



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

---

Wrocław, dnia 12 sierpnia 2014 r.

Poz. 3511

### WYROK NR SYGN. AKT III SA/WR 253/14 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 22 maja 2014 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
w składzie następującym:

Przewodniczący  
Sędziowie

Sędzia NSA Anna Moskała  
Sędzia WSA Małgorzata Malinowska-Grakowicz  
(sprawozdawca)  
Sędzia WSA Bogumiła Kalinowska

Protokolant

specjalista Ewa Bogulak

po rozpoznaniu w Wydziale III na rozprawie w dniu 8 maja 2014 r.  
sprawy ze skargi Gminy Nowogrodzic  
na rozstrzygnięcie nadzorcze Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej  
we Wrocławiu

z dnia 3 października 2012 r. nr 56/2012

w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodźcu nr XXV/182/12 z dnia 30 sierpnia 2012 r. w sprawie uchylenia uchwały nr XXXVI/325/02 Rady Miasta i Gminy Nowogrodzic z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości - obszar gminy Nowogrodzic

- I. uchyla zaskarżone rozstrzygnięcie;**
- II. określa, że zaskarżone rozstrzygnięcie nie podlega wykonaniu do dnia prawomocności wyroku;**
- III. zasądza od Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu na rzecz strony skarżącej kwotę 480 (czteryście osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.**

## Uzasadnienie

Rada Miejska w Nowogrodźcu zaskarżyła uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 3 października 2012 r. nr 56/2012 w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodźcu nr XXV/182/12 z dnia 30 sierpnia 2012 r. w sprawie uchylenia uchwały nr XXXVI/325/02 Rady Miasta i Gminy Nowogrodzic z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonej uchwały – Rada Miejska w Nowogrodźcu podjęła wymienioną uchwałę wskazując jako podstawę prawną art. 18 ust. 2 pkt. 8 ustawy o samorządzie gminnym, według którego do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Ponadto przywołano art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, upoważniający rady gmin do wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Organ nadzoru ustalił nadto, że na podstawie delegacji z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Rada Gminy i Miasta Nowogrodzic podjęła uchwałę nr XXXVI/325/02 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – Obszar Gminy Nowogrodzic. Na mocy tej uchwały podmioty inwestujące w obszarze strefy położonym na terenie gminy uzyskały prawa do zwolnień podatkowych w okresie funkcjonowania strefy.

Organ nadzorczy zarzucił zakwestionowanej uchwale podjęcie jej z istotnym naruszeniem art. 2 Konstytucji RP, albowiem Rada Miejska postanowiła skrócić czas korzystania ze zwolnienia w podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar gminy Nowogrodzic, którzy nabyli takie prawo w czasie obowiązywania uchwały z dnia 25 czerwca 2002 r., czym ograniczyła prawa nabyte przedsiębiorców korzystających z postanowień uchylanej uchwały. Tymczasem, jak wskazano w podjętym rozstrzygnięciu, w przypadku przedsiębiorców, którzy nabyli prawa do zwolnień przed wejściem w życie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie kamiennogórskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 232, poz. 1549), to jest przed 30 grudnia 2008 roku, skrócenie okresu korzystania ze zwolnienia w podatku od nieruchomości wynosi 3 lata. W przypadku przedsiębiorców, którzy nabywali prawa do zwolnień od momentu wejścia w życie pod rządami Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie kamiennogórskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 232, poz. 1549) to jest począwszy od dnia 30 grudnia 2008 roku, skrócenie okresu korzystania ze zwolnienia w podatku od nieruchomości wynosi 6 lat. W ocenie organu nadzoru sformułowana w art. 2 Konstytucji zasada państwa prawnego, a zwłaszcza wynikające z niej zasady zaufania obywatela do państwa, pewności prawa oraz ochrony praw nabytych nakazują, by pociągająca za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów zmiana prawa dotychczas obowiązującego – dokonywana była z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniego *vacatio legis*, szczególnie w przypadku uregulowań prawnych, które już znalazły zastosowanie jako czynnik kształtujący sytuację prawną ich adresatów. W przekonaniu RIO interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, szczególnie w sytuacji gdy przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie i jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia. Swoją koncepcję organ nadzoru wsparł cytowaniem tez z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego.

Na tę uchwałę organu nadzorczego Rada Miejska wywiodła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zarzucając:

- 1) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez błędne zastosowanie, wyrażające się bezpodstawnym przyjęciem, że przepisy te mogą stanowić samodzielne podstawy do unieważnienia uchwały przyjętej przez Radę Miejską, mimo braku norm prawnych wskazujących na zakaz zmiany aktu prawa miejscowego uchwalonego uchwałą nr XXXVI/325/2002 Rady Gminy i Miasta Nowogrodzic z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic, w tym uchylenia prawa do ulg z niej wynikających, z zastosowaniem norm prawa w zakresie przepisów przejściowych obejmujących okres krótszy w zakresie zwolnień podatkowych niż ten wynikający z uchwały z dnia 25 czerwca 2002 r.,
- 2) błędą wykładnię, iż ochrona interesów w toku ma charakter bezwzględny, nie mogący podlegać ograniczeniu, mimo wystąpienia okoliczności uzasadniających działania organów podatkowych mających na celu

ograniczenia zwolnień podatkowych stanowiących nadmierne uprzywilejowanie w relacji do innych podmiotów oraz interesu publicznego i stosowanie reguł ogólnych wobec podatnika po upływie określonego w przepisie przejściowym okresu umożliwiającego mu dostosowanie się do nowych reguł normatywnych,

3) naruszenie prawa materialnego tj. art. 84 Konstytucji RP poprzez jego niezastosowanie tj. pominięcie fundamentalnej dla niniejszego postępowania regulacji prawnej wskazującej, iż obowiązek opłacania podatków ciąży na wszystkich podmiotach do tego zobowiązanych na mocy ustaw i innych przepisów, zaś zastosowanie ulg w zapłacie podatków, w tym podatków lokalnych stanowi wyjątek, który może zostać zniesiony w trybie tożsamym z tym jaki został zastosowany przy wydaniu aktu normatywnego wprowadzającego ulgi lub zwolnienia podatkowe z ewentualnym zastosowaniem reguł przejściowych w celu ochrony interesów w toku. Skarżący taki tryb zastosował, w związku z czym RIO wadliwie oceniła sytuację prawną skarżącego, albowiem z pominięciem konstytucyjnych praw skarżącego do kształtowania – w ramach posiadanych uprawnień – polityki podatkowej na terenie Gminy Nowogrodzic z zastosowaniem należytego okresu przejściowego, umożliwiającego dostosowanie się podatników do nowych reguł prawnych.

Wskazując na przytoczone podstawy zaskarżenia, wniesiono o uchylenie zaskarżonego aktu nadzoru. Rada Miejska uznała, iż skrócenie okresu zwolnień podatkowych o trzy lata podatkowe 2015–2017 przy zastosowaniu ponad dwuletniego okresu przejściowego w sposób należyty wypełni zasady prawidłowej legislacji, a ponadto nie naruszy w sposób rażący interesów nabytych przez tychże podatników. Zaznaczyła, że w uzasadnieniu do swej uchwały szczegółowo wskazała faktyczne i prawne powody uchylenia uchwały z 2002 roku, a mianowicie wykazała wystąpienie należytego interesu społecznego w uchyleniu dotychczasowych przepisów, których nie mogła przewidywać w czerwcu 2002 roku, kiedy podejmowała uchwałę o zwolnieniach dla przedsiębiorców ze specjalnej strefy ekonomicznej. Rada Miejska podkreśliła, że na podstawie poczynionych przez nią ustaleń w uzasadnieniu spornej uchwały dopuszczalne jest skrócenie okresu zwolnień podatkowych o ile umożliwiono podatnikowi dostosowanie się do nowych realiów. Skarżąca podkreśliła, że okres do 31 grudnia 2014 roku należy uznać za wystarczający dla podatników aby mogli dostosować się do nowych realiów w zakresie podatku od nieruchomości. Rada Miejska w Nowogrodzcu wskazując na słuszność swojego stanowiska sprawie przywołała orzeczenia sądów administracyjnych, wyjaśniając, że cofnięcie zwolnienia podatkowego w określonym przez ustawę nowelizującą zakresie i z określoną ustawowo datą jest więc równoznaczne z powrotem do zasady opodatkowania wszelkich dochodów (przychodów) nie objętych zwolnieniami podatkowymi utrzymanymi w mocy bądź wprowadzonymi przez ustawę nowelizującą. Uznaniu zwolnień od podatku za przedmiot „praw nabytych” (ich ekspektatyw) stoi na przeszkodzie „przede wszystkim „zasadą powszechności opodatkowania dochodów zawarta w art. 9 ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując Rada Miejska wyraźnie zaznaczyła, że posiadała kompetencję do podjęcia uchwały z dnia 30 sierpnia 2012 r., a jej działanie było działaniem legalnym opartym na treści art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dodatkowo, w piśmie procesowym zarzuciła, że organ nadzoru nie uwzględnił rozwiązań normatywnych dotyczących pomocy publicznej, zawartych w prawie krajowym oraz europejskim, a według przekonania strony skarżącej pomoc udzielona na mocy uchwały z 2002 roku jest, poczynając od dnia akcesji, pomocą bezprawną.

Przywołana skarga została rozpatrzona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, który wyrokiem z dnia 11 czerwca 2013 r., sygn. akt III SA/Wr 589/12, oddalił skargę. Strona skarżąca wywiodła skargę kasacyjną i Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 28 lutego 2014 r. wyrokiem o sygnaturze akt II FSK 3399/13 „uznając że WSA we Wrocławiu naruszył przepisy prawa procesowego w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy” uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

### **Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał, co następuje.**

Przy ponownej ocenie zaskarżonej decyzji według kryterium zgodności z prawem (art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm., w zw. z art. 3 § 2 pkt 1 i art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) – po uprzednim uchyleniu wyroku Sądu pierwszej instancji przez Sąd kasacyjny i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji – należy mieć na względzie dyspozycję sformułowaną w art. 190 zdanie pierwsze ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi według której sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 2014 r. (II FSK 3399/13) daje się wyprowadzić – wiążącą Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu – wykładnię dotyczącą w pierwszym rzę-

dzie oceny przedmiotu sprawy i jej granic – wyznaczonej treścią zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego rzeczywiste granice rozpatrywanej sprawy wyznacza zaskarżony akt (przedmiotowe rozstrzygnięcie nadzorcze) a nadto dwie uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodźcu to jest uchwała z 2012 r., jak i uchwała z 2002 r., a to z tego względu, że rozstrzygnięcie nadzorcze Kolegium RIO stwierdziło nieważność uchwały uchylającej uchwałę z 2002 r. Tym samym zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze nie dotyczyło tylko i wyłącznie uchwały z 2012 r. uchylającej uchwałę z 2002 r., ale także uchwały z 2002 r. w zakresie przedmiotu jej regulacji, czyli zwolnienia przedsiębiorców działających w specjalnej strefie ekonomicznej z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził nadto – i ta wypowiedź ma także charakter wiążący – że de facto stwierdzenie przez Kolegium RIO nieważności uchwały z 2012 r. uchylającej uchwałę z 2002 r., może doprowadzić do pozostawienia w obrocie prawnym uchwały, na podstawie której udzielanie pomocy publicznej po dniu 1 maja 2004 r. jest bezprawne, niezgodne m.in. z art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Zdaniem tego Sądu niezbędna jest więc w sprawie ocena, czy pomoc ta jest bezprawna, a nadto, czy zachodzi przesłanka „wyjątkowych/nadzwyczajnych okoliczności” uzasadniających likwidację zwolnienia przyznanego uchwałą z 2002 r.

W świetle dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładni trzeba stwierdzić, że Kolegium RIO takiej oceny nie dokonało w ogóle w uzasadnieniu zaskarżonego rozstrzygnięcia nadzorczego, nie zawarto w nim bowiem w szczególności jakichkolwiek ustaleń, czy w przypadku zniesienia z obrotu prawnego uchwały z 30 sierpnia 2012 roku zachowująca swój byt prawny uchwała z 2002 r. będzie stanowiła bezprawną pomoc publiczną w kontekście norm prawa unijnego, w tym art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2), art. 2 i art. 60 w związku z pkt 3.1 i 3.2 Załącznika IV (Polityka Konkurencji) Traktatu z 16 kwietnia 2003 r. o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej (Dz. U. Nr 90 z 2004 r., poz. 864), unormowań rozporządzenia Rady (WE) Nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. UE L 83 z 27 marca 1999 r.), w związku z art. 2, art. 7, art. 9, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 91 oraz art. 164 i art. 166 § 1 Konstytucji RP oraz w warunkach aktów prawa krajowego, tzn. regulującej zagadnienia pomocy publicznej ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (j.t. Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.), a także ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (j.t. Dz. U. z 2007 r. Nr 42, poz. 274 ze zm.).

Brak poczynienia w zaskarżonym akcie nadzoru stosownych ustaleń i rozważań w zakresie pomocy publicznej – a ten zasadniczy aspekt sprawy został całkowicie pominięty przez Kolegium RIO w uzasadnieniu – stanowi istotne naruszenie prawa procesowego (art. 93 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym), który mógł mieć wpływ na wynik sprawy. Godzi się zauważyć, że przedmiotem kontroli aktu nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny jest legalność samego aktu nadzoru, co oznacza konieczność zbadania, czy akt ten, biorąc pod uwagę jego treść, jaką wyznacza nie tylko rozstrzygnięcie, ale i uzasadnienie faktyczne oraz prawne, może zostać pozostawiony w obrocie prawnym. Sporządzenie w przypadku rozstrzygnięcia nadzorczego wyczerpującego oraz prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego jest powinnością organu nadzoru, wynikającym z art. 91 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym. Organ nadzoru dokonując ustalenia zgodności z prawem uchwały obowiązany jest wywieść z przepisów prawa określony rodzaj naruszenia prawa. Ten wywód w zakresie naruszenia przepisu prawa jest obligatoryjnym elementem rozstrzygnięcia nadzorczego (wyrok NSA we Wrocławiu z 28 października 2003 r., sygn. II SA/Wr 1500/03). Nie jest zatem zadaniem sądu administracyjnego zastępowanie organu nadzoru w wykonaniu tego obowiązku, poprzez uzupełnianie niezbędnych rozważań, czy wywodów.

W toku ponownego postępowania nadzorczego, poza dostosowaniem się do powyżej sformułowanych uwag, Kolegium RIO winno też mieć na względzie, że nie może być uznana za naruszającą prawo uchwała, która eliminuje z systemu prawa miejscowego – obowiązującego na terenie gminy – uchwałę ustanawiającą bezprawną pomoc publiczną dla przedsiębiorców.

Z tych powodów należało – stosownie do dyspozycji art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – orzec jak w punkcie I sentencji wyroku. Postanowienie zawarte w punkcie II sentencji wyroku znajduje umocowanie w art. 152 wspomnianej ustawy. Podstawę zasądzenia kosztów postępowania stanowił art. 200 w zw. z art. 205 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.