



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 4 kwietnia 2024 r.

Poz. 3462

### UCHWAŁA NR 8/388/2024

#### KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 27 marca 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**

uchwały Nr LXXII/415/2024 Rady Gminy Łęka Opatowska z dnia 28 lutego 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Gminy Łęka Opatowska w ramach pomocy de minimis, w części obejmującej:

- § 4,

- w § 8 ust. 3 pkt 6,

z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Przedmiotową uchwałą doręczoną tutejszej Izbie w dniu 6 marca 2024 r., Rada Gminy Łęka Opatowska powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3, art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wprowadziła zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis.

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 przedmiotowej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 27 marca 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.

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Gminy Łęka Opatowska postanowiła zwolnić od podatku od nieruchomości budynki lub ich części wybudowane zgodnie z przepisami ustawy

Prawo budowlane, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, będące własnością przedsiębiorcy, których budowa została zakończona albo rozpoczęto ich użytkowanie przed ich ostatecznym wykończeniem (nowe inwestycje) - po dniu 01 stycznia 2024 r. po spełnieniu przez przedsiębiorcę warunków z niniejszej uchwały (§ 2). Jednocześnie w § 1 uchwały Rada Gminy postanowiła, że uchwała określa szczegółowe warunki udzielania pomocy de minimis, do której ma zastosowanie rozporządzenie Komisji (UE) 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. Urz. UE L, 2023/2831 z dn. 15.12.2023 r. ).

Wraz z uchwałą do tut. Izby przedłożono dokumenty, z których wynika, że projekt badanej uchwały został przesłany Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Wniesione przez Prezesa UOKiK zastrzeżenia zostały uwzględnione przy podejmowaniu przedmiotowej uchwały. Zatem zostały spełnione wymogi wynikające 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).

W § 2 uchwały Rada Gminy postanowiła o zwolnieniu od podatku od nieruchomości budynków lub ich części wybudowanych zgodnie z przepisami ustawy Prawo budowlane, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, będących własnością przedsiębiorcy, których budowa została zakończona albo rozpoczęto ich użytkowanie przed ich ostatecznym wykończeniem (nowe inwestycje) – po dniu 01 stycznia 2024 r. po spełnieniu przez przedsiębiorcę warunków określonych w uchwale.

Z kolei w § 4 uchwały Rada Gminy wskazała okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przysługuje. W § 4 Rada Gminy postanowiła bowiem, że zwolnienie *"nie przysługuje przedsiębiorcy, który posiada zadłużenie wobec Gminy Łęka Opatowska z jakiegokolwiek tytułu"*.

W § 8 ust. 3 pkt 6 Rada Gminy zawarła zapisy dotyczące wygaśnięcia prawa do zwolnienia, stanowiąc, że prawo to wygasa: *„z ostatnim dniem kwartału, jeśli na ten dzień wystąpiła u przedsiębiorcy zaległość z jakiegokolwiek tytułu na rzecz Gminy Łęka Opatowska.”*

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 4 i § 8 ust. 3 pkt 6 badanej uchwały uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zaległości wobec Gminy Łęka Opatowska, 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 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 Gminy uzależniając skorzystanie ze zwolnienia z podatku od nieruchomości od braku zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Łęka Opatowska, 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.

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).

Analiza zapisów uchwały wykazała także, że Rada Gminy faktycznie nie określiła okresu, na jaki przysługuje zwolnienie w przypadku oddania inwestycji do użytkowania i utworzenia powyżej 20 nowych miejsc pracy, bowiem § 3 ust. 1 pkt 3 brzmi:

*„§ 3. 1. Zwolnienie od podatku od nieruchomości ma zastosowanie w przypadku utworzenia nowych miejsc pracy i przysługuje na okres:*

*3) lata w przypadku oddania inwestycji do użytkowania i utworzenia powyżej 20 nowych miejsc pracy na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy.”*

Zatem zapis § 3 ust. 1 pkt 3 jest bezprzedmiotowy.

Analiza załącznika Nr 1 stanowiącego wzór wniosku/zamiaru skorzystania z pomocy, wykazała również, że w części obejmującej oświadczenia przedsiębiorcy w pkt 2 zawarto oświadczenie w brzmieniu: „Spełniam kryteria określone w uchwale Nr / /2024 Rady Gminy Łęka Opatowska z dnia 2024 r.

*w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy de minimis na tworzenie nowych miejsc pracy,*”.

Natomiast w załączniku Nr 2 do uchwały stanowiącym oświadczenie o spełnianiu warunków do zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy de minimis na tworzenie nowych miejsc pracy zawarto zapisy: „*W wykonaniu obowiązku wynikającego z § 3 ust. 1 uchwały Nr .../...../2024 Rady Gminy Łęka Opatowska z dnia 2024 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis na tworzenie nowych miejsc pracy.*”.

Kolegium Izby wskazuje, że załączniki do uchwały stanowią jej integralną część i dotyczą tylko tej konkretnej uchwały, pozostawienie pustych lub wykropkowanych do uzupełnienia miejsc dotyczących numeru i daty podjęcia uchwały jest w ocenie Kolegium nieuzasadnione. Badana uchwała wraz z załącznikami stanowi akt prawa miejscowego, zatem jej regulacje winny być jasne i zrozumiałe.

Kolegium Izby stwierdziło także, że wyżej wspomniany załącznik Nr 2 do badanej uchwały nie został przywołany w jej treści normatywnej, co narusza przepis § 29, w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

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.