

WYROK
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
W GORZOWIE WLKP.
SYGN. AKT I SA/Go 274/09

z dnia 18 czerwca 2009r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w składzie następującym:

Przewodniczący - Sędzia NSA Jan Grzęda

Sędziowie - Sędzia WSA Jacek Niedzielski
Asesor WSA Barbara Rennert (spr.)

Protokolant - st. sekr. sąd. Agnieszka Baczuń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 czerwca 2009r. sprawy ze skargi Prokuratora Okręgowego w Zielonej Górze na uchwałę Rady Miejskiej w Szlichtyngowej z dnia 21 listopada 2008r. Nr XXIII/199/08 w przedmiocie określenia stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku stwierdza nieważność § 2 pkt a uchwały Rady Miejskiej w Szlichtyngowej z 21 listopada 2008r. Nr XXIII/199/08 w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku.

UZASADNIENIE

W dniu 14 kwietnia 2009r. Prokurator Okręgowy w Zielonej Górze wniósł skargę na uchwałę Rady Miejskiej w Szlichtyngowej z dnia 21 listopada 2008r. Nr XXIII/199/08 w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku.

Z akt sprawy wynika następujący stan faktyczny:

Podczas odbywającej się w dniu 21 listopada 2008r. sesji Rada Miejska w Szlichtyngowej podjęła uchwałę o Nr XXIII/199/08 w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku. Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia Rady Miejskiej w Szlichtyngowej wskazano art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym oraz art. 5 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych.

W § 1 uchwały podjęto ustalenia dotyczące wysokości rocznych stawek podatku od nieruchomości - gruntów, budynków lub ich części oraz budowli. Natomiast w § 2 pkt a tejże uchwały zwolniono z podatku od nieruchomości budynki, budowle i grunty będące we władaniu: Zespołu Świetlic w Szlichtyngowej, Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Dryżynie, Ochotniczej Straży Pożarnej w Goli, Ochotniczej Straży Pożarnej w Jędrzychowicach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Nowych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Starych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Wyszanie, instytucję kultury. Jednocześnie w § 5 wskazano, iż uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubuskiego, a określone w niej stawki i zwolnienia obowiązują od 1 stycznia 2009r.

Ze skargi wynika, iż uchwała została opublikowana w ww. dzienniku z 2004r. Nr 124, pod pozycją 1867.

W dniu 14 kwietnia 2009r. Prokurator Okręgowy w Zielonej Górze zaskarżył do tut. Sądu powyższą uchwałę, wnosząc o stwierdzenie jej nieważności w części obejmującej § 2 pkt a. Uzasadniając skargę Prokurator wskazał, że uchwała Rady Miejskiej w Szlichtyngowej w sposób rażąco narusza art. 217 Konstytucji RP oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach lokalnych poprzez ustanowienie w § 2 pkt a zwolnień w podatku od nieruchomości dla Zespołu Świetlic w Szlichtyngowej, Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Dryżynie, Ochotniczej Straży Pożarnej w Goli, Ochotniczej Straży Pożarnej w Jędrzychowicach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Nowych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Starych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Wyszanie, pomimo braku po stronie rady gminy kompetencji do ustanawiania zwolnień podatkowych o charakterze podmiotowym. Równocześnie skarżący wskazał, że art. 7 ust. 3 ustawy

o podatkach i opłatach lokalnych - w brzmieniu obowiązującym na dzień podjęcia zakwestionowanej uchwały - stanowił, iż rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienie przedmiotowe niż określone ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Z przytoczonych przepisów wynika jednoznacznie, iż rada gminy nie ma uprawnień do wprowadzania zwolnień podmiotowych w podatku od nieruchomości. Zwolnienie takie to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku - a więc spośród podatników - pewnej kategorii podmiotów. Zwolnienie z ww. podatku budynków, budowli i gruntów będących we władaniu Zespołu Świetlic w Szlichtyngowej, Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszaniowej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Szlichtyngowej, Ochotniczej Straży Pożarnej w Dryżynie, Ochotniczej Straży Pożarnej w Goli, Ochotniczej Straży Pożarnej w Jędrzychowicach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Nowych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Starych Drzewcach, Ochotniczej Straży Pożarnej w Wyszanie, stanowi typowy przykład zwolnienia o charakterze podmiotowym, to jest takiego, w którym fakt zwolnienia powiązany jest, nie z cechami przedmiotu opodatkowania, lecz wyłącznie z osobą podatnika. Zwolnienie to ma oczywisty charakter podmiotowy, gdyż uchwałodawca w sposób wyraźny określił podmioty, do których adresowane jest zwolnienie - nie posiadające osobowości prawnej, enumeratywnie wyliczone jednostki organizacyjne. Tak więc § 2 pkt a zaskarżonej uchwały jest sprzeczny z powołanymi regulacjami ustawowymi, a sprzeczność ta ma charakter rażącego naruszenia prawa. Przepis art. 217 Konstytucji RP w sposób oczywisty i wyraźny zastrzega bowiem, iż zwolnienia podmiotowe mogą być ustanawiane wyłącznie w drodze ustawy, a co za tym idzie ustanowienie przez radę gminy takiego zwolnienia odnoszącego się do indywidualnie określonych podmiotów, stanowi oczywistą i rażącą obrazę prawa.

W odpowiedzi na skargę organ administracji samorządowej wskazał, iż kwestionowany przepis uchwały jest zgodny z powołanymi przepisami prawa, nie stanowiąc zwolnienia podmiotowego. Rada może wprowadzać zwolnienia określonych przedmiotów opodatkowania jak budynek, grunt, budowla .czy lokal. Jeżeli zaś zwolnienie dotyczy tak określonego podmiotu, to dalsze jego sprecyzowanie przez wskazanie określonych cech tego przedmiotu, np. przez kogo jest wykorzystywany lub jakim celem służy, nie zmienia jego zasadniczego charakteru, że jest to zwolnienie przedmiotowe. Każde zwolnienie przedmiotu odnosi się do konkretnych podatników, którzy z niego korzystają. To nie osoba podatnika decyduje jednak o zwolnieniu, ale przede wszystkim rodzaj przedmiotu opodatkowania.

Sąd zważył:

Zgodnie z treścią art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269), sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, a kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Decyzja administracyjna jest zgodna z prawem, jeżeli jest zgodna z przepisami prawa materialnego i przepisami prawa procesowego. Sąd bada zgodność z prawem obowiązującym w dniu podjęcia zaskarżonej decyzji.

Nadto, zgodnie z przepisem art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), sądy te sprawując kontrolę działalności administracji publicznej stosują środki określone ustawą. Środki te określone zostały przez przepisy art. 145 do art. 150 cyt. wyżej ustawy.

Skarga okazała się zasadna.

Z art. 168 Konstytucji RP wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym ustawą. Dalej kompetencje samorządu terytorialnego w tym zakresie regulują ustawy dotyczące poszczególnych samorządów.

I tak na podstawie art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, przy czym zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 te same ustawy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy lecz podejmować te uchwały rada może tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Regulację dotyczącą uchwał gminnych w przedmiocie podatku od nieruchomości zawiera art. 5 oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002r.

Nr 9, poz. 84 ze zm.). 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.

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 a 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 wymienionych w uchwale jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Zwolnieniem z podatku zostały objęte budynki budowlane i grunty będące we władaniu tych jednostek. 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 z wyszczególnionymi enumeratywnie podatnikami. Zaskarżony przepis obejmuje bowiem zakresem zastosowania daną kategorię podatników ze względu na kryteria ich indywidualizujące, a więc podmiotowe. Tu zaś nastąpiła kolizja z ustrojowym zakresem rozdziału kompetencji pomiędzy organami państwa a samorządem (art. 217 Konstytucji RP., art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Słusznie więc Prokurator dopatrywał się w istocie zaskarżonego zwolnienia obrazy prawa.

Należy podkreślić, iż niedopuszczalne jest stanowienie przepisów niezgodnych z Konstytucją, nawet gdyby były one korzystne z punktu widzenia jakiejś grupy podatników.

W myśl przepisu art. 91 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o samorządzie gminnym uchwała organu gminy sprzeczna z prawem jest nieważna. Natomiast nieważność tę powoduje każde istotne naruszenie prawa organu gminy. Z uwagi na opisane wyżej istotne wady części zaskarżonej uchwały, których wynikiem było stwierdzenie istotnego naruszenia prawa (zarówno przepisów ustawy jak i Konstytucji RP), Sąd był zobligowany do stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej w Szlichtyngowej w zaskarżonej części.

Zważywszy powyższe Sąd, na podstawie powołanych wyżej przepisów oraz art. 147 § 1 p.p.s.a. orzekł jak w sentencji.