



**UCHWAŁA NR 64/2021**  
**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ**  
**w ZIELONEJ GÓRZE**  
**z dnia 24 marca 2021 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 2137) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.), po przeprowadzeniu postępowania nadzorczego w przedmiocie zgodności z prawem uchwały Nr XXXII.247.2021 Rady Gminy Pszczew z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, podłączonych do instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora lub gruntowego wymiennika ciepła, **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze stwierdza nieważność:**

- § 3 pkt 1 o treści cyt.: „Warunkiem uzyskania i korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w § 1 ust. 1, jest: 1) poniesienie nakładów w wysokości co najmniej 10.000 złotych brutto po wejściu w życie uchwały” – z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- § 3 pkt 4 o treści cyt.: „Warunkiem uzyskania i korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w § 1 ust. 1, jest: 4) brak zaległości wobec budżetu Gminy Pszczew z tytułu podatków i innych należności publicznoprawnych oraz opłat z tytułu wieczystego użytkowania, na dzień zgłoszenia, o którym mowa w pkt 3.” – z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- § 4 ust. 3 pkt 2 o treści cyt.: „Do zgłoszenia należy dołączyć: 2) oświadczenie o wysokości poniesionych nakładów i kosztów, stanowiące załącznik nr 3 do niniejszej uchwały wraz z kopiami dokumentów (potwierdzonych za zgodność z oryginałem), potwierdzającymi ich wysokość” –  
z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- § 6 ust. 2 o treści cyt.: „Podatnik jest zobowiązany zawiadomić organ udzielający pomocy o utracie prawa do zwolnienia, w terminie 14 dni od dnia, w którym nastąpiło trwałe odłączenie od instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora lub gruntowego wymiennika ciepła i złożyć korektę deklaracji” – z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 6 ust. 6 tej ustawy;
- § 6 ust. 3 o treści cyt.: „Podatnik, który wprowadził w błąd organ podatkowy co do spełnienia warunków uprawniających do uzyskania zwolnienia, traci prawo do zwolnienia za cały okres, przez jaki nienależnie korzystał ze zwolnienia i jest zobowiązany do zapłaty kwoty podatku od nieruchomości wraz z wymaganymi odsetkami za zwłokę, liczonymi jak od zaległości podatkowych” – z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia



**12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 21 § 1 pkt 2, art. 47 § 1, art. 51 § 1, art. 53 § 1, art. 272 i art. 281 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.);**

- **załącznika nr 3 do badanej uchwały – z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

### **UZASADNIENIE**

Na sesji w dniu 25 lutego 2021 r. Rada Gminy Pszczew podjęła uchwałę Nr XXXII.247.2021 w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, podłączonych do instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora lub gruntowego wymiennika ciepła. Przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze w dniu 02 marca 2021 r. i na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych objęta została postępowaniem nadzorczym.

Oceniając zgodność postanowień przedmiotowej uchwały z przepisami prawa, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze ustaliło, co następuje:

Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej organy władzy publicznej działają w granicach i na podstawie prawa. Stosownie do art. 94 ustawy Konstytucja 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 ustawa.

Przedmiotowa uchwała jest aktem prawa miejscowego podjętym przez Radę Gminy na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.).

Badana uchwała zwalnia z podatku od nieruchomości budynki mieszkalne lub ich części położone na terenie Gminy Pszczew, do których podłączono sprawną instalację fotowoltaiczną, kolektor słoneczny, pompę ciepła, rekuperator lub gruntowy wymiennik ciepła. Zwolnieniu nie podlegają, w myśl § 1 ust. 2 uchwały, domki letniskowe oraz budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Stosownie do § 3 pkt 1 uchwały Nr XXXII.247.2021 Rady Gminy Pszczew z dnia 25 lutego 2021 r. warunkiem uzyskania i korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w § 1 ust. 1 jest poniesienie nakładów w wysokości co najmniej 10.000 złotych brutto po wejściu w życie uchwały. Postanowienie to – w ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej – narusza w istotny sposób art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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 z uwagi na naruszenie zasady równości podatników. Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi; wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Zdaniem Kolegium Izby ograniczenie stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości do sytuacji, gdy podatnik poniesie nakłady w określonej wysokości na nieruchomość jest wyrazem nierównego traktowania podatników, których nieruchomości mają charakter mieszkalny i nie są domkami letniskowymi oraz nie jest na nich prowadzona działalność gospodarcza. Z uregulowania § 3 pkt 1 badanej uchwały nie wynika również, czy zwolnienie dotyczy



także budynków, które zostały zaopatrzone w urządzenia wymienione w uchwale już wcześniej, tj. przed wejściem w życie uchwały, a tylko zostały „dofinansowane” kwotą co najmniej 10.000 zł brutto po wejściu w życie tej uchwały. Taki zapis normatywny stwarza możliwość luzu interpretacyjnego, co może w szczególności skutkować dowolnością w zakresie stosowania przepisów uchwały. Z uwagi na fakt, że badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego, winna zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące i uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego. Podatnik do którego skierowany jest akt, powinien wiedzieć, czego od niego oczekuje organ podatkowy w kontekście nabycia przedmiotowego zwolnienia.

W związku z § 3 pkt 1 badanej uchwały pozostaje § 4 ust. 3 pkt 2 uchwały, stosownie do którego do zgłoszenia należy dołączyć oświadczenie o wysokości poniesionych nakładów i kosztów, stanowiące załącznik nr 3 do niniejszej uchwały wraz z kopiami dokumentów (potwierdzonych za zgodność z oryginałem) potwierdzającymi ich wysokość. Zapis ten stanowi o sposobie wykazania spełnienia warunku określonego w § 3 pkt 1 uchwały i jako przedmiotowo z nim związany – w konsekwencji stanowi naruszenie prawa.

Do postanowień § 3 pkt 1 uchwały Nr XXXII.247.2021 Rady Gminy Pszczew z dnia 25 lutego 2021 r. nawiązuje również jej załącznik nr 3, którego przedmiotem jest złożenie przez podatnika oświadczenia o nakładach i kosztach poniesionych na zakup i podłączenie stosownego urządzenia, tj. instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora czy też gruntowego wymiennika ciepła. Zatem również ten załącznik, pozostający w związku z treścią § 3 pkt 1 badanej uchwały, należy ocenić jako naruszający powołane wyżej przepisy prawa.

Zgodnie z § 3 pkt 4 uchwały Nr XXXII.247.2021 Rady Gminy Pszczew z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, podłączonych do instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora lub gruntowego wymiennika ciepła warunkiem uzyskania i korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w § 1 ust. 1 jest brak zaległości wobec budżetu Gminy Pszczew z tytułu podatków i innych należności publicznoprawnych oraz opłat z tytułu wieczystego użytkowania na dzień zgłoszenia, o którym mowa w pkt 3. Taki zapis uchwały czyni zwolnienie z podatku od nieruchomości zwolnieniem o charakterze podmiotowym, co w świetle orzecznictwa sądowego jest niedopuszczalne.

Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej w realizacji ustawowych zadań, działają na podstawie i w granicach prawa. Zatem podstawa ich działania musi każdorazowo wynikać z normy prawa materialnego, upoważniającej organ do podjęcia konkretnego działania. Z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie wynika, że rada gminy może jedynie wprowadzić inne niż wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia przedmiotowe. Wprowadzony natomiast w § 3 pkt 4 badanej uchwały warunek braku zaległości z tytułu należności publicznoprawnych oraz opłat z tytułu wieczystego użytkowania powoduje, że zwolnienie to uzyskało faktycznie charakter mieszany przedmiotowo-podmiotowy. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że granicą kompetencji rady gminy do stanowienia zwolnień jest dyspozycja art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy nie może zatem wprowadzać innych zwolnień z podatku od nieruchomości niż zwolnienia przedmiotowe. Nie ma natomiast prawa do wprowadzania zwolnień podmiotowych, bowiem te wynikają z samej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 ust. 3 nie wprowadza również dla rady gminy kompetencji do wprowadzania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych. Takie stanowisko potwierdzają m.in. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. sygn. akt I SA/Po 475/19,



wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 października 2020 r. sygn. akt I SA/Bk 511/20, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/Bk 761/20, wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2019 r. sygn. akt II FSK 124/18 oraz wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2020 r. sygn. akt II FSK 646/20.

W ocenie Kolegium Izby jako naruszające prawo ocenić należy także postanowienia § 6 ust. 2 uchwały o treści cyt.: „Podatnik jest zobowiązany zawiadomić organ udzielający pomocy o utracie prawa do zwolnienia, w terminie 14 dni od dnia, w którym nastąpiło trwałe odłączenie od instalacji fotowoltaicznej, kolektora słonecznego, pompy ciepła, rekuperatora lub gruntowego wymiennika ciepła i złożyć korektę deklaracji”. Rada Gminy nie powinna odmiennie regulować obowiązków podatnika niż czynią to inne przepisy prawa. Zauważyć należy, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych reguluje sposób informowania organu podatkowego o powstaniu lub zmianie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 6 ww. ustawy 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. Zatem Rada Gminy nie posiada kompetencji do regulowania tego, co jest już określone w przepisach prawa.

Stosownie do § 6 ust. 3 uchwały cyt.: „Podatnik, który wprowadził w błąd organ podatkowy co do spełnienia warunków uprawniających do uzyskania zwolnienia, traci prawo do zwolnienia za cały okres, przez jaki nienależnie korzystał ze zwolnienia i jest zobowiązany do zapłaty kwoty podatku od nieruchomości wraz z wymaganymi odsetkami za zwłokę, liczonymi jak od zaległości podatkowych”. Również ten zapis, zdaniem Kolegium Izby, stanowi naruszenie prawa, bowiem sposób, w jaki podatnik zgłasza prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości odbywa się poprzez złożenie nowej informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, o której mowa w art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolegium Izby podkreśla, że postępowanie w sprawach podatkowych uregulowane jest szczegółowo w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), a w zakresie którego dotyczą § 6 ust. 2 i 3 uchwały Nr XXXII.247.2021 Rady Gminy Pszczew z dnia 25 lutego 2021 r. – w szczególności mają zastosowanie art. 21 § 1 pkt 2, art. 47 § 1, art. 51 § 1, art. 53 § 1, art. 272 i art. 281 Ordynacji podatkowej. Zatem Rada Gminy Pszczew przekroczyła upoważnienie zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Z powyższych względów orzeczono, jak w sentencji niniejszej uchwały.

Na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, służy Gminie prawo złożenia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, za pośrednictwem tut. Kolegium, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

**wz. Przewodniczącego Kolegium**

**Joanna Chruściel**

**Zastępca Prezesa Izby**