nieruchomości w sposób niezgodny z ich przeznaczeniem" (§ 6 ust. 4 lit. e).

Zwolnienie od podatku od nieruchomości jest jedną z form pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom przez gminy. Pomoc publiczna powstająca przy zastosowaniu zwolnienia od podatku od nieruchomości odpowiada wartości uzyskanego zwolnienia podatkowego. Inaczej jednak niż w przypadku pomocy publicznej udzielanej np. w formie dotacji z budżetu gminy, nie występuje tu po stronie beneficjenta obowiązek przeznaczenia uzyskanej pomocy na określony cel.

Przesłanka utraty prawa do zwolnienia określona w § 6 ust. 4 lit. e badanej uchwały jest zatem sprzeczna z charakterem pomocy publicznej udzielanej w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, zasadne jest więc, zdaniem Kolegium Izby, stwierdzenie nieważności przedmiotowej regulacji.

Z kolei w treści § 5 ust. 3 uchwały Rada Miejska określiła, że po złożeniu przez podatnika informacji i dokumentów, o których mowa w ust. 1 (tj. dokumentów wymaganych do złożenia po zakończeniu inwestycji początkowej), organ podatkowy dokona ich weryfikacji (zd. 1). Jednocześnie Rada Miejska postanowiła, że: "Dopuszcza się również możliwość przeprowadzenia oględzin nieruchomości." (zd. 2).

W ocenie Kolegium Izby zapis § 5 ust. 3 zd. 2 uchwały wykracza poza delegację ustawową wynikającą z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kwestie uprawnień kontrolnych organu podatkowego w toku kontroli podatkowej, w tym prawo wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, zostały uregulowane w art. 286 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.) i nie mogą być uznane za wprowadzenie zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Z uwagi na powyższe Kolegium Izby postanowiło stwierdzić nieważność § 5 ust. 3 zd. 2 badanej uchwały.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Przewodnicząca Kolegium  
Regionalnej Izby  
Obrachunkowej w Poznaniu  
Grażyna Wróblewska  
(-) z up. Aldona Pruska

Pouczenie: Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, w terminie 30 dni od daty jego doręczenia.