



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

---

Poznań, dnia 8 maja 2024 r.

Poz. 4630

### UCHWAŁA NR 10/512/2024

#### 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 LXIV/479/24 Rady Miejskiej w Rychwale z dnia 27 marca 2024 r. w sprawie: zwolnień z podatku od nieruchomości z tytułu realizacji nowych inwestycji, na terenie miasta i gminy Rychwał, w części obejmującej :

- w § 2 ust. 1 wyrażenie w brzmieniu: *"wraz z odsetkami"*,
- w § 2 ust. 2,

z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Przedmiotową uchwałą doręczoną tutejszej Izbie w dniu 2 kwietnia 2024 r. Rada Miejska w Rychwale powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 oraz art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadziła zwolnienia z podatku od nieruchomości z tytułu realizacji nowych inwestycji, na terenie miasta i gminy Rychwał.

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.

Badana uchwała przewiduje udzielanie pomocy de minimis, o czym świadczą zapisy § 4 ust. 1 uchwały, stosownie do którego: *Pomoc udzielana na podstawie niniejszej uchwały jest pomocą de minimis i uwzględnia wymagania określone w Rozporządzeniu Komisji (Unii Europejskiej) nr 2023/2831 z dnia 13.12.2023 r w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis / Dz. Urz. UE L2023.2831 z 13 grudnia 2023 / oraz przepisy ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej / Dz. U. z 2023, poz. 702 /.*

Kolegium Izby wskazuje, że w sytuacji, gdy uchwała przewiduje udzielenie pomocy publicznej lub pomocy de minimis (w tym pomocy de minimis w sektorze rolnym oraz pomocy de minimis w sektorze rybołówstwa i akwakultury) uchwała taka powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących danego rodzaju pomocy.

W myśl przepisu 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) projekt programu pomocowego przewidujący udzielenie pomocy de minimis podlega zgłoszeniu Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK), który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy.

Programem pomocowym może być m.in. uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, na podstawie której podmioty prowadzące działalność gospodarczą będą mogły ubiegać się o udzielenie pomocy publicznej (np. w formie udzielenia dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego). W myśl przywołanych powyżej przepisów warunkiem podjęcia uchwały, której przedmiotem byłoby udzielenie pomocy de minimis, jest zgłoszenie projektu tej uchwały Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy, które organy jednostki samorządu terytorialnego powinny uwzględnić podejmując uchwałę dotyczącą udzielenia pomocy de minimis.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu, na podstawie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym, wezwała Burmistrza Rychwała do udzielenia informacji, czy projekt uchwały został przekazany Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, oraz do przedłożenia tej opinii, jeżeli została wyrażona. W odpowiedzi Burmistrz przesłał opinię Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 18 stycznia 2024 r. Z przedłożonych dokumentów wynika zatem, że Gmina wystąpiła o opinię do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Mając powyższe na względzie Kolegium Izby przyjęło, że został spełniony wymóg określony w art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Nadto Kolegium zwraca uwagę na nieprawidłowości, które wystąpiły w badanej uchwale, gdyż w postanowieniu § 2 ust. 1 i 2 Rada postanowiła, iż:

1. *Nie dotrzymanie warunków określonych w § 1 ust. 4 lub przedłożenie organowi podatkowemu nieprawidłowych informacji, skutkować będzie obowiązkiem zapłaty kwoty podatku, które w wyniku zwolnienia nie zostały zapłacone wraz z odsetkami.*

2. *Skorzystanie ze zwolnienia określonego w § 1 jest możliwe tylko w przypadku braku zaległości z tytułu podatku od nieruchomości po stronie podatnika ubiegającego się o zwolnienie.*

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 2 ust. 2 badanej uchwały uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zadłużenia wobec gminy Rychwał 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.

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 przepisach 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 Rychwał, 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 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 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).

Ponadto Kolegium Izby wskazuje, że cytowanym wyżej zapisem zawartym w postanowieniu § 2 ust. 1 uchwały Rada Miejska wprowadziła 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 § 2 ust. 1 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"*, zawartego w § 2 ust. 1 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.