



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

---

Poznań, dnia 4 kwietnia 2024 r.

Poz. 3469

### UCHWAŁA NR 8/387/2024

#### KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 27 marca 2024 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

#### **stwierdza nieważność**

uchwały Nr LXXXVIII/749/2024 Rady Gminy Kazimierz Biskupi z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców na terenie Gminy Kazimierz Biskupi, w części obejmującej:

– w § 4 ust. 2 lit. a,

– w § 6 ust. 6 pkt 4 wyrażenie w brzmieniu: "lub prawa użytkowania wieczystego",

– w § 6 ust. 6 pkt 5 wyrażenie w brzmieniu: "o nieposiadaniu zadłużenia wobec Gminy Kazimierz Biskupi z jakiegokolwiek tytułu",

– w załączniku Nr 4 pn. "Oświadczenia" wyrażenia w brzmieniu: "1/ na dzień złożenia deklaracji (informacji podatkowej) nie posiadam zadłużenia wobec Gminy Kazimierz Biskupi z jakiegokolwiek tytułu\*", oraz "2/ na dzień złożenia deklaracji (informacji podatkowej) posiadam zadłużenie wobec Gminy Kazimierz Biskupi z tytułu ..... w wysokości .....\*",

z powodu sprzeczności z przepisami wskazanymi w uzasadnieniu.

#### **Uzasadnienie**

Przedmiotową uchwałą, doręczoną tutejszej Izbie w dniu 14 marca 2024 r., Rada Gminy Kazimierz Biskupi powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1 i art. 42 ustawy o samorządzie gminnym, art. 7 ust. 3 i art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 2 pkt 10 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, postanowiła w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców na terenie Gminy Kazimierz Biskupi.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do przedmiotowej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 27 marca 2024 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby po zapoznaniu się z jej treścią ustaliło i zważyło, co następuje.

Stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, z późn. zm.), zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. z 2003 r. Nr 188 poz. 1840, z późn. zm.).

W sytuacji, gdy uchwała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała taka – w myśl art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Korzystając z upoważnienia wynikającego z ww. przepisów Rada Gminy Kazimierz Biskupi postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości nowe inwestycje poczynawszy od dnia powstania obowiązku podatkowego dla budynków i budowli, w następującym zakresie:

- a) w przypadku budowli – zwolnienie przysługuje przez okres 2 lat,
- b) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej od 50 m<sup>2</sup> do 200 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 2 lat,
- c) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 200 m<sup>2</sup> do 1.000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 3 lat,
- d) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 1.000 m<sup>2</sup> do 2.000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 4 lat,
- e) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 2.000 m<sup>2</sup> do 3.000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 5 lat,
- f) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 3.000 m<sup>2</sup> do 5.000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 6 lat,
- g) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 5.000 m<sup>2</sup> do 7000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 7 lat,
- h) w przypadku budynku o powierzchni użytkowej powyżej 7000 m<sup>2</sup> - zwolnienie przysługuje przez okres 8 lat.

Jednocześnie w § 5 uchwały Rada Gminy postanowiła, że pomoc udzielana przedsiębiorcom na podstawie niniejszej uchwały stanowi pomoc de minimis w rozumieniu przepisów rozporządzenia Komisji (Unii Europejskiej) 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. Urz. UE L2023 poz. 2831 z dnia 15 grudnia 2023 r.).

Wraz z uchwałą do tut. Izby przedłożono dokumenty, z których wynika, że projekt badanej uchwały został przesłany Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Wniesione przez Prezesa UOKiK zastrzeżenia zostały uwzględnione przy podejmowaniu przedmiotowej uchwały. Zatem zostały spełnione wymogi wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 702).

W § 4 ust. 2 uchwały Rada Gminy wskazała okoliczności, w przypadku zaistnienia których zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przysługuje. W § 4 ust. 2 lit. a Rada Gminy postanowiła, że zwolnienie nie obejmuje *"podatników posiadających zaległości z jakiegokolwiek tytułu wobec Gminy Kazimierz Biskupi."* W postanowieniach uchwały wyszczególniono także przesłanki, jakie należy spełnić, aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie przedmiotowej uchwały, tj. w § 6 postanowiono m.in., że zwolnienie od podatku od nieruchomości, które stanowi pomoc de minimis przysługuje podatnikowi, po zakończeniu inwestycji oraz spełnieniu następujących przesłanek: "4) posiadania prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego od nieruchomości korzystających ze zwolnienia, co najmniej przez okres objęty zwolnieniem" oraz "5) złożenia oświadczenia o nieposiadaniu zadłużenia wobec Gminy Kazimierz Biskupi z jakiegokolwiek tytułu, o niepozostawaniu w stanie likwidacji lub upadłości oraz o prowadzeniu działalności gospodarczej w budynku objętym zwolnieniem, przy czym oświadczenia te stanowią załącznik nr 4 do niniejszej uchwały".

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 4 ust. 2 lit. a badanej uchwały, uzależniająca prawo do zwolnienia od braku zadłużenia wobec gminy Kazimierz Biskupi 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 zaległości wobec Gminy Kazimierz Biskupi.

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 Kazimierz Biskupi, 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 od podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadzają do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których, w dacie podjęcia uchwały możliwe jest ustalenie konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem, znajduje odzwierciedlenie w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych.

W wyroku z dnia 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Po 378/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: "Słusznie zatem prokurator zarzucił w skardze, że zastosowane przez Radę Miasta w zaskarżonej uchwale kryteria ustalenia zakresu zwolnienia ustanowionego tą uchwałą odnoszą się zarówno do przedmiotu, jak i podmiotu opodatkowania. Należy zgodzić się ze skarżącym, że przepis § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec budżetu Miasta (...), wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało

konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 4 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem".

Stanowisko zaprezentowane w ww. wyroku WSA w Poznaniu podtrzymał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt III FSK 3334/21.

Zgodne z powyższą linią orzecniczą są także m.in.: wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 4860/21), z dnia 11 sierpnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 646/20), wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 475/19), wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/Ol 233/18), wyroki WSA w Opolu: z dnia 3 września 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), z dnia 25 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Op 331/20), wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 27 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 761/20), z dnia 7 października 2020 r. (sygn. akt I SA/Bk 511/20), wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (sygn. akt I SA/Bd 307/21), wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

Ponadto, w postanowieniu § 6 pkt 4 jako przesłankę do skorzystania ze zwolnienia wymieniono posiadanie prawa użytkowania wieczystego do nieruchomości korzystania ze zwolnienia, podczas gdy zwolnienia uregulowane przedmiotową uchwałą obejmują wyłącznie budynki lub ich części oraz budowle lub ich części. Użytkowanie wieczyste jest prawem podmiotowym dotyczącym nieruchomości gruntowej, zatem zapis § 6 ust. 6 pkt 4 o treści "lub prawa użytkowania wieczystego" jest bezprzedmiotowy.

W związku ze stwierdzeniem nieważności § 4 ust. 2 lit. a badanej uchwały, bezzasadne jest również żądanie od podatnika oświadczenia "o nieposiadaniu zadłużenia wobec gminy Kazimierz Biskupi z jakiegokolwiek tytułu", zgodnie z postanowieniem § 6 pkt 5, oraz oświadczeń, zgodnie ze wzorem załącznika Nr 4, o treści:

1/ na dzień złożenia deklaracji (informacji podatkowej) nie posiadam zadłużenia wobec Gminy Kazimierz Biskupi z jakiegokolwiek tytułu\*,

2/ na dzień złożenia deklaracji (informacji podatkowej) posiadam zadłużenie wobec Gminy Kazimierz Biskupi z tytułu ..... w wysokości .....\*.

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.