

**Uchwała Nr 75/2009**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu**  
**z 30 września 2009 roku**

**w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały nr XXXIII/51/09 Rady Miejskiej**  
**w Jaworzynie Śląskiej z dnia 28 sierpnia 2009 r. w sprawie zwolnienia**  
**w ramach zasady de minimis z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców**  
**na terenie gminy Jaworzyna Śląska**

*Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu uchwała, co następuje:*

**§ 1**

Stwierdza się nieważność uchwały nr XXXIII/51/09 Rady Miejskiej w Jaworzynie Śląskiej z dnia 28 sierpnia 2009 r. w sprawie zwolnienia w ramach zasady de minimis z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie gminy Jaworzyna Śląska z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

**§ 2**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**Uzasadnienie**

Uchwała nr XXXIII/51/09 Rady Miejskiej w Jaworzynie Śląskiej z dnia 28 sierpnia 2009 r. w sprawie zwolnienia w ramach zasady de minimis z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie gminy Jaworzyna Śląska wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, Zespołu Zamiejscowego w Wałbrzychu w dniu 2 września 2009 r.

Jako podstawę prawną podjęcia przedmiotowej uchwały powołano art. 18 ust. 2 pkt. 8, art. 40 ust. 1 i art. 42 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu badając przedmiotową uchwałę stwierdziło, iż została ona podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

W badanej uchwale Rada Miejska w Jaworzynie Śląskiej zawarła m.in. następujące regulacje:

1) w § 4:

„1. Zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budynki, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorców rozpoczynających po raz pierwszy taką działalność na terenie gminy.

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 przysługuje na okres 12 miesięcy.”

2) w § 5:

„1. Zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługuje przedsiębiorcom, którzy po wejściu w życie niniejszej uchwały zrealizują na terenie gminy nowe inwestycje polegające na uruchomieniu działalności gospodarczej, pod warunkiem utworzenia:

1) co najmniej 3 miejsc pracy – 50% wymiaru podatku od nieruchomości przez kolejne 24 miesiące,

2) co najmniej 6 miejsc pracy:

- a) 100% wymiaru podatku od nieruchomości przez pierwsze 12 miesięcy,
- b) 50% wymiaru podatku od nieruchomości przez kolejne 12 miesięcy,
- 3) co najmniej 3 miejsc pracy, w przypadku przedsiębiorcy opodatkowanego w formie karty podatkowej – 50% wymiaru podatku od nieruchomości przez kolejne 24 miesiące.

2. Zwolnienie przysługuje przedsiębiorcom, którzy utworzyli nowe przedsiębiorstwa, przy czym za takie nie uważa się przedsiębiorstwa powstałego w wyniku przekształcenia, podziału lub zmiany nazwy przedsiębiorstwa prowadzonego wcześniej.

3. Warunek utworzenia nowych miejsc pracy uważa się za spełniony, jeżeli inwestycja spowodowała wzrost netto liczby zatrudnionych w danym przedsiębiorstwie, w odniesieniu do średniego zatrudnienia z ostatnich 12 miesięcy przed dokonaniem inwestycji w przeliczeniu na osoby zatrudnione w pełnym wymiarze czasu pracy."

3) w § 6 :

„1. Zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługuje przedsiębiorcy, który powiększył przedmiot opodatkowania pod warunkiem utworzenia nowych miejsc pracy.

2. Zwolnienie z podatku obejmuje tylko nową inwestycję tj. nowo nabyte grunty, nowo wybudowane lub adoptowane budynki, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

3. Wzrost zatrudnienia musi nastąpić na podstawie umów o pracę i wynosić co najmniej 20% dotychczasowego stanu zatrudnienia:

1) w pierwszych 12 miesiącach – zwolnienie wynosi 100% wymiaru podatku od przedmiotów opodatkowania wymienionych w ust. 2,

2) w kolejnych 12 miesiącach – zwolnienie wynosi 50% wymiaru podatku od przedmiotów opodatkowania wymienionych w ust. 2.

4. Warunek utworzenia nowych miejsc pracy uważa się za spełniony, jeżeli działania przedsiębiorcy określone w ust. 1 spowodują wzrost netto liczby zatrudnionych w danym przedsiębiorstwie, w odniesieniu do średniego zatrudnienia z ostatnich 12 miesięcy przed dokonaniem inwestycji w przeliczeniu na osoby zatrudnione w pełnym wymiarze czasu pracy.”

4) w § 7:

„1. Zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługuje przedsiębiorcom już prowadzącym działalność gospodarczą, nie powiększającym powierzchni użytkowej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, którzy utworzyli nowe miejsca pracy.

2. Za każdy 1% dodatkowego wzrostu netto liczby zatrudnionych w przeliczeniu na osoby zatrudnione w pełnym wymiarze czasu pracy, w porównaniu ze średnią za okres ostatnich 12 miesięcy poprzedzających wzrost zatrudnienia, zwolnienie wynosi 1% wymiaru podatku od nieruchomości na okres 12 miesięcy, z zastrzeżeniem ust. 3.

3. Wyliczone w ten sposób zwolnienie nie może przekroczyć wysokości podatku od nieruchomości.”

Zgodnie z art. 94 Konstytucji RP organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa stosowna ustawa. Przepis art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142 poz. 1591 z późn. zm.), stanowi z kolei, że na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. Taki charakter ma przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.). W sposób wyraźny wskazuje on,

iż rada gminy może wprowadzić zwolnienia przedmiotowe inne niż zawarte w art. 7 ust. 1 tej ustawy.

W świetle poglądów wyrażanych w doktrynie brak jest podstaw do utożsamiania ze sobą pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego. Jak zauważyli L. Etel, S. Presnarowicz oraz G. Dudar „Zwolnienie i ulga to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy, nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową. Co prawda skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być tożsame, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje.” (Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (w:) Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008). Różnice pomiędzy zwolnieniem a ulgą podatkową scharakteryzował m.in. W. Nykiel stwierdzając, iż zwolnienie oznacza „definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku” (Nykiel W., Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 29).

Stanowisko takie jest zgodne z orzecznictwem sądów administracyjnych wyraźnie rozróżniających zwolnienia oraz ulgi podatkowe. Przywołać można tu m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008 r. (sygn. akt I SA/Go 876/08, FK 2009/6/73), wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 965/08, Dz.Urz.Wielk 2009/49/716) oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2007 r. (sygn. akt II FSK 1238/06, OwSS 2008/2/60).

Ulgi podatkowe nie dotyczą bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku, ale innych elementów konstrukcji podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku (Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (w:) Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008). Tak pojmowanej definicji ulgi z pewnością odpowiadają rozwiązania ukształtowane w § 5-7 badanej uchwały. W tym przypadku Rada Miejska w Jaworzynie Śląskiej nie skorzystała zatem poprawnie z zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) upoważnienia do wprowadzenia zwolnień przedmiotowych innych niż zawarte w art. 7 ust. 1 tej ustawy, lecz zamiast tego ustanowiła ulgi w podatku od nieruchomości do czego nie była uprawniona.

Na mocy § 13 badanej uchwały wchodzi ona w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego. Oznacza to m.in. iż stosownie do § 4 tej uchwały od tego terminu przedsiębiorcy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej na terenie gminy Jaworzyna Śląska mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości. Kolegium zwraca w związku z tym uwagę, iż prowadzi to do zróżnicowania sytuacji podatników rozpoczynających działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uchwale z dnia 24 listopada 2003 r. (FPK 5/03) „Podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym.”. Oznacza to, że istotne elementy konstrukcyjne tego podatku takie jak stawki, ulgi oraz zwolnienia powinny być ustalane każdorazowo przed rozpoczęciem kolejnego roku podatkowego, którym zgodnie z art. 11 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest rok kalendarzowy.

Kolegium ponadto zwraca uwagę, iż rozporządzenie Komisji (WE) NR 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 379/5) jest w całości wiążące i bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Maja

do niego zastosowanie regulacje zawarte w § 137 „Zasad techniki prawodawczej” stanowiące załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Stanowią one, iż „w uchwale (...) nie powtarza się przepisów ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i rozporządzeń.”. Za sprzeczne z techniką prawodawczą należy zatem uznać zawarte w §1 ust. 2 badanej uchwały powtórzenie treści art. 1 przywołanego wyżej rozporządzenia Komisji.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Radzie Miejskiej w Jaworzynie Śląskiej przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w terminie 30 dni od daty doręczenia niniejszej uchwały.



Przewodniczący Kolegium  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
we Wrocławiu

*/-/ dr Bogdan Cybulski*