

Uchwała nr 54/2005
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 1 czerwca 2005 roku

w sprawie stwierdzenia nieważności Uchwały nr XXXII/262/05
Rady Gminy Miękinia z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie zmiany uchwały
nr XXVI/223/04 z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie określenia wysokości
stawek w podatku od nieruchomości

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, póź. 577 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, póź. 1591 ze zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu uchwala, co następuje:

§1.

Stwierdza się nieważność uchwały nr XXXII/262/05 Rady Gminy Miękinia z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie zmiany uchwały nr XXVI/223/04 z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości, z powodu istotnego naruszenia art. 5 ust. 2, ust. 3 i ust. 4 oraz art. 20 i art. 20 a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2002 r. Nr 9, póź. 84 ze zm.) oraz konstytucyjnych zasad państwa prawnego i równości wszystkich obywateli wobec prawa, wyrażonych w art. 2, art. 32 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, póź. 483).

§2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

UZASADNIENIE

Uchwała nr XXXII /262/05 Rady Gminy Miękinia z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie zmiany uchwały nr XXVI/223/04 z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w dniu 4 maja 2005 r. Przedmiotową uchwałą w § 1, Rada Gminy przyjęła następującą regulację:

„ a) pkt. 1 lit a otrzymuje brzmienie:

a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,62 zł od 1 m² powierzchni z tym, że od gruntów *położonych* w pasach o szerokości 1500 m, przyległych do obu stron pasa drogowego drogi krajowej nr 94, zabudowanych budynkami o łącznej powierzchni użytkowej powyżej 10.000 m² wykorzystywanymi do prowadzenia *działalności* gospodarczej przez tego samego podatnika 0,20zł od 1 m² powierzchni,"

b) pkt. 2 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,19 zł od 1 m² powierzchni użytkowej z tym, że od budynków lub ich części zlokalizowanych w pasach gruntu o szerokości 1500 m przyległych do obu stron pasa drogowego drogi krajowej nr 94, których łączna powierzchnia użytkowa przekracza 10.000 m², wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej przez tego samego podatnika - 1,60 zł od 1 m² powierzchni użytkowej",

Pkt. 3 otrzymuje brzmienie:

3) od budowli - 2% ich wartości określonej w art. 4 ust. 1 pkt. 3 i ust. 3-7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r,

nr 9, poz. 84 z późn. zm.) z tym, że od budowli zlokalizowanych w pasach gruntu o szerokości 1500 m, przyległych do obu stron pasa drogowego drogi krajowej nr 94, bezpośrednio związanych z prowadzeniem przez tego samego podatnika *działalności* gospodarczej w budynkach o łącznej powierzchni ponad 10.000 m² - 1% wartości,"

Przyjęta regulacja aktu prawa miejscowego narusza artykuł 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi:

„2. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu.

3. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków",

4. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. b)-e) oraz w ust. 1 pkt 3, rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności".

Jak wynika z przytoczonych regulacji, delegacja ustawowa upoważnia do różnicowania stawek podatku od nieruchomości, a katalog jest przykładowy, ale różnicowanie możliwe jest wyłącznie w granicach przedmiotu opodatkowania. Nie jest również dopuszczalne, różnicowanie stawek podatku od nieruchomości, z zastosowaniem kryterium podmiotowo - przedmiotowego. Taki właśnie charakter ma zróżnicowanie stawek w podatku od nieruchomości przyjętych przedmiotową uchwałą w pkt. a i pkt. b. Rada Gminy użyła sformułowania „...przez tego samego podatnika...” co świadczy o tym iż przedmiotowa uchwała nosi charakter zwolnienia podmiotowego. Podatek od nieruchomości jest podatkiem od majątku (nieruchomości), przez co nie ma znaczenia, kto ten majątek posiada, czy kto jest jego właścicielem. Stąd też różnicowanie stawek podatku od nieruchomości w zależności od użytego pojęcia „... tego samego podatnika...”nie znajduje upoważnienia w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto wprowadzone zróżnicowanie stawek podatku w związku z przyjętymi cechami nieruchomości w zależności od ich określonego położenia jak również obowiązku posiadania tej nieruchomości przez tego samego podatnika, narusza art. 2 i art. 32 Konstytucji RP, który ustanawia zasadę równości wszystkich podmiotów wobec prawa.

Należy również zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, iż: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy". Jak wynika z powyższej regulacji ustawy zasadniczej wprowadzenie - określonych ulg musi wynikać z ustawowego upoważnienia, czyli inaczej mówiąc ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna posiadać delegację do różnicowania przez organ uchwalodawczy - podatków. Tymczasem ustawodawca przyjął wyłącznie kryterium przedmiotu podatku od nieruchomości. Jeżeli chodzi natomiast o obniżenie podatku w pkt. 3 przedmiotowej uchwały to należy stwierdzić, iż zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (cyt. W uchwale) jest możliwe różnicowanie tylko gdy chodzi o rodzaj prowadzonej działalności, gdy tymczasem organ stanowiący również i w tym przypadku wskazuje dodatkowo lokalizację oraz obowiązek władania nieruchomością przez tego samego podatnika.

Podobny pogląd w zakresie przyjętej wykładni art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15.10.2003 r. sygn. akt SA/Sz 581/03 (opublikowany w Przeglądzie Prawa Gospodarczego), w którym sąd stwierdził, iż: różnicowanie stawek podatku od nieruchomości przez radę gminy w drodze uchwały jest dopuszczalne co do przedmiotu opodatkowania, a nie w zależności od tego, w czym jest posiadaniu lub czyją własnością jest dana nieruchomość. Zróżnicowanie wysokości stawek w zależności od tego, czy dotyczy osoby fizycznej, nie ma uzasadnienia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Nastąpiło także w przedmiotowej uchwale Rady Gminy naruszenie art. 20 ust. 1 i art. 20a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które stanowią odpowiednio, iż:

„Art. 20. 1. Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, w art. 10, w art. 14 pkt 1 i w art. 19 pkt 1, od roku 2003 ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Art. 20a. 1. W przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1, w art. 10 ust. 1, w art. 14 pkt 1 oraz w art. 19 pkt 1, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.”

Z analizy gramatycznej wymienionych przepisów wynika, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym - jego wysokość jest ustalana (obliczana) na dany rok podatkowy. Na kwestie roczności stawek podatkowych zwracał uwagę w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, w szczególności w orzeczeniach z dnia 29 marca 1994 r. sygn. K. 13/93 (OTK 1994, cz. I, poz. 6) i z dnia 15 marca 1995 r. sygn. K. 1/95 (OTK 1995, cz. I, poz. 7). W orzeczeniach tych (dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych) Trybunał uznał, że z zasady pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynika zakaz dokonywania zmian reguł pobierania podatku rocznego w toku roku podatkowego, chodzi bowiem o zapewnienie podatnikom możliwości układania biegu ich interesów z uwzględnieniem obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Zaskakiwanie podatników zmianami podatków w trakcie roku podatkowego jest niezgodne z art. 1 przepisów Konstytucji utrzymanych w mocy przez art. 77 Ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. (Dz. U. Nr 84, późn. zm.), stanowiącym, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym (obecnie art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.). Powyższe zasady odnoszą się nie tylko do ustaw i innych aktów prawnych stanowionych centralnie, ale i do aktów prawnych o znaczeniu lokalnym, w tym również do przepisów gminnych. Z kolei zgodnie z art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, przepisy gminne wchodzi w życie 14 dni od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa, jeśli nie przewidują wyraźnie terminu późniejszego. Wynika z tego jednoznacznie, że uchwały rady gminy, określające wysokość rocznych stawek podatku od nieruchomości i będące niewątpliwie przepisami gminnymi aktami prawa miejscowego, wchodzi w życie z upływem określonego dnia od dnia publikacji w organie promulgacyjnym. A skoro (...) podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym, obliczanym na dany rok podatkowy, to - uwzględniając wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę pewności prawa i zaufania obywateli do państwa - należy uznać, że stawki podatku od nieruchomości, określone uchwałą rady gminy (art. 5

cytowanej ustawy), która weszła w życie w czasie roku podatkowego, nie mogą mieć zastosowania do obliczania wysokości podatku na ten rok podatkowy.

Za przyjęciem stanowiska o niestosowaniu w danym roku podatkowym nowych stawek podatku od nieruchomości, wprowadzonych uchwałą rady gminy, która weszła w życie w tym samym roku podatkowym, przemawia również inny argument. Otóż zgodnie z art. 6 ust. 9 omawianej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby prawne, jednostki organizacyjne i spółki nie mające osobowości prawnej są obowiązane składać organowi właściwej gminy deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy w określonym terminie i wpłacać obliczony w deklaracji podatek na rachunek budżetu gminy. Jednocześnie przepis ten przewiduje obowiązek skorygowania złożonej deklaracji tylko w razie zmian sposobu wykorzystywania budynku albo gruntu lub ich części, mających wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku. Natomiast w ogóle nie została przewidziana możliwość korygowania deklaracji z powodu zmian stawek podatku, co świadczy o tym, że ustawodawca nie przewidywał możliwości dokonywania zmian stawek w ciągu roku podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, orzekło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Miękinia przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.



Przewodniczący Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

/-/ dr Bogdan Cybulski