



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

---

Poznań, dnia 5 sierpnia 2024 r.

Poz. 6824

### UCHWAŁA NR 15/825/2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 24 lipca 2024 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 609, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

#### **stwierdza nieważność**

uchwały Nr 0007.23.2024 Rady Gminy Przykona z dnia 25 czerwca 2024 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona, w części obejmującej:

– w § 6 ust. 3,

– w § 8 ust. 3 wyrażenie w brzmieniu: „*wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości odsetek dla zaległości podatkowych*”,

– § 9,

z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Uchwałą Nr 0007.23.2024 z dnia 25 czerwca 2024 r., doręczoną tutejszej Izbie w dniu 3 lipca 2024 r., Rada Gminy Przykona 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 z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona.

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 ww. uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 24 lipca 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 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.

W § 7 ust. 1 uchwały Rada Gminy postanowiła, że: „Zwolnienia, o których mowa w niniejszej uchwale stanowią pomoc *de minimis*, zgodnie z rozporządzeniem Komisji ( UE) 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 295 z 15.12.2023) obowiązującym do dnia 31 grudnia 2030 roku z możliwością stosowania jego przepisów w okresie przejściowym tj. 6 miesięcznym od daty jego wygaśnięcia.”.

Do tut. Izby przedłożono dokumenty, z których wynika, że projekt badanej uchwały został przesłany Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. 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).

Z analizy przedmiotowej uchwały wynika, że w § 6 ust. 3 uchwały wskazano okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przysługuje. Rada Gminy postanowiła, że *"Zwolnienia z podatku od nieruchomości nie może uzyskać przedsiębiorca, który posiada zaległe zobowiązania finansowe wobec Gminy Przykona."*

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 6 ust. 3 badanej uchwały, uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zadłużenia wobec Gminy Przykona 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, wskutek uzależnienia zwolnienia od braku zobowiązań finansowych wobec Gminy Przykona.

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 zadłużenia wobec Gminy Przykona, 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 (m.in. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Po 378/20).

W związku z powyższym zasadnym jest stwierdzenie nieważności § 6 ust. 3 badanej uchwały.

Kolegium Izby wskazuje również, że w postanowieniu § 8 ust. 3 badanej uchwały Rada Gminy postanowiła, iż: *"Przedsiębiorca, który nie wykona określonego w § 3 ust.1 i § 4 ust.1, § 5 ust. 1 pkt. 2 obowiązku prowadzenia działalności gospodarczej jest zobowiązany do zapłaty należnego podatku za okres korzystania ze zwolnienia wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości odsetek dla zaległości podatkowych."*

Przedmiotowym zapisem Rada Gminy wprowadziła sankcję w postaci zapłaty odsetek w zakresie sprzecznym z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.), bowiem zgodnie z art. 51 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, natomiast art. 53 § 1 stanowi, że od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę. Odsetki za zwłokę są zatem konsekwencją powstania zaległości podatkowej, a to oznacza, że nie mogą być naliczane w każdym przypadku utraty prawa do zwolnienia, gdyż w przypadku podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze doręczenia decyzji ustalających, nie może istnieć zobowiązanie bez takiej decyzji. Zatem regulacja § 8 ust. 3 uchwały, przewidująca obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę w każdym przypadku, jest sprzeczna z art. 51 § 1 w związku z art. 53 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Z uwagi na powyższe Kolegium Izby postanowiło stwierdzić nieważność wyrażenia w brzmieniu: *"wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości odsetek dla zaległości podatkowych"*, zawartego w postanowieniu § 8 ust. 3 badanej uchwały.

W § 9 uchwały Rada Gminy Przykona postanowiła o utracie mocy uchwały Nr 0007.226.2021 Rady Gminy Przykona z dnia 16 lutego 2021 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona oraz uchwały Nr 0007.489.2023 Rady Gminy Przykona z dnia 29 listopada 2023 r. w sprawie zmiany uchwały nr 0007.226.2021 Rady Gminy Przykona z dnia 16 lutego 2021 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona.

Z zapisów przywołanej wyżej uchwały w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona po zmianach, wynika że uchwała ta obowiązywała do 30 czerwca 2024 roku. Natomiast z postanowienia § 11 przedmiotowej uchwały wynika, że badana uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego i wchodzi w życie od 1 lipca 2024 r. Kolegium Izby ustaliło, że przedmiotowa uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego w dniu 16 lipca 2024 r. (pod pozycją 6421).

Z powyższego wynika, że w momencie wejścia w życie badanej uchwały, uchwała Nr 0007.226.2021 Rady Gminy Przykona z dnia 16 lutego 2021 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Przykona po zmianach, nie obowiązywała już. Zatem stanowienie przez Radę Gminy Przykona o utracie mocy jest nieuprawnione.

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.