

Uchwała nr 101/2014
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 18 grudnia 2014 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały nr LXVII/411/14 Rady Miejskiej w Siechnicach z dnia 13 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1113 i z 2013 r. poz. 1646) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

stwierdza nieważność

uchwały nr LXVII/411/14 Rady Miejskiej w Siechnicach z dnia 13 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego — wobec istotnego naruszenia art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1146), art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1381, z późn. zm.) i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 465).

Uzasadnienie

Uchwała nr LXVII/411/14 Rady Miejskiej w Siechnicach z dnia 13 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu 19 listopada 2014 roku.

Jako podstawę prawną podjęcia uchwały wskazano art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 594, z późn. zm.), zwanej dalej „u.s.g.”, art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1146), zwanej dalej „u.p.o.l.”, art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1381, z późn. zm.), zwanej dalej „u.p.r.”, oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 465), zwanej dalej „u.p.l.”.

Przedmiotową uchwałą Rada Miejska w Siechnicach w § 1 zwolniła »[...] od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego:

1) budynki lub ich części oraz grunty związane z realizacją zadań komunalnych w zakresie budownictwa mieszkaniowego,

2) grunty, budynki i budowle wykorzystywane wyłącznie do działalności kulturalnej, oświatowej, opiekuńczo-wychowawczej, sportowo-rekreacyjnej oraz do celów przeciwpożarowych,

3) grunty, budynki i budowle wykorzystywane wyłącznie do działalności komunalnej z wyjątkiem związanych ze składowaniem odpadów, służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, związanych z procesem poboru i uzdatniania wody a także rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody,

4) budynki pozostałe lub ich części wyłączone z gospodarstw rolnych, przekazanych w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników,

5) budynki lub ich części wykorzystywane wyłącznie do zaspokajania potrzeb bytowych przez rodziny, w których co najmniej troje dzieci posiada „Kartę Dużej Rodziny”«.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu oceniając zgodność z prawem regulacji zawartych w badanej uchwale stwierdziło, co następuje:

W zakresie ustalonych w § 1 zwolnień Rada Miejska w Siechnicach nie wskazała precyzyjnie i jasno „jakiego rodzaju” przedmiot opodatkowania, wykorzystywany na określoną działalność, korzysta z „jakiego zwolnienia”. Określenie takiego samego przedmiotu zwolnienia w wielu różnych podatkach (podatku od nieruchomości, podatku leśnym i podatku rolnym) jest nieprawidłowe, bowiem w każdej z ustaw podatkowych przedmiot opodatkowania został odmiennie zdefiniowany.

Przedmiotem zwolnienia w podatku od nieruchomości mogą być: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 u.p.o.l.). W podatku leśnym natomiast zwolnienia mogą dotyczyć określonych w ustawie gruntów leśnych sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna (art. 1 ust. 1 u.p.l.), natomiast w podatku rolnym — gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza (art. 1 u.p.r.).

W ocenie Kolegium Izby również sposób zredagowania zwolnień określonych w § 1 pkt 1 i 3 uchwały jest nieprawidłowy. Zwolnienie, o którym mowa w pkt 3 („grunty, budynki i budowle wykorzystywane wyłącznie do działalności komunalnej z wyjątkiem związanych ze składowaniem odpadów, służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, związanych z procesem poboru i uzdatniania wody a także rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody”), obejmuje swoim zakresem zwolnienie określone w pkt 1 („budynki lub ich części oraz grunty związane z realizacją zadań komunalnych w zakresie budownictwa mieszkaniowego”).

Przedmiotowa uchwała jest aktem prawa miejscowego, który to akt podlega szczególnym rygorom prawnym; zapisy uchwały powinny wypełniać zasady techniki prawodawczej określone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908). Akty prawa miejscowego podlegają takim samym wymogom jak inne powszechnie źródła prawa wymienione w art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.). Jako akt prawa miejscowego uchwała powinna być zredagowana w taki sposób, by dla przeciętnego adresata była zrozumiała, tzn. by adresat jej przepisów wiedział, w jaki sposób ma się zachować, i nie miał żadnych wątpliwości co do tego, jaką regułę postępowania wyznacza dany przepis, a organ stosujący ten przepis wiedział, w jaki sposób go zinterpretować.

Przepisy o niedookreślonej (niewystarczająco określonej) lub niezrozumiałej treści należy uznać za sprzeczne z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą poprawnej legislacji. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu z wymogami poprawnej legislacji istotne jest, aby przepis był na tyle precyzyjny, żeby zapewnione były jego jednolita wykładnia i stosowanie. Adresat aktu nie może być zaskakiwany treścią nieostrych czy też niepełnych przepisów.

Z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. wynika, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Przepis art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zezwala radzie gminy wprowadzić w drodze uchwały inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 tego artykułu oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Podobnie w art. 7 ust. 3 u.p.l. ustawodawca wskazał, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. W tym przypadku również z art. 13e u.p.r. wynika, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Zawarte w art. 7 ust. 3 u.p.o.l., art. 13e u.p.r. i art. 7 ust. 3 u.p.l. sformułowanie „inne zwolnienia przedmiotowe” może dotyczyć wyłącznie przedmiotu podatku. Przedmiot przy tym winien

być tak określony, żeby nie było możliwe odniesienie przyznanego na podstawie tego przepisu zwolnienia tylko do określonej kategorii lub grupy podatników, z pominięciem innych wymienionych w ww. ustawach. Uprawnienie rady gminy ograniczono wyłącznie do stanowienia zwolnień o charakterze przedmiotowym, by wykluczyć w ten sposób możliwość przyjęcia rozwiązań dyskryminujących grupy podatników, na których — mimo spełnienia warunków przedmiotowych — zwolnienie podatkowe nie rozciągałoby się. Z tych też względów na podstawie normy kompetencyjnej zawartej w ww. przepisach rada gminy nie jest uprawniona do stanowienia niewymienionych w ustawie zwolnień o charakterze podmiotowym, czy też podmiotowo-przedmiotowym (por. wyrok I SA/OI 485/13 z dnia 19 września 2013 r.).

Kolegium Izby stwierdziło, że w § 1 pkt 5 uchwały Rada Miejska w Siechnicach niezgodnie z prawem wprowadziła zwolnienie podatkowe o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. Zwolnienie to odnosi się bowiem do budynków i ich części wykorzystywanych wyłącznie do zaspokajania potrzeb bytowych przez rodziny, w których co najmniej troje dzieci posiada „Kartę Dużej Rodziny”. W tym przypadku wyłączenie obowiązków podatkowych nastąpiło ze względu na kryterium podmiotowe, odnoszące się do określonej kategorii podmiotów. Takiego zwolnienia organ stanowiący wprowadzić nie może.

Zauważyć należy, iż powyższy pogląd co do braku możliwości wprowadzenia zwolnień przedmiotowo-podmiotowych znalazł aprobatę w orzecznictwie sądowo-administracyjnym (por. wyroki: I SA/GI 184/13 z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/OI 376/13 z dnia 29 sierpnia 2013 r., I SA/Wr 77/05 z dnia 19 maja 2005 r., SA/Sz 581/03 z dnia 15 października 2003 r., SA/Bk 396/01 z dnia 24 sierpnia 2001 r.).

Zgodnie z art. 94 Konstytucji RP organy samorządu terytorialnego mogą ustanawiać akty prawa miejscowego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. W związku z powyższym organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może wprowadzać w akcie prawa miejscowego zapisów wykraczających poza granice upoważnienia ustawowego.

Ponadto w przedmiotowej uchwale przedmiot zwolnień określono w odniesieniu do wszystkich kategorii nieruchomości służących określonym w niej rodzajom działalności, również tych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powyższe oznacza potrzebę odniesienia się w treści uchwały do regulacji dotyczących pomocy publicznej.

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

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

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus