



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

---

Poznań, dnia 8 maja 2024 r.

Poz. 4629

### UCHWAŁA NR 10/511/2024

#### KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 24 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 2024 r. poz. 609) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

#### **stwierdza nieważność**

uchwały Nr LXXVII/508/2024 Rady Gminy Kawęczyn z dnia 27 marca 2024 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis na lata 2024-2030, w części obejmującej:

– w § 4 ust. 1 pkt 7,

– w § 4 ust. 2,

– w § 7 ust. 4 wyrażenie w brzmieniu: *"wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych"*,

z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Przedmiotową uchwałą doręczoną tutejszej Izbie w dniu 3 kwietnia 2024 r. Rada Gminy Kawęczyn powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym i art. 7 ust. 3 oraz art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz rozporządzenia komisji (UE) Nr 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 roku w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis wprowadziła zwolnienia od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis na lata 2024-2030.

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 24 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.

W postanowieniu § 2 ust. 1 badanej uchwały, Rada Gminy Kawęczyn postanowiła, że *"Zwolnienie o którym mowa w ust. 1 stanowi pomoc de minimis zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) Nr 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 z dnia 15.12.2023) zwanego dalej rozporządzeniem oraz ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 702 ze zm.)"*.

W uzasadnieniu do uchwały poinformowano, że: *"Projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy de minimis podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi UOKiK, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Stosownego zgłoszenia dokonano na piśmie w dniu 07.03.2024 r. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w ustawowym terminie 14 dni tj do dnia 22.03.2024 r. nie zgłosił zastrzeżeń do projektu uchwały"*.

Mając powyższe na względzie Kolegium Izby przyjęło, że został spełniony wymóg określony w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 702).

W postanowieniu § 4 ust. 1 pkt 7 i w postanowieniu § 4 ust. 2, Rada Gminy Kawęczyn wskazała okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie od podatku od nieruchomości nie przysługuje, gdyż postanowiła, że:

– *Przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą na terenie Gminy Kawęczyn w celu uzyskania zwolnienia od podatku od nieruchomości zobowiązany jest do przedłożenia: oświadczenia o niezaleganiu z zapłatą zobowiązań wobec Gminy Kawęczyn;*

- *Zwolnienia nie stosuje się wobec przedsiębiorców, którzy posiadają zaległości wobec Gminy Kawęczyn.*

W ocenie Kolegium Izby cytowane wyżej regulacje § 4 badanej uchwały uzależniające prawo do zwolnienia od braku zadłużenia wobec gminy Kawęczyn wykraczają 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.

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 określone 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 Gminy uzależniając skorzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec Gminy Kawęczyn, 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, prowadziły 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 stanowiącego 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).

Z powyższych względów konieczne jest stwierdzenie nieważności postanowień § 4 ust. 1 pkt 7 i ust. 2 uchwały Rady Gminy Kawęczyn.

Dodatkowo Kolegium wskazuje, że w postanowieniu § 7 ust. 4 Rada Gminy postanowiła, iż: *"Przedsiębiorca, który utracił prawo do zwolnienia zobowiązany jest do zwrotu udzielonej pomocy de minimis wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych w terminie*

*14 dni od dnia utraty prawa do zwolnienia. Przedsiębiorca który utracił prawo do zwolnienia zobowiązany jest do zapłaty podatku od miesiąca następującego po miesiącu, w którym to prawo utracił".*

Przedmiotowym zapisem Rada Gminy wprowadziła zatem sankcję w postaci zapłaty odsetek w zakresie sprzecznym z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.). Należy bowiem zauważyć, że zgodnie z art. 51 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, natomiast art. 53 § 1 stanowi, że od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę. Odsetki za zwłokę są zatem konsekwencją powstania zaległości podatkowej, a to oznacza, że nie mogą być naliczane w każdym przypadku utraty prawa do zwolnienia, gdyż w przypadku podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze doręczenia decyzji ustalających, nie może istnieć zobowiązanie bez takiej decyzji. Zatem regulacja § 8 uchwały, przewidująca obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę w każdym przypadku, jest sprzeczna z art. 51 § 1 w związku z art. 53 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Z uwagi na powyższe Kolegium Izby postanowiło stwierdzić nieważność wyrażenia w brzmieniu: *"wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych"*, zawartego w postanowieniu § 7 ust. 4 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.