

**Uchwała nr 110/2007**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu**  
**z 19 grudnia 2007 roku**

**w sprawie stwierdzenia nieważności części Uchwały nr XVII/157/07 Rady**  
**Gminy Miękinia z dnia 23 listopada 2007 roku w sprawie zwolnień**  
**od 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, 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 uchwała, co następuje:*

**§ 1.**

Stwierdza się nieważność lit. a w § 1 ust. 1, Uchwały nr XVII/157/07 Rady Gminy Miękinia z dnia 23 listopada 2007 roku w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, 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, art. 168 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

**§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**UZASADNIENIE**

Uchwała nr XVII/157/07 Rady Gminy Miękinia z dnia 23 listopada 2007 roku w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu 28 listopada 2007 r.

Przedmiotową uchwałą organ stanowiący ustanowił w § 1 ust. 1 lit. a, następującą regulację w zakresie zwolnień od podatku od nieruchomości:

*„Zwalnia się od podatku od nieruchomości:*

*a) grunty, budynki i ich części oraz budowle i ich części, stanowiące własność (współwłasność) gminy o ile nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 3 i 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) (...).”*

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 położeniu 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, należy stwierdzić, iż zarówno Konstytucja jak i ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie dają 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.

Żaden z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uzależnia stawki podatku czy też zwolnienia od podatku na mocy uchwały organu stanowiącego, od takich okoliczności jak to, że nieruchomości stanowią własność lub współwłasność gminy.

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. 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 to więc próbą opisaną strony przedmiotowej zwolnienia podatkowego z jednoczesnym określeniem podmiotu jako właściciela. 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 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 stanowiących własność lub współwłasność gminy. Takiego zwolnienia jednak organ stanowiący wprowadzić nie może. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 stycznia 2005 r. sygn. akt FSK 961/04 opublikowany w PP 2005/10/56, w którym sąd wywiódł, iż:

1) *Wprowadzając na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych "inne zwolnienia przedmiotowe", rada gminy nie może odnieść tych zwolnień do niektórych tylko podatników wymienionych w art. 3 ust. 1.*

2) *Artykuł 165 ust. 2 Konstytucji RP gwarantujący jednostkom samorządu terytorialnego ochronę sądową nie rozciąga tej ochrony na działania, które nie mają podstawy prawnej.*

Wprowadzenie takiego zwolnienia narusza również zasadę równego traktowania wobec prawa, wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP. 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.).

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 doręczenia niniejszej uchwały.



Przewodniczący Kolegium  
Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

/-/ dr Bogdan Cybulski