



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

Wrocław, dnia 27 sierpnia 2024 r.

Poz. 4368

WYROK NR I SA/WR 673/22
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 19 października 2023 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący:

Sędziowie:

Protokolant:

Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska

Asesor WSA Łukasz Cieślak (sprawozdawca)

Sędzia WSA Jarosław Horobiowski

Starszy specjalista Katarzyna Motyl

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 28 września 2023 r.

sprawy ze skargi K.K.

na uchwałę Rady Miejskiej Bielawy

z dnia 25 maja 2016 r. nr 23/216/16

w przedmiocie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis

I. stwierdza nieważność załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały w części obejmującej § 6 pkt 1 oraz § 12 ust. 3 i ust. 10;

II. zasądza od Rady Miejskiej Bielawy na rzecz strony skarżącej kwotę 797 zł (siedemset dziewięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi wniesionej przez K.K., zastępowanego przez pełnomocnika będącego radcą prawnym, jest uchwała Rady Miejskiej Bielawy z dnia 25 maja 2016 r. nr 23/216/16 w przedmiocie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis (Dz. Urz. Woj. Doln. poz. 2891), którą skarżący zaskarżył w części obejmującej:

1) § 6 pkt 1 załącznika nr 1 do uchwały, który stanowi, że zwolnienia określone niniejszą uchwałą nie przysługują w przypadku, gdy nieruchomość należy do przedsiębiorcy utworzonego w wyniku przekształcenia lub reorganizacji, chyba że przedsiębiorca zwiększa zatrudnienie w stosunku do okresu sprzed przekształcenia lub reorganizacji;

2) § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały, który stanowi, że podatnik, który korzysta ze zwolnienia na mocy § 2 niniejszych zasad i nie dopełni obowiązku wynikającego z § 9 ust. 1 i ust. 3 traci prawo do zwolnienia począwszy od dnia przyznania pomocy, a podatek niezapłacony staje się zaległością podatkową;

3) § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do uchwały, który stanowi, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia, podatnik zobowiązany jest w terminie 14 dni od tego zdarzenia do zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami za zwłokę stosowanymi przy zaległościach podatkowych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), a odsetki będą naliczone począwszy od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku przed przyznaniem zwolnienia.

W skardze zarzucono ww. uchwale w zaskarżonej części naruszenie:

1) art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm., obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 70; dalej: u.p.o.l.) poprzez ustanowienie w § 6 pkt 1 załącznika nr 1 do uchwały, że zwolnienia z podatku od nieruchomości określone w uchwale nie przysługują w przypadku, gdy nieruchomość należy do przedsiębiorcy utworzonego w wyniku przekształcenia lub reorganizacji, co stanowi przesłankę do zwolnienia z podatku od nieruchomości o cechach podmiotowych, podczas gdy rada gminy w drodze uchwały może wprowadzać zwolnienia tylko i wyłącznie o charakterze przedmiotowym, a działanie rady gminy wykraczało tym samym poza delegację ustawową;

2) art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. poprzez ustanowienie w § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały, że podatnik, który korzysta ze zwolnienia i nie dopełni obowiązków określonych w § 9 ust. 1 i w § 9 ust. 3 traci prawo do zwolnienia począwszy od dnia przyznania pomocy, a podatek niezapłacony staje się zaległością podatkową, co stanowi sankcję nieproporcjonalną w stosunku do zaniebania obowiązków, które mają charakter następczy i sprawozdawczo-informacyjny, a ponadto nie stanowią o prawie do zwolnienia, a działanie rady gminy wykraczało tym samym poza delegację ustawową;

3) art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz art. 21 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383; dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.) w związku z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., poprzez ustanowienie w § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do uchwały obowiązku zapłaty podatku wraz z odsetkami przez podatnika, który utracił prawo do zwolnienia, przy czym obowiązek zapłaty zaległości oraz odsetek powstaje automatycznie, bez żadnego trybu, który przewidywałby określenie wysokości zobowiązania podatkowego ciężącego na podatniku, co do całości zobowiązania (podatek wraz z odsetkami) bez względu na to, czy podatnik spóźnił się z wypełnieniem obowiązku informacyjnego ustalonego w uchwale o jeden dzień, miesiąc, czy też rok, co stanowi naruszenie zasady proporcjonalności i zasady zaufania do władzy publicznej, a ponadto formułuje sposób powstania zobowiązania podatkowego, który nieznanym jest przepisom rangi ustawowej.

W związku z powyższymi zarzutami skarżący wniósł o stwierdzenie nieważności uchwały w części, tj.: § 6 pkt 1 i § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały, a także o zasądzenie od organu na rzecz skarżącego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego świadczonego przez radcę prawnego według norm przepisanych.

Na uzasadnienie skargi podano, że w dniu 28 lutego 2017 r. skarżący złożył zgłoszenie dotyczące zamiaru korzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie zaskarżonej uchwały, z uwagi na realizację nowej inwestycji pn. „Fabryka Napojów”. Po przedłożeniu odpowiednich dokumentów

związanych z planowaną inwestycją, Burmistrz Miasta Bielawa w piśmie z dnia 14 marca 2017 r. (FD.3120.4.3.2017) poinformował skarżącego o spełnieniu przez niego przesłanek do zwolnienia z podatku od nieruchomości z tytułu realizacji nowej inwestycji związanej ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu poprzez jego rozbudowę na okres trzech lat. Za rok 2017 skarżący otrzymał zwolnienie w kwocie 57 848 zł. Skarżący wniósł w dniu 12 stycznia 2018 r. o zwolnienie od podatku nieruchomości za 2018 r. W piśmie z dnia 5 marca 2018 r. Burmistrz Miasta Bielawa poinformował skarżącego o przysługującym mu zwolnieniu z podatku od nieruchomości na rok 2018 w kwocie 69 417 zł. Natomiast w piśmie z dnia 19 grudnia 2019 r. (FD.3120.4.3.2017) Burmistrz Miasta Bielawa poinformował skarżącego, że utracił on prawo do zwolnienia w podatku od nieruchomości za rok 2017 w wysokości 57 848 zł i za rok 2018 w kwocie 69 417 zł. Burmistrz wskazał, że skarżący nie dopełnił obowiązków przewidzianych przez § 9 ust. 1 i ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały. Zgodnie z § 9 ust. 1, podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w § 2 niniejszych zasad począwszy od dnia uzyskania zwolnienia zobowiązany jest w terminie 30 dni od zakończenia realizacji nowej inwestycji do rozliczenia się z uzyskanej pomocy przedkładając następujące dokumenty: 1) oświadczenie o zakończeniu nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 6 do uchwały; 2) zestawienia faktur związanych z realizacją nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 7 do uchwały wraz z kserokopiami wykazanych faktur i kserokopiami przelewów potwierdzonych za zgodność z oryginałem. Zgodnie z § 9 ust. 2, podatnik korzystający ze zwolnienia zobowiązany jest do utrzymania nowej inwestycji co najmniej 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorstw, a w przypadku mikro, małych i średnich przedsiębiorstw co najmniej 3 lata, od dnia następującego po dniu zakończenia realizacji nowej inwestycji. Z kolei jak mówi § 9 ust. 3, w okresie o których mowa w § 9 ust. 2, podatnik zobowiązany jest do 15 stycznia każdego roku do przedkładania oświadczenia o utrzymaniu nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 8 do uchwały. Burmistrz wskazał, że skarżący miał obowiązek złożyć oświadczenie o zakończeniu realizacji nowej inwestycji do dnia 21 stycznia 2019 r., a złożył je dzień po terminie, tj. 22 stycznia 2019 r., czym nie spełnił przesłanki z § 9 ust. 1 załącznika nr 1 do uchwały. Ponadto wskazał, że skarżący nie złożył w terminie (15 stycznia 2019 r.) oświadczenia o utrzymaniu nowej inwestycji, wymaganego przez § 9 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały. Oświadczenie w tym zakresie złożone zostało w grudniu 2019 r. Jednocześnie, w związku z przekształceniem w dniu 1 sierpnia 2018 r. jednoosobowej działalności gospodarczej podatnika w spółkę Zakład Robót Elektrycznych El-Mont K.K. Sp. z o.o., a następnie z dniem 1 października 2018 r. z przekształceniem tej spółki w spółkę El-Mont Sp. z o.o. Sp. k., zdaniem Burmistrza, nie została spełniona przesłanka z § 6 pkt 1 załącznika nr 1 do uchwały, który stanowi, że zwolnienia określone uchwałą nie przysługują w przypadku gdy nieruchomość należy do przedsiębiorcy utworzonego w wyniku przekształcenia lub reorganizacji. W związku z powyższym Burmistrz orzekł, że skarżący stracił prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości lata 2017-2018.

Dalej skarżący wskazał, że Burmistrz wniósł w dniu 24 listopada 2020 r. do Urzędu Skarbowego w Dzierżonowie pismo o wszczęcie postępowania egzekucyjnego wraz z tytułem wykonawczym (72/GRU/2020) na łączną kwotę 127 265 zł. Skarżący wniósł zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym, które zostały przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Wałbrzychu oddalone w drodze postanowienia z dnia 3 lutego 2021 r. (SKO 4122/3/2021). Postanowienie to zostało zaskarżone przez skarżącego skargą do sądu administracyjnego. W wyroku z dnia 16 marca 2022 r. (I SA/Wr 565/21) Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił skargę w całości. W dniu 28 czerwca 2022 r. skarżący wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym jest w toku.

Powołując się na naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia, skarżący stwierdził, że zaskarżone przepisy uchwały, na podstawie których Burmistrz stwierdził utratę prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości za rok 2017 i rok 2018, a także wszczęto z dniem 24 listopada 2020 r. egzekucję administracyjną, są sprzeczne z przepisami, na podstawie których wydano uchwałę oraz z zasadą proporcjonalności, a także z zasadą zaufania obywateli do władzy publicznej. Tym samym, zachodzi związek pomiędzy naruszeniem interesu skarżącego oraz zaskarżoną uchwałą poprzez pozbawienie skarżącego prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały, która częściowo jest bezprawna.

Rozwijając zarzuty skargi podano m.in., że wbrew przepisowi art. 7 ust. 3 u.p.o.l., Rada Miejska Bielawy ustanowiła w załączniku nr 1 do uchwały przesłanki zwolnienia w podatku od nieruchomości o charakterze podmiotowym, które pozbawiają zwolnienia od podatku od nieruchomości podatników, którzy dokonali określonych w § 6 pkt 1 załącznika działań restrukturyzacyjnych w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w sposób jasny i klarowny wskazuje, że rada gminy może uchylać tylko zwolnienia o charakterze przedmiotowym. Poza kompetencjami organów gminy jest stanowienie aktów prawa miejscowego, które uzależniałyby objęcie zwolnieniem od podatku od nieruchomości od cech samego podatnika.

Zdaniem skarżącego, obowiązki sprawozdawczo-informacyjne narzucone w uchwale, mimo że ich nakładanie przez organ jest dozwolone, prowadzą do tego, że brak ich wypełnienia (czy też choćby jednodniowe spóźnienie) może skutkować utratą przysługującego podatnikowi zwolnienia w całej rozciągłości. Tak skonstruowana sankcja jest zbyt surowa i narusza zasadę proporcjonalności, która wiąże organy władzy publicznej, również organy jednostek samorządu terytorialnego w trakcie stanowienia prawa miejscowego.

Skarżący podniósł, że został poszkodowany poprzez bezprawne postanowienia uchwały. Po przekształceniu formy prowadzonej działalności gospodarczej Burmistrz uznał, że nie została utrzymana przesłanka z § 6 pkt 1, a ponadto ze względu na jednodniowe opóźnienie w złożeniu oświadczenia, o którym mowa w § 9 skarżący powinien zwrócić całość pomocy publicznej otrzymanej w ramach zwolnienia od podatku od nieruchomości. Sam tryb zapłaty podatku cechuje niedozwolony w regulacjach podatkowych automatyzm. Po utracie zwolnienia od podatku nie dochodzi do wydania decyzji określającej wysokość podatku należnego do zapłaty wraz z odsetkami przez podatnika, a zobowiązanie takie powstaje samo z siebie, w dodatku z mocą wsteczną, bowiem w myśl § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do uchwały, odsetki mają być naliczone począwszy od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku przed przyznaniem zwolnienia. Nie ma również znaczenia, czy spóźnienie było niewielkie, np. jednodniowe, czy poważniejsze i wynosiło np. rok. Uchwała nie różnicuje bowiem tego typu sytuacji i stanowi, że w każdym takim wypadku powstaje zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami liczonymi od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku przed przyznaniem zwolnienia. Tego typu regulacja bez wątpienia narusza zasadę proporcjonalności, a także wykracza daleko poza delegację ustawową z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., stając się swoistą „pułapką podatkową” w sytuacji, w której nawet drobne naruszenie obowiązków sprawozdawczo-informacyjnych skutkować będzie powstaniem zobowiązania podatkowego i to ze skutkiem *ex tunc*.

W odpowiedzi na skargę Rada Miejska Bielawy (dalej: Rada, organ) wniosła o oddalenie skargi w całości jako bezzasadnej. Na uzasadnienie tego wniosku podano, że zasady zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy *de minimis* zostały określone w załączniku nr 1 do zaskarżonej uchwały. Załącznik ten w sposób czytelny i jasny precyzuje zasady zwolnień od podatku od nieruchomości i tak: a) §§ 1, 2 i 3 określają przedmiot zwolnienia, b) §§ 4, 6, 7, 8, 9, 10 określają zasady i warunki udzielania zwolnienia, c) § 5 określa zasady udzielania pomocy *de minimis*, d) § 12 określa skutki braku wypełnienia przez podatnika warunków zwolnienia określonych w wymienionym załączniku nr 1 do uchwały.

Rada podniosła, że nie może zgodzić się z zarzutem naruszenia art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Wskazano na treść § 2 ust. 1 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały w brzmieniu: „Zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty lub grunty wraz ze znajdującymi się na nich budynkami, budowlami lub ich częściami związanymi z realizacją nowej inwestycji (z wyłączeniem handlu) na terenie Gminy Bielawa.”. Podkreślono, przywołując to co zostało także wyartykułowane w pismach Burmistrza z 14 marca 2017 r. oraz 5 marca 2018 r., że pan skarżący prowadzący Zakład Robót Elektrycznych El-Mont z siedzibą w Bielawie otrzymał na swój wniosek zwolnienie z podatku od nieruchomości tylko na podstawie § 2 ust. 1 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały. Powyższe zwolnienie nastąpiło w związku z realizacją nowej inwestycji związanej ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu poprzez jego rozbudowę na mocy § 2 ust. 2 pkt 2 załącznika nr 1 do uchwały. Jak wskazano wyżej, § 6 określa warunki udzielania zwolnienia na podstawie § 1, § 2 i § 3 (złożona skarga dotyczy stanu faktycznego, o którym mowa w § 2), tj. stanowi, że zwolnienie nie przysługuje w przypadku gdy nieruchomość należy do przedsiębiorcy. Nie ma tu mowy o tym, że zwolnienie

nie przysługuje przedsiębiorcy. Nadto organ wskazał, że beneficjentem był podatnik – skarżący, który złożył zgłoszenie dotyczące zamiaru korzystania ze zwolnienia określone uchwałą i spełnił wymogi nią określone, przez co mógł skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości. Nadto organ wskazał, że w każdym z ww. pism przyznających zwolnienie organ podatkowy informował, o konieczności rozliczenia się, na podstawie § 9 ust. 1 załącznika nr 1 do uchwały, z uzyskanej pomocy w terminie 30 dni od zakończenia realizacji nowej inwestycji.

Rada wskazała także na związek przyznanego prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości z przesłankami, które musi spełnić korzystający ze zwolnienia wynikającymi z załącznika nr 1 uchwały tj. z:

a) § 9 ust. 1 w brzmieniu: *„Podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w § 2 niniejszych zasad począwszy od dnia uzyskania zwolnienia zobowiązany jest w terminie 30 dni od zakończenia realizacji nowej inwestycji do rozliczenia się z uzyskanej pomocy przedkładając następujące dokumenty: 1) oświadczenie o zakończeniu realizacji nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 6 do Uchwały, 2) zestawienie faktur związanych z realizacją nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 7 do uchwały wraz z kserokopiami wykazanych faktur i kserokopiami przelewów potwierdzonych za zgodność z oryginałem.”*,

b) § 9 ust. 2 w brzmieniu: *„Podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w § 2 niniejszych zasad zobowiązany jest do utrzymania nowej inwestycji przez okres co najmniej 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorstw, a w przypadku mikro, małych i średnich przedsiębiorstw co najmniej 3 lata, od dnia następującego po dniu zakończenia realizacji nowej inwestycji.”*,

c) § 9 ust. 3 w brzmieniu: *„W okresie, o którym mowa w ust. 2, podatnik zobowiązany jest do 15 stycznia każdego roku do przedkładania oświadczenia o utrzymaniu nowej inwestycji według wzoru stanowiącego załącznik nr 8 do uchwały.”*

Rada podniosła, że skarżący wskazuje, że przesłanki zawarte w § 9 ust. 1 i ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały mają charakter wtórny i sprawozdawczo-informacyjny z czym Rada nie może się zgodzić i wskazuje na pełne brzmienie przytoczonych wyżej przesłanek. Przesłanki takie są dozwolone, o czym skarżący wie i wskazuje w swojej skardze. Rada wskazuje także na istnienie szczególnego rodzaju terminu, tj. terminu zawitego uregulowanego w załączniku nr 1 do uchwały, przejawiającego się w tym, że niepodjęcie określonej czynności przez uprawniony podmiot w okresie zakreślonym tym terminem, powoduje definitywne wygaśnięcie przysługującego podmiotowi prawa do tej czynności. Rada wskazała, że przesłanki zawarte w uchwale dotyczą wszystkich podatników, treść uchwały jest opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego, na bieżąco jest dostępna na stronie biuletynu informacji publicznej Urzędu Miejskiego w Bielawie. Ponadto wskazuje, że jest tak sporządzona, aby podatnik przed złożeniem do Burmistrza zgłoszenia dotyczącego zamiaru korzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na realizację nowej inwestycji zapoznał się z jej treścią i stosował jej przepisy, o czym świadczą złożone podpisy w: pkt V. Oświadczenie o zapoznaniu się z uchwałą oraz pkt VI. Zobowiązanie do utrzymania nowej inwestycji zawarte w załączniku nr 3 do uchwały.

Rada wskazała, że kolejne przesłanki zawarte w załączniku nr 1 do uchwały to:

a) § 12 ust. 3 w brzmieniu: *„Podatnik, który korzysta ze zwolnienia na mocy § 2 niniejszych zasad i nie dopełnił obowiązku wynikającego z § 9 ust. 1 i ust. 3 traci prawo do zwolnienia począwszy od dnia przyznania pomocy, a podatek niezapłacony staje się zaległością podatkową.”*,

b) § 12 ust. 10 w brzmieniu: *„W przypadku utraty prawa do zwolnienia, podatnik zobowiązany jest w terminie 14 dni od tego zdarzenia do zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami za zwłokę stosownymi przy zaległościach podatkowych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [...]. Odsetki będą naliczane począwszy od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku przed przyznaniem zwolnienia.”*

Zdaniem Rady powyższe przepisy wskazują na skutki niewypełnienia przez korzystającego ze zwolnienia od podatku od nieruchomości przesłanek wynikających z uchwały. Skarżący wniósł o stwierdzenie nieważności § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały, z czym Rada też nie może się zgodzić. Rada wskazuje,

że § 12 ust. 3 powiązany jest z przesłanką § 9 ust. 1 załącznika nr 1 i nie ma charakteru następczego ani sprawozdawczo-informacyjnego, tak jak wskazuje skarżący. Przesłanka ta jest rozliczeniem z uzyskanej pomocy, a podatnik był zobowiązany do jej realizacji w terminie 30 dni od zakończenia realizacji nowej inwestycji. Jednocześnie Rada wskazała na § 2 ust. 5 oraz § 9 ust. 2 załącznika nr 1 do uchwały, które nakładają obowiązek utrzymania nowej inwestycji przez okres co najmniej 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorstw, a w przypadku mikro, małych i średnich przedsiębiorstw co najmniej 3 lata, od dnia następującego po dniu zakończenia realizacji nowej inwestycji.

Rada wskazała dalej, że skarżący chce zadbać o swój interes prawny z pominięciem interesu społecznego organu. Rada wskazała na działania skarżącego w czasie realizacji inwestycji początkowej, a przede wszystkim na fakt złożenia w dniu zgłoszenia na rok 2018 na podstawie § 7 ust. 4 i korzystania ze zwolnienia przez cały rok 2018. W tym samym czasie skarżący dokonał zamknięcia prowadzonej działalności gospodarczej pn. Zakład Robót Elektrycznych EL - MONT K.K., która to firma złożyła zgłoszenie zamiaru korzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na realizację nowej inwestycji oraz której organ podatkowy przyznał na podstawie § 2 zwolnienie. Następnie od dnia 1 sierpnia 2018 r. skarżący utworzył podmiot, tym razem spółkę pn. Zakład Energetyczny EL-MONT K.K. Sp. z o.o., którą z dniem 1 października 2018 r. przekształcił w spółkę komandytową. Rada wskazała, że skarżący o tym fakcie nie poinformował w odpowiednim czasie organu podatkowego, a powinien to zrobić choćby z powodu innych zasad w zakresie regulowania podatku od nieruchomości. Pozwoliłoby to na wcześniejsze rozpoznanie tematu.

Natomiast co do nieproporcjonalności w stosunku do zaniedbania obowiązków, na które powołuje się skarżący, Rada podniosła, że zwolnienie od podatku od nieruchomości przyznawane jest na czas trwania realizacji nowej inwestycji oraz jest uzależnione od wysokości poniesionych kosztów tej inwestycji jednak nie dłuższej niż 3 lata (§ 2 ust. 3 i 4 załącznika nr 1 do uchwały), a w przedmiotowej sprawie zwolnienie to trwało niepełne 2 lata tj. od 1 marca 2017 r. do 22 grudnia 2018 r. Uchwała nie przewidywała bieżącego rozliczania się w każdym roku podatkowym, w którym podatnik otrzymał zwolnienie, gdyż takie rozliczenie byłoby niemożliwe z uwagi na różnorodne procesy inwestycyjne i długość ich trwania. Uchwała była skierowana do wszystkich podatników prowadzących działalność gospodarczą i chcących skorzystać ze zwolnienia. Zgodnie z uchwałą zamknięciem procesu korzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości jest jego terminowe i merytoryczne rozliczenie. Zdaniem Rady warunki rozliczenia zawarte w uchwale są jasne i czytelne. Nadto Rada wskazała, że podejmowane akty prawa miejscowego nie mogą być tak tworzone, aby były pobłażliwe dla zaniedbań obowiązków przez podatników lub tak tworzone, aby podatnik nie miał żadnych obowiązków i otrzymywał pomoc.

Końcowo Rada podkreśliła, że podejmując uchwały udzielające wsparcia dla podatników ma świadomość rezygnacji z określonych dochodów, które mogłyby zasilić budżet gminy, ale ma także na uwadze powstałe w tym procesie efekty w związku z udzielanym wsparciem w postaci zwiększenia miejsc pracy dla lokalnej społeczności, jak również rozwoju gospodarczego miasta. Zdaniem Rady trudno się zgodzić ze stwierdzeniem skarżącego, że sankcja jest zbyt surowa dla skarżącego, gdyż należy pamiętać, że organ rozdysponowuje środki publiczne. Rada zauważyła, że zaskarżona uchwała jest aktem prawa miejscowego i dotyczy wszystkich przedsiębiorców korzystających z niej nie tylko na podstawie § 2, tak jak skarżący, lecz także na podstawie § 1 i § 2. Przepisy uchwały winny być tożsame dla wszystkich korzystających z przedmiotowej uchwały, a nie różnicujące ich w zależności od podstawy, na jakiej przyznano zwolnienie. Rada wskazała także, że przedmiotowa uchwała poddana była opiniowaniu przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Regionalną Izbę Obrachunkową.

W piśmie procesowym z 26 września 2023 r. pełnomocnik skarżącego uzupełnił wniosek skargi o żądanie stwierdzenia nieważności również § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały.

Podczas rozprawy przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu w dniu 28 września 2023 r. pełnomocnik skarżącego podtrzymał skargę i wnioski w niej zawarte, jak również wniosek zawarty w ww. piśmie procesowym. Wskazał ponadto, że stwierdzenie nieważności uchwały będzie miało wpływ na toczące się postępowanie egzekucyjne wobec strony skarżącej. Podniósł też, że interes prawny skarżącego

narusza pozbawienie go prawa do zwolnienia w podatku od nieruchomości na podstawie przesłanki podmiotowej przewidzianej w § 6 pkt 1 załącznika do uchwały. Natomiast pełnomocnik organu podtrzymała stanowisko zawarte w odpowiedzi na skargę i wniosła o oddalenie skargi, jak również o oddalenie wniosku zawartego w ww. piśmie procesowym strony skarżącej. Odnosząc się do kwestii wyłączenia ze zwolnienia ze względu na zmianę formy gospodarczej prowadzonej przez podatnika działalności, wskazała, że po przekształceniu nie jest to podmiot, który wnioskował o pomoc de minimis i dla organu tego podatnika już nie ma.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 101 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.; dalej: u.s.g.), każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem, podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może zaskarżyć uchwałę lub zarządzenie do sądu administracyjnego. Wskazać przy tym należy, że pojęcie interesu prawnego nie jest zdefiniowane normatywnie. W doktrynie i orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że interes prawny ma zawsze wynikać z normy prawnej. Co do zasady ma to być norma prawa materialnego. Nie chodzi zatem o jakikolwiek interes, tylko o taki interes prawny, który może być wywiedziony z normy prawa materialnego. Interes prawny musi mieć charakter indywidualny (tzn. dotyczący konkretnej osoby), osobisty (tj. własny i zindywidualizowany), realny oraz dotyczyć wprost i bezpośrednio podmiotu kwestionującego dany akt. Bezpośredniość interesu prawnego polega na bezpośredniości związku między sytuacją danego podmiotu a normą prawa materialnego, z której wywodzony jest jego interes prawny, natomiast jego realność oznacza, że nie może to być tylko interes przewidywalny w przyszłości, hipotetyczny, ale ma być to interes już rzeczywiście istniejący. Naruszenie interesu prawnego oznacza istnienie związku pomiędzy prawnie gwarantowaną, konkretną i indywidualną sytuacją prawną skarżącego a zaskarżonym aktem, polegającego na tym, że zaskarżany akt narusza jego interes prawny, a więc że poprzez naruszenie prawa jednocześnie negatywnie wpływa na jego sferę prawnomaterialną wynikającą z konkretnie wskazanego przepisu prawa materialnego, np. nakłada na niego pewne obowiązki lub pozbawia go pewnych uprawnień albo uniemożliwia ich realizację (zob. D. Dąbek [w:] Ustawa o samorządzie gminnym, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2022, art. 101, oraz powołane tam orzecznictwo).

Odnosząc powyższe uwagi do sytuacji prawnej skarżącego w niniejszej sprawie, Sąd przyjął, iż zaskarżona uchwała narusza interes prawny skarżącego, albowiem na jej podstawie pierwotnie skorzystał on ze zwolnienia w podatku od nieruchomości (uzyskał uprawnienie), a następnie zwolnienie to utracił, co stało się podstawą żądania organu podatkowego zapłaty należnego podatku od nieruchomości w wysokości nieuwzględniającej uprzednio przyznanego zwolnienia. Sytuacja prawna skarżącego została więc w sposób jednoznaczny ukształtowana przez zaskarżoną uchwałę, przy czym sytuacja ta została ukształtowana z naruszeniem prawa kwalifikowanym jednocześnie jako naruszenie interesu prawnego skarżącego, o czym będzie mowa dalej.

Dalej Sąd wskazuje, że zaskarżona uchwała obowiązywała do dnia 30 czerwca 2021 r., co wynika z jej § 5, a zaskarżona została pismem z 29 września 2022 r. Niemniej, zdaniem Sądu dopuszczalne jest zaskarżenie na podstawie art. 101 u.s.g. aktu prawa miejscowego już nieobowiązującego w sytuacji, gdy akt ten może być stosowany do sytuacji ukształtowanych przepisami tego aktu. Utrata mocy przez uchwałę stanowiącą akt prawa miejscowego nie wyklucza kontroli jej legalności przez sąd administracyjny. Trzeba przy tym wspomnieć, że rozstrzygnięcie sądu administracyjnego wydane po przeprowadzeniu kontroli legalności uchwały obejmujące stwierdzenie nieważności uchwały w całości lub w części wywołuje skutki wstecz, tj. od chwili podjęcia aktu (ex tunc). Akt, co do którego zapadło orzeczenie o stwierdzeniu nieważności w całości lub w części, należy potraktować jako taki, który nigdy nie istniał w całości lub w części, co ma znaczenie dla czynności prawnych podjętych na jego podstawie.

Przechodząc dalej wskazać należy, że podstawą prawną zaskarżonej uchwały jest art. 7 ust. 3 u.p.o.l., który stanowi, że 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. Podkreślenia wymaga, że kompetencja rady gminy wynikająca z przywołanego przepisu obejmuje wyłącznie wprowadzenie zwolnień przedmiotowych. Takie rozwiązanie normatywne koreluje z art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Wyłącznie ustawy przy określaniu podmiotów opodatkowania i kategorii podmiotów zwolnionych od podatków przesądza o braku kompetencji rady gminy do wprowadzania w drodze uchwały zwolnień od podatku od nieruchomości mających charakter zwolnień podmiotowych. Rada gminy może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych przedmiotów opodatkowania, takich jak np. budynek, grunt, budowla, lokal. Zatem to nie osoba podatnika winna decydować o zwolnieniu, ale rodzaj przedmiotu opodatkowania. Dodać należy, że zagadnienie sposobu realizacji kompetencji rady gminy wynikającej z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. było wielokrotnie rozpatrywane przez Naczelny Sąd Administracyjny, który wypracował w tym zakresie bogaty dorobek orzeczniczy. Zgodzić należy się z niekwestionowanym poglądem, że granice uprawnień prawodawczych jednostek samorządu terytorialnego określają ustawy, co wynika jednoznacznie z art. 168 Konstytucji RP oraz art. 18 ust. 1 pkt 8 i art. 40 ust. 1 u.s.g. (zob. wyrok NSA z 3 grudnia 2014 r., II FSK 2833/12 oraz wyrok z 15 listopada 2012 r., II FSK 1756/12, orzeczenia są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl). Prawo do ustanawiania zwolnień przez gminę obejmuje wyłącznie takie zwolnienia, 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. Z art. 217 Konstytucji RP wynika bowiem, że zwolnienia podmiotowe mogą być stanowione wyłącznie w drodze ustawy. Tymczasem zwolnienia, o których mowa w art. 7 ust. 3 u.p.o.l., stanowione są w drodze uchwał rady gminy (zob. wyrok NSA z 24 listopada 2016 r., II FSK 2531/16).

Uwzględniając powyższe należy powiedzieć, że w załączniku nr 1 do zaskarżonej uchwały w § 6 pkt 1 Rada wprowadziła regulację wskazującą na to, że zwolnienia w podatku od nieruchomości określone w uchwale nie przysługują w przypadku, gdy nieruchomość należy do przedsiębiorcy utworzonego w wyniku przekształcenia lub reorganizacji, chyba że przedsiębiorca zwiększa zatrudnienie w stosunku do okresu przed przekształcenia lub reorganizacji. Zdaniem Sądu przyjęta we wskazanym przepisie regulacja wykracza poza kompetencję rady gminy wynikającą z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Wskazane wykluczenie ze zwolnienia ma bowiem charakter przedmiotowo-podmiotowy, a nie wyłącznie przedmiotowy. Rada wyłączając określoną kategorię przedsiębiorców z grona adresatów zwolnienia w podatku od nieruchomości w istocie ukształtowała rzeczne zwolnienie w sposób podmiotowo-przedmiotowy w ujęciu negatywnym, tj. zwolnienie przysługuje, gdy nie spełnia się określonej cechy. Rada pozornie odniosła się w tym przepisie do nieruchomości (aspekt przedmiotowy), jednak decydujące znaczenie przyznała dwóm aspektom odnoszącym się do osoby przedsiębiorcy bez żadnego związku z nieruchomością, a więc bez związku z aspektem przedmiotowym. Cecha przedsiębiorcy jaką jest utworzenie w wyniku przekształcenia lub reorganizacji jest cechą oderwaną od nieruchomości mającej być przedmiotem ewentualnego zwolnienia. Jest to cecha wyłącznie podmiotowa przedsiębiorcy. Podobnie oderwana od przedmiotu opodatkowania lub zwolnienia od podatku jest okoliczność zwiększenia przez przedsiębiorcę zatrudnienia. To również jest zatem cecha podmiotowa danego przedsiębiorcy w żaden sposób w uchwale niepowiązana z przedmiotem opodatkowania lub zwolnienia od podatku. Zdaniem Sądu powyższa regulacja podjęta przez Radę wykracza poza upoważnienie wynikające z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., a więc została uchwalona bez podstawy prawnej.

Ponadto podkreślić należy, że powyższej oceny Sądu nie zmienia to, że zgodnie z art. 20b u.p.o.l., w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Zaskarżona uchwała odwołuje się wprost w tytule do udzielania pomocy de minimis. Z § 5 ust. 3 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały wynika również, że zwolnienie, o którym mowa w § 1, § 2 i § 3 stanowi pomoc

de minimis zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz. U. UE L nr 352, str. 1; dalej: rozporządzenie Komisji).

Wskazać należy, że przepisy rozporządzenia Komisji nie dają podstawy do przyjęcia, że pomoc de minimis jest wykluczona w sytuacji, gdy przedsiębiorca ulega przekształceniu lub reorganizacji. Wręcz przeciwnie, art. 3 ust. 8 i ust. 9 rozporządzenia Komisji przewidują sposób działania w przypadku połączenia lub przejęcia przedsiębiorstw, a także w przypadku podziału przedsiębiorstwa. Tego rodzaju przekształcenia nie są na gruncie rozporządzenia Komisji samoistną przesłanką do zwrotu udzielonej pomocy. Co więcej, należy pamiętać, że do celów reguł konkurencji określonych w Traktacie przedsiębiorstwem jest każda jednostka wykonująca działalność gospodarczą niezależnie od jej formy prawnej i sposobu finansowania (zob. pkt 4 preambuły rozporządzenia Komisji). Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że wszystkie podmioty, które są kontrolowane (prawnie lub de facto) przez ten sam podmiot, należy traktować jako jedno przedsiębiorstwo (zob. wyrok z 13 czerwca 2002 r., Królestwo Niderlandów przeciwko Komisji, C-382/99, EU:C:2002:363). Zatem na gruncie przepisów regulujących pomoc publiczną czy pomoc de minimis należy pojęcia przedsiębiorcy czy przedsiębiorstwa traktować z uwzględnieniem rozumienia wynikającego z rozporządzenia Komisji i powstałego na jego gruncie orzecznictwa europejskiego. Z takim rozumieniem kłóci się przyjęte przez Radę podejście, według którego prawo do zwolnienia w podatku od nieruchomości (prawo do uzyskania pomocy de minimis) traci przedsiębiorca, który dokonał przekształcenia lub reorganizacji.

Ponadto wskazać należy, że powyższa sankcja w postaci utraty prawa do zwolnienia w podatku od nieruchomości stoi w sprzeczności z regulacją krajową wynikającą z przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.; dalej: k.s.h.). Odnosząc się bowiem do sytuacji prawnej skarżącego, ustalonej przez Sąd na podstawie akt sprawy, należy wskazać, że uzyskał on zwolnienie w podatku od nieruchomości (pomoc de minimis) jako osoba prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, którą następnie przekształcił w spółkę z o.o., a następnie spółkę komandytową. Należy wskazać, że w myśl art. 551 § 5 k.s.h. przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.) - (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą). W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy jednoosobowo prowadzącego działalność w spółkę kapitałową zastosowanie ma przepis art. 584(1) k.s.h., zgodnie z którym przedsiębiorca przekształcany staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu do rejestru (dzień przekształcenia). W myśl art. 584(2) § 1 i § 2 k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Natomiast możliwość przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową wynika z art. 551 § 1 k.s.h. W takim przypadku na mocy art. 553 § 1 i § 2 k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. W ocenie Sądu takie ustawowe ukształtowanie kwestii następstwa prawnego nie daje podstaw do twierdzenia, że przekształcenie formy prawnej podatnika w podatku od nieruchomości winno skutkować automatyczną utratą prawa do uzyskanego uprzednio zwolnienia w podatku od nieruchomości.

Zdaniem Sądu powyższe regulacje k.s.h. stanowią urzeczywistnienie konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP). Jak powszechnie przyjmuje się w literaturze prawniczej, wolność działalności gospodarczej polega na podejmowaniu i prowadzeniu działalności w celu osiągnięcia zysku. Podstawowe uprawnienia składające się na tę wolność to: swoboda w decydowaniu o rozpoczęciu działalności, swoboda jej prowadzenia, w tym podejmowania decyzji gospodarczych oraz sposobów prowadzenia działalności, swoboda wyboru form organizacyjnych działalności oraz zakończenia prowadzenia

działalności gospodarczej. Z uprawnieniami tymi korespondują obowiązki państwa: po pierwsze, powstrzymanie się od nadmiernej ingerencji w wolność działalności gospodarczej; po drugie, wykonywania pozytywnych obowiązków regulacyjnych. Konstytucja wymaga tworzenia instytucji prawnych umożliwiających prowadzenie działalności gospodarczej. Podmiotem wolności działalności gospodarczej są osoby fizyczne i osoby prawne prawa prywatnego (zob. P. Tuleja [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2023, art. 22).

Dalej zauważyć należy, że z art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej wynika, że jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Ponadto w myśl art. 93a § 1 Ordynacji podatkowej, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku: 1) przekształcenia innej osoby prawnej, 2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej – wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Niewątpliwie zatem przepisy Ordynacji podatkowej regulują w sposób ogólny zasady następstwa w zakresie praw wynikających z prawa podatkowego i bynajmniej nie przewidują skutku w postaci utraty praw nabytych przez poprzednika prawnego w wyniku przekształcenia formy organizacyjnej podatnika.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Sądu **pozbawienie przedsiębiorcy na mocy uchwały rady gminy zwolnienia w podatku od nieruchomości ze względu na to, że przedsiębiorca dokonał przekształcenia lub reorganizacji formy prawnej prowadzonej działalności po pierwsze nie znajduje podstawy w art. 7 ust. 3 u.p.o.l., po drugie nie wynika z wymogów rozporządzenia Komisji, a także stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą wolności działalności gospodarczej i korelującą z nią regulacją k.s.h., dotyczącą przekształceń przedsiębiorcy w spółkę i przekształceń spółek, a także ogólnymi zasadami następstwa wynikającymi z art. 93a Ordynacji podatkowej.** W ten sposób regulacja § 6 pkt 1 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały nie tylko narusza prawo, ale również interes prawny skarżącego wyrażający się w szczególności w konstytucyjnej swobodzie wyboru formy prowadzenia działalności gospodarczej, mającej swoje potwierdzenie w omówionych już przepisach k.s.h. i o.p. Z tych przyczyn Sąd stwierdził nieważność § 6 pkt 1 załącznika do zaskarżonej uchwały, uznając, że uchwała w tej części jako sprzeczna z prawem jest nieważna.

Przechodząc dalej wskazać należy, że w § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały Rada wprowadziła sankcję w postaci tego, że podatnik traci prawo do zwolnienia począwszy od dnia przyznania pomocy, jeśli nie dopełni obowiązku sprawozdawczego: po rozpoczęciu użytkowania inwestycji i do 15 stycznia każdego roku następnego. Co do zasady nie budzi wątpliwości, że Rada była uprawniona nie tylko do wprowadzenia danych zwolnień w podatku od nieruchomości, ale także do uregulowania pewnych zasad porządkujących korzystanie z przyznanego zwolnienia podatkowego (pomocy de minimis), jednak wyłącznie w sytuacji, gdy nie narusza to innych aktów prawnych. W konsekwencji, w uprawnieniu do wprowadzania zwolnień podatkowych mieści się prawo do określenia, na jakich zasadach i w jakim okresie są one stosowane, byleby te postanowienia nie pozostawały w sprzeczności z innymi powszechnie obowiązującymi przepisami prawa. Zatem, zdaniem Sądu, o ile Rada miała prawo wprowadzić dodatkowe warunki o charakterze sprawozdawczo-informacyjnym, to jednak nie miała podstaw, by wprowadzić sankcję w postaci utraty prawa do zwolnienia (pomocy de minimis) za opóźnienie lub niezłożenie dokumentacji sprawozdawczo-informacyjnej, albowiem skutek taki jest nieproporcjonalny do przewinienia podatnika, jak również rozciąga się na wszystkie lata zwolnienia od podatku wstecz, co jest bezpodstawne w sytuacji, gdy spóźnienie może dotyczyć oświadczenia czy sprawozdania za dany rok. Brak złożenia lub spóźnione złożenie wymaganego oświadczenia przez podatnika nie może być traktowane jako skutkujące utratą prawa do zwolnienia od podatku za wszystkie lata wstecz, bowiem nie jest ot jednoznaczne ze stwierdzeniem, że podatnik nie utrzymał inwestycji w latach poprzednich, a więc, że w latach poprzednich nie spełniał

kryteriów do zwolnienia w podatku od nieruchomości. Brak złożenia lub spóźnione złożenie przez podatnika oświadczenia (w szczególności bez wzięcia pod uwagę przyczyn takiego działania/zaniechania podatnika) nie może – bez naruszenia zasady proporcjonalności – skutkować całkowitym zniweczeniem prawa do zwolnienia od początku jego uzyskania. Trzeba przy tym zauważyć, że skarżący korzystał ze zwolnienia, o którym mowa w § 2 załącznika nr 1 do uchwały, a więc zwolnienia od podatku dla nieruchomości, na których znajdują się nowe inwestycje (opisane szczegółowo w załączniku nr 1 do uchwały). Oczywiście jest, że gminie jako wspólnocie samorządowej zależy na tym, by na jej terenie występowały nowe inwestycje, z którymi wiąże się w szczególności wzrost zatrudnienia i poprawa sytuacji majątkowej mieszkańców. Rozważenia zatem wymagało, czy wprowadzony przepis § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do uchwały stanowiący o utracie prawa do zwolnienia począwszy od dnia przyznania pomocy de minimis w przypadku opóźnienia się lub niezłożenia dokumentu sprawozdawczo-informacyjnego, jest konieczny dla uzyskania celu założonego uchwałą. Kierując się wskazanym kryterium oceny stwierdzić należy, że wprowadzona regulacja w postaci utraty zwolnienia począwszy od dnia jego uzyskania jest nieproporcjonalna do naruszenia wyłącznie obowiązków sprawozdawczo-informacyjnych. Ponadto nieproporcjonalny jest skutek utraty pomocy od dnia jej uzyskania, skoro wprowadzone obowiązki sprawozdawcze mają charakter coroczny. Niedopełnienie tych obowiązków w kolejnym roku zwolnienia będzie skutkowało utratą zwolnienia za wszystkie lata od początku uzyskania zwolnienia i to nawet w sytuacji, gdy podatnik złożył w terminie wszystkie wymagane dokumenty o charakterze sprawozdawczo-informacyjnym za poprzednie lata. Jest to niewątpliwie daleko idący skutek utraty zwolnienia za niedopełnienie warunków informacyjno-sprawozdawczych.

Powyższe oceny Sądu wynikają z wzięcia pod uwagę, że w działalności prawodawczej Rada winna kierować się m.in. wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP zasadami. Przepis ten stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, jednak z jego treści wyprowadzany jest szereg niekwestionowanych zasad, w tym właśnie zasada proporcjonalności i zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa. W kontekście zasady proporcjonalności często przywołuje się również art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Z powyższych przepisów wywodzi się dyrektywę dla ustawodawcy, ale również prawodawcy gminnego, że w sferę swobodnego działania jednostki państwo (ustawodawca) może ingerować tylko w razie konieczności i tylko w koniecznym wymiarze. Jak wskazuje się w orzecznictwie, istotą tak rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W tym ogólnym ujęciu zakaz nadmiernej ingerencji pełni funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności jednostki. Jego adresatem jest państwo, które winno działać wobec jednostki w sposób wyznaczony rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się więc jednym z przejawów zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawa nakłada na swoje organy. Rozważanie, czy zakaz ten nie został naruszony, powinny udzielać odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zob. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12 oraz z 26 stycznia 1993 r., U 10/92, OTK 1993, nr 1, poz. 2). Poglądy te podtrzymywane są przez Trybunał Konstytucyjny także na gruncie obowiązującej Konstytucji RP z 1997 r. (zob. m.in. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK-A 2013, nr 1, poz. 7).

Uwzględniając powyższe zasady Sąd przyjął w niniejszej sprawie, że w sytuacji opisanej w § 12 ust. 3 załącznika do zaskarżonej uchwały niewątpliwie **sankcja w postaci całkowitej utraty prawa do zwolnienia**

w podatku od nieruchomości (prawa do pomocy de minimis) jest sankcją niewspółmierną do stopnia uchybienia obowiązkowi sprawozdawczemu podatnika, przy braku uwzględnienia przyczyny uchybienia oraz braku uwzględnienia czy nowa inwestycja (będąca w istocie uzasadnieniem dla przyznania zwolnienia w podatku od nieruchomości) została utrzymana, a zatem bez wzięcia pod uwagę czy cel/przyczyna udzielenia zwolnienia od podatku w istocie nadal istnieje. Sąd przyjął przy tym, że godzi w zasadę zaufania podatnika do organów państwa sytuacja, w której Rada przewiduje za naruszenie wyłącznie obowiązku o charakterze sprawozdawczo-informacyjnym w odniesieniu tylko do jednego roku sankcję pozbawienia podatnika wstecz prawa do zwolnienia za kilka lat. Podatnicy mają prawo oczekiwać, że zwolnienie podatkowe ustanowione mocą uchwały Rady będzie dla nich faktyczną ulgą podatkową przysługującą w zamian za spełnienie wszystkich warunków materialnych, ale także formalnych, o ile wymogi formalne nie niweczą celu, którym przyświeca dana regulacja prawna. Wymóg proporcjonalności, czyli zakaz nadmiernej ingerencji, oznacza konieczność zachowania proporcji pomiędzy nałożonymi na podatnika obciążeniami (także w przypadku korzystania przez niego z ulgi) a zamierzonym celem (pozytywnym efektem) danej regulacji prawnej. Chodzi zatem o konieczność wyważania dwóch dóbr (wartości), których pełna realizacja jest niemożliwa. Zasada ta łączy się z postulatem zachowania odpowiedniej proporcji pomiędzy stosowanym środkiem a osiąganym celem (por. wyrok TK z 25 listopada 2003 r., K 37/02, OTK-A 2003, nr 9, poz. 96). Należy wskazać, że podobne stanowisko co do analogicznej sankcji wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 kwietnia 2022 r., III FSK 4860/21, a Sąd w obecnym składzie podziela w pełni te poglądy i przyjmuje jako własne. W świetle powyższego Sąd stwierdził, że § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały narusza prawo i również w tej części należało stwierdzić nieważność zaskarżonej uchwały, jak nie tylko naruszającej prawo, ale i interes prawny skarżącego wyrażający się w prawie skarżącego do bycia traktowanym na gruncie przepisów prawa podatkowego (także lokalnego) z poszanowaniem zasady proporcjonalności.

Dalej wskazać należy na § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały, który przewiduje, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia podatnik zobowiązany jest do wpłaty podatku w terminie 14 dni wraz z odsetkami jak za zaległości podatkowe, które to odsetki są liczone począwszy od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku przed przyznaniem zwolnienia.

Przed wszystkim, zdaniem Sądu, wskazany przepis załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały poprzez regulację terminu zapłaty podatku i odsetek za zwłokę narusza kompetencję Rady wynikającą z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., bowiem zbyt daleko wykracza poza określenie zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości. Innymi słowy, przyjmując kwestionowany przepis Rada działała bez podstawy prawnej. Jednocześnie przy tym wskazany przepis ingeruje w określenie terminów płatności podatku wynikające z art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej, do czego rada gminy nie jest uprawniona, nawet jeśli uznać, że w uchwale podjętej na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada może regulować pewne aspekty proceduralne związane ze zwolnieniem. Przywołany przepis art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast z art. 47 § 3 o.p. wynika, że jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłaci podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić. Ustawa zatem w sposób wyczerpujący reguluje kwestię terminu płatności podatku. Zgodnie zaś z art. 53 § 1 o.p. odsetki za zwłokę należne są od zaległości podatkowych. Zaległością podatkową jest natomiast podatek niezapłacony w terminie płatności (art. 51 § 1 o.p.). Zestawienie powyższych przepisów wskazuje, że Ordynacja podatkowa reguluje kwestie tego, kiedy upływa termin zapłaty podatku i sposób naliczania odsetek. Warto wspomnieć, że w niektórych przypadkach przepisy ustaw podatkowych przekazują kompetencje do ustalenia terminu płatności podatków wskazanym organom. Ma to miejsce w odniesieniu do terminu płatności opłaty od posiadania psów, targowej, reklamowej, miejscowej i uzdrowskiej (art. 19 u.p.o.l.). Rada gminy jest zobowiązana do określania w uchwale tych terminów. Natomiast **w przypadku podatku od nieruchomości art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie nadaje radzie gminy kompetencji do określenia terminu zapłaty tego podatku, jak również do regulowania sposobu naliczania odsetek za zwłokę.**

Zauważyć należy, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym utrwalone jest słuszne stanowisko, że powtórzenie regulacji ustawowych bądź ich modyfikacja oraz uzupełnienie przez przepisy stanowione przez organy jednostek samorządu terytorialnego jest niezgodne z zasadami legislacji i stanowi wykroczenie poza zakres ustawowego upoważnienia. Uchwała rady gminy nie może regulować jeszcze raz tego, co jest już zawarte w obowiązującej ustawie. Taka uchwała, jako istotnie naruszająca prawo, jest nieważna. Zawsze bowiem tego rodzaju powtórzenie jest normatywnie zbędne, gdyż powtarzany przepis już obowiązuje. Jest też dezinformujące, bowiem trzeba liczyć się z tym, że powtórzony przepis będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go powtórzono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji prawodawcy, co może mieć daleko idące negatywne skutki. Uchwała nie powinna zatem powtarzać przepisów ustawowych, jak też nie może zawierać postanowień sprzecznych z ustawą (zob. m.in. wyroki NSA: z 1 października 2008 r., II OSK 955/08; z 30 września 2009 r., II OSK 1077/09; z 10 listopada 2009 r., II OSK 1256/09; z 7 kwietnia 2010 r., II OSK 170/10).

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Sądu, brak było dostatecznej podstawy normatywnej dla Rady do regulowania w uchwale wydanej na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. kwestii obejmujących termin zapłaty podatku i naliczanie odsetek, w sytuacji gdy kwestie te wyczerpująco reguluje Ordynacja podatkowa. Z tych względów Sąd stwierdził nieważność § 12 ust. 10 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały jako podjętego w istocie bez podstawy prawnej. Przepis ten narusza tym samym interes prawny skarżącego, stając się podstawą formalną działań organu podatkowego wobec skarżącego, co do którego organy stwierdziły możliwość zastosowania § 6 pkt 1 i § 12 ust. 3 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały, których nieważność jednocześnie również stwierdził Sąd.

Reasumując, należy wskazać, że zgodnie z art. 147 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), sąd uwzględniając skargę na uchwałę stanowiącą akt prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, stwierdza nieważność tej uchwały w całości lub w części albo stwierdza, że została wydana z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczególny wyłącza stwierdzenie jej nieważności. W niniejszej sprawie zgodnie z art. 94 ust. 1 u.s.g. w związku z art. 101 ust. 4 u.s.g. możliwe było stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały w części, albowiem stanowi ona akt prawa miejscowego, którego nie dotyczy zasada, wedle której nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia. Mając na uwadze całokształt poczynionych w sprawie rozważań, Sąd na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a. orzekł jak w pkt I sentencji wyroku.

W związku z uwzględnieniem skargi Sąd orzekł również w pkt II sentencji wyroku o kosztach postępowania na podstawie art. 200 oraz art. 205 § 2 p.p.s.a., zasądzając na rzecz strony skarżącej zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw, obejmujący zwrot uiszczzonego wpisu sądowego od skargi (300 zł) oraz opłaty od pełnomocnictwa (17 zł), a także wynagrodzenie pełnomocnika strony skarżącej będącego radcą prawnym (480 zł), wynikające z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1935).