

**UCHWAŁA NR 100/2009**  
**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ WE WROCŁAWIU**

z dnia 9 grudnia 2009 r.

**w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały nr XLIII/235/2009 Rady Gminy Miłkowice z dnia 6 listopada 2009 roku w sprawie ustalenia wysokości stawek należnych z tytułu podatku od nieruchomości**

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

**§ 1.** Stwierdza się nieważność § 2 ust. 1 pkt 4 uchwały nr XLIII/235/2009 Rady Gminy Miłkowice z dnia 6 listopada 2009 roku w sprawie ustalenia wysokości stawek należnych z tytułu podatku od nieruchomości, z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2006 roku Nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

**§ 2.** Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**Uzasadnienie**

Uchwała nr XLIII/235/2009 Rady Gminy Miłkowice z dnia 6 listopada 2009 roku w sprawie ustalenia wysokości stawek należnych z tytułu podatku od nieruchomości wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu Zespołu w Legnicy 17 listopada 2009 roku.

Jako podstawę prawną podjęcia uchwały nr XLIII/235/2009 powołano art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2001 roku Nr 142, poz. 1591, z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2006 roku Nr 121, poz. 844, z późn. zm.).

W § 1 powyższej uchwały Rada Gminy określiła, obowiązujące od 1 stycznia 2010 roku, stawki podatku od nieruchomości i w § 2 wprowadziła inne zwolnienia od podatku od nieruchomości niż zawarte w art. 7 ust. 1–2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W § 2 ust. 1 pkt 4 uchwały nr XLIII/235/2009 Rada Gminy Miłkowice zawarła następujące regulacje:

„§ 2.1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, o których mowa w § 1 pkt. 1 lit. c i budynki, o których mowa w § 1 pkt. 2 lit. E, zajęte wyłącznie dla potrzeb: (...) 4) publicznej służby zdrowia”.

Dodatkowo w § 2 ust. 2 uchwały Rada Gminy postanowiła, że „2. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1, nie obejmują gruntów i budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna.”.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu badając przedmiotową uchwałę stwierdziło, że jej § 2 ust. 1 pkt 4 w sposób istotny narusza art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przepisy art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uprawniają radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 tego przepisu oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz niektórych ustaw. Cytowany przepis wyraźnie wskazuje, że rada gminy może wprowadzić wyłącznie inne zwolnienia przedmiotowe, wiążące się z określonymi cechami szeroko rozumianego przedmiotu opodatkowania, a nie zwolnienia podmiotowe lub zwolnienia o charakterze mieszanym, przedmiotowo-podmiotowe. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP kategorie podmiotów zwolnionych z podatków może wprowadzać tylko ustawa. Powyższy pogląd znalazł aprobatę w orzecznictwie regionalnych izb obrachunkowych i sądów administracyjnych (por. wyroki: I SA/Po 965/08 z 12 grudnia 2008 r., I SA/Go 876/08 z 27 listopada 2008 r., I SA/Wr 77/05 z dnia 19 maja 2005 r., SA/Po 153/04 z dnia 6 maja 2004 r., SA/Sz 581/03 z dnia 15 października 2003 r., SA/Bk 396/01 z dnia 24 sierpnia 2001r. SA/Rz 1070/2000 z dnia 6 lutego 2001, SA/Rz 235/2003 z dnia 25 czerwca 2003 r.).

Przepisy § 2 ust. 1 pkt 4 przedmiotowej uchwały Rady Gminy Miłkowice odnoszą się co prawda do przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, tj. do gruntów i budynków, ale dotyczą przede wszystkim podmiotów tego podatku. Wprowadzone zwolnienie nie dotyczy bowiem gruntów pozostałych lub budynków pozostałych zajętych wyłącznie na potrzeby służby zdrowia, ale tylko do tych gruntów pozostałych i budynków pozostałych, które są zajęte wyłącznie na potrzeby publicznej służby zdrowia i nie są związane z inną działalnością gospodarczą niż rolnicza lub leśna. Poza zwolnieniem od podatku od nieruchomości pozostałyby więc grunty pozostałe i budynki pozostałe zajęte na potrzeby "niepublicznej służby zdrowia", z dodatkowym warunkiem z § 2 ust. 2 uchwały.

Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zostało zdefiniowane pojęcie "publicznej służby zdrowia". W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d powołana ustawa wprowadza tylko odrębną stawkę podatkową od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Definicję świadczeń zdrowotnych zawiera art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 roku o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity: Dz. U. z 2007 roku Nr 14, poz. 89, z późn. zm.), a podmioty uprawnione do udzielania tych świadczeń określa art. 4 ustawy. Zgodnie z powołanymi przepisami świadczenia zdrowotne mogą być udzielane przez zakłady opieki zdrowotnej oraz przez oso-

by fizyczne wykonujące zawód medyczny lub przez grupową praktykę lekarską, grupową praktykę pielęgniarek i położnych na zasadach określonych w odrębnych przepisach. W art. 8 ust. 2 ustawa o zakładach opieki zdrowotnej wprowadza kategorię publicznych zakładów opieki zdrowotnej, którymi są zakłady utworzone przez organ wymieniony w ust. 1 pkt 1–3b art. 8, tj. przez ministra, centralny organ administracji rządowej, wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego, państwową uczelnię medyczną lub państwową uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych oraz Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego. W rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej zwolnienie wprowadzone przez Radę Gminy obejmowałoby więc publiczne zakłady opieki zdrowotnej, pozostawiając poza zwolnieniem inne podmioty uprawnione do udzielania świadczeń zdrowotnych, co narusza konstytucyjną zasadę równości wobec prawa, określoną w art. 32 Konstytucji RP.

Poza sferą rozważań Kolegium pozostało zagadnienie faktycznego zastosowania przepisów § 2 ust. 1 pkt 4 w związku z § 2 ust. 2 uchwały Rady Gminy. Wskazać bowiem należy, że w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, publiczne i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, z nielicznymi wyjątkami, traktowane są jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą (Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Komentarz do art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (w:) Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008).

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej jednocześnie wskazuje, że w § 1 badanej uchwały Rada Gminy określiła stawki podatku od nieruchomości obowiązujące na obszarze gminy od 1 stycznia 2010 roku. Rada Gminy działała na podstawie i w zakresie upoważnienia ustawowego, tj. przepisów art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W podstawie prawnej uchwały nie zostały jednak powołane wskazane przepisy upoważniające. Zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, na podstawie upoważnień ustawowych, gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy, ale w stanowionych aktach prawa miejscowego powinna być wyraźnie powołana podstawa prawna ich wydania, w sposób określony rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

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

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Miłkowice 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:  
*Bogdan Cybulski*