



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 2 grudnia 2024 r.

Poz. 9877

UCHWAŁA NR 24/1312/2024

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 20 listopada 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, z późn. zm.) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr VI/46/2024 Rady Miejskiej w Pleszewie z dnia 24 października 2024 r. w sprawie zwolnień przedmiotowych od podatku od nieruchomości, w części obejmującej:

— w § 10 ust. 13 wyrażenie: „*a także nieruchomości, których posiadacze zalegają z zapłatą zobowiązań wobec budżetu Miasta i Gminy Pleszew*”,

— w § 11 ust. 1 wyrażenie w brzmieniu: „*i rozporządzenia KE Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. U. UE L Nr 352)*”,

— w § 12 ust. 2 lit. c) w brzmieniu: „*wystąpienia zaległości w płaceniu zobowiązań stanowiących dochody budżetu Miasta i Gminy Pleszew*”,

z powodu sprzeczności z przepisami wskazanymi w uzasadnieniu.

Uzasadnienie

Przedmiotową uchwałą, doręczoną tut. Izbie w dniu 31 października 2024 r., Rada Miejska w Pleszewie, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadziła zwolnienia przedmiotowe od podatku od nieruchomości.

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 Miasta o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do przedłożonej uchwały, wyznaczając jednocześnie termin rozpatrywania sprawy na dzień 20 listopada 2024 r.

Rozpatrując sprawę 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 przypadku, gdy uchwała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przewiduje udzielenie pomocy publicznej, zgodnie z art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

W § 11 ust. 1 badanej uchwały Rada Miejska w Pleszewie postanowiła, że: „*1. Pomoc udzielana przedsiębiorcom na podstawie niniejszej uchwały jest pomocą de minimis w rozumieniu art. 3 rozporządzenia Komisji KE 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 2023 r. poz. 2831) i rozporządzenia KE Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. U. UE L Nr 352) i udzielana jest na warunkach i zasadach określonych w tych przepisach.*”.

W uzasadnieniu do uchwały poinformowano, że: „*Projekt niniejszej uchwały został dostosowany i przygotowany w oparciu o obowiązujące Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 r. oraz przesłany, zgodnie z 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 ze zmianami), Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów*”.

W związku z przywołaniem w § 11 ust. 1 rozporządzenia KE Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym, na podstawie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym Jednostka została wezwana do złożenia wyjaśnień czy projekt przedmiotowej uchwały został przedłożony również do zaopiniowania Ministrowi Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz jej przekazania (jeśli została wyrażona).

W dniu 12 listopada 2024 r. do tut. Izby wpłynęło pismo RP.3123.11.2024.KR z dnia 12 listopada 2024 r., w którym Burmistrz Miasta i Gminy Pleszew poinformował, że: „*(...)Projekt przedmiotowej uchwały nie został przedłożony do zaopiniowania Ministrowi Rolnictwa i Rozwoju Wsi, ponieważ nie zakłada udzielania pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie.*”.

W § 11 ust.1 uchwały nr VI/46/2024 Rady Miejskiej w Pleszewie z dnia 24 października 2024 r. zbędne jest przywołanie rozporządzenia KE nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. U. UE L Nr 352), ponieważ intencją Rady Miejskiej w Pleszewie nie było udzielanie pomocy de minimis w rolnictwie. Przedmiotowa uchwała określa zwolnienia przedmiotowe w podatku od nieruchomości, z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z przepisów dotyczących pomocy de minimis dla przedsiębiorców”.

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, z późn. zm.). Jednocześnie uwzględniając złożone przez Burmistrza Miasta i Gminy wyjaśnienia, Kolegium Izby postanowiło stwierdzić nieważność wyrażenia: „*i rozporządzenia KE Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. U. UE L Nr 352)*” zawartego w § 11 ust. 1 badanej uchwały.

W § 10 ust. 13 badanej uchwały Rada Miejska w Pleszewie postanowiła, że: „*Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 nie dotyczy nieruchomości, w których prowadzona jest działalność handlowa, jeżeli obiekt w którym jest prowadzona jest obiektem handlowym o powierzchni pow. 200 m2 albo bez względu na powierzchnię, w którym prowadzony jest obrót paliwami, a także nieruchomości, których posiadacze zalegają z zapłatą zobowiązań wobec budżetu Miasta i Gminy Pleszew.*”.

Ponadto w § 12 ust. 2 lit. c) Rada postanowiła: „*2. Podatnik traci prawo do zwolnień od podatku od nieruchomości w przypadku: (...) c) wystąpienia zaległości w płaceniu zobowiązań stanowiących dochody budżetu Miasta i Gminy Pleszew (...)*”.

W ocenie Kolegium Izby postanowienie § 10 ust. 13 oraz § 12 ust. 2 lit. c) badanej uchwały uzależniające prawo do zwolnienia od braku zaległości wobec Miasta i Gminy Pleszew, 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 od podatków następuje 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 wskazać, 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 z podatku od nieruchomości od wystąpienia braku zaległości w płaceniu zobowiązań wobec budżetu Miasta i Gminy Pleszew, 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 miasta, 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.

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), 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).

W związku z powyższym Kolegium Izby postanowiło stwierdzić nieważność wyrażenia w brzmieniu: „*a także nieruchomości, których posiadacze zalegają z zapłatą zobowiązań wobec budżetu Miasta i Gminy Pleszew*” zawartego w § 10 ust. 13 badanej uchwały oraz wyrażenia w brzmieniu: „*wystąpienia zaległości w płaceniu zobowiązań stanowiących dochody budżetu Miasta i Gminy Pleszew*” zawartego w § 12 ust. 2 lit. c) 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.