

---

Rafał Dowgier<sup>1</sup>

## **Zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków oraz gruntów związanych z zakwaterowaniem uchodźców z Ukrainy**

DOI: 10.5604/ 01.3001.0015.8596

### **Streszczenie:**

Nadzwyczajna sytuacja związana z wojną w Ukrainie i ucieczką tysięcy obywateli tego kraju do Polski spowodowała, że na poziomie centralnym i samorządowym pojawiło się szereg inicjatyw związanych ze wsparciem tych osób. W kontekście konieczności zapewnienia zakwaterowania uchodźcom niektóre z rad gmin podjęły uchwały dotyczące zwolnień z podatku od nieruchomości, których przedmiotem są budynki i grunty związane z realizacją tego celu. Gest ten ma przede wszystkim charakter symboliczny, gdyż przy budynkach mieszkalnych obciążenie z tytułu podatku od nieruchomości jest niewielkie, ale warto rozważyć, jakie są podstawy prawne takiego działania. Przedmiotem opracowania jest analiza dopuszczalności wprowadzenia tego rodzaju zwolnień przez rady gmin oraz ewentualny kształt tych rozwiązań.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, uchwała rady gminy, zwolnienia podatkowe

### **Exemption from a real estate tax on buildings and land related to the accommodation of refugees from Ukraine**

#### **Abstract:**

The extraordinary situation in connection with the war in Ukraine and the escape of thousands of Ukrainian nationals to Poland has brought in a number of initiatives at the central and local government levels to support these people. In the context of the need to provide accommodation for the refugees, some municipal councils have adopted resolutions on real estate tax exemptions for the buildings and land connected with the realization of this purpose. This goodwill gesture is primarily symbolic because with regard to residential buildings, the burden of a real estate tax is small. Nevertheless, legal grounds of such an action are still worth considering. The subject of the study is the analysis of admissibility of introducing such exemption by municipal councils and a possible shape of these solutions.

**Keywords:** property tax, resolution of the municipal council, tax exemptions

---

<sup>1</sup> Doktor habilitowany, profesor w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.  
ORCID ID: 0000-0003-1583-086X

## 1. Wprowadzenie

Wojna, która wybuchła w Ukrainie w lutym 2022 roku, spowodowała napływ do Polski ogromnej liczny obywateli sąsiedniego kraju. Wywołało to początkowo spontaniczne, a w późniejszym okresie również zorganizowane formy pomocy uchodźcom. W tym zakresie działania były i są podejmowane zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. W odniesieniu do pierwszego ze wskazanych poziomów kluczowe znaczenie ma ustawa z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa<sup>2</sup>. Zawiera ona szereg regulacji prawnych, w tym związanych z motywowaniem do zapewnienia uchodźcom zakwaterowania i wyżywienia. W szczególności zgodnie z art. 13 przywołanej ustawy, każdemu podmiotowi, w tym osobie fizycznej prowadzącej gospodarstwo domowe, który zapewni zakwaterowanie i wyżywienie obywatelom Ukrainy, może być przyznane na jego wniosek, świadczenie pieniężne z tego tytułu.

Również samorządy w różny sposób – bezpośredni i pośredni – pomagają obywatelom Ukrainy. Taką pośrednią formą pomocy, zachęcającą Polaków do udzielania Ukraińcom zakwaterowania, może być zwolnienie z podatku od nieruchomości odnoszące się do tych przedmiotów opodatkowania, które są wykorzystywane właśnie na ten cel. Pierwszym miastem, które wprowadziło tego rodzaju rozwiązanie, był Ciechanów. W uchwale z dnia 1 marca 2022 r.<sup>3</sup> Rada Miasta zwolniła od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne lub ich części, położone na terenie miasta Ciechanów, a wykorzystane do zakwaterowania ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 r. W ślad za Ciechanowem poszły też inne gminy<sup>4</sup>.

W prasie, po przyjęciu uchwały przez Radę Miasta Ciechanowa, pojawiły się m.in. takie tytuły, jak: *Ciechanów zwalnia z podatku od nieruchomości osoby przyjmujące uchodźców*<sup>5</sup>. Podkreślić należy, że z punktu widzenia zasad

<sup>2</sup> Dz.U. 2022 poz. 583 (dalej jako: ustawa o pomocy).

<sup>3</sup> Uchwała Nr 491/L/2022 z dnia 1 marca 2022 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Miasta Ciechanów związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku (Dz.Urz. Woj. Maz. z 2022 r. poz. 2360).

<sup>4</sup> Zob. np. Uchwałę Nr LXXV/676/2022 Rady Miejskiej w Radomiu z dnia 11 marca 2022 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, które zostały zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania (Dz.Urz. Woj. Maz. z 2022 r. poz. 2908).

<sup>5</sup> *Ciechanów zwalnia z podatku od nieruchomości osoby przyjmujące uchodźców*, <https://samorzad.pap.pl/kategoria/aktualnosci/ciechanow-zwalnia-z-podatku-od-nieruchomosci-osoby-przyjmujace-uchodzcow> [dostęp: 14.03.2022 r.].

stanowienia miejscowego prawa podatkowego odnoszącego się do zwolnień z podatku od nieruchomości, sformułowanie powyższe pozostaje w oczywistej sprzeczności z regulacjami prawnymi. Rady gmin nie mogą bowiem wprowadzać zwolnień o charakterze podmiotowym. Zagadnienie to jest jednak tylko jednym z wielu, jakie należy poddać analizie w kontekście wykorzystania przez organy stanowiące gmin przysługujących ich uprawnień w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości, które miałyby realizować cel, jakim jest wsparcie zakwaterowania obywateli Ukrainy dotkniętych konfliktem zbrojnym. Z tego powodu, a także mając na uwadze, że wskazana forma pomocy w najbliższym okresie może być wykorzystywana szerzej przez rady gmin, tematyka ta zasługuje na szczególną uwagę.

Celem opracowania jest analiza problematyki dopuszczalności oraz zasad wprowadzania przez rady gmin zwolnień z podatku od nieruchomości w odniesieniu do tych przedmiotów opodatkowania, które mogą być wykorzystywane jako baza dla zakwaterowania uchodźców z Ukrainy.

## 2. Uprawnienie rad gmin do wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości

Podstawą wyróżnianą w literaturze przedmiotu funkcją podatku jest funkcja fiskalna, ale obok niej wyróżnia się też m.in. funkcję stymulacyjną<sup>6</sup>. Polega ona na wykorzystaniu podatków do wpływania na zachowania podatników w sposób pozytywny (np. poprzez ulgi i zwolnienia wspierające określone wydatki) lub negatywny (np. poprzez odpowiednią stawkę podatku akcyzowego zwiększającą cenę towaru). Na gruncie podatku od nieruchomości stymulująca funkcja tego świadczenia może być wykorzystana we wprowadzaniu określonych kategorii zwolnień przez rady gmin. Art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>7</sup> zawiera bowiem delegację ustawową do uregulowania kwestii zwolnień w podatku od nieruchomości w formie uchwały rady gminy stanowiącej akt prawa miejscowego.<sup>8</sup> Regulacja ta będzie punktem wyjścia dla dalszych rozważań zakreślonych tematem opracowania z uwzględnieniem roli, jaką ma pełnić wprowadzone uchwałą rady gminy zwolnienie związane właśnie ze wskazaną wcześniej stymulującą funkcją podatku. Bez wątpienia

<sup>6</sup> Szerzej zob. np. Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 35.

<sup>7</sup> Tekst jednolity: Dz.U. 2019 poz. 1170 ze zm. (dalej jako: u.p.o.l.).

<sup>8</sup> Jest to jednak z wyróżnianych w doktrynie płaszczyzn normatywnej regulacji prawa miejscowego. Zob. D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Kraków 2003, s. 34.

bowiem zwolnienie obejmujące przedmioty opodatkowania związane z zakwaterowaniem obywateli Ukrainy, ma zachęcić podatników do podejmowania tego rodzaju działań.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. „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”. Tak ogólnie sformułowana norma kompetencyjna może prowadzić do wniosku, że rada gminy ma bardzo szeroką swobodę przy wprowadzaniu zwolnień, co jednak nie jest prawdą. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ograniczenia w tym zakresie wynikają przede wszystkim z systemowej metody wykładni powołanej regulacji<sup>9</sup>.

Na pierwszy plan wysuwa się charakter zwolnień, jakie mogą wprowadzać w uchwałach rady gmin. W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie panuje zgodność poglądów co do tego, że zwolnienia te nie mogą mieć charakteru podmiotowego<sup>10</sup>, co uzasadnia się wynikającym z art. 217 Konstytucji RP<sup>11</sup> zastrzeżeniem, zgodnie z którym m.in. określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Judykatura idzie w tym zakresie nawet dalej, prezentując stanowisko, wedle którego zwolnienia z uchwał rad gmin nie mogą mieć także charakteru przedmiotowo-podmiotowego<sup>12</sup>. Pogląd ten powszechnie akceptują organy nadzoru nad działalnością uchwałodawczą rad gmin związaną ze stanowieniem miejscowego prawa podatkowego, jakimi są regionalne izby obrachunkowe<sup>13</sup>.

Mając powyższe na uwadze, jak zasygnalizowano w części wstępnej niniejszego opracowania, jedynie skrótem myślowym, który pozostaje w sprzeczności z regulacjami prawnymi, jest stwierdzenie, że rada gminy w drodze uchwały może z podatku od nieruchomości zwolnić osoby przyjmujące uchodźców<sup>14</sup>. Rada nie może zwalniać podmiotów, a przedmioty opodatkowania, czyli grunty, budynki i ich części oraz budowle.

<sup>9</sup> Por. J. Wantoch-Rekowski, komentarz do art. 7 [w:] T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski, Toruń 2013, s. 390–393.

<sup>10</sup> Zob. szerzej komentarz do art. 7 [w:] L. Etel i in., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 771 i nast. oraz L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 155 i n.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).

<sup>12</sup> Por. np. wyroki NSA z dnia: 5 kwietnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1945/09), LEX nr 787006; 12 czerwca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1529/12), LEX nr 1504680; 6 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 2217/14), LEX nr 2082952.

<sup>13</sup> Więcej zob. M. Poptawski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 111 i n.

<sup>14</sup> <https://samorzad.pap.pl/kategoria/aktualnosci/ciechanow-zwalnia-z-podatku-od-nieruchomosci-osoby-przyjmujace-uchodzcow> [dostęp: 14.03.2022].

Rada gminy nie może wprowadzać zwolnień generalnych, które prowadziłyby do zniesienia wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego. Użyty w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zwrot „inne niż te, o których mowa w ust. 1” powoduje, że uchwała może zwalniać od podatku precyzyjnie określone kategorie przedmiotów opodatkowania. Nie jest więc możliwe wprowadzenie zwolnienia, które znosi obowiązek zapłaty podatku w zakresie wszystkich przedmiotów opodatkowania, a nawet przedmiotów opodatkowania określonych kategorialnie np. z uwzględnieniem podziału przypisanego do stawek podatku od nieruchomości w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. Rada gminy nie może więc zwolnić z podatku od nieruchomości wszystkich położonych na terenie gminy nieruchomości, ani też przykładowo budynków i ich części mieszkalnych, czy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Należy też zwrócić uwagę na to, że konstrukcja zwolnień ustawowych, o których mowa w art. 7 ust. 1 u.p.o.l., nie przewiduje ich udzielania na wniosek podatnika. Są to zwolnienia mające automatyczny charakter w tym znaczeniu, że może z nich skorzystać każdy podatnik, u którego zaistnieje stan faktyczny lub prawny opisany w hipotezie odpowiedniego przepisu. Ocena w tym zakresie znajduje odzwierciedlenie w złożonej informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych lub deklaracji.<sup>15</sup> W obu przypadkach urzędowe wzory formularzy przewidują wykazywanie w załączniku do tych dokumentów przedmiotów opodatkowania korzystających ze zwolnień podatkowych, co stanowi wypełnienie dyspozycji art. 6 ust. 10 u.p.o.l.

Istotne jest też to, że korzystanie ze zwolnień ustawowych nie jest w żadnym przypadku uzależnione od przedstawienia przez podatnika dokumentów potwierdzających prawo do ich stosowania. Możliwe jest więc uwarunkowanie prawa do zwolnienia od spełnienia określonych przesłanek, np. utrzymania i konserwacji gruntów oraz budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabudowy, ale nie oznacza to, że warunkiem *sine qua non* zwolnienia jest okazanie przed jego zastosowaniem przez podatnika dokumentów potwierdzających tę okoliczność.

Mając powyższe na uwadze, podatnik, który uzna, że ma prawo do zwolnienia, wykazuje odpowiednie przedmioty opodatkowania w załącznikach do złożonej informacji lub deklaracji. Dokumenty te podlegają następnie ocenie organu podatkowego zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym. Elemen-

---

<sup>15</sup> Wzory tych dokumentów określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (Dz.U. 2019 poz. 1104).

tem takiej oceny jest więc także prawo do skorzystania ze zwolnienia wykazanego w załączniku do informacji lub deklaracji. Organ podatkowy może w tym zakresie, celem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, korzystać z procedury czynności sprawdzających określonej przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>16</sup>, a także z uprawnień, jakie przysługują mu w postępowaniu podatkowym. W szczególności na podstawie art. 274a § 2 o.p. w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Regulacja ta nie pozwala jednak na żądanie od podatnika jakichkolwiek dokumentów, które potwierdzałyby prawo do skorzystania ze zwolnienia<sup>17</sup>. Uprawnienie takie posiada natomiast organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego, które może być zainicjowane z urzędu lub na wniosek. W przypadku kwestionowania poprawności deklaracji na podatek od nieruchomości organ podejmuje stosownym postanowieniem postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Z kolei przy złożeniu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, data złożenia tej informacji jest datą wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (art. 165 § 7 pkt 2 i § 8 o.p.).

Na podstawie art. 155 § 1 o.p. w toku postępowania podatkowego organ podatkowy może wezwać stronę m.in. do złożenia wyjaśnień, zeznań czy też przedłożenia dokumentów. W tym ostatnim przypadku termin na przedstawienie dowodu będącego w posiadaniu strony nie może być krótszy niż 3 dni (art. 189 § 1 i 2 o.p.).

Poczynione wyżej uwagi będą miały zastosowanie również do uchwał rad gmin, których celem jest zwolnienie z podatku od nieruchomości przedmiotów opodatkowania związanych z zakwaterowaniem obywateli Ukrainy.

### 3. Konstrukcja zwolnienia i okres jego obowiązywania

Konstrukcja uchwały, która miałaby regulować analizowane zwolnienie z podatku od nieruchomości, wydaje się generalnie dość prosta<sup>18</sup>. Obok wska-

<sup>16</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1540 ze zm. (dalej jako: o.p.).

<sup>17</sup> Zob. R. Dowgier, komentarz do art. 274a, [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1522.

<sup>18</sup> Szerzej na temat konstruowania uchwał podatkowych rad gmin zob. np. L. Etel, *op.cit.*, R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009 oraz R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2012.

zania podstawy prawnej tego aktu, którą będą odpowiednie przepisy ustawy ustrojowej<sup>19</sup> i art. 7 ust. 3 u.p.o.l. oraz przepisów o wejściu w życie, zasadniczą kwestią jest samo sformułowanie brzmienia zwolnienia. Zasadne jest poprzeczenie przyjęcia w tym zakresie odpowiednich przepisów analizą sytuacji faktycznych, które mają miejsce na terenie danej gminy. Konieczne jest udzielenie odpowiedzi na kilka pytań, w szczególności:

- jakie kategorie przedmiotów opodatkowania będą korzystały ze zwolnienia (grunt, budynki, budowle)?
- czy zwolnienie będzie ograniczone do konkretnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (np. wyłącznie budynków mieszkalnych, czy też z wyłączeniem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej)?
- w jakiej relacji mają pozostawać przedmioty opodatkowania do pomocy Ukraińcom (czy mają być zajęte czy związane z zakwaterowaniem, a może również np. innymi celami, jak wyżywienie czy gromadzenie pomocy materialnej)?

Formułując odpowiedni zapis uchwały dotyczący zwolnienia z podatku od nieruchomości, należy w pierwszej kolejności uwzględnić charakter pomocy, jaka jest udzielana obywatelom Ukrainy. Przede wszystkim będzie chodziło o odciążenie z obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości podatników, którzy władają budynkami wykorzystywanymi do zakwaterowania tych osób. Zwolnienie powinno więc odnosić się zasadniczo do budynków oraz ich części (lokali). Nie można jednak wykluczyć, że rada gminy będzie chciała zwolnić od podatku również grunty związane z tego rodzaju obiektami. W przypadku całych budynków wykorzystywanych do zakwaterowania tak sformułowane zwolnienie będzie dość proste w stosowaniu. Problemy mogą natomiast pojawić się przy częściach budynków, gdyż konieczne będzie ustalanie gruntów związanych z lokalami. W przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu przypisany jest do niego odpowiedni udział w gruncie pod budynkiem, w którym ten lokal się znajduje. Zatem zwolnienie obejmujące część budynku i grunt, będzie obejmowało w tym przypadku zarówno lokal, jak i przypisaną do niego powierzchnię gruntu pod budynkiem.

Teoretycznie rada gmina może zwolnić z podatku również budowle, ale w tym przypadku należy pamiętać, że te podlegają opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1

---

<sup>19</sup> Będą to przepisy art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 40 ust. 1 i art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. 2022 poz. 559 ze zm.).

pkt 3 u.p.o.l.). Zatem zwolnienie od podatku budowli ma sens jedynie w sytuacji, w której rada gminy dopuszcza jego stosowanie również w zakresie przedmiotów opodatkowania, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Przepis ten odnosi się do gruntów, budynków, budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Zasadności takiej konstrukcji zwolnienia nie można wykluczyć, gdy rada gminy dostrzega potrzebę zwolnienia komercyjnych obiektów zbiorowego zamieszkania (np. hoteli), które służą do zakwaterowania obywateli Ukrainy. Wykorzystywanie całego obiektu do takich celów może przemawiać za zwolnieniem z podatku od nieruchomości nie tylko budynków oraz gruntów, ale także związanych z ich funkcjonowaniem budowli (np. parkingów).

Zwolnienie z podatku od nieruchomości może być adresowany zarówno do nieruchomości o charakterze mieszkalnym, jak i innych, w szczególności pozostających w posiadaniu przedsiębiorców obiektów zbiorowego zamieszkania (np. hoteli, moteli, pensjonatów). Realizowana w praktyce pomoc w zakwaterowaniu obywateli Ukrainy opiera się w istocie właśnie na podziale na nieruchomości mieszkalne, „prywatne” osób fizycznych, które prowadzą gospodarstwo domowe oraz nieruchomości komercyjne podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Rada gminy może ograniczyć zwolnienie jedynie do budynków i lokali mieszkalnych, albo też zastrzec, że zwolnienie nie odnosi się w ogóle do przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Istotne jest także precyzyjne określenie relacji, w jakich pozostają przedmioty opodatkowania z pomocą realizowaną wobec obywateli Ukrainy. W tym zakresie możliwe jest zdefiniowanie celów, w jakich mają być one wykorzystywane w sposób węższy – zajęte na te cele lub szerszy – związane z tymi celami. W pierwszym przypadku, mając na uwadze reguły języka powszechnego, chodzi o sytuację, w której budynek, lokal czy grunt jest faktycznie, bezpośrednio wykorzystywany na wskazane cele<sup>20</sup>. W drugim, relacja ta może być szersza i nie być bezpośrednia, obejmując obok lokali zapewniających zakwaterowanie i wyżywienie także np. miejsca gromadzenia pomocy materialnej<sup>21</sup>.

Identyfikacja w praktyce tych przedmiotów opodatkowania, które są wykorzystywane do celów określonych w ustawie może opierać się na przyjętych

<sup>20</sup> Pojęcie „zająć” oznacza m.in. „zapelnąć, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś” – zob. *Słownik języka polskiego*, t. 3, wyd. VII, red. M. Szymczak, Warszawa 1992, s. 910.

<sup>21</sup> „Związek” to „stosunek rzeczy, zjawisk itp. łączących się ze sobą, wpływających, oddziaływujących na siebie; łączność, powiązanie, spójność, zależność” – por. *Słownik...*, s. 1068.



rozwiązaniach związanych z finansowaniem zakwaterowania i wyżywienia obywateli Ukrainy. W tym przypadku należy wskazać na model wynikający z art. 13 ustawy o pomocy oraz odpowiednie umowy podpisywane z wojewodami.

Art. 13 ustawy o pomocy przewiduje wypłatę świadczenia pieniężnego z tego tytułu. Przepisy wykonawcze do tej ustawy określają zarówno wzór wniosku, jaki powinien być w takiej sytuacji złożony<sup>22</sup>, jak i wysokość świadczenia (40 zł)<sup>23</sup>. Wniosek zawiera wskazanie m.in. adresu miejsca pobytu osób przyjętych na zakwaterowanie (miejscowość, kod pocztowy, ulica, numer domu, numer mieszkania). Zatem możliwe jest zwolnienie z podatku od nieruchomości np. budynków i ich części związanych z zapewnieniem zakwaterowania obywatelom Ukrainy, wskazanych we wniosku o świadczenie pieniężne złożonym na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy o pomocy. Nie jest to rozwiązanie obligatoryjne, ale może ułatwić identyfikację przedmiotów opodatkowania, które mogą korzystać ze zwolnienia. Wskazane brzmienie zwolnienia wprowadzałoby w praktyce mechanizm jego weryfikacji – zwolnione są przedmioty opodatkowania wykazane we wniosku o świadczenie pieniężne. Rozwiązanie to nie jest jednak wolne od wad, gdy zauważyć, że wypłata świadczenia jest ograniczona czasowo, a ponadto pomoc w zakresie zakwaterowania była świadczona już dużo wcześniej, niż weszła w życie ustawa o pomocy.

Analogicznie w uchwale rady gminy może być wykorzystany mechanizm finansowania zakwaterowania przez wojewodów na podstawie stosownych umów. Zwolnienie obejmowałoby więc te przedmioty opodatkowania, w których realizowane jest zakwaterowanie i wyżywienie na podstawie umowy zawartej z właściwym wojewodą.

Jednoznacznie natomiast należy odróżnić wskazane wyżej rozwiązania od sytuacji, w której rada gminy uzależnia prawo do zwolnienia od złożenia przez podatnika odpowiednich dokumentów (zgłoszenia, wniosku). Tego rodzaju warunki stosowania zwolnienia, o czym wspomniano we wcześniej części opracowania, nie znajdują podstaw w przepisach prawa i stanowią naruszenie zakresu upoważnienia z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Ostatnią z kluczowych kwestii związanych z analizowanym zwolnieniem jest okres jego obowiązywania. Jak wiadomo, agresja na Ukrainę miała miejsce 24 lutego 2022 r. i zaraz potem w Polsce pojawili się pierwsi obywatele tego kraju.

<sup>22</sup> Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 16 marca 2022 r. w sprawie wzoru wniosku o świadczenie pieniężne za zapewnienie zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy przebywającym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi (Dz.U. 2022 poz. 608).

<sup>23</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 marca 2022 r. w sprawie maksymalnej wysokości świadczenia pieniężnego przysługującego z tytułu zapewnienia zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy oraz warunków przyznawania tego świadczenia i przedłużania jego wypłaty (Dz.U. 2022 poz. 605).

Mimo tego, że standardem jest wejście w życie aktu normatywnego po 14-dniowym okresie *vacatio legis*, to zasada ta może być modyfikowana, w szczególności poprzez wejście w życie z dniem ogłoszenia lub nawet z mocą wsteczną. Stosownie do art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>24</sup>, jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w *dzienniku urzędowym*. Z kolei moc wsteczna może być nadana aktowi normatywnemu, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie (art. 5 tej ustawy). W odniesieniu do aktów normatywnych stanowiących źródła prawa podatkowego należy przyjąć, że brak okresu *vacatio legis* lub nawet moc wsteczna przepisu jest możliwa, gdy nie narusza to praw podatników<sup>25</sup>. Postulat ten realizuje uchwała rady gminy, która wprowadza zwolnienie podatkowe. Zatem możliwe jest nadanie uchwale mocy wstecznej, przy czym w praktyce wymiar podatku będzie korygowany, poczynając od następnego dnia miesiąca po miesiącu, w którym wprowadzono zwolnienie<sup>26</sup>.

Mając powyższe na uwadze, rada gminy może wprowadzić zwolnienie „do przodu”, ale również z mocą wsteczną. Natomiast końcowy okres obowiązywania zwolnienia, również z uwzględnieniem zasady, że zmiany w zakresie opodatkowania następują z początkiem następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniały, może być w uchwale wprost określony, ale również uchwała takiego terminu nie musi zawierać. W drugim przypadku uchwała obowiązuje do dnia jej uchylecia przez radę gminy.

#### 4. Zwolnienie a problematyka pomocy publicznej

W tych przypadkach, w których zakres zwolnienia określonego uchwałą rady gminy odnosi się do przedmiotów opodatkowania posiadanych przez przedsiębiorców, może pojawić się wątpliwość związana ze zgodnością takiego rozwiązania z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Nie wchodząc w tym miejscu w szczególności, które nie mają zasadniczego znaczenia dla prowadzonych

<sup>24</sup> Tekst jednolity: Dz.U. 2019 poz. 1461.

<sup>25</sup> Jak słusznie zauważył NSA w wyroku z dnia 30 września 2021 r. (sygn. akt III FSK 2137/21), LEX nr 3294291): „Wsteczna moc prawa może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw. Z całą stanowczością natomiast należy wykluczyć możliwość zastosowania tej normy do nakładania obowiązków”.

<sup>26</sup> Por. art. 6 ust. 3 u.p.o.l., zgodnie z którym „Jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie”.

rozważań, poprzez pomoc publiczną należy rozumieć finansowanie przez organy władzy publicznej z zasobów państwowych, wspierające ekonomiczną działalność określonych przedsiębiorstw, sektorów gospodarki, regionów czy też wytwarzanie określonych towarów. Formą takiego finansowania mogą być też preferencje podatkowe, w tym zwolnienia od podatku<sup>27</sup>.

Z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>28</sup> wynika, że z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi. Z pomocą publiczną mamy więc do czynienia wtedy, gdy:

- a) beneficjentem pomocy jest przedsiębiorca;
- b) jest ona udzielana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów publicznych;
- c) przedsiębiorca uzyskuje korzyść;
- d) korzyść ma charakter selektywny;
- e) pomoc zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji i wymiany handlowej między państwami członkowskimi.

Z powyższego należy więc wywieść generalny zakaz udzielania pomocy przedsiębiorcom ze środków publicznych, chyba że jest ona zgodna regulacjami wprowadzającymi wyjątek od tej zasady. Założenie to znajduje także wyraz w art. 20b u.p.o.l., który w odniesieniu m.in. do uchwał rad gmin przewidujących zwolnienia z podatku od nieruchomości nakazuje uwzględnienie przepisów dotyczących pomocy publicznej. Zaistnienie takiej sytuacji wymaga jednak uprzedniego stwierdzenia, że przewidziane uchwałą zwolnienie spełnia łącznie kryteria wskazane w art. 107 ust. 1 Traktatu.

Kwestią zasadniczą jest to, czy beneficjentami zwolnienia mogą być przedsiębiorcy. Jeżeli więc rada gminy w uchwale wprowadzi zapis, wedle którego zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, to nie musi analizować problematyki pomocy publicznej. Gdy jednak takiego wykluczenia nie ma, a zatem ze zwolnienia

---

<sup>27</sup> Szerzej zob. R. Dowgier, *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015, s. 37 i nast. oraz A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 167 i n.

<sup>28</sup> Dz. Urz. UE 2016 C 202, s. 1.

mogą korzystać również przedsiębiorcy, należy poddać analizie w istocie przesłankę selektywnego charakteru pomocy.<sup>29</sup> W tym zakresie można odwołać się do Zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>30</sup>. Wskazano w nim, że o selektywności można mówić wtedy, gdy dany środek przynosi korzyść określonym przedsiębiorcom lub kategoriom przedsiębiorstw lub określonym sektorom gospodarki. Natomiast nie wchodzi w zakres art. 107 ust. 1 Traktatu środki o charakterze ogólnym, które nie faworyzują wyłącznie określonych przedsiębiorstw lub wyłącznie określonych towarów. Ocena selektywności danego środka wymaga wskazania systemu odniesienia, będącego zbiorem zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres. W zakresie podatków system odniesienia zgodnie z wytycznymi z Zawiadomienia Komisji, opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenia podatkowe i stawki podatkowe. Aby stwierdzić, czy zwolnienie stanowi odstępstwo od systemu odniesienia konieczne jest ustalenie, czy sprzyja ono określonym przedsiębiorstwom lub produkcji określonych towarów w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, które znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, w świetle istotnego celu tego systemu odniesienia.

Z tego punktu widzenia, w mojej ocenie, posłużenie się w uchwale rady gminy wyłącznie przedmiotowym kryterium powiązania przedmiotu opodatkowania z zapewnieniem zakwaterowania obywatelom Ukrainy, którzy w związku z konfliktem zbrojnym przybyli na terytorium Rzeczypospolitej, należy uznać za kryterium obiektywne, które nie prowadzi do spełnienia przesłanki selektywności z art. 107 ust. 1 Traktatu. Zatem uchwała tego rodzaju nie stanowi podstawy do udzielenia pomocy publicznej tym jej beneficjentom, którzy prowadzą działalność gospodarczą.

## 5. Wnioski

W konkluzji niniejszego opracowania należy stwierdzić, że rady gmin w granicach przyznanych im uprawnień w odniesieniu do podatku od nieruchomości, mogą wprowadzać w drodze uchwał zwolnienia. Kompetencja ta może być wykorzystana również do motywowania oraz wsparcia posiadaczy nieruchomości do udzielania zakwaterowania oraz wyżywienia obywatelom Ukrainy, którzy

---

<sup>29</sup> Szerzej zob. M. Chrzan, *Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytutywny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1.

<sup>30</sup> Dz.Urz. UE z 19.7.2016 r. C 262/1 – dalej zwane Zawiadomieniem Komisji.

przybyli w ostatnim czasie na terytorium Polski. Podejmowane w tym zakresie działania, być może nie mają zbyt dużego wymiaru fiskalnego, gdy ma się na uwadze stosunkowo niewielkie obciążenie z tytułu podatku od nieruchomości zwłaszcza budynków i lokali mieszkalnych, ale stanowią wyraźny gest wsparcia (stymulacji) ze strony gmin. Z tego powodu, chociaż wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości jest uprawnieniem a nie obowiązkiem rady gminy, należałoby rozważyć skorzystanie z tej instytucji.

Obowiązujące regulacje prawne nie przewidują żadnych szczególnych uprawnień gmin oraz ich organów stanowiących w analizowanym kontekście, w tym jakiegokolwiek rekompensaty utraconych w następstwie wprowadzenia zwolnienia dochodów.<sup>31</sup> Podstawą prawną działania w tym zakresie jest ogólna norma art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Obowiązują też wynikające z tej regulacji zasady, w tym przede wszystkim przedmiotowy charakter zwolnienia. Wymaga to skonstruowania brzmienia zwolnienia w taki sposób, aby nawiązywało ono do cech przedmiotowych, a nie podmiotowych. Mówiąc wprost, nie można zwolnić z podatku od nieruchomości posiadaczy budynków czy lokali, w których kwaterują oni obywatele Ukrainy. Dopuszczalne jest natomiast zwolnienie budynków oraz ich części związanych z zakwaterowaniem i wyżywieniem takich osób.

Należy też podkreślić, że zastosowanie analizowanego zwolnienia do przedmiotów opodatkowania, którymi władają przedsiębiorcy, ze względu na obiektywne kryteria jego stosowania, nie powinno być uznane za formę udzielenia pomocy publicznej.

## Bibliografia

### Akty prawne:

1. Ustawa z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz.U. 2022 poz. 583).
2. Uchwała Nr 491/L/2022 z dnia 1 marca 2022 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie działań na terenie Miasta Ciechanów związanych z pomocą dla ludności uchodźczej z terenu objętego konfliktem zbrojnym, która znalazła się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 24 lutego 2022 roku (Dz.Urz. Woj. Maz. z 2022 r. poz. 2360).

---

<sup>31</sup> Być może taka rekompensata przyczyniłaby się do większego zainteresowania rad gmin wprowadzaniem zwolnień podatkowych, ale stanowiłoby to, moim zdaniem, nieuzasadniony wyłom od zasady, wedle której ubytek dochodów spowodowany korzystaniem przez gminy z przysługującego im władztwa podatkowego nie jest rekompensowany. Rekompensata jest zresztą czymś wyjątkowym nawet w przypadku wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości przez ustawodawcę i przysługuje wyłącznie w przypadku zwolnień, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 8 oraz art. 7 ust. 2 pkt 5a u.p.o.l.

3. Uchwała Nr LXXV/676/2022 Rady Miejskiej w Radomiu z dnia 11 marca 2022 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych lub ich części, które zostały zajęte przez uchodźców z Ukrainy w celu nieodpłatnego zakwaterowania (Dz.Urz. Woj. Maz. z 2022 r. poz. 2908).
4. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. 2019 poz. 1170 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).
6. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1540 ze zm.).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (Dz.U. 2019 poz. 1104).
8. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. 2022 poz. 559 ze zm.).
9. Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 16 marca 2022 r. w sprawie wzoru wniosku o świadczenie pieniężne za zapewnienie zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy przebywającym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi (Dz.U. 2022 poz. 608).
10. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 marca 2022 r. w sprawie maksymalnej wysokości świadczenia pieniężnego przysługującego z tytułu zapewnienia zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy oraz warunków przyznawania tego świadczenia i przedłużania jego wypłaty (Dz.U. 2022 poz. 605).
11. Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz.U. 2019 poz. 1461).
12. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE 2016 C 202, s. 1).
13. Zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z 19.7.2016 r, C 262/1).

#### Książki i artykuły naukowe:

1. Chrzan M., *Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytucyjny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1.

2. Dąbek D., *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Kraków 2003.
3. Dowgier R., *Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego*, [w:] *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, red. M. Ofiarska, Szczecin 2015.
4. Dowgier R., *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015.
5. Dowgier R., Popławski M., *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009.
6. Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., *Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2012.
7. Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
8. Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
9. Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
10. Brzezicki T., Lasiński-Sulecki K., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski, Toruń 2013.
11. Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
12. Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
13. Popławski M., *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011.
14. *Słownik języka polskiego*, t. 3, red. Szymczak M., wydanie VII, Warszawa 1992.

#### **Orzecznictwo:**

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1945/09), LEX nr 787006.
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1529/12), LEX nr 1504680.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 maja 2016 r. (sygn. akt II FSK 2217/14), LEX nr 2082952.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2021 r. (sygn. akt III FSK 2137/21), LEX nr 3294291.