



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA PODLASKIEGO

---

Białystok, dnia 9 listopada 2023 r.

Poz. 5689

### UCHWAŁA NR 19/178/2023 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BIAŁYMSTOKU

z dnia 27 października 2023 r.

Kolegium Izby w składzie:

Przewodniczący: Dariusz Renczyński  
Członkowie: Beata Chmielewska  
Ewa Czołpińska  
Paweł Gałko  
Katarzyna Gawrońska  
Agnieszka Gerasimiuk  
Małgorzata Rutkowska  
Małgorzata Sokół-Kreczko  
Marcin Tyniewicki  
Maria Wasilewska

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 40, ze zm.), **po rozpatrzeniu w postępowaniu nadzorczym uchwały NR LXIII/507/23 Rady Miejskiej w Mońkach z dnia 22 września 2023 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis,**

**postanawia:**

**1) uznać, iż przedmiotowa uchwała w zakresie postanowień § 3 została podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 4 i art. 8 rozporządzenia 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. Urz. UE L Nr 352 z 24.12.2013, ze zm.), art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 702) oraz art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70),**

**- w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność:**

**- § 3 ust. 2 uchwały w zakresie słów: „oraz inwestycje polegające na wybudowaniu nowych budynków lub ich części, budowli lub ich części po 01.01.2024 roku lub rozbudowie (dotyczy wyłącznie części rozbudowanej), istniejących budynków lub ich części, budowli lub ich części, na podstawie ostatecznej decyzji pozwolenia na budowę, powodującą zwiększenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości”;**

- § 3 ust. 3 uchwały,
  - § 5 ust. 2 pkt 1 uchwały w zakresie słów: „czy też nowo powstałego budynku” i „lub nowo powstałej”;
- 2) uznać, iż przedmiotowa uchwała w zakresie postanowień zawartych w § 5 ust. 2 pkt 8 została podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz zasad prawidłowej legislacji wywodzonych z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.), w szczególności zasady określoności prawa,
- w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność § 5 ust. 2 pkt 8 uchwały;
- 3) uznać, iż przedmiotowa uchwała w zakresie postanowień zawartych w § 6 i § 7 została podjęta z istotnym naruszeniem art. 2 i art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. w zw. z art. 6 ust. 3 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.),
- w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność:
    - § 6 ust. 2 zdanie drugie uchwały,
    - § 7 ust. 1 uchwały w zakresie słów: „dotyczącej roku kalendarzowego, w którym nie spełnił tych warunków”,
    - § 7 ust. 2 zdanie drugie uchwały,
    - § 7 ust. 5 uchwały w zakresie słów: „za cały jego okres”,
    - § 7 ust. 7 uchwały;
- 4) wskazać, iż uchwała zawiera załącznik nr 2 – Oświadczenie, natomiast brak jest odniesienia do tego załącznika w części normatywnej uchwały.

#### UZASADNIENIE

W dniu 28 września 2023 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku wpłynęła uchwała Nr LXIII/507/23 Rady Miejskiej w Mońkach z dnia 22 września 2023 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis. Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), tut. Izba Obrachunkowa wszczęła postępowanie nadzorcze dotyczące wskazanej uchwały, zawiadamiając Radę pismem z dnia 19 października 2023 r. o terminie posiedzenia Kolegium RIO w Białymstoku wyznaczonym na dzień 27 października 2023 r.

Na posiedzeniu w dniu 27 października 2023 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku stwierdziło, co następuje.

Badana uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa.

Jak wynika z § 3 uchwały, zwalnia się z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis budynki lub ich części oraz budowle lub ich części stanowiące nowe inwestycje – m.in. nowo wybudowane i rozbudowane, oddane do użytku lub których użytkowanie rozpoczęto przed ich ostatecznym wykończeniem po dniu 01.01.2024 r. Zgodnie z § 5 ust. 1 uchwały, zwolnienie przysługuje od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych przez okres 5 lat. Ponadto zgodnie z § 9 uchwały, pomoc de minimis może być udzielana do dnia 30 czerwca 2024 r. Tak określone zwolnienie pozostaje w sprzeczności z postanowieniami art. 7 ust. 4 i art. 8 rozporządzenia 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. Urz. UE L Nr 352 z 24.12.2013, ze zm.); art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 702) oraz art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 70, dalej też powoływana jako u.p.o.l.).

Rozporządzenie Nr 1407/2013, na podstawie którego udzielana jest pomoc de minimis w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości, obowiązuje do dnia 31 grudnia 2023 r., a zgodnie z postanowieniami

art. 7 ust. 4 rozporządzenia – po upływie tego okresu wszelkie programy pomocy de minimis spełniające warunki określone w rozporządzeniu pozostają objęte rozporządzeniem przez kolejne sześć miesięcy. Ze wskazanej możliwości wydłużenia okresu udzielania pomocy de minimis do dnia 30 czerwca 2024 r. skorzystała Rada Miejska w Mońkach, wprowadzając stosowny zapis w § 9 uchwały Nr LXIII/507/23. Definicja pojęcia „dzień udzielenia pomocy” jest określona ustawowo, w art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z tą definicją, należy przez to rozumieć dzień, w którym podmiot ubiegający się o pomoc publiczną nabył prawo do otrzymania tej pomocy, a w przypadku gdy udzielenie pomocy w formie ulgi podatkowej następuje na podstawie aktu normatywnego, bez wymogu wydania decyzji:

- a) dzień, w którym zgodnie z odrębnymi przepisami upływa termin złożenia deklaracji albo innego dokumentu określającego wartość pomocy, z zastrzeżeniem lit. b,
- b) dzień, w którym zgodnie z odrębnymi przepisami upływa termin złożenia zeznania rocznego – w przypadku udzielenia pomocy w formie ulgi w podatku dochodowym,
- c) dzień faktycznego przysporzenia korzyści finansowych – w przypadku braku obowiązku złożenia deklaracji albo innego dokumentu określającego wartość pomocy – chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

W przypadku nowo wybudowanych budynków i budowli, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje na zasadach określonych w art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Ponadto, osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub od dnia zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania, a osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej są zobowiązane składać deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy w terminie do dnia 31 stycznia, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku oraz odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia, o czym stanowi art. 6 ust. 6, ust. 8 i ust. 9 pkt 1 i 2 u.p.o.l.

Analiza powyższych regulacji prowadzi do konstatacji, że w odniesieniu do budynków i budowli wybudowanych (rozbudowanych) po dniu 1 stycznia 2024 r. obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie nie wcześniej, niż z dniem 1 stycznia 2025 roku, zatem w odniesieniu do tych nieruchomości nie będzie możliwości udzielenia pomocy de minimis w formie zwolnienia podatkowego na zasadach obowiązujących do dnia 30 czerwca 2024 r., tak jak przewidują to przepisy unijne i uchwała Rady Miejskiej w Mońkach. W związku z tym należało stwierdzić nieważność postanowień uchwały odnoszących się do nowo wybudowanych budynków i budowli, jako bezprzedmiotowych (pkt 1 sentencji uchwały Kolegium).

Jednocześnie Kolegium Izby zauważa, iż Komisja Europejska planuje przyjęcie nowego rozporządzenia regulującego udzielanie pomocy de minimis w okresie lat 2024-2027, które ma zastąpić obowiązujące rozporządzenie Nr 1407/2013. Możliwe zatem będzie przyjęcie przez Radę Miejską w Mońkach nowego programu pomocowego i wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla budynków i budowli wybudowanych (rozbudowanych) po dniu 1 stycznia 2024 roku już na podstawie przepisów dotyczących udzielania pomocy de minimis w okresie 2024-2027.

W § 5 ust. 2 pkt 8 uchwały wprowadzono wymóg złożenia wraz z informacją bądź deklaracją na podatek od nieruchomości „innych dokumentów, oświadczeń, o które wystąpi organ podatkowy, mających na celu uwiarygodnienie prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości”. Taka regulacja wykracza poza zakres upoważnienia ustawowego rady gminy do wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości, zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz prowadzi do naruszenia zasad prawidłowej legislacji wywodzonych z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.), w szczególności zasady określoności prawa. Zasady te zostały określone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (np. K 50/07, K 33/00, K 32/04, K 4/03), wypracowanym na tle badania zgodności ustaw z Konstytucją, mają jednak (na co również wskazywał Trybunał) w pełni zastosowanie do aktów prawa miejscowego. Uchwała w sprawie zwolnienia

z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis stanowi akt prawa miejscowego, a jej postanowienia winny być formułowane w sposób zrozumiały dla adresatów i niebudzący wątpliwości interpretacyjnych. Jak podkreślił WSA w Opolu w wyroku z dnia 25 marca 2009 r. (I SA/Op 37/09, CBOSA), przepis prawa miejscowego musi być sformułowany w sposób precyzyjny i czytelny, tak by wynikało z niego, kto, w jakich okolicznościach i jak powinien się zachować, żeby osiągnąć skutek wynikający z tego przepisu. Uchwały podejmowane przez organy samorządowe muszą, zdaniem Sądu, zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego. Kolegium Izby w pełni podziela powyższy pogląd.

Ponadto kwestie zasad występowania przez organ podatkowy o dodatkowe dokumenty od podatnika korzystającego z pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego stanowią przedmiot regulacji ustawowych: ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.) oraz ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

W § 6 ust. 2 uchwały wprowadzono zapis, zgodnie z którym w przypadku, gdy zostanie przekroczony limit pomocy de minimis, cała kwota pomocy dotycząca roku kalendarzowego, w którym limit ten został przekroczony, podlega zwrotowi. W § 7 ust. 1 uchwały zawarto postanowienie, zgodnie z którym w przypadku niespełnienia warunków określonych uchwałą, przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia i zobowiązany jest do zwrotu kwoty otrzymanej pomocy dotyczącej roku kalendarzowego, w którym nie spełnił tych warunków. W § 7 ust. 2-7 uchwały zawarto dalsze regulacje w zakresie przesłanek i skutków utraty prawa do zwolnienia. Zgodnie z § 7 ust. 2, o utracie prawa do zwolnienia, przedsiębiorca korzystający ze zwolnienia obowiązany jest powiadomić pisemnie organ podatkowy w terminie 14 dni od dnia powstania okoliczności powodujących utratę tego zwolnienia. W przypadku dokonania zawiadomienia we wskazanym terminie, przedsiębiorca traci prawo do korzystania ze zwolnienia od dnia utraty tych warunków. Zgodnie z § 7 ust. 5, przedsiębiorca, który złożył nieprawdziwe dane w oświadczeniach, co do spełnienia warunków uprawniających do skorzystania ze zwolnienia lub nie dokonał zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia, traci prawo do tego zwolnienia za cały jego okres. Zgodnie zaś z § 7 ust. 7 uchwały, nienależnie pobrana pomoc podlega zwrotowi w ciągu 14 dni:

- 1) przez osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej – od dnia złożenia korekty deklaracji na podatek od nieruchomości;
- 2) przez osoby fizyczne – od dnia otrzymania decyzji zmieniającej wymiar podatku od nieruchomości na dany rok.

Powyższe postanowienia badanej uchwały są wzajemnie sprzeczne, dotyczą kwestii uregulowanych w aktach prawnych rangi ustawowej oraz modyfikują zasady wynikające z przepisów ustawowych. W sposób istotny naruszają one postanowienia art. 2 i art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. w zw. z art. 6 ust. 3 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Trzeba bowiem mieć na względzie, iż pomoc publiczna udzielana jest w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości. Utrata prawa do zwolnienia podatkowego prowadzi do powstania zobowiązania podatnika do zapłacenia podatku na zasadach i w terminach określonych w przepisach prawa podatkowego. Tryb i zasady, w tym termin, zapłaty podatku, będą zależały od formy organizacyjno-prawnej podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości oraz od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. Ponadto skutki podatkowe będą inne w przypadku, gdy podatnik od początku nie spełniał warunków do uzyskania zwolnienia oraz gdy utracił prawo do zwolnienia w trakcie korzystania z tej preferencji. Podatkowe skutki utraty prawa do zwolnienia uregulowane zostały w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Częściowo wynikają one również z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ani przepisy dotyczące wprowadzania zwolnień od podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 3 u.p.o.l.), ani też przepisy dotyczące postępowania w sprawach dotyczących pomocy publicznej nie upoważniają Rady do uregulowania tych kwestii w drodze aktu prawa miejscowego. Co więcej, zgodnie z postanowieniami art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych zasadą jest, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, to podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie (nie zaś od początku roku kalendarzowego w którym zaistniało to zdarzenie czy od dnia zaistnienia zdarzenia).

Zgodnie natomiast z postanowieniami art. 94 Konstytucji RP, organy samorządu terytorialnego ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów jedynie na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie.

W ocenie Kolegium Izby, wskazane powyżej naruszenia prawa mają charakter istotny. Za istotne naruszenie prawa uznawane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych uchybienie prowadzące do takich skutków, które nie mogą zostać zaakceptowane w demokratycznym państwie prawnym, które wpływają na treść uchwały lub zarządzenia (np. wyrok NSA z 11.02.1998 r., II SA/Wr 1459/97, LEX nr 33805; wyrok WSA we Wrocławiu z 13.04.2012 r., IV SA/Wr 625/11, LEX nr 1273175). Jak wskazał WSA w Olsztynie w wyroku z 16.06.2016 r. (I SA/Ol 243/16. LEX nr 2082717), „takim uchybieniem jest m.in. naruszenie przepisów prawa wyznaczających kompetencje do wydania aktu lub podstawę prawną, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał, jeżeli na skutek tego naruszenia zapadła uchwała innej treści, niż gdyby naruszenie nie nastąpiło (por. M. Stahl, Z. Kmiecik, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny. Samorząd terytorialny 2001, z. 1-2)”. Zgodnie z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 40, ze zm.), stwierdzenie przez organ nadzoru, iż akt stanowiący przedmiot postępowania nadzorczego narusza prawo w sposób istotny, winno skutkować orzeczeniem jego nieważności w całości albo w części.

Biorąc pod uwagę wszystkie przedstawione wyżej okoliczności, Kolegium Izby postanowiło orzec, jak w sentencji uchwały.

Ponadto Kolegium wskazuje na następujące uchybienie: uchwała zawiera załącznik Nr 2 – Oświadczenie, natomiast brak jest odniesienia do tego załącznika w części normatywnej uchwały.

#### **POUCZENIE**

Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze (pkt 1-3 sentencji uchwały Kolegium) służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, którą można wnieść (za pośrednictwem RIO w Białymstoku, ul. Branickiego 13) w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia.

**Przewodniczący Kolegium**  
***Dariusz Renczyński***