



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA PODLASKIEGO

---

Białystok, dnia 3 czerwca 2014 r.

Poz. 2130

### UCHWAŁA NR 1471/14 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BIAŁYMSTOKU

z dnia 15 kwietnia 2014 r.

**w sprawie rozpatrzenia w postępowaniu nadzorczym uchwały Rady Miasta Zambrów nr 186/XXXVI/14 z dnia 25 marca 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości**

#### **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku w składzie:**

Przewodniczący: Stanisław Srocki  
Członkowie: Paweł Gałko  
Katarzyna Gawrońska  
Agnieszka Gerasimiuk  
Danuta Kubyliś  
Anna Ostrowska  
Dariusz Renczyński  
Joanna Salachna  
Marcin Tyniewicki  
Maria Wasilewska

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 1113 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.) **po rozpatrzeniu w postępowaniu nadzorczym uchwały Rady Miasta Zambrów nr 186/XXXVI/14 z dnia 25 marca 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości**

#### **postanawia:**

**uznać, iż powyższa uchwała narusza prawo w sposób istotny w związku z zapisami zawartymi w:**

§ 5. ust. 1 pkt 2 uchwały, na mocy którego wprowadza się zwolnienie od podatku od nieruchomości, obejmujące określone nieruchomości „wydzierżawione przez przedsiębiorcę na okres co najmniej 10 lat w okresie od 1.01.2014 r. do 31.12.2020 r. od podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym”, co stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.),

- w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność § 5 ust. 1 pkt 2 uchwały nr 186/XXXVI/14 oraz postanawia stwierdzić nieważność części IV uchwały nr 186/XXXVI/14 (§ 10, § 11 i § 12), zatytułowanej: „Postępowanie w sprawie udzielenia zwolnienia od podatku od nieruchomości dotyczące nieruchomości wymienionych w § 5 ust 1 pkt 2 oraz monitorowanie pomocy”, jako bezprzedmiotowej.

## UZASADNIENIE

W dniu 31 marca 2014 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku wpłynęła uchwała Rady Miasta Zambrów nr 186/XXXVI/14 z dnia 25 marca 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości. W § 5 ust. 1 pkt 2 uchwały wprowadzono zapis, na mocy którego zwalnia się od podatku od nieruchomości: „nieruchomości położone na terenie oznaczonym symbolem 9PS w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego Miasta Zambrów uchwalonym uchwałą nr 101/XX/04 Rady Miasta Zambrów z dnia 25 maja 2004 r. w sprawie uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego części miasta Zambrowa obejmującej obszar położony pomiędzy ulicami: Aleja Wojska Polskiego, Fabryczna, Mazowiecka, Magazynowa, Legionowa (Dz. U. Woj. Podlaskiego z dnia 8.06.2004 r. Nr 81, poz. 1227), zmienionym uchwałą nr 164/XXXII/13 Rady Miasta Zambrów z dnia 29 października 2013 r. w sprawie uchwalenia zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego części miasta Zambrowa dotyczącej obszaru położonego między ulicami: Aleja Wojska Polskiego, Fabryczna, Mazowiecka, Magazynowa, Legionowa (Dz. U. Woj. Podlaskiego z dnia 13.11.2013 r. poz. 3911) wydzierżawione przez przedsiębiorcę na okres co najmniej 10 lat w okresie od 1.01.2014 r. do 31.12.2020 r. od podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym. Zwolnienie, z zastrzeżeniem postanowień rozdziału IV, następuje od dnia zgłoszenia przez przedsiębiorcę zamiaru korzystania ze zwolnienia i obowiązuje przez okres do 2 lat;”. Jednocześnie w części IV uchwały, zatytułowanej „Postępowanie w sprawie udzielenia zwolnienia od podatku od nieruchomości dotyczące nieruchomości wymienionych w § 5 ust 1 pkt 2 oraz monitorowanie pomocy”, wprowadzono zapisy (§ 10), z których wynika, że:

- „1) podatnikiem podatku od nieruchomości stosownie do przepisów art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym;
  - 2) nieruchomość będąca przedmiotem opodatkowania wydzierżawiona jest przez przedsiębiorcę od podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym;
  - 3) podatek od nieruchomości jest składnikiem czynszu dzierżawnego w umowie dzierżawy zawartej pomiędzy przedsiębiorcą a podmiotem zarządzającym Parkiem Przemysłowym;
  - 4) beneficjentem bezpośrednim pomocy publicznej przyznanej w ramach niniejszego Programu pomocowego jest przedsiębiorca będący dzierżawcą nieruchomości zwany dalej „dzierżawcą nieruchomości”; Zgodnie z § 11 uchwały, „zgłoszenie zamiaru korzystania z pomocy publicznej w ramach Programu pomocowego składa organowi podatkowemu dzierżawca nieruchomości” (zgodnie z wymogami określonymi w ust. 2 i 3 tego paragrafu), a organ podatkowy (§ 12) „wystawia dla dzierżawcy nieruchomości zaświadczenie o pomocy de minimis.” Ponadto „organ podatkowy informuje podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym o udzieleniu dzierżawcy nieruchomości pomocy publicznej w ramach niniejszego Programu pomocowego podając:
- 1) podstawę opodatkowania objętą zwolnieniem wraz z obowiązującymi stawkami opodatkowania w bieżącym roku podatkowym;
  - 2) okres zwolnienia;
  - 3) wartość pomocy publicznej udzielonej w ramach niniejszego Programu pomocowego. Podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym w oparciu o informację organu podatkowego:
    - 1) wykazuje w deklaracji na podatek od nieruchomości lub w korekcie deklaracji, zwolnienie od podatku od nieruchomości w części dotyczącej nieruchomości objętych informacją organu podatkowego;
    - 2) zawiesza pobieranie czynszu dzierżawnego od dzierżawcy nieruchomości w części stanowiącej równowartość podatku od nieruchomości obciążającego dzierżawioną nieruchomość.” Zgodnie z § 12 ust. 3 uchwały, „zawieszenie pobierania części czynszu dzierżawnego i wskazanie zwolnienia od podatku od nieruchomości następuje po zawarciu stosownej umowy pomiędzy podmiotem zarządzającym Parkiem Przemysłowym a dzierżawcą nieruchomości obejmującej między innymi:
  - 1) zobowiązanie dzierżawcy nieruchomości do zapłaty częściowo zawieszono czynszu dzierżawnego wraz z odsetkami jak od zobowiązań podatkowych w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy, że udzielona pomoc została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem;

- 2) zobowiązanie podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym do złożenia oświadczenia o umorzeniu zawieszono czynszu w sytuacji, gdy organ podatkowy potwierdzi, że udzielona pomoc publiczna została wykorzystana zgodnie z przeznaczeniem.”

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 1113 ze zm.), pismem z dnia 7 kwietnia 2014 r., tut. Izba wszczęła postępowanie nadzorcze dotyczące wskazanej uchwały, zawiadamiając Radę o terminie posiedzenia Kolegium RIO w Białymstoku wyznaczonym na 15 kwietnia 2014 r. W piśmie wskazano, iż wszczęcie postępowania nadzorczego związane jest z zapisami dotyczącymi zwolnienia od podatku od nieruchomości przewidzianego w § 5 ust. 1 pkt 2 uchwały, obejmującego nieruchomości wydzierżawione przez przedsiębiorcę od podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym. Z regulacji zawartych w części IV uchwały, § 10-12, wynika, że podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości wydzierżawionych, jako ich właściciel, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.). W związku z powyższym zwolnienie przewidziane w § 5 ust. 1 pkt 2 uchwały nabiera charakteru zwolnienia indywidualnego, o charakterze przedmiotowo-podmiotowym, co pozostaje w sprzeczności z dyspozycją zawartą w art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.). Na posiedzenie Kolegium w dniu 15 kwietnia 2014 r. stawił się P. Bogdan Kamiński, zastępca burmistrza Miasta Zambrów. Zastępca burmistrza wyjaśnił, iż podziela stanowisko Izby zawarte w piśmie, w zakresie dokonywania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, które nie mieści się w definicji art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zakwestionował natomiast ocenę stanu faktycznego wynikającego z badanej uchwały, wskazując, że pomoc w postaci zwolnienia podatkowego skierowana jest do podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym. Stwierdził on, że program pomocowy zawarty w uchwale nie jest kierowany do podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym, tylko do przedsiębiorców dzierżawiących nieruchomości od podmiotu zarządzającego Parkiem. Program w postaci zwolnień odciąża przedsiębiorców, którzy rozpoczynają działalność na terenie Parku, gdyż podatek od nieruchomości jest składnikiem czynszu dzierżawnego, a zwolnieniu od podatku od nieruchomości towarzyszy odpowiednie zmniejszenie czynszu dzierżawnego, uiszczanego przez przedsiębiorcę na rzecz podmiotu zarządzającego Parkiem. Beneficjentami programu są więc przedsiębiorcy korzystający z obniżenia czynszu, których nie można na dzień dzisiejszy zidentyfikować, a nie podmiot zarządzający Parkiem. Odnosząc się do zapisów zawartych w § 10 uchwały zastępca burmistrza Miasta Zambrów potwierdził, że w stosunku do wydzierżawianych przedsiębiorcom przez podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym nieruchomości, podatnikiem podatku od nieruchomości pozostaje podmiot zarządzający Parkiem, jako ich właściciel, stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Po wysłuchaniu wyjaśnień zastępcy burmistrza Miasta Zambrów, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku na posiedzeniu w dniu 15 kwietnia 2014 r. stwierdziło co następuje. Badana uchwała została podjęta z naruszeniem prawa.

Odnosząc się do regulacji zawartych w uchwale nr 186/XXXVI/14 należy stwierdzić, iż wprowadzenie zapisów, zgodnie z którymi zwalnia się od podatku od nieruchomości określone nieruchomości „wydzierżawione przez przedsiębiorcę na okres co najmniej 10 lat w okresie od 1.01.2014 r. do 31.12.2020 r. od podmiotu zarządzającego Parkiem Przemysłowym” stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, rada, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, ale jedynie o charakterze przedmiotowym. Z regulacji zawartych w części IV uchwały, § 10-12, wynika, że to podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym (a nie przedsiębiorca – dzierżawca nieruchomości) pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości wydzierżawionych, jako ich właściciel, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z powyższym zwolnienie przewidziane w § 5 ust. 1 pkt 2 uchwały nabiera charakteru zwolnienia indywidualnego, o charakterze przedmiotowo-podmiotowym. Ze zwolnienia od podatku korzysta bowiem wyłącznie jeden podmiot, indywidualnie określony w uchwale: podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym. Zwolnieniem objęte będą te nieruchomości należące do podmiotu zarządzającego Parkiem, które zostaną wydzierżawione przedsiębiorcom spełniającym warunki określone w uchwale. Na niedopuszczalność wprowadzania przez gminy zwolnień przedmiotowo-podmiotowych powszechnie wskazują rozstrzygnięcia organów nadzorczych oraz sądów. Jako przykład można tu wskazać na liczne

wyroki dotyczące podatku od nieruchomości m.in. WSA w Gorzowie Wielkopolskim (I SA/Go 599/09, Lex: 554018; I SA/Go 574/09, Lex: 549787), jak też np. wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. (II FSK 1785/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). W tym ostatnim wyroku Sąd stwierdził, że „skoro przepis art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1, to tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowo – podmiotowym. Reguła ta znajduje też oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe.” Ponadto wprowadzenie w drodze aktu prawa miejscowego zwolnienia na rzecz konkretnie wskazanego, zindywidualizowanego podmiotu, pozostaje w sprzeczności z podstawowymi zasadami stanowienia aktów prawa miejscowego. Zgodnie z art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., akty prawa miejscowego są źródłem powszechnie obowiązującego prawa na obszarze działania organów, które je ustanowiły. Przepis ten znajduje swoje rozwinięcie w art. 94 Konstytucji RP oraz art. 40 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.), zgodnie z którymi gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na jej obszarze – na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, nieodłącznym atrybutem aktu prawa miejscowego jest powszechność jego obowiązywania. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2013 r. (I OSK 1608/12, Lex: 1341456), „doktrynie i orzecznictwie wskazuje się, że dla kwalifikacji danej uchwały jako aktu prawa miejscowego znaczenie decydujące ma charakter norm prawnych i ich oddziaływanie na sytuację prawną adresatów. Przyjmuje się zatem, że normy zawarte w akcie prawa miejscowego muszą posiadać charakter generalny i abstrakcyjny. Muszą być one adresowane do nieokreślonego kręgu osób obejmując swymi postanowieniami sytuacje powtarzalne i regulując we wskazanym zakresie prawa i obowiązki podmiotów, które spełnią hipotezę norm zawartych w uchwale.” Akt prawny wydany na potrzeby imiennie wskazanego podmiotu przestaje natomiast mieć charakter powszechny, abstrakcyjny i generalny. W świetle przepisów podatkowych bez znaczenia pozostaje także fakt, że podmiot zarządzający Parkiem Przemysłowym zobowiązany jest pomniejszyć dzierżawcy czynsz dzierżawny, o równowartość podatku od nieruchomości. Treść umów cywilnoprawnych nie może bowiem oddziaływać na ustawowo określany obowiązek podatkowy, który, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ciąży na podmiocie zarządzającym Parkiem Przemysłowym, jako na właścicielu nieruchomości wydzierżawionych. To podmiot zarządzający Parkiem jest podatnikiem podatku od nieruchomości, a jednocześnie bierną stroną stosunku podatkowoprawnego. Jako podatnik, jest on zatem również adresatem zwolnienia podatkowego, przewidzianego w § 5 ust 1 pkt 2 uchwały nr 186/XXXVI/14. Biorąc powyższe pod uwagę, należało stwierdzić nieważność § 5 ust 1 pkt 2 uchwały nr 186/XXXVI/14. Uchylenie wskazanego przepisu spowodowało bezprzedmiotowość części IV uchwały, zatytułowanej „Postępowanie w sprawie udzielenia zwolnienia od podatku od nieruchomości dotyczące nieruchomości wymienionych w § 5 ust 1 pkt 2 oraz monitorowanie pomocy”, w związku z czym należało również stwierdzić nieważność § 10-12 uchwały.

**Z powyższych względów postanowiono jak na wstępie.**

#### **POUCZENIE**

**Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, którą można wnieść (za pośrednictwem RIO w Białymstoku, ul. Branickiego 13) w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia.**

**Przewodniczący Kolegium**  
*Stanisław Srocki*