

WYROK
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
W GORZOWIE WIELKOPOLSKIM
SYGN. AKT I SA/Go 248/09

z dnia 16 czerwca 2009r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w składzie następującym:

Przewodniczący - Sędzia WSA Jacek Jaśkiewicz (spr.)

Sędziowie - Sędzia WSA Krystyna Skowrońska - Pastuszko

Sędzia WSA Alina Rzepecka

Protokolant - Asystent sędziego Katarzyna Kołodziej - Kobierowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 czerwca 2009r. sprawy ze skargi Prokuratora Okręgowego w Zielonej Górze na uchwałę Rady Gminy Brody z dnia 19 września 2008r. Nr XX/139/08 w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości

stwierdza nieważność § 2 pkt 4 uchwały Rady Gminy Brody z dnia 19 września 2008r. Nr XX/139/08 w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości.

UZASADNIENIE

1. Prokurator Okręgowy w Zielonej Górze zaskarżył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim uchwałę Rady Gminy Brody z dnia 19 września 2008r. Nr XX/139/08 w sprawie ustalania stawek podatku od nieruchomości w części obejmującej § 2 pkt 4 tej uchwały domagając się stwierdzenia nieważności. Zarzut dotyczył rażącego naruszenie prawa - art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm. zwanej dalej u.p.o.l.) przez ustanowienie w § 2 pkt 4 tej uchwały ulgi w zobowiązaniu podatkowym w podatku od nieruchomości „powierzchni budynków gospodarczych przekraczających 50m² będących własnością emerytów i rencistów, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta”.

W uzasadnieniu skargi odwołując się do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001r. Nr 142, poz. 1591 ze zm. zwanej dalej ustawą o samorządzie gminnym) oraz art. 5 ust. 1, art. 7 ust. 3, art. 15 pkt 1, 2, 3, 4, art. 18a ust. 1 i art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. wskazano, że zaskarżony zakres zwolnienia naruszył przepisy art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 7 ust. 3 u.p.o.l., jak też art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

Zdaniem skarżącego w polskim systemie prawnym nie występuje w konstrukcji podatku częściowe zwolnienie z niego. Rozwiązanie ukształtowane w przepisie § 2 pkt 4 uchwały odpowiada pojęciu ulgi, rozumianej jako korekta podstawy, stawki lub kwoty podatku, czyli ilościowych elementów konstrukcji podatku - nie jest w takim razie rodzajem zwolnienia podatkowego. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że w zakwestionowanej uchwale ulga podatkowa dla wskazanej w niej kategorii posiadaczy nieruchomości nazwana została „zwolnieniem”, gdyż nie nazwa instytucji prawnej lecz jej treść decyduje o zaliczeniu jej do kategorii zwolnień bądź ulg.

Skarżący wyraził pogląd, że nawet przy przyjęciu dopuszczalności konstrukcji częściowego zwolnienia z podatku od nieruchomości, zaskarżony przepis także musiałby być uznany za ustanowiony z naruszeniem regulacji prawnych rangi ustawowej. Udzielenie ulgi podatkowej jest bowiem przykładem przywileju podatkowego o charakterze mieszanym podmiotowo - przedmiotowym, gdyż obejmuje swoim zasięgiem pewną ogólnie określoną kategorię zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, jaką jest posiadanie budynków lub ich części, a jednocześnie fakt zwolnienia ściśle łączy z cechami indywidualnymi podatnika niezwiązanymi zupełnie z przedmiotem opodatkowania, takimi jak jego zdolność do pracy i źródło utrzymania. Zwolnienie to ma zatem w istocie charakter podmiotowy, gdyż uchwalodawca w sposób wyraźny określił podmiot, do którego jest adresowane zwolnienie - osoby utrzymujące się wyłącznie z renty lub emerytury. Skoro przepisy prawa nie przyznają gminie kompetencji do ustanawiania zwolnień o charakterze podmiotowym, a przepis art. 217 Konstytucji w sposób wyraźny za-

strzeżę, iż zwolnienia takie mogą być ustanawiane wyłącznie w drodze ustawy to uznać należy, iż rada gminy nie posiada również kompetencji do wprowadzania do systemu prawa podatkowego zwolnień o charakterze mieszanym. Ustanowienie przez radę gminy tego rodzaju zwolnień musi być uznane za oczywistą i rażącą obrazę prawa.

2. W odpowiedzi na skargę, wyrażonej w formie uchwały Rady Gminy - organ ten nie podzielił stanowiska skarżącego argumentując, że posiadał on kompetencję do wprowadzenia spornego zwolnienia, które w jej ocenie ma charakter przedmiotowy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3. Zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.), sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, a kryterium tej kontroli jest legalność zaskarżonego aktu, tzn. jego zgodność z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Stosownie do przepisu art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., zwanej dalej p.p.s.a.) sądy administracyjne sprawując kontrolę działalności administracji publicznej stosują środki określone ustawą, w szczególności przepisami art. 145 do art. 150 tej ustawy.

Z art. 168 Konstytucji R.P. wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym ustawą. Dalsze kompetencje samorządu terytorialnego w tym zakresie regulują ustawy dotyczące poszczególnych samorządów. Art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym przyznaje gminie prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, przy czym w myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy, podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy, lecz tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Regulację dotyczącą chwał gminnych w przedmiocie podatku od nieruchomości zawiera art. 5 oraz art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Pierwszy z wymienionych przepisów w ust. 1 przyznaje kompetencje radzie gminy do określenia przez nią, w drodze uchwały, wysokości stawek podatku od nieruchomości. Natomiast w art. 7 ust. 3 radzie gminy zostało przyznane uprawnienie do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 art. 7 cyt. ustawy oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dozwala zatem radzie gminy na uchwalenie zwolnień o charakterze przedmiotowym w podatku od nieruchomości. Treść upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 tej ustawy jest bowiem jednoznaczna.

4. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, co odnosi się także do danin publicznych, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Z kolei art. 217 Konstytucji wskazuje, że 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. Jak słusznie wskazał skarżący, Rada Gminy nie miała kompetencji do wprowadzenia zwolnień podmiotowych w podatku od nieruchomości, ponieważ art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza możliwość wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości jedynie o charakterze przedmiotowym.

Należy bowiem zgodzić się ze skarżącym, iż wprowadzone w § 2 pkt 4 uchwały zwolnienie jest przede wszystkim zwolnieniem podmiotowym. Zwolnienie podatkowe o charakterze podmiotowym to takie, które wyłącza obowiązki podatkowe ze względu na kryterium podmiotowe, tj. dotyczy pewnej kategorii podmiotów spośród podatników. Natomiast zwolnienie przedmiotowe to wyłączenie z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii stanów faktycznych i prawnych. Sporne zwolnienie podatkowe adresowane jest do emerytów i rencistów, dla których emerytura lub renta stanowi jedyne źródło utrzymania. Zwolnieniem z podatku zostały objęte budynki powyżej określonej w uchwale powierzchni. Jest to zatem przywilej podatkowy o charakterze mieszanym podmiotowo - przedmiotowym, w którym decydujące znaczenie należy przypisać wyróżnikom podmiotowym, skoro fakt zwolnienia z podatku został połączony ściśle z cechami podatników takimi jak ich zdolność do pracy i źródło utrzymania. Zaskarżony przepis obejmuje bowiem zakresem zastosowania daną kategorię podatników ze względu na kryteria ich indywidualizujące, a więc podmioto-

we. Tu zaś nastąpiła kolizja z ustrojowym zakresem rozdziału kompetencji pomiędzy organami państwa a samorządu (art. 217 Konstytucji RP., art. 7 ust. 3 u.p.o.l). Słusznie więc Prokurator dopatrył się w istocie zaskarżonego zwolnienia obrazy prawa.

Z tych względów na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym uchwała organu gminy jako sprzeczna z prawem jest nieważna. Zatem w oparciu o art. 147 § 1 p.p.s.a. orzeczono jak w sentencji wyroku.