



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 19 kwietnia 2024 r.

Poz. 4065

UCHWAŁA NR 9/436/2024

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 10 kwietnia 2024 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 2023 r. poz. 1325) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

§ 4 uchwały Nr LXXX/547/2024 Rady Miejskiej w Sompolnie z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości stanowiącego regionalną pomoc inwestycyjną, z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

Uzasadnienie

Przedmiotowa uchwała doręczona została tutejszej Izbie w dniu 26 marca 2024 r. Rada Miejska w Sompolnie powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 i art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, 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 badanej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 10 kwietnia 2024 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby 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 2023 r. poz. 70 z późn. zm.), 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 w Sompolnie postanowiła zwolnić od podatku od nieruchomości grunty, budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bezpośrednio powiązane z realizacją inwestycji początkowej.

W § 4 uchwały Rada Miejska wskazała okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie od podatku od nieruchomości nie przysługuje. W postanowieniu § 4 Rada Miejska postanowiła, iż:

1. Zwolnienie od podatku nie przysługuje przedsiębiorcom, którzy zalegają z zapłatą zobowiązań wobec budżetu Gminy Sompolno.

2. W przypadku powstania, w trakcie korzystania ze zwolnienia, zaległości wobec budżetu Gminy Sompolno wynikającej z opóźnienia w zapłacie podatku przekraczającego 30 dni, przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w § 2.

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 4 badanej uchwały uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zadłużenia wobec Gminy Sompolno 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 wobec Gminy Sompolno.

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 Sompolno, 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 stanowionego 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), 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 rozporządzeniu 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. Przedmiotowe rozporządzenie stosownie do postanowienia § 1 ust. 1 określa warunki udzielania zwolnień z: podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, stanowiących pomoc publiczną, wprowadzonych w drodze uchwał rad gmin, na podstawie art. 7 ust. 3 lub art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych.

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 ŚP - 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 wnioski 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 wnioski 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 § 4 ust. 1 badanej uchwały.

Z powyższych względów Kolegium Izby postanowiło stwierdzić również nieważność postanowienia § 4 ust. 2 badanej uchwały, w którym Rada Miejska wprowadziła sankcję w postaci utraty prawa do zwolnienia w przypadku *"powstania w trakcie korzystania ze zwolnienia, zaległości wobec budżetu Gminy Sompolno wynikającej z opóźnienia w zapłacie podatku przekraczającego 30 dni"*. Skoro, co wykazano powyżej, brak zaległości wobec Gminy Sompolno nie może być warunkiem skorzystania ze zwolnienia, to tym bardziej nie może być on przesłanką utraty prawa do zwolnienia.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Poznaniu
/-/ Grażyna Wróblewska

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.