

# Przegląd Podatków

**LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH**

TAX PRESS

[www.taxpress.pl](http://www.taxpress.pl)

11

LISTOPAD 2020 (237)

CENA: 37 ZŁ VAT 8%

ISSN 1641-6856

**CZEGO ZABRAKŁO  
W ORDYNACJI PODATKOWEJ,  
W CZASIE PANDEMII**

9 771641 685901



# Przegląd Podatków

Lokalnych i Finansów Samorządowych

Miesięcznik. Warszawa, listopad 2020 r.

ISSN 1641-6856

© Copyright by Wydawnictwo Taxpress

## Rada naukowa:

Przewodniczący Rady Naukowej  
Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

## Członkowie Rady Naukowej

doc. Lilia Abramchik, Ph.D.  
prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic  
doc. JUDR. Petr Mrkvyka, Ph.D.  
doc. JUDR. Ing. Michal Radvan, Ph.D.  
adv. Andžejus Seliava  
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

## Redaktor Naczelny:

dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

## Redaktorzy tematyczni działów:

Podatki i opłaty lokalne – prof. dr hab. Mariusz Poptawski  
Ordynacja podatkowa – dr Piotr Pietrasz  
Finanse samorządowe – dr Grzegorz Liszewski  
Glosa – dr Krzysztof Teszner

## Redaktor językowy:

Ewa Wyszczelska-Oksień

## Opracowanie graficzne:

Magdalena Fudali, wizualna.com.pl

## Skład i łamanie:

PROJEKTO6 Piotr Jurkiewicz, www.projekto6.net

## Ilustracje:

Katarzyna Bogdańska,  
www.katarzynabogdanska.blogspot.com

Publikacje naukowe umieszczone w niniejszym miesięczniku objęte są procedurą recenzowania zgodną z wymogami Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Lista recenzentów dostępna jest na stronie internetowej [www.taxpress.com.pl](http://www.taxpress.com.pl)

## Wydawca:

Taxpress s.c.  
00-517 Warszawa  
ul. Marszałkowska 80

## Adres Redakcji:

Taxpress s.c.  
04-028 Warszawa  
al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517  
tel./fax (22) 740-94-51, 740-94-33  
e-mail: kontakt@taxpress.com.pl

## Druk:

Oficina Wydawniczo-Poligraficzna i Reklamowo-Handlowa „ADAM”  
02-729 Warszawa, ul. Rolna 191/193  
tel. (22) 843-37-23, fax (22) 843-20-52  
[www.oficina-adam.com.pl](http://www.oficina-adam.com.pl)

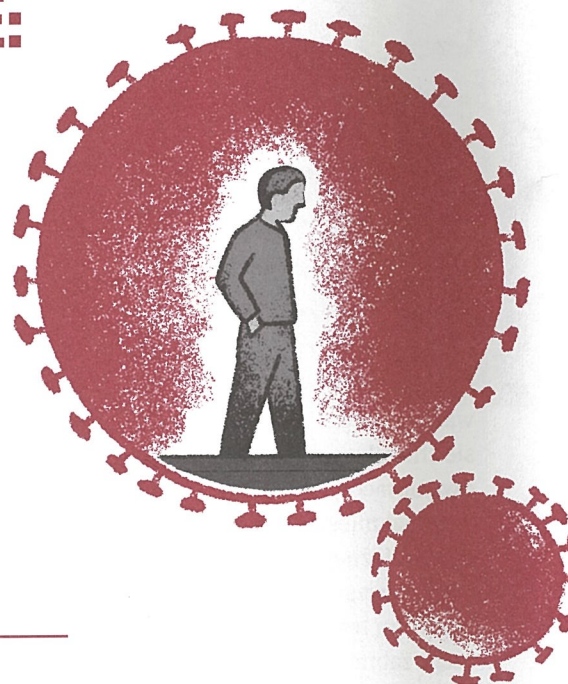
Materiały przesłane do redakcji podlegają recenzowaniu zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego i objęte są procedurą zabezpieczającą oryginalność publikacji naukowych. Szczegółowa procedura

recenzowania oraz zabezpieczenia oryginalności publikacji opisane są na stronie internetowej czasopisma: [www.taxpress.com.pl](http://www.taxpress.com.pl)

Wersją pierwotną „Przeglądu Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” od 2001 r. jest wersja papierowa.

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” chroniony jest prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony.

# W NUMERZE:



## PODATKI I OPŁATY LOKALNE

06

MARIUSZ CHARKIEWICZ

Nieprawidłowości stwierdzone przez regionalne izby obrachunkowe w uchwałach podatkowych dotyczących zwolnienia z podatku od nieruchomości wprowadzanych w związku z COVID-19

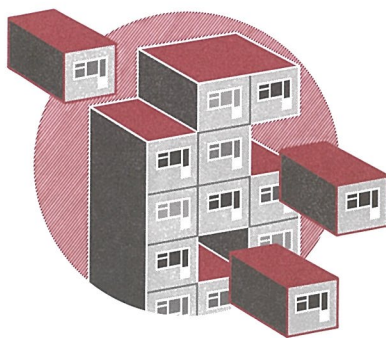
## TEMAT Z OKŁADKI

## ORDYNACJA PODATKOWA

15

LEONARD ETEL

Czego zabrakło w ordynacji podatkowej w czasie pandemii?



23

IRENEUSZ KRAWCZYK

## Ciężar dowodu w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty podatku

SAMORZĄDOWE FINANSE PUBLICZNE

27

SŁAWOMIR CZARNECKI

## O roszczeniach związanych z prowadzeniem spraw gminy bez zlecenia – uwagi na tle orzecznictwa sądu najwyższego

GŁOSA

34

ŁUKASZ ROGOWSKI

## Objęcie maksymalną stawką podatku od nieruchomości budynku mieszkalnego wynajmowanego na cele mieszkaniowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej

głosa do wyroku NSA z dnia 23 stycznia 2020 r. (II FSK 2064/19)

### Objęcie maksymalną stawką podatku od nieruchomości budynku mieszkalnego wynajmowanego na cele mieszkaniowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej

W dniu 23 stycznia 2020 r. zapadł wyrok NSA odnoszący się do zastosowania stawki maksymalnej podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem Sądu „Stawki podatku przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie zostały uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy”. **S. 34**

PYTANIA I ODPOWIEDZI

40

RAFAŁ DOWGIER, GRZEGORZ DUDAR

### Odpowiedzi na pytania czytelników:

1. Podatek od nieruchomości: budynki zajęte na świadczenia lecznicze
2. Podatek od nieruchomości: opodatkowanie gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych

3. Podatek rolny: ulga inwestycyjna przy sprzedaży gospodarstwa rolnego
4. Podatek od nieruchomości: zwolnienie budynków służących wyłącznie działalności rolniczej
5. Podatek od nieruchomości: określenie podatnika przy unieważnieniu umowy sprzedaży prawa wieczystego użytkowania
6. Ordynacja podatkowa: ulgi w zakresie podatku rolnego a wyczerpanie limitu pomocy
7. Podatek od nieruchomości: opodatkowanie gruntu dewelopera
8. Podatek od nieruchomości: opodatkowanie linii kablowej umieszczonej na słupach innych właścicieli
9. Podatek rolny, od nieruchomości: opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych jako Lz IVa, Lz V

ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

46

GRZEGORZ DUDAR

## 1. Podatek od nieruchomości 2. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi

50

## Contents & Summaries

### W NASTĘPNYCH NUMERACH:



1. Koszty opinii biegłego w postępowaniu podatkowym
2. Drogi wymiar niewielkich podatków
3. Opodatkowanie budowli znajdujących się na nieruchomościach z wyodrębnioną własnością lokali



# NIEPRAWIDŁOWOŚCI STWIERDZANE PRZEZ REGIONALNE IZBY OBRACHUNKOWE W UCHWAŁACH PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH ZWOLNIENIA Z PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI WPROWADZANYCH W ZWIĄZKU Z COVID-19



MARIUSZ  
CHARKIEWICZ \*

\* autor jest doktorem nauk prawnych, adwokatem, ORCID 0000-0001-9363-988X

## WPROWADZENIE

W niniejszym opracowaniu podjęta zostanie próba odpowiedzi na pytanie, jakie nieprawidłowości regionalne izby obrachunkowe<sup>[1]</sup> stwierdzały w uchwałach podatkowych podjętych na podstawie art. 15p ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach

1 Dalej powoływane jako RIO.

## STRESZCZENIE

Na podstawie art. 15p ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, rady gmin uprawnione zostały do wprowadzania za część roku 2020 zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców, których sytuacja finansowa uległa pogorszeniu w związku z epidemią. Instytucja, o której mowa w tym przepisie, jest rozwiązaniem wyjątkowym i w praktyce jej stosowanie wywołuje szereg wątpliwości. Celem opracowania jest analiza mankamentów uchwał podjętych w oparciu o powołany przepis, na które zwróciły uwagę, realizujące funkcje nadzorcze, regionalne izby obrachunkowe.

związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>[2]</sup>. Usta-

2 Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.

lenie ww. mankamentów umożliwi próbkę wskazania przyczyn powstawania tych nieprawidłowości przy działalności powołanych organów stanowiących gminy. Na skutek epidemii koronawirusa wprowadzono m.in. możliwość podję-



## **RIO uznała, że rada gminy w przedmiotowej uchwale w sposób nieprawidłowy określiła grupę przedsiębiorców, którzy będą mogli skorzystać na mocy badanej uchwały ze zwolnienia z podatku od nieruchomości**

cia uchwał, których celem może być m.in. wprowadzenie zwolnień podatkowych w podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID [3]. Rada gminy na podstawie art. 15 ustawy o COVID może wprowadzić, w drodze uchwały, za część roku 2020, zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Wskazać jednocześnie należy, że przedmiotowe uchwały podatkowe rad gmin są objęte postępowaniem nadzorczym prowadzonym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obra-

chunkowych [4]. W świetle tego przepisu właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [5].

Niniejsze opracowanie jest kontynuacją badań rozpoczętych w zakresie wad uchwał podatkowych dotyczących przedłużania terminów płatności rat podatku od nieruchomości wprowadzanych w związku z COVID-19 [6]. W ramach tych badań analizą objęto uchwały RIO dostępne w bazie LEX na dzień 10 sierpnia 2020 r.

**BRAK PODKREŚLENIA, ŻE ZWOLNIENIE DOTYCZY PRZEDSIĘBIORCÓW, KTÓRYCH PŁYNNOŚĆ FINANSOWA ULEGŁA POGORSZENIU W ZWIĄZKU Z PONOSZENIEM NEGATYWNYCH KONSEKWENCJI EKONOMICZNYCH Z POWODU COVID-19**

**W uchwale nr 226/20 Kolegium RIO w Lublinie z dnia 16 czerwca 2020 r. [7]**

3 Preferencje te są przedmiotem analizy m.in. w następujących opracowaniach: L. Etel, Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, Nr 8; R. Dowgier, Nowe uprawnienia podatkowe rad gmin związane z pandemią COVID-19, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, Nr 5; R. Dowgier, Weryfikacja prawa do zwolnienia oraz przedłużenia terminu płatności na podstawie uchwały rady gminy podjętej w związku z epidemią COVID-19, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, Nr 7; M. Popławski, M. Charkiewicz, Uprawnienia przedsiębiorcy będącego podatnikiem podatku od nieruchomości wynikające z przepisów tzw. tarczy antykrzysowej – wybrane kwestie, [w:] J. Salachna (red.), Konsument na rynku usług finansowych w okresie kryzysu, tekst przygotowany do druku.

4 Tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 2137 ze zm.

5 Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm. – dalej określana jako o.p. lub ordynacja podatkowa.

6 Były one przedmiotem analizy w ramach opracowania: M. Popławski, M. Charkiewicz, Wady uchwał podatkowych dotyczących przedłużania terminów płatności rat podatku od nieruchomości wprowadzanych w związku z COVID-19, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, Nr 10.

7 226/20.

stwierdziło nieważność uchwały Nr XX/140/20 Rady Gminy Puchaczów z dnia 18 maja 2020 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Puchaczów w związku z ponoszeniem przez przedsiębiorców negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 [8], z powodu naruszenia ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych [9]. W przedmiotowej uchwale rada gminy postanowiła w § 1 zwolnić z podatku od nieruchomości: grunty, budynki i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej za II i III kwartał 2020 r. mikroprzedsiębiorców, o których mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

RIO uznała, że rada gminy w przedmiotowej uchwale w sposób nieprawidłowy określiła grupę przedsiębiorców, którzy będą mogli skorzystać na mocy badanej uchwały ze zwolnienia z podatku od nieruchomości. Zwrócono uwagę, że ustawodawca pozostawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego decyzję w zakresie określenia grup przedsiębiorców, jednak wymaga, aby byli to przedsiębiorcy, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Podkreślono także, że w przypadku zwolnienia określonego w analizowanej uchwale tj. zwolnienia dotyczącego mikroprzedsiębiorców, o których

8 Dz.Urz. Woj. Lubel.2020/3400.

9 Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.



mowa w ustawie Prawo przedsiębiorców, zastrzeżenia takiego nie sformułowano. W konsekwencji uznano także, że beneficjentami uchwały mogą być wszyscy mikroprzedsiębiorcy będący podatnikami podatku od nieruchomości na terenie danej gminy, niezależnie od tego, czy ponoszą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, na skutek których pogorszeniu uległa ich płynność finansowa. Uznano, że nie jest wystarczające samo wskazanie w tytule uchwały oraz w jej podstawie prawnej, iż zwolnienie ma związek z ponoszeniem przez przedsiębiorców negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Jest to niewystarczające dla uznania, że uchwała wypełniła delegację ustawową z art. 15p ustawy o COVID. Rada nie postanowiła bowiem wprowadzić ww. warunku w treści uchwały, co jest podstawową przesłanką umożliwiającą radzie gminy podjęcie uchwały na podstawie powołanego przepisu prawa.

## 2 WPROWADZENIE ZAPISU WYKLUCZAJĄCEGO MOŻLIWOŚĆ SKORZYSTANIA ZE ZWOLNIENIA PRZEZ PODMIOTY Z ZALEGŁOŚCIAMI PODATKOWYMI

W uchwale RIO w Krakowie z dnia 27 maja 2020 r.<sup>[10]</sup> stwierdzono nieważność uchwały Nr XV/102/20 Rady Gminy Przeciszów z dnia 28 kwietnia 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem

negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19<sup>[11]</sup>, w części dotyczącej postanowienia § 4 w zakresie słów: „z zastrzeżeniem, że nie posiadają zaległości w podatku od nieruchomości do końca stycznia 2020 r.”. Rada gminy postanowiła zwolnić z podatku od nieruchomości grunty oraz budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, których dotyczy zakaz prowadzenia działalności, związany ze skutkami epidemii COVID-19 wynikający z przepisów szczególnych. W § 4 przedmiotowej uchwały dodatkowo zapisano, że przedmiotowe zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczy podatników, których płynność finansowa uległa pogorszeniu na skutek spadku obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19, z zastrzeżeniem że nie posiadają zaległości w podatku od nieruchomości do końca stycznia 2020 r. RIO uznała zapis wykluczający z możliwości skorzystania ze zwolnienia podmioty, które posiadały zaległości w podatku od nieruchomości do końca stycznia 2020 r., jako wykraczający poza stanowiący podstawę prawną podjęcia danej uchwały. RIO podkreśliła, że skoro rada gminy zdecydowała się wprowadzić na podstawie art. 15p ustawy o COVID zwolnienie z podatku od nieruchomości, to nie może uzależniać prawa do otrzymania tego zwolnienia od dodatkowych warunków, niezwiązanych ze skutkami społeczno-gospodarczymi pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2. Podkreślono także, że ustawodawca pozostawił organowi stanowiącemu gminy decyzję w zakresie określenia grup przedsiębiorców, któ-

rzy będą mogli skorzystać ze zwolnienia, a jedynym kryterium jest to, byli to przedsiębiorcy, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji z powodu COVID-19. Flesione także, że z prawa otrzymania zwolnienia nie można wykluczać przedsiębiorców posiadających na korstycznia 2020 r. zaległości w podatku nieruchomości, gdyż w przypadku przedsiębiorców również może dojść do pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji z powodu COVID-19.

W podobny sposób wypowiedział się RIO w Olsztynie. W uchwale z dnia 21 maja 2020 r.<sup>[12]</sup> podmiot ten stwierdził nieważność części uchwały R Miejskiej w Olecku z dnia 17 kwietnia 2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości<sup>[13]</sup>, w zakresie ust. 4 pkt 2, zgodnie z którym przedmiotowe zwolnienie przysługuje przedsiębiorcom, którzy na dzień złożenia dokumentów nie posiadają zaległości wobec Gminy Olecko za zobowiązania, których termin płatności upłynął przed 1 kwietnia 2020 r. RIO podkreśliła, że ustawa o COVID nie uzależnia udzielenia pomocy publicznej polegającej na zwolnieniu z podatku od nieruchomości od spełnienia przez przedsiębiorcę warunków wynikających z powyższego przepisu. W konsekwencji uznano, że analizowany przepis uchwały przekracza zakres kompetencji, nadany organowi stanowiącemu podstawie przepisów ww. ustawy. Flesione również, że w orzecznictwie uznaje się, że do rodzajów naruszenia przepisów skutkujących nieważnością

10 Nr KI-411/161/20.

11 Dz.Urz. Woj. Małop. 2020/3855.

12 Nr 0102-215/20.

13 Nr BRM.07 37 2020.



uchwały zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał<sup>[14]</sup>. W rezultacie RIO stwierdziła nieważność przedmiotowej uchwały przez wadliwą ich wykładnię oraz naruszenie przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał<sup>[15]</sup>.

### 3 UZALEŻNIENIE PRAWA DO ZWOLNIENIA Z PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI OD ZŁOŻENIA WNIOSKU O UDZIELENIE ZWOLNIENIA ORAZ POPRZEC OGRANICZENIE PRAWA DO ZWOLNIENIA PRZEZ OKREŚLENIE WIELKOŚCI ŚRODKÓW PRZEZNACZONYCH NA UDZIELENIE POMOCY W POSTACI TEGO ZWOLNIENIA

W uchwale z dnia 19 maja 2020 r. RIO w Rzeszowie<sup>[16]</sup> stwierdziła nieważność uchwały Nr 32/2020 Rady Miejskiej w Przemyślu z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (wirusa SARS-CoV-2) w całości z powodu naruszenia art. 15p ustawy o COVID, poprzez uzależnienie prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości od złożenia wniosku o udzielenie zwolnienia i poprzez ograniczenie prawa do zwolnienia z podatku przez określenie

wielkości środków przeznaczonych na udzielenie pomocy w postaci zwolnienia z tego podatku.

W § 1 ust. 1 rada gminy zwolniła od podatku, nieruchomości przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>[17]</sup> posiadających:

- 1) budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej do 150 m<sup>2</sup>,
- 2) grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni do 150 m<sup>2</sup>,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowiące podstawę opodatkowania budowli o wartości do kwoty 150 000,00 zł, z zastrzeżeniem, że zwolnienie nie dotyczy przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży paliw. Z treści przepisów § 4 pkt 2 uchwały wynika natomiast, że warunkiem ww. zwolnienia jest przedłożenie przez podatnika organowi podatkowemu wniosku o udzielenie zwolnienia wraz z informacją o rodzajach prowadzonej działalności. W § 11 przedmiotowej uchwały postanowiono jednocześnie, że wielkość środków przeznaczonych na udzielenie pomocy na podstawie uchwały, nie może przekroczyć 1 000 000,00 zł.

RIO wskazała, że z art. 15p ustawy o COVID wynika, że władztwo podatkowe gminy nie jest nieograniczone, a jego zakres określają ustawy<sup>[18]</sup>.

Podniesiono również, że zgodnie z dyspozycją przepisu art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>[19]</sup> zasady przyznawania ulg (rozumianych tu szeroko i obejmujących także zwolnienia) określać może wyłącznie akt prawny rangi ustawowej. RIO podniosło, że przepisy ustawy o COVID nie dają radzie gminy umocowania do ustalania trybu postępowania w sprawie zwolnień, a w szczególności uzależniania możliwości skorzystania ze zwolnienia od złożenia wniosku<sup>[20]</sup>. Zauważono także słusznie, że uchwała rady gminy w sprawie zwolnień podatkowych stanowi akt prawa miejscowego, zawiera normy o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, co oznacza, że każdy podmiot, spełniający przesłanki określone przez radę gminy, ma prawo skorzystania ze zwolnienia w oparciu o normy prawne zawarte w uchwale, bez konieczności ubiegania się o przyznanie prawa do zwolnienia, w szczególności poprzez złożenie wniosku i uzyskanie decyzji o zwolnieniu. Podkreślono również, że takie rozumienie zakresu uprawnienia rady gminy do wprowadzania zwolnień z podatku jest utrwalone w orzecznictwie regionalnych izb obrachunkowych<sup>[21]</sup>, a także

i n., gdzie wskazuje się m.in., że gminy w Polsce w zakresie przyznanego władztwa podatkowego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w ustawie.

19 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

20 Zwraca również na to uwagę M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011, s. 102 i n., gdzie wskazuje, że brak jest podstaw prawnych do wprowadzenia w uchwale zapisów, na podstawie których zwolnienie może być przyznane wyłącznie na udokumentowany wniosek podatnika.

21 Zwrócono uwagę na następujące uchwały Kolegium RIO: w Katowicach z dnia 1 sierpnia 2006 r., 126/XXVII/06 (Lex nr 417367), gdzie wskazano, że zwolnienie podatkowe powinno wynikać bezpośrednio z wprowadzającego go aktu prawnego organu stanowiącego gminy, nie dając organowi podatkowemu (organowi wykonawczemu gminy) możliwości decydowania o jego przyznaniu w każdym konkretnym indywidualnym przypadku; w Warszawie z dnia 14 lipca 2004 r. (Lex nr 135320), gdzie wskazano, że do wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości w formie uchwał stanowiących prawo miejscowe jest uprawniona tylko

14 Wyrok NSA z dnia 11 lutego 1998 r. (II SA/Wr 1459/97).

15 Tamże.

16 XIII/1227/2020.

17 Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.

18 Na kwestię władztwa gminy zwracają uwagę m.in. J. Wantoch-Rekowski, R. Kwaśniewski, The right of municipalities of different market charges rates as an implementation of the local tax policy in Poland, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, Nr 1(7), s. 67

w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>[22]</sup>. RIO zwraca uwagę także na fakt, że brak jest zasadności składania wniosku o zwolnienie z podatku od nieruchomości ustanowionego przez rady gmin na podstawie art. 15p ustawy o COVID, w świetle stanowiska Ministra Finansów<sup>[23]</sup>.

RIO również wskazało, że w związku z wprowadzeniem w uchwale ograniczenia dotyczącego możliwości zastosowania zwolnienia w postaci określenia maksymalnej wielkości środków przeznaczonych na udzielenie pomocy na podstawie uchwały do kwoty 1 000 000,00 zł, nie wszyscy podatnicy podatku od nieruchomości, których dotyczy badana uchwała, będą mogli skorzystać ze zwolnienia. Uznano zatem,

rada, tak więc prawo do skorzystania ze zwolnienia powinno wynikać wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w samej uchwale; w Lublinie w uchwale nr 122/216 z dnia 1 czerwca 2016 r. (Legalis nr 1507492), gdzie wskazano, że nie do zaakceptowania z punktu widzenia legalności jest zapis uchwały rady gminy, który uzależnia przyznanie podatnikowi zwolnienia z podatku od nieruchomości od złożenia przez niego stosownego wniosku, a także, że zwolnienia z podatku od nieruchomości ustanowione na podstawie uchwały rady gminy są generalne i przysługują wszystkim podmiotom, które zadośćuczynią postanowieniom uchwały. Przyjęto również, że do skorzystania ze zwolnienia nie jest wymagane składanie przez uprawnione podmioty dodatkowych wniosków w tym zakresie do organów podatkowych.

22 RIO wskazała na wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 października 2008 r. (I SA/Kr 177/08), Lex nr 499081, z którego wynika, że skoro zwolnienie podatkowe oznacza definitywne, ostateczne wyłączenie określonej kategorii podatników lub przedmiotu opodatkowania spod obowiązku podatkowego, to nie jest dopuszczalne ustanawianie w aktach prawa miejscowego zwolnień warunkowych, tak jak w zaskarżonej uchwale, gdzie uzależniono je od wniosku podatnika. W orzeczeniu tym podkreślono również, że zamysłem ustawodawcy było bowiem, by zwolnienie podatkowe wynikało bezpośrednio z wprowadzającego go aktu prawnego organu stanowiącego gminy, a także, iż nie ma w tej sferze miejsca na pozostawienie jakiegokolwiek stanu niepewności co do faktu przysługiwania zwolnienia (w niniejszej sprawie byłaby to niepewność co do uwzględnienia wniosku).

23 W uchwale RIO wskazuje na pismo MF z 20 kwietnia 2020 r., sygn. akt PS2.844.79.2020, „Rachunkowość budżetowa” nr 10 (490) z 20 maja 2020 r., z którego wynika, że rozstrzygając wątpliwości dotyczące stosowania przepisów tzw. tarczy antykryzysowej, ani w odniesieniu do zwolnienia podatkowego, ani w odniesieniu do przedłużenia terminów płatności rat podatku nie należy wymagać od podatników składania w tym zakresie wniosków. Zauważono w tym dokumencie również, że w razie podjęcia przez rady gmin stosownych uchwał i spełnienia przez podatników określonych w nich warunków zostają oni objęci przewidzianą w nich pomocą z mocy prawa.

że wprowadzone przez organ stanowiący gminy zwolnienie nie ma zatem charakteru powszechnego, gdyż przewidziane ograniczenia mogą spowodować brak możliwości skorzystania ze zwolnienia podatnikom z powodu przekroczenia wielkości środków przeznaczonych na udzielenie pomocy. Uznano zatem, że dostęp do skorzystania z prawa do

gminy wprowadziła w § 1 uchwały zapis, zgodnie z którym na wniosek średniego mikroprzedsiębiorcy, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>[26]</sup>, zwalnia się z obowiązku płatności rat podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalno-

## **Uznano zatem, że dostęp do skorzystania z prawa do zwolnienia nie jest równy dla wszystkich podatników spełniających warunki określone w uchwale.**

zwolnienia nie jest równy dla wszystkich podatników spełniających warunki określone w uchwale. Zaznaczono przy tym, że powołane w podstawie prawnej uchwały przepisy nie dają radzie gminy umocowania do wprowadzania tego rodzaju ograniczeń, a także, iż uchwała w sprawie zwolnienia z podatku powinna mieć zastosowanie do wszystkich podatników podatku od nieruchomości, których dotyczy zwolnienie.

Podobne rozstrzygnięcie podjęła RIO we Wrocławiu w uchwale z dnia 6 maja 2020 r.<sup>[24]</sup>, w której stwierdzono nieważność uchwały Rady Miejskiej w Środzie Śląskiej nr XXIV/258/20 z dnia 2 kwietnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia zwolnienia, za część roku 2020, z podatku od nieruchomości związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w związku z istotnym naruszeniem ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19<sup>[25]</sup>. Rada

ści gospodarczej, należnych za okres od dnia 1 kwietnia 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. W § 2 ww. uchwały rada gminy wprowadziła m.in. zapis, zgodnie z którym na wniosek małego przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, zwalnia się z obowiązku płatności rat podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, należnych za ww. okres. W § 3 natomiast zapisano, że wniosek, o którym mowa wyżej składa się najpóźniej do 31 maja 2020 r.

RIO badając przedmiotową uchwałę wskazało, że naruszono przepisy prawa uzależniając skorzystanie z powyższego zwolnienia od złożenia przez przedsiębiorcę wniosku, określając, że wniosek ten powinien zostać złożony najpóźniej w określonym terminie, a także poprzez wskazanie, że do określenia wzoru powyższego wniosku upoważniony został Burmistrz Środy Śląskiej. Uzasadniając to naruszenie prawa RIO

24 69/20.

25 Dz.Urz. Woj. Dolno. 2020/3142.

26 Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.



**99 Organ nadzoru podniósł również, że powołana regulacja nie daje podstaw do wprowadzania przez organ stanowiący gminy w uchwale ustanawiającej powyższe zwolnienie, tak określonego warunku skorzystania z ww. uprawnienia, tj. wymogu złożenia wniosku o udzielenie zwolnienia, w określonym terminie, według wzoru opracowanego przez organ wykonawczy gminy.**

podniosło fakt, że zakres ww. przepisów wykracza poza granice wyznaczone art. 15p ustawy o COVID. Organ nadzoru podniósł również, że powołana regulacja nie daje podstaw do wprowadzania przez organ stanowiący gminy w uchwale ustanawiającej powyższe zwolnienie, tak określonego warunku skorzystania z ww. uprawnienia, tj. wymogu złożenia wniosku o udzielenie zwolnienia, w określonym terminie, według wzoru opracowanego przez organ wykonawczy gminy. Zauważono ponadto, że badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego, a to oznacza, że akty te mają charakter prawotwórczy i są wydawane na podstawie upoważnienia ustawowego. Zaznaczono także, że uprawnienie do ich stanowienia musi wynikać z przepisu szczególnego<sup>[27]</sup> oraz, że tego rodzaju akty nie mają samoistnego charakteru, bowiem ich istnienie zależy od odpowiedniego umocowania określonego w ustawie. Wskazano również, że są one pochodne w stosunku do ustaw, mają uzupełniający i po części wykonawczy charakter a ponadto, iż ustawodawca, formułując określoną delegację do wydania aktu wykonawczego, przekazuje upoważnie-

nie do uregulowania wyłącznie kwestii nieobjętych dotąd żadną normą o charakterze powszechnie obowiązującym. Przyjęto, że celem aktów prawa miejscowego jest nie tylko wykonanie ustawy, ale również jej uzupełnienie i rozwinięcie w obszarach zawartych w upoważnieniu. Podkreślono, że o ich legalności decyduje zarówno formalna zgodność z ustawą, jak i nieprzekroczenie zakresu upoważnienia ustawowego do ich ustanowienia. RIO wskazała jednocześnie, że zakres upoważnienia wyznacza granice działalności prawotwórczej właściwego organu i wpływa na treść tworzonego prawa. Uznano także, że każde wykroczenie poza zakres udzielonego upoważnienia stanowi naruszenie normy upoważniającej i zarazem konstytucyjnych warunków legalności aktu wykonawczego.

#### **4 WPROWADZENIE UPRAWNIENIA O CHARAKTERZE DYSKRYMINACYJNYM ORAZ BRAK OPUBLIKOWANIA PODJĘTEJ UCHWAŁY**

RIO we Wrocławiu podjęła uchwałę z dnia 6 maja 2020 r.<sup>[28]</sup>, w której stwierdzono nieważność uchwały Rady Miejskiej w Środzie Śląskiej

nr XXIV/258/20 z dnia 2 kwietnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia zwolnienia, za część roku 2020, z podatku od nieruchomości związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w związku z istotnym naruszeniem ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19<sup>[29]</sup> oraz art. 45 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>[30]</sup>. W § 1 rada miejska wprowadziła zapis, zgodnie z którym na wniosek średniego mikroprzedsiębiorcy, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>[31]</sup>, zwalnia się z obowiązku płatności rat podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, należnych za okres od dnia 1 kwietnia 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. W § 4 wskazano natomiast, że przedmiotowe zwolnienie przysługuje w przypadku wykonywania działalności gospodarczej przed dniem 1 lutego 2020 r. – w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie miasta i gminy Środa Śląska oraz zatrudniających/samozatrudniających osoby fizyczne z terenu miasta i gminy Środa Śląska.

RIO analizując ww. zapisy uchwały uznała, że w art. 15p ustawy o COVID brak jest podstaw do wprowadzenia takich regulacji. Podkreślono, że z ww. przepisu ustawy wynika, że rada gminy może wprowadzić zwolnienie z podatku od nieruchomości w stosunku do okre-

27 RIO wskazała na wyrok TK z dnia 25 maja 1998 r. (U 19/97) oraz wyrok NSA z dnia 19 października 2007 r. (I OSK 1288/07).

28 69/20.

29 Dz.Urz.Woj. Dolno. 2020/3142.

30 Dz.U.UE.C 202, z 7 czerwca 2016 r., str. 47.

31 Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.



ślonych grup przedsiębiorców. Wskazano również, że przyjmując wykładnię celowościową tego przepisu uznać jednak należy, że grupy powyższe nie mogą być definiowane poprzez wskazanie kryteriów niemających wpływu na pogorszenie płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Jednoznacznie także przyjęto, że do takich kryteriów należy kryterium zatrudniania/samozatrudniania mieszkańców gminy<sup>[32]</sup>. RIO uznała, że wprowadzenie powyższego warunku stanowi także naruszenie zasady swobodnego przepływu pracowników, o której mowa w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>[33]</sup>. Podkreślono również, że zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej, zamieszczanie w programach pomocowych postanowień ograniczających udzielanie pomocy w związku z zatrudnieniem osób zameldowanych jedynie na danym obszarze, stanowi naruszenie zasady swobodnego przepływu pracowników, o której mowa w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Wskazano, że ta jedna z podstawowych zasad Unii Europejskiej, najogólniej ujmując, oznacza nieskrepowane prawo obywateli Unii Europejskiej do swobodnego przemieszczania się w ramach całego terytorium Unii Europejskiej, w celu podjęcia pracy oraz jej poszukiwania. RIO podniosła, że zgodnie z art. 45 ust. 2 TFUE, swoboda przepływu pracowników oznacza

32 Zob. M. Popławski, Uchwały..., s. 95 i n., gdzie wskazuje się, że zwolnienia dyskryminacyjne mogą polegać m.in. na wprowadzeniu preferencji wyłącznie właścicielom budynków zameldowanych na stały pobyt w gminie wprowadzającej zwolnienie, właścicielom budynków lub gruntów stanowiących własność osób fizycznych, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, właścicielom budynków mieszkalnych będących rolnikami w danej gminie, właścicielom nieruchomości, którzy ukończyli 70. rok życia.

33 Dalej określanego jako TFUE.

**§ 7 przedmiotowej uchwały rady miejskiej stanowił natomiast, że uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia. RIO wskazała, że zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest tymczasem ich ogłoszenie.**

usunięcie z prawodawstw państw członkowskich wszelkich form dyskryminacji w zakresie zatrudnienia, wynagradzania i innych warunków pracy pracowników pochodzących z innych państw członkowskich, bez względu na obywatelstwo. Zaznaczono, że obowiązek respektowania zasady swobodnego przepływu pracowników występuje nie tylko na etapie stosowania prawa, ale również jego tworzenia, a zatem polega przede wszystkim na powstrzymywaniu się od przyjmowania aktów prawnych sprzecznych z jej postanowieniami. Organ nadzoru wskazał także, że w nawiązaniu do powyższego zaznaczyć należy, że przewidziane w art. 15p ustawy o COVID rozwiązanie stanowi instrument wsparcia przedsiębiorców. Podniesiono przy tym, że stosownie do art. 15zzzłh wsparcie, o którym mowa w art. 15p ustawy o COVID, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19<sup>[34]</sup> stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce. Zauważono, że w badanej uchwale nie zawarto regulacji wskazujących na powyższe oraz dotyczących udzielania tej pomocy, a także, iż akty prawa miejscowego stanowią źródła prawa obowiązującego na

obszarze działania organów je tworzących. Wskazano, że uchwały zawierają unormowania adresowane do podmiotów zewnętrznych, powinny być one zatem tworzone z zachowaniem zasad przejrzystości, jasności i jednoznaczności przepisów w nich zawartych oraz, iż adresat danego przepisu na jego podstawie powinien wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować.

§ 7 przedmiotowej uchwały rady miejskiej stanowił natomiast, że uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia. RIO wskazała, że zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest tymczasem ich ogłoszenie. Organ ten podniósł również, że stosownie do art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>[35]</sup> akty prawa miejscowego stanowione przez organ gminy podlegają ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym, a także, że w badanej uchwale nie wskazano, że podlega ona takiej publikacji. Zauważono ponadto, że do chwili wydawania rozstrzygnięcia nadzorczego przez RIO badana uchwała nie została też w dzienniku tym opublikowana.

34 2020/C 91 I/01, Dz.U.UE.C 91I z 20 marca 2020 r. str. 1.

35 Dz. U. z 2019 r. poz. 1461.



## 5 NIEWŁĄCZIWY ZAPISY O ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ

RIO we Wrocławiu w uchwale z dnia 20 maja 2020 r.<sup>[36]</sup> stwierdziło nieważność załącznika nr 2 do uchwały Rady Miejskiej w Świdnicy nr XVII/166/20 z dnia 24 kwietnia 2020 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19<sup>[37]</sup> w zakresie oświadczenia z odwołaniem się do odpowiedzialności karnej, wskazując przy tym na brak podstawy prawnej do jego zamieszczenia. Organ nadzoru wskazał, że w przedmiotowej uchwale rada miejska powołując się na ustawę o COVID postanowiła o zwolnieniu z podatku od nieruchomości za okres kwiecień – maj 2020 r. gruntów, budynków i budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Rada miejska w załączniku nr 2 do uchwały określiła wzór oświadczenia w przedmiocie prowadzonej działalności gospodarczej w przypadku zamiaru korzystania ze zwolnienia, w którym zawarto wymóg złożenia oświadczenia z odwołaniem się do odpowiedzialności karnej o następującej treści „Oświadczam, że znana jest mi treść art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>[38]</sup>. Jestem świadomy odpowiedzialności

karnej za złożenie fałszywego oświadczenia w zakresie prawdziwości danych w złożonym wniosku i załącznikach”. Badając te zapisy RIO uznała, że wymóg złożenia oświadczenia z odwołaniem się do odpowiedzialności karnej zawarty w załączniku nr 2 do uchwały nie znajduje podstawy prawnej. Zaznaczono, że zgodnie z art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny<sup>[39]</sup> warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest to, by przepis ustawy, na podstawie którego oświadczenie jest składane, przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Wskazano, że powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie także w orzecznictwie, gdzie podnosi się, że jeżeli

RIO zaznaczyło także, że przepisy art. 15p ustawy o COVID stanowiące upoważnienie ustawowe do wprowadzenia przez radę gminy zwolnienia z podatku od nieruchomości nie przewidują możliwości składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej<sup>[41]</sup>.

W uchwale RIO w Lublinie z dnia 19 maja 2020 r.<sup>[42]</sup> stwierdziło nieważność uchwały Nr XIX/328/2020 Rady Miasta Zamość z dnia 16 kwietnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości<sup>[43]</sup>, w części dotyczącej załącznika nr 1 do uchwały w zakresie zapisów: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywej informacji oraz podanie nieprawdziwych danych” oraz „Kto, składając zeznanie mające służyć

**RIO zaznaczyło także, że przepisy art. 15p ustawy o COVID stanowiące upoważnienie ustawowe do wprowadzenia przez radę gminy zwolnienia z podatku od nieruchomości nie przewidują możliwości składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej.**

ustawodawca zamierza nadać wymaganym oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), to rygor ten wprowadza wprost do ustawy i dopiero wówczas, w razie przeniesienia kompetencji do określenia przez organ samorządu wzoru informacji i deklaracji, winien przewidzieć w treści upoważnienia wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań)<sup>[40]</sup>.

za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 – ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>[44]</sup>.” RIO uznało, że wprowadzenie tych zapisów stanowiło naruszenie art. 15p ust. 1 ustawy o COVID. RIO

36 74/20.

37 Dz.Urz.Woj. Dolno. 2020/3393.

38 Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.

39 Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 i 2128 oraz z 2020 r. poz. 568.

40 RIO zwróciło uwagę na wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 października 2012 r. (I SA/Ke 506/12).

41 Zob. M. Popławski, Uchwały..., s. 165 i n., gdzie wskazuje się, że podobna sytuacja dotyczyła uchwał podatkowych określających wzory informacji i deklaracji podatkowych, gdzie również nie można było umieszczać pouczeń dotyczących odpowiedzialności karnej związanej z wadliwym wypełnieniem przez podatnika tych dokumentów.

42 189/20.

43 Dz.Urz.Woj. Lubel. 2020/2964.

44 Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.



ustaliło także, że rada miasta wprowadziła zwolnienie z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców ponoszących negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, przy czym w załączniku nr 1 do uchwały „Informacja o prowadzonej działalności gospodarczej oraz płynności finansowej”, po przytoczeniu przez podatnika danych odnoszących się do rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz wskazujących na pogorszenie się sytuacji finansowej, a przed jej podpisaniem, zamieszczono następującą klauzulę: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywej informacji oraz podanie nieprawdziwych danych”. Zaznaczono, że po jego podpisaniu przez podatnika zamieszczono kolejną klauzulę o treści: „Kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 – art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>[45]</sup>”.

RIO uznało, że zapisy obydwu klauzul nie znajdują podstaw w delegacji ustawowej z art. 15p ust. 1 ustawy o COVID, a także podniosło, że również inne przepisy tej ustawy nie wprowadzają odpowiedzialności karnej w zakresie złożenia fałszywej informacji oraz podania nieprawdziwych danych dotyczących weryfikacji spełnienia kryteriów zwolnienia z podatku od nieruchomości. Zaznaczono, że brak jest zatem podstaw do regulowania odpowiedzialności karnej w drodze uchwały, tym samym przyjęte przez radę zapisy wykraczają poza zakres delegacyjny cytowanego art. 15p

ust. 1. Organ nadzoru uznał, że przywołana przez radę odpowiedzialność karna z art. 233 Kodeksu karnego może mieć miejsce wyłącznie po spełnieniu przesłanek ujętych w tym przepisie, a więc w sytuacji gdy postępowanie prowadzone jest na podstawie ustawy lub gdy z ustawy wynika wprost możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Zaznaczono jednocześnie, że dopiero w przypadku prowadzenia postępowania podatkowego w oparciu o przepisy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>[46]</sup>, organ podatkowy posiada kompetencję do odbierania oświadczeń złożonych pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 180 § 2).

#### WNIOSKI

Z przeprowadzonych w ramach niniejszego artykułu ustaleń wynika, że regionalne izby obrachunkowe weryfikując uchwały podatkowe podjęte na podstawie art. 15p ustawy o COVID stwierdzały nieważność tych aktów przede wszystkim w związku z naruszaniem ww. przepisu kompetencyjnego poprzez wprowadzenie zapisów, które nie mieściły się w ramach wyznaczonych ww. przepisem. Zdarzały się także sytuacje, w których podnoszono naruszenie innych aktów prawnych, w tym ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, ale również Konstytucji RP, a także Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. W ujęciu szczegółowym wady analizowanych uchwał podatkowych polegały na następujących uchybieniach:

– brak wprowadzenia zapisu, z którego wynikałoby, że zwolnienie dotyczy

wyłącznie przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19;

- wprowadzenie zapisu wykluczającego możliwość skorzystania ze zwolnienia przez podmioty z zaległościami podatkowymi;
- uzależnienie prawa do zwolnienia od złożenia wniosku o udzielenie zwolnienia;
- ograniczenie prawa do zwolnienia przez określenie wielkości środków przeznaczonych na udzielenie pomocy;
- wprowadzenie uprawnienia o charakterze dyskryminacyjnym, co ma miejsce w sytuacji m.in., gdy ogranicza się zwolnienie do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie wyłącznie danego miasta oraz zatrudniających/samozatrudniających osoby fizyczne z terenu tylko tego miasta;
- brak opublikowania podjętej uchwały;
- niewłaściwe zapisy o odpowiedzialności karnej, związane z wprowadzeniem w dokumentach wymaganych od przedsiębiorców ubiegających się o zwolnienie oświadczeń, w których podmiot ten wskazuje, że np. jest świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywej informacji oraz podanie nieprawdziwych danych, czy też zobowiązanie do akceptacji oświadczenia „Kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 – ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny.” ✕

45 Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.

46 Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.