

# PRZEGLĄD PODATKÓW

## LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

ISSN 1641-6856

Warszawa, luty 2011 r.

Nr 2(120)

### Pojęcie względów technicznych – Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 6 października 2010 r. (sygn. akt. III SA/Po 409/10)<sup>1</sup>

Agnieszka Zdziebkowska

**Teza:**

Wydanie decyzji o wstrzymaniu użytkowania składowiska odpadów jest przesłanką do uznania względów technicznych.

<sup>1</sup> Wyrok dostępny na stronie internetowej: orzeczenia.nsa.gov.pl.

**1.**

W konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości ustawodawca uznał grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

*ciąg dalszy na s. 4*

### W NASTĘPNYCH NUMERACH:

- ◆ OPŁATA SKARBOWA
- ◆ ZWROT PODATKU AKCYZOWEGO PRODUCENTOM ROLNYM
- ◆ KONTROLA ZARZĄDCZA W GMINIE

### Nieprawidłowości w zakresie uchwał podatkowych dotyczące podatku od nieruchomości stwierdzone w latach 2008 i 2009 przez regionalne izby obrachunkowe

Mariusz Popławski

**Uwagi ogólne**

Niniejsze opracowanie powstało na gruncie badań przeprowadzonych w ramach grantu badawczego pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Nr N N110 183637 kierowanego przez prof. dr. hab. Leonarda Etela, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Wykorzystano w nich dane przygotowane przez poszczególne regionalne izby obrachunkowe<sup>2</sup> na potrzeby corocznie opracowanych sprawozdań z działalności regionalnych izb obrachunkowych.

<sup>2</sup> Dalej – RIO lub izby.

*ciąg dalszy na s. 9*

ISSN 1641-6856



CENA 37 ZŁ (w tym 5% VAT)

# Nieprawidłowości w zakresie uchwał podatkowych dotyczące podatku od nieruchomości stwierdzone w latach 2008 i 2009 przez regionalne izby obrachunkowe

Mariusz Popławski\*

*ciąg dalszy ze s. 1*

Na podstawie tych dokumentów sporządzone zostały sprawozdania za lata 2008 i 2009 przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych<sup>3</sup>. Zostały one wzbogacone o dane szczegółowe sporządzone przez poszczególne izby. Uzyskane w ten sposób informacje wskazują na rodzaje nieprawidłowości stwierdzanych w uchwałach podatkowych, a także liczbę uchybień stwierdzanych przez poszczególne izby. Informacje dotyczące rodzajów uchybień za rok 2008 udało się uzyskać od 14 RIO, za 2009 r. zaś od wszystkich, 16, izb. Dane dotyczące liczby wskazywanych uchybień uzyskane zostały od wszystkich 16 izb zarówno za rok 2008, jak i rok 2009.

Na gruncie podatku od nieruchomości stwierdzone nieprawidłowości w tym okresie dotyczyły przede wszystkim wprowadzanych zwolnień podatkowych, ale także kwestionowano wprowadzane stawki podatkowe czy ulgi podatkowe.

W kwestii zwolnień zarzuty dotyczyły następujących kwestii:

- zwolnienia podmiotowe<sup>4</sup>,
- zwolnienia przedmiotu niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>5</sup>,
- zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe<sup>6</sup>,
- zwolnienia a dodatkowe warunki<sup>7</sup>,
- wprowadzenie zwolnienia ograniczonego kwotą<sup>8</sup>.

\* Autor jest doktorem nauk prawnych, adiunktem na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, członkiem Kolegium RIO w Białymstoku oraz Zespołu Ekspertkiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego.

<sup>3</sup> Zob. [http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania\\_rio/2009/wstep.html](http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania_rio/2009/wstep.html) także [http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania\\_rio/2008/pdf/sprawozdanie\\_za\\_2008r.pdf](http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania_rio/2008/pdf/sprawozdanie_za_2008r.pdf).

<sup>4</sup> W 2008 r. było to kwestionowane w następujących izbach: Łódź, Szczecin, Białystok, Gdańsk, Kraków, Olsztyn, Wrocław; w 2009 r. zaś w: Poznaniu, Rzeszowie, Szczecinie, Gdańsku, Krakowie, Łodzi, Olsztynie, Wrocławiu, Warszawie, Białymstoku, Bydgoszczy.

<sup>5</sup> W 2008 kwestionowały to izby w Opolu i Gdańsku, podczas gdy w 2009 r. w Poznaniu, Zielonej Górze, Gdańsku, Warszawie.

<sup>6</sup> W 2008 r. zostało to uznane za wadę w RIO w Olsztynie i Krakowie, podczas gdy w 2009 r. w Poznaniu, Opolu, Zielonej Górze, Krakowie, Olsztynie.

<sup>7</sup> W 2008 r. uznała to za wadę izba w Lublinie a w 2009 r. w Krakowie, Poznaniu, Łodzi.

<sup>8</sup> W 2008 r. w Kielcach, w 2009 natomiast izba w Poznaniu.

## 1. Zwolnienia podatkowe podmiotowe i przedmiotowo-podmiotowe

Istotnym naruszeniem prawa stwierdzanym w 2008 r. przez sześć izb było wprowadzanie zwolnień podmiotowych. W dwóch izbach (Olsztyn i Kraków) zakwestionowano także zwolnienia mieszane przedmiotowo-podmiotowe. W Krakowie uchylono uchwałę wprowadzającą zwolnienie dotyczące mienia komunalnego jednostek samorządu terytorialnego nieoddanego w posiadanie zależne, zwolnienie budynków, budowli, gruntów zajętych pod cmentarze komunalne oraz budynków i gruntów zajętych na potrzeby instytucji kultury. Izba uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, podkreśliła, że określenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w drodze ustawy.

W 2009 r. dziesięć izb zakwestionowało uchwały zawierające zwolnienia podmiotowe. Izby w Krakowie, Olsztynie, Poznaniu, Opolu, Zielonej Górze, Warszawie kwestionowały także zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe. RIO w Krakowie zakwestionowało np. zwolnienie od podatku od nieruchomości: budowli stanowiących własność komunalną administrowaną bezpośrednio przez urząd gminy, zwolnienie gruntów oraz budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej szkół publicznych lub placówek publicznych, zwolnienie budynków lub ich części, budowli stanowiących własność komunalną, przeznaczonych do odprowadzania i oczyszczania ścieków – administrowane bezpośrednio przez urząd gminy, zwolnienie gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części zajętych na wykonywanie zadań gminy w zakresie ochrony przeciwpożarowej i bezpieczeństwa publicznego. Izba w Zielonej Górze, kwestionując zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe w podatku od nieruchomości, wskazała nie tylko naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

o podatkach i opłatach lokalnych<sup>9</sup>, ale także art. 7 i art. 217 Konstytucji RP w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym.

Odnosząc się do tego zagadnienia, należy zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji oraz art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Z ich analizy wynika, że rada gminy nie może wprowadzać zwolnień określonych podmiotów<sup>10</sup>. W konsekwencji nie można zwolnić np. od podatku kościołów, związków wyznaniowych, jednostek służby zdrowia lub rencistów i emerytów, przedsiębiorców. Rada gminy może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych fizycznie przedmiotów opodatkowania, takich jak np. budynek, grunt, budowla. Ma ono charakter przedmiotowy.

*Rada gminy może jak się wydaje wprowadzić zwolnienia mieszane, ale wyłącznie przedmiotowo-podmiotowe. Dotyczą one określonego przedmiotu, ale jednocześnie następuje dalsze sprecyzowanie cech identyfikujących ten przedmiot np. przez wskazanie na określone podmioty. Jeżeli zwolnienie dotyczy tak określonego przedmiotu, to dalsze jego sprecyzowanie np. przez kogo jest wykorzystywany lub jakim celem służy, nie zmienia jego zasadniczego charakteru. Jest to w gruncie rzeczy zwolnienie przedmiotowe.*

Każde zwolnienie przedmiotu odnosi się do konkretnych podatników, którzy z niego korzystają. To nie osoba podatnika decyduje jednak o zwolnieniu, ale przede wszystkim rodzaj przedmiotu opodatkowania.

Należy zwrócić uwagę na orzecznictwo niektórych sądów administracyjnych, które podobnie jak ww. niektóre izby także kwestionują prawo do wprowadzenia zwolnień przedmiotowo-podmiotowych<sup>11</sup>. Zakwestionowano: zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków gospodarczych emerytów i rencistów, którzy ukończyli 55 lat<sup>12</sup>, zwolnienie budynków mieszkalnych lub ich części będących własnością lub współwłasnością mieszkańców gminy zameldowanych na pobyt stały w gminie... łącznie

przez okres powyżej 10 lat<sup>13</sup>, zwolnienie budynków lub ich części przydzielonych do bezpłatnego użytkowania osobie, która przekazała w zamian za emeryturę lub rentę gospodarstwo rolne państwu, jeżeli nie są wynajęte lub wdzierżawione, a także działki gruntów przydzielonych do bezpłatnego użytkowania tej osobie (pkt 1) oraz budynków gospodarczych będących własnością emerytów i rencistów rolnych z płacenia podatku w przypadku prowadzenia samodzielnego gospodarstwa domowego (pkt 2)<sup>14</sup> oraz zwolnienie budynków gospodarczych emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwo rolne w zamian za rentę, emeryturę<sup>15</sup>.

Wydaje się, że kwestionowanie zwolnień przedmiotowo-podmiotowych nie jest właściwe. Biorąc pod uwagę wskazane wyżej zwolnienie dotyczące budynków gospodarczych będących we władaniu rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę lub emeryturę, zwrócić należy uwagę, że zwolnienie to dotyczy określonego wyraźnie przedmiotu – budynków gospodarczych, o określonych cechach – znajdujących się we władaniu rencistów i emerytów. Jest to zatem zwolnienie o charakterze przedmiotowym, które może być wprowadzane w drodze uchwały. Przyjęcie, że taki zapis przekracza ustawowe upoważnienie rady do wprowadzania zwolnień skutkowałoby tym, że rada nie mogłaby w ogóle zwolnić tego rodzaju budynków. Jak bowiem „przedmiotowo” zwolnić ten rodzaj budynków? Trudno wskazać na taki zapis uchwały, który zwalniałby budynki tej grupy podatników, bez wskazania, że chodzi właśnie o rencistów i emerytów. Nie jest to sprawa błaha, a to z uwagi na to, że zwolnienia tego typu są powszechnie stosowane z uwagi na nikłe dochody uzyskiwane przez tę grupę osób. Osoby te przekazując gospodarstwo rolne, pozostawiają sobie z reguły działki siedliskowe z budynkami gospodarczymi o niekiedy znacznej powierzchni, od których powinny płacić podatek od nieruchomości wg stawek pozostałych<sup>16</sup>. Podatek ten przekracza zdolności płatnicze byłych rolników, utrzymujących się z niewielkiej renty lub emerytury. Przyjęcie poglądu, że zwolnienie budynków gospodarczych rencistów i emerytów ma charakter inny niż przedmiotowy spowodowałoby koniecz-

<sup>9</sup> T.j. Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 z późn. zm. – dalej u.p.o.l.

<sup>10</sup> Por. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 2, poz. 57, w którym sąd stwierdził, że uprawnienia rad gmin, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 14 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy interpretować w ten sposób, aby nie naruszać treści przepisów Konstytucji (art. 217). Zob. także głosę do tego wyroku autorstwa K. Tesznera w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 8, s. 48–50.

<sup>11</sup> Taki pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 6 lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00). Wyrok ten spotkał się z krytyką K. Tesznera w głosie opublikowanej w: „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 8.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 czerwca 2009 r. (sygn. akt I SA/Go 268/09), LEX nr 528047.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 października 2009 r. (sygn. akt I SA/Bd 592/09), LEX nr 576404.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Go 574/09), LEX nr 549787.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010 r. (sygn. akt I SA/Go 599/09), LEX nr 54018.

<sup>16</sup> Budynki te do momentu przekazania gospodarstwa, o ile służą wyłącznie działalności rolniczej, o tyle korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości – zob. art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

ność ich opodatkowania stosunkowo wysokim podatkiem od nieruchomości i to w okresie, kiedy nie są czynni zawodowo i osiągają mniejsze dochody. Decydujące znaczenie przy klasyfikowaniu zwolnienia jako przedmiotowego ma ustalenie czy zwalniane jest „coś”, czy też „ktoś”. Jeżeli zwolnienie dotyczy przedmiotu opodatkowania (budynku, grunty, budowli), to bez względu na dalsze postanowienia uszczegóławiające zwolnienie należy je traktować jako przedmiotowe. I na odwrót – jeżeli jest zwalniany podatnik (ktoś), to jest to zwolnienie podmiotowe, które nie może mieć miejsca w uchwałach rad.

## 2. Zwolnienie przedmiotu niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

Wprowadzane uchwałą rady gminy zwolnienie musi dotyczyć tych przedmiotów, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej). Nie można wprowadzić tej preferencji w odniesieniu np. do budowli, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (Opole w 2008 r.). Działanie takie słusznie uznano za sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Nie należy też wprowadzać zwolnień dotyczących tych przedmiotów, które zostały wyłączone z opodatkowania na m.in. podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., zgodnie z którym nie podlegają opodatkowaniu grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych (Gdańsk w 2008 a także w 2009 r.). Należy jednak zwrócić uwagę, iż zakwestionowanie uchwały powinno mieć miejsce, jeśli zakres zwolnienia pokrywa się z zakresem przepisu ustawy wprowadzających wyłączenie. Jeśli zwolnienie jest szersze od wyłączenia ustawowego, uchylenie uchwały niekoniecznie jest wskazane. Należy bowiem, jak się wydaje, przyjąć interpretację, że zwolnienie odnosi się jedynie do tych przedmiotów opodatkowania, które nie są wyłączone ustawowo.

W 2009 r. cztery izby zwracały uwagę na wadliwość wprowadzania zwolnień przedmiotu niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wątpliwości budzić może jednak rozstrzygnięcie izby w Poznaniu, która wskazała, że wadliwe jest wprowadzanie uchwałą zwolnieniem obiektów związanych z prowadzeniem działalności kulturalnej i pomocy społecznej stanowiących własność gminy z tego powodu, iż korzystają one już z wyłączenia lub zwolnienia na mocy ustawy. Twierdzenie to wydaje się

wadliwe, gdyż na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 3 u.p.o.l. nie podlegają opodatkowaniu jedynie nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich. Nie są tą preferencją objęte budynki czy grunty, zajęte na działalność kulturalną czy pomocy społecznej, chyba że chodzi o pomieszczenia zajęte przez „referaty” będące częścią składową urzędów gmin, zajmujące się ww. działalnością. Podobne zastrzeżenie do zgłoszonego w 2008 r. przez izbę Opolu wskazało RIO w Zielonej Górze, wskazując, że wprowadzenie przez radę zwolnienia budowli, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznać należy za bezprzedmiotowe i nie znajdujące podstaw prawnych w art. 7 ust. 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Podobnej materii a dotyczącej wprowadzenia stawki dla przedmiotu, który nie podlega opodatkowaniu, podniósł WSA w Gdańsku w wyroku z 17 marca 2009 r. (sygn. akt I SA/Gd 29/09). Uznał za zasadne działanie RIO, jakie zakwestionowało uchwałę rady gminy, która określiła stawkę podatku od nieruchomości od gruntów pod drogi w wysokości 0,20 złotych za 1 m<sup>2</sup> za wyjątkiem gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zdaniem sądu rację ma kolegium RIO twierdząc, iż naruszono prawo, określając stawkę podatku od nieruchomości pod drogi na 2009 r. bez wskazania, że chodzi wyłącznie o drogi wewnętrzne.

*Jak podkreślił sąd istotne jest bowiem, aby treść uchwały była zrozumiała nie tylko dla jej twórców, lecz przede wszystkim dla jej odbiorców, w tym dla podmiotów, na które nakłada obowiązek podatkowy. Zatem przy konstruowaniu obowiązków podatkowych konieczne jest określenie przedmiotu opodatkowania w sposób precyzyjny, tak aby było wiadomo, jaka nieruchomość podlega opodatkowaniu, a jaka jest objęta zwolnieniem od podatku.*

Kwestionowana uchwała nie spełnia tego wymogu, gdyż nie określa precyzyjnie, jakie drogi podlegają opodatkowaniu, a jakie są zwolnione.

Można mieć wątpliwości co do poprawności tego stanowiska. Dopuszczalna jest bowiem interpretacja, zgodnie z którą określone w uchwale stawki mogą mieć zastosowanie jedynie do tych przedmiotów (gruntów pod drogami), które nie korzystają z ustawowego wyłączenia. Stosowanie rozwiązania wskazanego przez sąd w ww. rozstrzygnięciu może niepotrzebnie komplikować konstrukcje uchwał podatkowych, które będą musiały

powielać ustawowe przepisy wprowadzające wyłączenia czy zwolnienia.

### 3. Zwolnienia a warunki dodatkowe

W Lublinie w 2008 r. kwestionowano zapisy dotyczące ustalenia dodatkowych warunków formalnych, których niespełnienie powoduje utratę prawa do zwolnienia, wskazując na przekroczenie delegacji ustawowej określonej w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

W 2009 r. trzy izby (Poznań, Łódź, Kraków) zakwestionowały zwolnienie, wskazując, że niedopuszczalne jest wprowadzanie preferencji pod warunkiem spełnienia określonych przesłanek np. „w których zakończono remont” (Poznań). Wydaje się, że warunek, o którym tu mowa, należy traktować jako cechę dotyczącą przedmiotu opodatkowania, której wystąpienie prowadzi do objęcia tego przedmiotu zwolnieniem. W konsekwencji zwolnienie w tym sensie warunkowe, należy, jak się wydaje, uznać za prawidłowe. Inna sytuacja wystąpi, w przypadku gdyby konstrukcja uchwały wymagała złożenia wniosku i ubieganie się przez podatnika o zwolnienie czy wydanie decyzji o przyznaniu tej preferencji. Takie warunki należy uznać za wadliwe, gdyż naruszają one zasadę, w myśl której zwolnienia wprowadzane przez radę gminy powinny mieć charakter pomocy automatycznej, czyli stosowanej z mocy prawa.

W Krakowie wskazano, że wadliwa jest uchwała, która uzależnia prawo do zwolnienia z podatku od wystąpienia do organu wykonawczego z wnioskiem wyrażającym chęć skorzystania ze zwolnienia, co uznano za sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. W tej samej izbie zakwestionowano uzależnienie zwolnienia podatkowego od udokumentowania poniesionych kosztów, co uznano za sprzeczne z art. 2 Konstytucji RP.

*Jak się więc wydaje za wadliwą należałoby uznać uchwałę, na podstawie której by pozbawiono podatnika prawa do zwolnienia w związku z niedostarczeniem w danym czasie określonych dokumentów jak również, w której by uzależniono przyznanie prawa do zwolnienia od np. przedstawienia w określonym czasie wniosku o przyznanie zwolnienia.*

W konsekwencji należałoby także zakwestionować zapisy zobowiązujące podatników np. do powiadamiania urzędu gminy w przypadku utraty warunków do zwolnienia, w terminie 14 dni od zaistniałej okoliczności, pod

rygiorem utraty prawa do zwolnienia. Z jednej strony jest to powielenie art. 6 ust. 6 u.p.o.l., zgodnie z którym osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 11, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3. Z drugiej strony u.p.o.l. nie przewiduje sankcji za niespełnienie wymogu wynikającego z tego przepisu w postaci utraty jakichkolwiek uprawnień, a jej wprowadzenie w uchwale naruszałoby art. 7 ust. 3 tego aktu.

Należy także uznać za nieprawidłowe zapisy zawarte w uchwałach, na podstawie których zwolnienie przyznawano podatnikom wyłącznie na ich wnioski. Jest to sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1. W ostatnim z powołanych przepisów ustawodawca przewidział wyłącznie zwolnienia stosowane z mocy prawa. Stosowane są więc one po spełnieniu przesłanek określonych w ustawie bez konieczności składania jakiegokolwiek wniosku przez podatnika o jego zastosowanie lub wydawaniu decyzji przez wójta burmistrza (prezydenta).

### 4. Wprowadzenie zwolnienia ograniczonego kwotą

RIO w Kielcach w 2008 r. zakwestionowała uchwałę, z której wynikało, że wielkość środków publicznych przeznaczonych na udzielenie pomocy w ramach programu nie powinna wynieść więcej niż 1 600 000 zł rocznie w latach 2008–2013. Jednostka ta wskazała na brak w obecnym stanie prawnym uregulowań, które dawałyby radzie gminy kompetencje do wprowadzania maksymalnej kwoty zwolnień od podatku od nieruchomości, które mają być udzielone w ciągu roku podatkowego. Izba w Poznaniu w 2009 także zakwestionowała zwolnienie przedmiotowe ograniczone do wysokości należnego podatku.

Wydaje się, że to stanowisko zasługuje na akceptację. Preferencje takie są bowiem ulgami, których w podatku od nieruchomości wprowadzać nie należy. Nie ma przy tym znaczenia, czy będzie to preferencja mająca charakter pomocy publicznej, czy też nie będzie to zwolnienie adresowane do przedsiębiorców. Nie zmienia tego fakt, że Rada Ministrów w rozporządzeniach dotyczących regionalnej pomocy inwestycyjnej określiła maksymalny zakres

pomocy, który można uzyskać dzięki temu zwolnieniu<sup>17</sup>. W akcie tym ustalono, że okres zwolnienia zależy od trzech następujących czynników: wielkości poniesionych wydatków w związku z nową inwestycją, intensywności pomocy przypisanej dla danego regionu<sup>18</sup> oraz wysokości korzyści uzyskiwanej przez przedsiębiorcę związanej z przysługującego w danym roku zwolnienia w związku z daną inwestycją<sup>19</sup>. Podkreślić jednak należy, że rada gminy może wprowadzić maksymalny okres korzystania ze zwolnienia. Można tego dokonać poprzez wskazanie maksymalnej liczby lat, przez które przedsiębiorca będzie z tej preferencji korzystał np. nie dłużej niż 3, 4 lub 5 lat od rozpoczęcia biegu okresu zwolnienia. W konsekwencji zwolnienie nie będzie przysługiwać po upływie określonego okresu, mimo że maksymalna intensywność pomocy nie zostanie w pełni wyczerpana. Rada gminy może wpłynąć na okres zwolnienia także przez ograniczenie kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą. Nie może jednak ograniczenie to polegać na wskazaniu maksymalnej kwoty, którą w ramach tej preferencji można uzyskać. Potwierdzenie takiego stanowiska odnaleźć można w orzecznictwie sądowym na gruncie zwolnień w podatku od nieruchomości, który co prawda nie odnosi się do pomocy inwestycyjnej, ale i tu jak się wydaje ma także zastosowanie. Zgodnie z wyrokiem WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r.<sup>20</sup> zwolnienie z podatku od nieruchomości w stopniu uzależnionym od utworzenia nowego miejsca (nowych miejsc) pracy – przy czym kwota zwolnienia uzależniona jest od ilości stanowisk pracy i stanowi iloczyn kwoty 600 złotych i liczby nowo zatrudnionych osób – nie jest rodzajem zwolnienia podatkowego i to zwolnienia przedmiotowego.

### 5. Nieokreślenie stawek podatkowych

Kolejnym uchybieniem stwierdzanym przez izby w 2008 r. w Olsztynie i Białymstoku, (w Białymstoku także w 2009 r.) w uchwałach dotyczących stawek podatku od nieruchomości był brak stawki dla wszystkich rodzajów

<sup>17</sup> Pierwotnie było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 138, poz. 969), które zostało zastąpione rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 146, poz. 927).

<sup>18</sup> Kwestia ta jest uregulowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalania mapy pomocy regionalnej (Dz.U. Nr 190, poz. 1402).

<sup>19</sup> Zob. M. Popławski, R. Dowgier, *Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11.

<sup>20</sup> Sygn. akt I SA/Po 965/08, Dz.Urz. Wielk. 2009/49/716.

przedmiotów określonych w art. 5 u.p.o.l. Na podstawie tego przepisu rady gmin są zobowiązane do określenia stawek dla gruntów, budynków i budowli w sposób uwzględniający ich podział wynikający z tego przepisu<sup>21</sup>. Niestosowanie się do tej zasady skutkuje niewłaściwym określeniem lub nieokreśleniem stawek dla określonej kategorii podlegającej opodatkowaniu. Wadliwe jest w konsekwencji także działanie rad gmin, które wprowadzają zmiany do uchwały w sprawie stawek podatkowych skutkujące odstępianiem od określenia stawek podatku od nieruchomości, na co zwróciła uwagę izba w Szczecinie.

### 6. Podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych

Izba w Rzeszowie w 2008 r. zakwestionowała podmiotowe różnicowanie stawek podatku od nieruchomości, wskazując na naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b), ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. W tym bowiem przypadku preferencyjne traktowanie dotyczyło określonych kategorii przedsiębiorców, gdyż stawka, o której mowa w ww. przepisie, dotyczy budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W 2009 r. natomiast różnicowanie stawek podatku od nieruchomości z uwagi na cechy podmiotu opodatkowania zostało zakwestionowane przez RIO w Poznaniu.

*u.p.o.l. zawiera przepisy wyraźnie dopuszczające możliwość różnicowania stawek podatku od nieruchomości<sup>22</sup>, ale nie można stosować zróżnicowanych stawek w ujęciu podmiotowym<sup>23</sup>. Ustalenie „specjalnych” stawek dla określonych imiennie podatników byłoby złamaniem zasady równości wobec prawa.*

Określona grupa podatników mogłaby to odebrać jako jej dyskryminację (wyższe stawki od powszechnie stosowanych) albo też jako dyskryminowane poczułyby się inne grupy podatników wówczas, gdyby wobec danej grupy zastosowano niższe stawki. Stąd też stawka podatku powinna być ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania, a nie tylko jego podmiotu<sup>24</sup>. W rezulta-

<sup>21</sup> Zob. M. Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s. 45.

<sup>22</sup> Zob. art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>23</sup> L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 95 i n.

<sup>24</sup> Zbliżony pogląd został sformułowany m.in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 812/94). Zgodnie z nim rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może w uchwale ustalającej wysokość stawek podatku od nieruchomości różnicować tych stawek (podwyższać lub

cie np. podwyższenie lub obniżenie stawki podatku od nieruchomości dla określonych kategorii podmiotów gospodarczych (bez określenia, że stawka dotyczy budynków, budowli i gruntów) jest przykładem złamania konstytucyjnie określonych zasad określania stawek przez samorząd. Ten sam cel można osiągnąć nie łamiąc tych zasad, wówczas gdy stawki będą różnicowane ze względu na przedmiot opodatkowania.

Analizowane błędy są związane z trudnościami w poprawnej analizie przepisów art. 5 ust. 2–4 u.p.o.l., który nie może być interpretowany w oderwaniu od konstytucyjnej zasady równości podatników wobec prawa.

### 7. Wprowadzanie ulg podatkowych

RIO w Poznaniu w 2008 r. zakwestionowała zapisy stanowiące ulgi w podatku od nieruchomości. W 2009 r. sytuacja taka pojawiła się w RIO w Zielonej Górze oraz w Łodzi. Pierwszy z tych podmiotów podniósł, że wprowadzenie przez radę zwolnienia w formie ulgi w podatku od nieruchomości będących budynkami mieszkalnymi narusza art. 7 ust. 3 u.p.o.l. oraz art. 217 Konstytucji RP. RIO w Łodzi natomiast zakwestionowała uchwałę, w której rada gminy nie dokonała zwolnienia od podatku, ale faktycznie obniżyła zobowiązanie podatkowe.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. W przepisie tym mowa jest wyraźnie o uprawnieniu do uchwalania wyłącznie zwolnień innych niż zawarte w art. 7 ust. 1 u.p.o.l., nie zaś ulg podatkowych.

Różnica między zwolnieniami a ulgami jest wyraźna. Zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe)<sup>25</sup>. Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia:

- podstawy opodatkowania (np. odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu określonych

darowizn na podstawie art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych),

- stawki podatkowej (np. obniżenie ceny żyta, a w konsekwencji i stawki podatkowej na podstawie art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym),
- kwoty podatku ( np. odliczenia od podatku rolnego wydatków inwestycyjnych na podstawie art. 13 ust. 2 ustawy o podatku rolnym).

Ulg podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych<sup>26</sup>.

Biorąc pod uwagę istotną różnicę między zwolnieniami a ulgami podatkowymi, wprowadzanie tych ostatnich w podatku od nieruchomości przez radę gminy stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

### Wnioski

Na gruncie ww. rozważań wskazać należy, że niektóre błędy uchwał występują w rozstrzygnięciach nadzorczych większości izb, podczas gdy w innych występują sporadycznie, tylko w rozstrzygnięciach dwóch lub jednej izby. Z jednej strony świadczy to o tym, że co do części błędów jest zgodność izb w negatywnej ocenie pewnych zapisów uchwał. Dotyczy to zwolnień podmiotowych i przedmiotowo-podmiotowych, zwolnienie przedmiotu niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z drugiej – można mieć jednak wątpliwości dotyczące poprawności niektórych rozstrzygnięć, szczególnie w kontekście kwestionowania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych.

Uchwały dotyczące stawek podatkowych w podatku od nieruchomości kwestionowano incydentalnie. Zarzuty dotyczyły nieokreślenia niektórych stawek podatkowych, podmiotowego różnicowania stawek podatkowych, np. w zależności od powierzchni budynków, czy określenia stawek podatkowych w związku z wprowadzeniem do uchwały innego brzmienia uchwał niż art. 5 u.p.o.l.

obniżyć) w stosunku do poszczególnych grup podatników, gdyż ustawa nie przewiduje możliwości modyfikowania obowiązku podatkowego ze względu na osobę podatnika.

<sup>25</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 31; L. Etel, *System podatkowy* (w:) E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2000, t.2, s. 20; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998; C. Kosikowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź 1982, s. 50; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 55–56.

<sup>26</sup> Stąd też spotykane w języku potocznym takie określenia, jak zniżka lub obniżka podatkowa albo odliczenie podatkowe są nazwami, pod którymi występuje ulga podatkowa.