



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 4 listopada 2024 r.

Poz. 8706

UCHWAŁA NR 21/1182/2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 23 października 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. 1465) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr VI/38/2024 Rady Miejskiej w Chodzieży z dnia 30 września 2024 r. w sprawie udzielenia pomocy de minimis w związku ze zwolnieniami przedmiotowymi z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie miasta Chodzieży, w części obejmującej:

- w § 4 wyrażenie „w okresie bieżącego roku kalendarzowego oraz dwóch poprzedzających go lat”,
 - w § 6 wyrażenie „trzy lata budżetowe – należy przez to rozumieć rok budżetowy (kalendarzowy) udzielenia pomocy i poprzedzające go dwa lata budżetowe (kalendarzowe)”,
 - w § 8 ust. 3 lit. b) wyrażenie „w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat”, „w tym okresie”,
 - § 11 ust. 2,
- z powodu sprzeczności z przepisami prawa wskazanymi w uzasadnieniu.

Uzasadnienie

Rada Miejska w Chodzieży powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 w związku z art. 40 ust. 1 i art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podjęła uchwałę w Nr VI/38/2024 z dnia 30 września 2024 r. w sprawie udzielenia pomocy de minimis w związku ze zwolnieniami przedmiotowymi z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie miasta Chodzieży.

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 Miast o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do przedmiotowej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 23 października 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 z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) - powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Rozporządzeniem z dnia 9 stycznia 2015 r., wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Ministrów określiła warunki udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną, pomoc na rzecz regionalnych portów lotniczych oraz pomoc na rzecz portów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1387).

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Miejska w Chodzieży podjęła badaną uchwałę.

W § 1 uchwały Rada Miejska postanowiła, że: *„Uchwała określa szczegółowe warunki udzielania pomocy de minimis zgodnie z rozporządzeniem Komisji Europejskiej UE 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 roku w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii europejskiej do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE. L Nr 295, 2831).”*

Na podstawie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu wezwała Jednostkę do przedłożenia w terminie do 18 października 2024 r. opinii Prezesa Urzędu Konkurencji i Konsumentów wyrażonej w odniesieniu do projektu uchwały.

W dniu 16 października 2024 r. Jednostka przedłożyła pismo (znak: DMP-1.530.1301.2024) z dnia 10 czerwca 2024 r. (wpływ do Urzędu Miejskiego w Chodzieży w dniu 10.06.2024 r.) stanowiące opinię Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w sprawie projektu uchwały w sprawie udzielenia pomocy de minimis w związku ze zwolnieniami przedmiotowymi z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie miasta Chodzieży. W przedmiotowej opinii Prezes UOKiK przedstawił następujące zastrzeżenia zwiększające przejrzystość zasad udzielania pomocy de minimis, cyt.:

„(...) Zgodnie z art. 3 ust. 2 rozporządzenia Komisji (UE) 2023/2831, całkowita kwota pomocy de minimis przyznanej przez jedno państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 300 000 EUR w okresie 3 lat, przy czym, zgodnie z pkt 11 preambuły do ww. rozporządzenia, „dla każdego przypadku przyznania nowej pomocy de minimis należy uwzględnić całkowitą kwotę pomocy de minimis przyznanej w ciągu minionych trzech lat”. W związku z powyższym, należy skorygować przepisy § 4 oraz § 8 ust. 3 lit. b) projektu uchwały, tak aby w zakresie pomocy de minimis zgodnej z rozporządzeniem Komisji (UE) 2023/2831 wskazywały na 3 minione lata, a nie na rok bieżący oraz 2 poprzedzające lata kalendarzowe.

Jednocześnie zgodnie z art. 5 ust. 2 rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831, pomoc de minimis przyznawaną zgodnie z tym rozporządzeniem można łączyć z pomocą de minimis przyznaną zgodnie z rozporządzeniem Komisji (EU) nr 1408/2013 i rozporządzeniem Komisji (UE) nr 717/2014 do odpowiedniego pułapu określonego w art. 3 ust. 2 rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831 (przy zapewnieniu rozdzielności rachunkowej poszczególnych rodzajów działalności). W związku z powyższym w ww. przepisie projektu uchwały należy zobowiązać podmioty ubiegające się o pomoc de minimis do przedstawiania, oprócz m.in. oświadczeń o pomocy de minimis, także oświadczeń o wielkości pomocy de minimis z rolnictwie i rybołówstwie.”

Analiza badanej uchwały wskazała, że w § 4 Rada postanowiła, iż *„Pomoc, o której mowa w § 1 może być udzielona wyłącznie podmiotom, dla których wartość planowanej pomocy de minimis udzielonej na*

podstawie niniejszego programu, łącznie z wartością pomocy de minimis uzyskanej przez tego przedsiębiorcę w różnych formach i z różnych źródeł, nie przekracza kwoty stanowiącej równowartość 300 000 EUR brutto, w okresie bieżącego roku kalendarzowego oraz dwóch poprzedzających go lat.”.

W § 6 tiret ósmy wskazano: „trzy lata budżetowe – należy przez to rozumieć rok budżetowy (kalendarzowy) udzielenia pomocy i poprzedzające go dwa lata budżetowe (kalendarzowe)”.

W § 8 ust. 3 lit. b) Rada Miejska wskazała, iż warunkiem uzyskania zwolnienia, o którym mowa w § 2 przedmiotowej uchwały jest: „przedstawienie przez ubiegającego się o pomoc, wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis oraz pomocy de minimis w rolnictwie i rybołówstwie, jakie otrzymał w roku ubiegania się o pomoc oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat, albo oświadczeń o wielkości pomocy de minimis otrzymanej w tym okresie, albo oświadczeń o nieotrzymaniu takiej pomocy.”.

Ponadto w § 9 pkt 3 lit. e) Rada Miejska wskazała, iż zwolnienie przysługuje od miesiąca następującego po miesiącu, w który zostały utworzone nowe miejsca pracy pod warunkiem:

„3) Przedłożenia przez przedsiębiorcę w terminie 2 miesięcy od dnia rozpoczęcia działalności gospodarczej lub oddania nowej inwestycji do użytku dokumentów uprawniających do objęcia zwolnieniem z podatku, tj.:

(...)

e) zaświadczeń o pomocy de minimis – obejmujących wszystkie otrzymane przez przedsiębiorcę kwoty pomocy de minimis, jakie otrzymał w ciągu 3 ostatnich lat poprzedzających dzień przystąpienia do programu.”.

Natomiast w § 10 ust. 1 tiret drugi Rada Miejska nałożyła na przedsiębiorcę obowiązek złożenia na początku każdego roku podatkowego informacji dotyczących „zaświadczeń uzyskanej pomocy de minimis”.

Z powyższego wynika, że Rada Miejska w Chodzieży podejmując badaną uchwałę nie uwzględniła zastrzeżeń zgłoszonych przez Prezesa UOKiK. Tym samym Rada Miejska w Chodzieży błędnie określiła dokumenty, jakie wraz z wnioskiem o udzielenie dotacji zobowiązane są złożyć podmioty ubiegające się o dotację stanowiącą pomoc de minimis, bowiem podmiot korzystający ze zwolnienia w podatku od nieruchomości będący przedsiębiorcą, dla którego zwolnienie to stanowi pomoc de minimis w rozumieniu rozporządzenia Komisji (UE) nr 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 r. winien dołączyć do wniosku wszystkie zaświadczenia o pomocy de minimis oraz pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie otrzymanej w ciągu minionych 3 lat, albo oświadczenia o wielkości tej pomocy otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie.

Ponadto Rada Miejska w § 9 pkt 3 lit. e) oraz w § 10 ust. 1 tiret 2 nie zobowiązała podmioty ubiegające się o pomoc de minimis do przedstawienia, oprócz m.in. zaświadczeń o pomocy de minimis, także zaświadczeń o wielkości pomocy de minimis w rolnictwie i rybołówstwie.

W § 11 ust. 2 uchwały Rada Miejska postanowiła, że „Warunkiem uzyskania zwolnienia z podatku jest brak zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec budżetu miasta Chodzieży, na dzień przystąpienia do programu.”.

W ocenie Kolegium Izby powyższe postanowienie badanej uchwały uzależniające prawo do zwolnienia od braku zaległości wobec Miasta Chodzieży, 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 przepisach 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 Miejska uzależniając skorzystanie ze zwolnienia z podatku od nieruchomości od braku zaległości z tytułu podatków i opłat czy innych zobowiązań z jakiegokolwiek tytułu wobec Miasta Chodzieży, 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: „*Ślusznie 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).

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.