

Uchwała nr 111/2007
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 19 grudnia 2007 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności części Uchwały nr XI/79/07 Rady
Gmina Żórawina z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie określenia
wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie gminy

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, poz. 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, poz. 1591 ze zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu uchwala, co następuje:

§ 1.

Stwierdza się nieważność lit. f w § 2, Uchwały nr XI/79/07 Rady Gmina Żórawina z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie gminy, z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. tj. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.).

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

UZASADNIENIE

Uchwała nr XI/79/07 Rady Gmina Żórawina z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie gminy, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu 30 listopada 2007 r.

Przedmiotową uchwałą organ stanowiący ustanowił w § 2 lit. f, następującą regulację w zakresie zwolnień od podatku od nieruchomości:

*„Zwalnia się od podatku od nieruchomości, niżej wymienione nieruchomości:
f/ nieruchomości, lub ich części przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej przez nowopowstające, po raz pierwszy rozpoczynające działalność, podmioty gospodarcze na okres jednego roku. Zwolnienie ma charakter jednorazowy.
(...)”.*

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, zważyło co następuje.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy określa wysokość stawek podatku od różnych nieruchomości wymienionych w pkt. 1 –7. Z ustępem pierwszym tego artykułu ustawy ściśle związane są ustępy 2 i 3, również dotyczące wyłącznie przedmiotu opodatkowania. Należy zauważyć, iż władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego jest konstytucyjnie ograniczone. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, 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. Przepis ten ogranicza mianowicie swobodę organów administracji publicznej w zakresie nie tylko związanym z finansami państwa, ekonomicznymi podstawami jego działalności, ale także sfery wolności i praw człowieka i obywatela poprzez położenie kresu możliwości nakładania podatków i danin publicznych, ustalania stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń, jak również zwolnień od podatku w innej formie niż w drodze ustawy. Ta sfera życia poddana została wyłącznie regulacjom ustawowym, a więc znajduje się w dziedzinie właściwości organów władzy ustawodawczej. Organy władzy wykonawczej nie mogą więc samodzielnie

wykonywać innego władztwa podatkowego niż wynika to z upoważnienia ustawowego, na co wyraźnie wskazuje art. 168 Konstytucji RP, który stanowi, iż: Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Reasumując poczynione wywody należy stwierdzić, iż zarówno Konstytucja jak również ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie daje gminie uprawnienia do stanowienia zwolnień podatkowych innych niż przedmiotowe. Zwolnienia podatkowe o charakterze podmiotowym są zastrzeżone do regulacji ustawowych. Przyjęta więc regulacja w istotny sposób narusza prawo.

Podstawą prawną do zastosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach. Powyższy przepis wyraźnie i jednoznacznie wskazuje na delegację do określenia przez organ stanowiący gminy zwolnień o charakterze przedmiotowym. Przedmiot oczywiście odnosić się może wyłącznie do nieruchomości wskazanych w art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. gruntów, budynków i budowli. Strona podmiotowa obowiązku podatkowego, tj. w czym się znajduje władztwie przedmiot podatkowy, jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej wynikającej z art. 7 ust. 3 ustawy. Jest więc próba opisaną strony przedmiotowej zwolnienia podatkowego z jednoczesnym określeniem podmiotu jak właściciela. *W tym przypadku opisanie przedmiotu poprzez stronę podmiotową czyli nowo rozpoczynających działalność gospodarczą, nowych podmiotów gospodarczych, rozpoczynających taką działalność po raz pierwszy.* Zgodnie z wyrokiem z dnia 6 maja 2005 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sygn. akt TISA/Po 153/04 opublikowany w OSS 2005/2/60, sąd odniósł się do wykładni art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stwierdzając, iż treść powyższego przepisu upoważniającego jedynie i wyłącznie do korekty obowiązku podatkowego poprzez możliwość wprowadzenia dodatkowych zwolnień od jego ponoszenia jest na tyle jasna, iż ma zastosowanie reguła interpretacyjna – clara non sunt interpretanda (przepisy jasne nie wymagają interpretacji). W związku z powyższym organ nadzoru dokonując wykładni gramatycznej art. 7 ust. 3 ustawy, stwierdził iż doszło do niezgodnego z prawem zastosowania delegacji ustawowej do wprowadzenia zwolnienia podatkowego o charakterze przedmiotowo – podmiotowym, polegającym na zwolnieniu nieruchomości *podmiotów gospodarczych nowo rozpoczynających po raz pierwszy działalność gospodarczą.* Zauważyć należy, iż powyższy pogląd co do niemożliwości wprowadzania zwolnień przedmiotowo – podmiotowych znalazł aprobatę w orzecznictwie sądowo administracyjnym (por. wyroki ISA/Wr 77/05 z dnia 19 maja 2005 r. SA/Sz 581/03 z dnia 15 października 2003, SA/Bk 396/01 z dnia 24 sierpnia 2001 r.).

Takiego zwolnienia jednak organ stanowiący wprowadzić nie może.

Analizowana uchwała Rady Gminy budzi także wątpliwości co do jej zgodności z art. 32 Konstytucji RP zawierającym zasadę, że wszyscy są wobec prawa równi, wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne i nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.

Według orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego konstytucyjna zasada równości wobec prawa "polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących" (m.in. orzeczenie K 3/89, OTK 1989, cz. I, poz. 5; orzeczenie K 17/95, OTK 1995, nr 3, poz. 18, s. 177; wyrok K 7/98 OTK ZU 1998, nr 6, poz. 96, s. 505; wyrok K 10/00, OTK ZU 2000, nr 8, poz. 298; wyrok SK 10/02, OTK-A 2003, nr 5, poz. 41). Ocena zgodności z zasadą równości wymaga więc ustalenia, czy jest możliwe wskazanie wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej uzasadniającej wyróżnienie określonej grupy podmiotów z ogółu. Ponadto Trybunał podkreślał, że o naruszeniu zasady równości wobec prawa może zdecydować wybór takiego, a nie innego kryterium różnicowania, kryterium musi być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych (wyrok K 7/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 96, s. 505; wyrok

K 30/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 101). W licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego można znaleźć wskazówki służące ocenie zgodności z Konstytucją zastosowanego przez ustawodawcę kryterium wyróżnienia określonej grupy podmiotów. Kryterium nie może być dobrane dobrowolnie, jego wybór musi być racjonalnie uzasadniony, kryterium powinno być dobrane z poszanowaniem zasady sprawiedliwości (tak np. K 41/02, OTK-A ZU 2002, nr 6, poz. 83, s. 1095 i powołane tam orzeczenie). Zgodnie z dyspozycją art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić wyłączone zwolnienie przedmiotowe, tymczasem wprowadzono zwolnienie nie ze względu na charakter tej nieruchomości i jej przeznaczenie lecz ze względu na prowadzenie działalności gospodarczej na tych nieruchomościach przez nowopowstające, po raz pierwszy rozpoczynające działalność podmioty gospodarcze. Wprowadzone kryterium dotyczące uprzywilejowania podatkowego nowo rozpoczynających działalność po raz pierwszy podmiotów gospodarczych, a co za tym idzie zwolnienie podatkowe nie może być zastosowane do podmiotów gospodarczych już prowadzących działalność gospodarczą. Kryterium to nie spełnia warunków wynikających z konstytucyjnej zasady równości w życiu gospodarczym i jako takie nie może się ostać w obrocie prawnym

Z uwagi na to, że regulacja zawarta w przedmiotowej uchwale ma charakter pomocy publicznej, udzielenie zwolnień z podatku od nieruchomości dla podmiotów gospodarczych jest możliwe jedynie z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej do czego zobowiązuje art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Żórawina 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