

Uchwała Nr 27/100/2009
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu

z dnia 2 grudnia 2009 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577; Nr 154, poz. 1800; z 2002 r. Nr 113, poz. 984; z 2003 r. Nr 149, poz. 1454; z 2004 r. Nr 273, poz. 2703; z 2005 r. Nr 14, poz. 114, Nr 64, poz. 565, Nr 249, poz. 2104) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203; z 2005 r. Nr 172, poz. 1441, Nr 175, poz. 1457; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218; z 2008 r. Nr 180, poz. 1111, Nr 223, poz. 1458; z 2009 r. Nr 52, poz. 420), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu **orzeka nieważność § 1 pkt 1, 2, 3, 5 uchwały Nr XXXIII/202/2009 Rady Gminy Olszanka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości z powodu naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.).**

Uzasadnienie

Stosownie do art. 90 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym w dniu 9 listopada 2009 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu doręczono uchwałę Nr XXXIII/202/2009 Rady Gminy Olszanka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości. W uchwale w § 1 postanowiono, iż:

Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) nieruchomości lub ich części stanowiące mienie gminne, nieoddane w posiadanie zależne,
- 2) nieruchomości lub ich części oraz budowle będące w użytkowaniu jednostek i zakładów budżetowych i instytucji kultury finansowanych z budżetu gminy Olszanka,
- 3) budynki mieszkalne lub ich części stanowiące mienie gminne, oddane w posiadanie zależne,
- 4) budynki i budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków,
- 5) nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności statutowej przez stowarzyszenia posiadające osobowość prawną, działające na terenie Gminy Olszanka.

Na posiedzenie Kolegium przedstawiciel prawidłowo powiadomionej Gminy nie stawił się.

W tym stanie faktycznym Kolegium stwierdza, co następuje:

Jak wynika z dyspozycji art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym stwierdzenie przez organ nadzoru, iż stanowiąca przedmiot postępowania uchwała lub zarządzenie narusza prawo, w konsekwencji może implikować orzeczenie w całości lub w części jej nieważności bądź też wskazanie nieistotnego naruszenia prawa.

Przyjąc przy tym, za ukształtowaną linią orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego – przez wadliwą ich wykładnię – oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z 3 grudnia 1996 r. sygn. SA/Wr 949/96; wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. IISA/Wr 1459/97).

Stosownie do brzmienia art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Z regulacją tą koresponduje dyspozycja art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyznająca radzie gminy kompetencje do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1 cyt. ustawy oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1840).

Regulacja ww. art. 7 ust. 3 jest wyrazem zasady prawnej wyrażonej w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w którym zawarto zakaz wprowadzania aktem podustawowym kategorii podatników zwolnionych z podatku (zwolnień podmiotowych).

Jakkolwiek ustawodawca nie wprowadził definicji legalnej zwolnień przedmiotowych to odnosząc powyższe do:

1) identyfikowanych w nauce prawa podatkowego kategorii zwolnień podatkowych (np. W. Nykiel „Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku”, Dom Wydawniczy ABC), tj.:

a) podmiotowych - gdy podmiot (podatnik) o wskazanych przez przepisy cechach jest zwolniony od danego podatku;

b) przedmiotowych - gdy zwolnione są pewne sytuacje faktyczne lub prawne, określone przez przepisy, a w których może znaleźć się podatnik;

c) mieszanych (przedmiotowo-podmiotowych) - gdy zwolnione są pewne sytuacje faktyczne lub prawne, w których znajdują się podmioty o określonych cechach,

2) faktu, iż ustawodawca w różnych ustawach rozróżnia nie tylko zwolnienia o charakterze stricte przedmiotowym i stricte podmiotowym, ale i zwolnienia przedmiotowo - podmiotowe, czy podmiotowo - przedmiotowe,

- uznać należy, iż w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca upoważnił radę gminy jedynie do stanowienia zwolnień ściśle przedmiotowych o wymienionych wyżej cechach. Odmienna wykładnia prowadziłaby do obejścia zakazu zawartego w art. 217 Konstytucji, gdyż określenie przedmiotu zwolnienia nie może być wiązane z opodatkowanym podmiotem.

Stanowisko to zostało potwierdzone ugruntowanym obecnie orzecznictwem sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2005 r. sygn. FSK 961/04; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 września 2006 r. sygn. I SA/Gd 432/06; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 czerwca 2009 r. sygn. III SA/Wr 73/09; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp z dnia 16 czerwca 2009 r. sygn. I SA/Go 268/09; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp z dnia 18 czerwca 2009 r. sygn. I SA/Go 265/09), zgodnie z którym ustawodawca w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza jedynie zwolnienia przedmiotowe, a nie modyfikację takiego zwolnienia –a więc zwolnienia przedmiotowo - podmiotowe. Istnienie ukształtowanego orzecznictwa sądowego określającego sposób rozumienia i stosowania przepisu ustawowego stwarza domniemanie, iż znaczenie przepisu ustalone w tym orzecznictwie jest prawidłowe i jednoznaczne.

Odnosząc powyższe do określonych przez Radę Gminy Olszanka zwolnień podatkowych, wprowadzonych uchwałą nr XXXIII/202/2009 Rady Gminy Olszanka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, stwierdzić należy, iż zwalniając z podatku od nieruchomości:

- nieruchomości lub ich części stanowiące mienie gminne, nieoddane w posiadanie zależne,
- nieruchomości lub ich części oraz budowle będące w użytkowaniu jednostek i zakładów budżetowych i instytucji kultury finansowanych z budżetu gminy Olszanka,
- budynki mieszkalne lub ich części stanowiące mienie gminne, oddane w posiadanie zależne,
- nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności statutowej przez stowarzyszenia posiadające osobowość prawną, działające na terenie Gminy Olszanka,

Rada Gminy Olszanka wprowadziła de facto zwolnienia o charakterze mieszanym, a zatem przedmiotowo-podmiotowym, w których, mimo wysunięcia w redakcyjnym sformułowaniu na pierwszy plan elementów przedmiotowych (np. nieruchomości lub ich części), decydujące znaczenie należy przypisać wyróżnikom podmiotowym.

Wprowadzone przedmiotową uchwałą zwolnienia nieruchomości stanowiących mienie gminne oraz będące w użytkowaniu jednostek i zakładów budżetowych dotyczy niezaprzeczalnie nieruchomości identyfikowanych z określonym podatnikiem, tj. z gminą.

Zwolnienie nieruchomości lub ich części użytkowanych przez instytucje kultury oraz stowarzyszenia posiadające osobowość prawną dotyczy również niezaprzeczalnie nieruchomości identyfikowanych z określoną kategorią podatników.

Instytucje kultury posiadają, w myśl przepisu art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 ze zmianami), osobowość prawną i mogą działać z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora, o którym mowa w art. 8 i art. 9 ustawy, natomiast stowarzyszenia posiadają, w myśl przepisu art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 855 ze zmianami), osobowość prawną i mogą rozpocząć działalność z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego.

Ograniczenie w uchwale Rady Gminy zwolnienia z opodatkowania przedmiotu identyfikowanego jedynie z określonym podatnikiem wymienionym w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi istotne naruszenie prawa w związku normą kompetencyjną zawartą w art. 7 ust. 3

ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyznającą radzie gminy prawo do stanowienia jedynie zwolnień przedmiotowych.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu przysługuje - na zasadzie art. 98 ustawy o samorządzie gminnym - skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Prezes
Janusz Gałkiewicz

*** / Uchwałę opublikowano w Dz. Urz. Woj. Opolskiego z 2009 r. Nr 104, poz. 1501.**