



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

---

Wrocław, dnia 26 października 2017 r.

Poz. 4371

### WYROK NR III SA/WR 76/15 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 26 czerwca 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
w składzie następującym:

Przewodniczący  
Sędziowie

Sędzia WSA Maciej Guziński (sprawozdawca)  
Sędzia WSA Jerzy Strzebinczyk  
Sędzia WSA Wanda Wiatkowska-Ilków

Protokolant

Z-ca Kierownika Sekretariatu Wydziału III Halina  
Roslan

po rozpoznaniu w Wydziale III na rozprawie w dniu 12 czerwca 2015 r.  
sprawy ze skarg WEBER HYDRAULIKA Sp. z o.o. w Wykrotach, CM3-POLSKA  
Sp. z o.o. w Wykrotach, WIEFFERINK POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach, RENA  
POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach, LOVINK POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach  
na § 2 we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” uchwały Rady Miejskiej  
w Nowogrodzcu Nr XXV/182/12, z dnia 30 sierpnia 2012 r.  
w przedmiocie 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. stwierdza nieważność § 2 we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” zaskarżonej uchwały;
- II. zasądza od Gminy Nowogrodzic na rzecz: - WEBER HYDRAULIKA Sp. z o.o. w Wykrotach kwotę 557 zł (pięćset pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania,- CM3-POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach kwotę 557 zł (pięćset pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania,- WIEFFERINK POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach kwotę 557 zł (pięćset pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania,- RENA POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach kwotę 557 zł (pięćset pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania,- LOVINK POLSKA Sp. z o.o. w Wykrotach kwotę 557 zł (pięćset pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania;
- III. orzeka, że § 2 we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” zaskarżonej uchwały nie podlega wykonaniu do dnia prawomocności wyroku.

## Uzasadnienie

Na mocy uchwały z dnia 25 czerwca 2002 r., nr XXXVI/325/02 Rady Miasta i Gminy Nowogrodziec w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości przedsiębiorców inwestujących w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości (w skrócie: „SSEMP”) – obszar gminy Nowogrodziec podmioty, które zainwestowały w powyższym obszarze SSEMP na terenie Gminy Nowogrodziec uzyskały prawa do zwolnień podatkowych w okresie ustanowienia strefy ekonomicznej (do końca 2017 r.) stanowiącej pomoc publiczną w zakresie podatku od nieruchomości, pod warunkami określonymi w tej uchwale.

Zaskarżoną uchwałą z dnia 30 sierpnia 2012 r. nr XXV/182/12 uchylono uchwałę z dnia 25 czerwca 2002 r., nr XXXVI/325/02 Rady Miasta i Gminy Nowogrodziec. W § 2 uchwały z 2012 r. wskazano, że przedsiębiorcy, którzy zainwestowali na terenie Kamiennogórskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar gminy Nowogrodziec do dnia wejścia w życie niniejszej uchwały zachowują prawo do zwolnień podatkowych, wynikających z uchwały z 2002 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. W uzasadnieniu zaskarżonej uchwały wskazano, że w okresie od 2003 r. do 2011 r. podmioty prowadzące działalność w SSEMP obszaru Nowogrodziec uzyskały zwolnienia podatkowe na łączną kwotę 5.578.368 zł. W 2012 r. zwolnienia te szacuje się na kwotę 2.208.614 zł. Szacowane zwolnienia podatkowe w latach 2013-2014 według stawek, które obowiązują w roku 2012 przedstawiają wartość 2.871.096 zł. Gmina na poprawę warunków prowadzenia działalności przez przedsiębiorców w strefie w latach 2008-2011 wydatkowała kwotę 3.224.336.52 zł w postaci inwestycji. W roku bieżącym na inwestycję w SSEMP zaplanowano – jak wskazano w uzasadnieniu uchwały, kwotę 130.000.00 zł. Dodatkowo podniesiono, że na gruncie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 17 stycznia 2001 r. (K 5/00, OTK ZU 1/2001 poz. 2) ustalającego, że rozmaite zwolnienia podatkowe dokonywane przez ustawodawcę często z powodów pozafiskalnych mogą być następnie swobodnie zmieniane lub wycofywane w całości w kolejnym roku podatkowym, zależnie od ustalonej przez niego hierarchii aktualnych priorytetów społecznych, postanowiono uchylić prawo do zwolnień podatkowych, stanowiących pomoc publiczną. Podkreślono przy tym, że uchylenie prawa do zwolnień podatkowych jest uzasadnione koniecznością zapewnienia ochrony interesu publicznego w postaci zapewnienia niezachwianej realizacji zadań własnych Gminy w sytuacji zmniejszonych wpływów do Gminy z przyczyn od Gminy niezależnych.

CM3-Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Weber Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach złożyły wezwania do usunięcia naruszenia prawa poprzez zmianę § 2 uchwały z dnia 30 sierpnia 2012 r. przez usunięcie z jego treści zwrotu w brzmieniu „do dnia 31 grudnia 2014” i zastąpienie użytego przed tym zwrotem przecinka kropką.

W odpowiedzi na powyższe wezwania organ wskazał, że uznaje je za bezzasadne.

Wobec powyższego, CM3-Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Weber Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach wniosły skargi na § 2 uchwały z dnia 30 sierpnia 2012 r. we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” Zarządzeniem Przewodniczącego Wydziału III z dnia 16 lutego 2015 r. połączono sprawy ze skarg wymienionych wyżej Spółek do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

W skargach Spółki zarzuciły naruszenie ich interesu prawnego przez rażące naruszenie przepisów prawa materialnego – art. 2 i art. 7 Konstytucji RP i wniosły o stwierdzenie nieważności § 2 zaskarżonej uchwały we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.”

Weber –Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach podała, że uzyskała w listopadzie 2005 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodziec. Wybudowała od podstawy zakład produkcyjny i w 2007 r. uruchomiła w nim działalność zatrudniając licznych pracowników.

CM3 – Polska sp. z o.o. w Wykrotach zauważyła, że uzyskała w 2004 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodziec. Wybudowała od podstawy zakład produkcyjny i w 2005 r. uruchomiła w nim działalność zatrudniając licznych pracowników.

Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, jak podała, uzyskała w grudniu 2005 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic. Wybudowała od podstawy zakład produkcyjny i od września 2008 r. podjęła działalność zatrudniając licznych pracowników.

Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach uzyskała w lipcu 2005 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic, wybudowała zakład produkcyjny i zatrudniła licznych pracowników.

Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach podała, że uzyskała w grudniu 2005 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic. Wybudowała od podstaw zakład produkcyjny i w 2006 r. uruchomiła działalność zatrudniając licznych pracowników.

W skargach Spółki podniosły, że § 2 uchwały z dnia 30 sierpnia 2012 r. w zakresie użytego w nim zapisu „do dnia 31 grudnia 2014 r.” jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP, jako podważający zaufanie do państwa i stanowiącego przezeń prawa. Narusza ponadto konstytucyjne zasady legalizmu i zaufania obywatela do państwa. Zauważono ponadto, że nawet nakaz respektowania przepisów wspólnotowych nie zwalnia ustawodawcy krajowego od obowiązku zagwarantowania ochrony praw podmiotów mających swoje źródło w Konstytucji. Dodatkowo zauważono, że linia orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego podkreślająca obowiązek poszanowania „interesów w toku” znajduje swój wyraz w licznych wyrokach. Podkreślono, że uchwała z dnia 30 sierpnia 2012 r. we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” pod pozorem respektowania praw nabytych przedsiębiorców, którzy zainwestowali na terenie SSEMP do zwolnienia z podatku od nieruchomości w rzeczywistości odbiera im gwarancję korzystania z tego prawa ustanowioną uchwałą z 2002 r. – już po dniu 31 grudnia 2014 r. Dodano ponadto, że naruszenie „interesów w toku” Spółki skutkować będzie wymiernym, poważnym uszczerbkiem finansowym.

W odpowiedzi na skargi strona przeciwna wniosła o ich odrzucenie lub oddalenie. W pierwszej kolejności podkreślono, że legalnością uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodzcu nr XXV/182/12 z dnia 30 sierpnia 2012 r. zajmował się NSA, który w zakresie objętym niniejszą skargą wydał w dniu 28 lutego 2014 r. wyrok w sprawie II FSK 3399/13 oraz WSA we Wrocławiu, który również w zakresie objętym niniejszą skargą wydał w dniu 22 maja 2014 r. wyrok w sprawie III SA/Wr 253/14. Oba wyroki – zdaniem Gminy Nowogrodzic, wskazały zasadność rozwiązań prawnych przyjętych w powyższej uchwale i nie dopatrzyły się nielegalności rozwiązania prawnego ujętego w § 2 zaskarżonej uchwały. Skoro zatem sprawa była już przedmiotem oceny sądowej, to – zdaniem organu, na gruncie art. 101 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym należy uznać, że zaistniała okoliczność powagi rzeczy osądzonej i skarga w niniejszej sprawie powinna zostać odrzucona.

Z ostrożności procesowej Gmina przedstawiła także argumenty przemawiające za oddaleniem skargi. Podkreślono, że dokonując uchylenia uchwały z 2002 r. zostały jednocześnie podjęte działania mające na celu przystosowanie się zainteresowanych do nowych regulacji. Wskazano, że zaskarżony § 2 uchwały z 2012 r. stanowił, że przedsiębiorcy, którzy zainwestowali na terenie SSEMP zachowywali prawo do zwolnień podatkowych wynikających z uchwały z 2002 r. do dnia 31 grudnia 2014 r.

Organ podkreślił jednak, że okoliczność ta nie dotyczy czterech spośród skarżących - Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Weber Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach (a jedynie podmiotów, które zainwestowały przed 1 maja 2004 r.), bowiem nie obejmowała ich uchwała z 2002 r., która jako nienotyfikowana Komisji Europejskiej nie mogła stanowić legalnej podstawy do udzielenia zwolnień podatkowych dla czterech wymienionych wyżej skarżących. Powyższe – zdaniem organu – stanowi samodzielną podstawę do oddalenia skargi Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Weber Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach, albowiem skarżący ci nie posiadają interesu prawnego w stwierdzeniu nieważności zakwestionowanej części uchwały z 2012 r.

Niezależnie od powyższego wskazano, że okres przyjęty w § 2 uchwały z 2012 r. był w zupełności wystarczający dla beneficjentów uchwały z 2002 r. do przygotowania się do nowej sytuacji i należy uznać, że spełnia on wymagania art. 2 Konstytucji. Obecne wskazania skarżących, że okres ten powinien mieć charakter bezterminowy należy uznać za nieuprawnione i wadliwe w całości. Jak wskazał bowiem organ obowiązujące w datach inwestycji rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie

ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Kamiennej Górze w § 1 ust. 4 wskazywało, że okres ustanowienia strefy wynosił 20 lat, a więc wygaszał najpóźniej w dniu 31 grudnia 2017 r., w konsekwencji skarżący nie mogą twierdzić, że ich interesy w toku związane ze zwolnieniami podatkowymi mogły wykraczać poza tą datę. Zdaniem organu zatem zakres żądania skargi jest chybiony w sensie merytorycznym, albowiem na skutek żądania skarżący uzyskaliby zwolnienie bezterminowe – dłuższe zarówno od okresu spodziewanych zwolnień z dnia zainwestowania, jak również dłuższe niż czas trwania SSEMP ustalony obecnie na 2026 r. Żądaniem skargi skarżący domaga się natomiast wykreślenia daty ograniczającej zakres posiadanego zwolnienia.

W dalszej części odpowiedzi na skargę wskazano, że organ był uprawniony do uchylenia uchwały z 2002 r. oraz do skrócenia okresu zwolnień podatkowych dla dotychczasowych inwestorów, ponieważ zwolnienia podatkowe mogą być w określonych sytuacjach likwidowane z zachowaniem zasad „przyzwoitej legislacji”, co – zdaniem organu – nie budzi wątpliwości w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ponadto organ podkreślił, że skarżący mogliby powołać się na naruszenie wyrażonych w art. 2 Konstytucji RP zasad demokratycznego państwa prawa oraz zaufania obywateli do państwa polegających na ochronie ich praw nabytych i interesów w toku wyłącznie w sytuacji, gdyby takie prawa nabyte i interesy w toku zostały uzyskane zgodnie z prawem. Zdaniem natomiast organu określone w uchwale z 2002 r. zwolnienie z podatku nieruchomości stanowi bezprawną pomoc publiczną, bowiem uchwała ta nie została notyfikowana do Komisji Europejskiej w celu jej zatwierdzenia w trybie określonym w Załączniku IV pkt 3.1 lit (c) do Traktatu Akcesyjnego. W rezultacie, jak wskazał organ, poczynszy od 1 maja 2004 r. uchwała z 2002 r. stanowi nową pomoc prawną. Pomoc taka – zdaniem organu – mogłaby być jeszcze uznana za zgodna z rynkiem wewnętrznym, gdyby została notyfikowana i zatwierdzona na podstawie art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, co nie miało jednak miejsca. Poczynszy zatem od dnia akcesji pomoc udzielana na podstawie uchwały z dnia 2002 r. jest pomocą bezprawną.

Organ podkreślił także, że zwolnienia podatkowe są odstępstwem od wyrażonej w art. 84 Konstytucji zasady, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (zasada sprawiedliwości podatkowej). Z uzasadnienia do uchwały z 2012 r. wynika natomiast, że alternatywą dla uchylenia uchwały z 2002 r. jest wzrost podatków lokalnych i opłat do maksymalnego poziomu określonego przez obwieszczenie Ministra Finansów dla mieszkańców gminy nie korzystających ze zwolnień. Kolejnym celem konstytucyjnym, jak wskazał organ, jest zapewnienie zgodności z art. 9 i 91 Konstytucji. Ponadto zauważono, że w przypadku uchwały z 2002 r. nie można mówić o usprawiedliwionych oczekiwaniach jednostki, że prawa uznane przez państwo będą realizowane, ponieważ to na zainteresowanych podmiotach ciążył obowiązek weryfikacji zgodności z prawem pomocy udzielanej na podstawie uchwały z 2002 r.

#### **Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:**

Według art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1647 ze zm.), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości, między innymi poprzez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 tej ustawy).

Zakres kontroli administracji publicznej obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego oraz inne akty organów jednostek samorządu terytorialnego (art. 3 § 1 w związku z § 2 pkt 5 i 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., zwanej dalej w skrócie: „p.p.s.a.”). Kryterium legalności przewidziane w art. 1 § 2 ustawy ustrojowej umożliwia sądowi administracyjnemu – między innymi – stwierdzenie nieważności uchwały, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 5 lub 6 p.p.s.a. (w całości lub w części) albo stwierdzenie, że zostały one wydane z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczególnie wyłącza stwierdzenie ich nieważności (art. 147 § 1 p.p.s.a.).

Przystępując do rozpoznania niniejszej sprawy należało wskazać, że stosownie do treści art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym z dnia 8 marca 1990 r. (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm., dalej w skrócie: „u.s.g.”), każdy czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może – po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa – zaskarżyć uchwałę do sądu administracyjnego. Skargę na uchwałę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie

do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2 w zw. z art. 52 § 3 p.p.s.a.).

Wobec podniesionych przez organ w odpowiedzi na skargę argumentów dotyczących braku interesu prawnego w stwierdzeniu nieważności zakwestionowanej części uchwały z 2012 r. przez Wiefferink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Rena Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Lovink Polska sp. z o.o. w Wykrotach, Weber Hydraulika sp. z o.o. w Wykrotach, w pierwszej kolejności konieczne stało się zbadanie legitymacji tych skarżących do zaskarżenia przedmiotowej uchwały. Zdaniem organu, tych czterech skarżących, którzy zainwestowali w SSEMP po dniu 1 maja 2004 r., nie obejmowała uchwała z 2002 r., która jako nienotyfikowana Komisji Europejskiej nie mogła stanowić legalnej podstawy do udzielenia zwolnień podatkowych po wejściu do Unii Europejskiej. W ocenie organu interes prawy w zaskarżeniu części uchwały z 2012 r. miała zatem jedynie CM3 – Polska sp. z o.o. w Wykrotach, która zainwestowała na terenie SSEMP przed dniem 1 maja 2004 r.

Zasygnalizować należy, że badanie czy podmiot wnoszący do sądu administracyjnego skargę na uchwałę lub zarządzenie organu gminy dotyczące sprawy z zakresu administracji publicznej jest do tego uprawniony następuje w kontekście przesłanek określonych w art. 101 ust. 1 u.s.g. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, w przeciwieństwie do postępowania prowadzonego na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego, w którym stroną może być każdy, czyjego interesu prawnego lub uprawnienia dotyczy postępowanie, stroną w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym może być jedynie podmiot, którego interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone (por. wyrok NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 476/04). Skarga złożona w trybie powyższego przepisu nie ma bowiem charakteru *actio popularis*, zatem do jej wniesienia nie legitymuje ani sprzeczność z prawem zaskarżonej uchwały, ani też stan zagrożenia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia (por. wyrok NSA z dnia 1 marca 2005 r., OSK 1437/2004). Podkreślić należy, że przepis art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym nie daje podstawy do korzystania przez każdego z prawa do wniesienia skargi w interesie publicznym (por. wyrok SN z dnia 7 marca 2003 r., III RN 42/02). Jak podkreślono w orzecznictwie, nawet ewentualna sprzeczność uchwały z prawem nie daje legitymacji do wniesienia skargi, jeżeli uchwała ta nie narusza prawem chronionego interesu prawnego lub uprawnienia skarżącego (por. wyrok NSA z dnia 14 marca 2002 r., II SA 2503/01).

Niewątpliwie zatem przymiot strony w postępowaniu kwestionującym legalność uchwały z zakresu administracji publicznej kształtowany jest na innych zasadach aniżeli w postępowaniu administracyjnym regulowanym przepisami k.p.a. Dopiero naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia otwiera drogę do merytorycznego rozpoznania (oceny) zaskarżonej uchwały. Ocena ta zaś dotyczy rodzaju naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia skarżącego i w zależności od tego skarga może lub nie może być uwzględniona.

W ocenie Sądu wszystkie skarżące Spółki miały interes prawy w zaskarżeniu § 2 we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” uchwały z 2012 r. Wskazać bowiem należy, że w dacie rozpoczęcia działalności gospodarczej przez każdą ze Spółek, w obrocie prawnym pozostawała uchwała z 2002 r. przewidująca – na określonych w niej warunkach – zwolnienie z podatku od nieruchomości przez cały czas funkcjonowania SSEMP. Niewątpliwie zatem właśnie fakt obowiązywania takiej uchwały miał wpływ na wybór obszaru Gminy Nowogrodzic jako lokalizacji dla określonych inwestycji przez skarżące Spółki. Skoro uchwała ta nie została wyeliminowana z porządku prawnego i na jej podstawie były udzielane zwolnienia podatkowe, to tym samym bez znaczenia dla oceny interesu prawnego w zaskarżeniu fragmentu uchwały z 2012 r. pozostaje okoliczność legalności uchwały z 2002 r. Interes prawny każdej ze Spółek wynika bowiem wprost z nabytego prawa do ulgi podatkowej, które to prawo zaskarżony fragment uchwały ograniczył w czasie.

W dalszej kolejności należało odnieść się do podniesionych w odpowiedzi na skargę twierdzeń, zgodnie z którymi legalnością uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodzcu nr XXV/182/12 z dnia 30 sierpnia 2012 r. zajmował się NSA, który w zakresie objętym niniejszą skargą wydał w dniu 28 lutego 2014 r. wyrok w sprawie II FSK 3399/13 oraz WSA we Wrocławiu, który również w zakresie objętym niniejszą skargą wydał w dniu 22 maja 2014 r. wyrok w sprawie III SA/Wr 253/14. Oba wyroki – zdaniem Gminy Nowogrodzic, wskazały zasadność rozwiązań prawnych przyjętych w powyższej uchwale i nie dopatrzyły się nielegalności rozwiązania prawnego ujętego w § 2 zaskarżonej uchwały. Skoro zatem sprawa była już przedmiotem oceny sądowej, to – zdaniem organu, na gruncie art. 101 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym należy uznać, że zaistniała okoliczność powagi rzeczy osądzonej i skarga w niniejszej sprawie powinna zostać odrzucona. Zgodnie

z art. 101 ust. 2 u.s.g. przepisu ust. 1 (art. 101) nie stosuje się, jeżeli w sprawie orzekał już sąd administracyjny i skargę oddalił. Zakaz ten obowiązuje jednak w granicach „sprawy” załatwianej przez sąd na podstawie art. 101, wyznaczonych podmiotowo i przedmiotowo. W powołanych przez organ sprawach, kontroli Sądu – NSA i WSA, podlegało rozstrzygnięcie nadzorcze Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej w Nowogrodzcu 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. Sprawa ta była natomiast rozpoznawana na skutek skargi wniesionej przez Gminę Nowogrodzic. W konsekwencji zatem nie można mówić o tożsamości podmiotowej między niniejszą sprawą, a sprawami o sygn. akt II FSK 3399/13 i III SA/Wr 253/14. Rozpoznawana sprawa dotyczyła bowiem skargi pięciu Spółek, wniesionej w trybie art. 101 us.g., na fragment uchwały z 2012 r. Ponadto w powołanych wyrokach WSA i NSA nie został w istocie przesądzona kwestia legalności uchwały z 2012 r.

Przechodząc do meritum sprawy na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Brak związania zarzutami i wnioskami skargi powoduje, że Sąd bada w pełnym zakresie zgodność z prawem zaskarżonego aktu. Rozstrzygnięcie natomiast „w granicach danej sprawy” oznacza, że Sąd nie może uczynić przedmiotem rozpoznania legalności innej sprawy administracyjnej niż ta, w której wniesiono skargę. Podkreślić jednak przy tym trzeba, że sąd administracyjny nie jest wprawdzie związany granicami skargi, ale zawsze jest związany granicami sprawy, w której skarga została wniesiona. Zasada niezwiązania sądu granicami skargi nie oznacza, że Sąd nie jest związany granicami przedmiotu zaskarżenia, którym jest konkretny akt lub czynność, kwestionowana przez uprawniony podmiot (por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 1997 r., OPS 12/96, ONSA 1997/3/104). Zgodzić się należy z poglądem wyrażonym przez J. P. Tamo, że jeżeli wnoszący skargę zaskarżył określony akt jedynie w części, to zakres możliwego braku związania treścią skargi sądu pierwszej instancji dotyczy wyłącznie części zaskarżonego aktu (por. J.P Tamo, Prawo o postępowaniu, (2010), s. 312). Sąd, przestrzegając zasady skargowości, wykluczającej kontrolę działalności administracji publicznej z urzędu, nie może więc, wbrew woli skarżącego uznać, że kwestionuje on dany akt w całości, i odnieść się do tej jego części, która nie została zaskarżona. W ten sposób wykroczyłby poza granice sprawy, które wytyczane są przez skarżącego, decydującego samodzielnie, czy i w jakiej części dany akt podlegać ma zaskarżeniu. Powyższe skutkuje tym, że granice zaskarżenia aktu lub czynności nie zawsze się pokrywają z granicami rozpoznania sprawy przez sąd. Te ostatnie mogą być bowiem często szersze od zakresu zaskarżenia (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2007 r., sygn. akt II OSK 610/06, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2011 r., sygn. akt II OSK 2025/11, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 703/12).

W rozpoznawanych skargach, sporządzonych przez profesjonalnego pełnomocnika, wyraźnie zastrzeżono, że uchwała z 2012 r. została zaskarżona w części i sprecyzowano, że skargą objęty jest jedynie § 2 uchwały z 2012 r. we fragmencie „do dnia 31 grudnia 2014 r.” W konsekwencji więc, Sąd był zobligowany zbadać uchwałę z 2012 r. tylko w zakresie zakwestionowanego fragmentu. Istota sporu sprowadzała się zatem do ustalenia, czy dopuszczalne było wprowadzenie wobec przedsiębiorców, którzy zainwestowali na terenie SSEMP w czasie obowiązywania uchwały z 2002 r. uregulowania skracającego okres zwolnienia podatkowego do dnia 31 grudnia 2014 r. Podkreślić przy tym trzeba, że wobec związania Sądu granicami zaskarżenia, ocenie Sądu nie podlegała tym samym zasadność uchylenia uchwały z 2002 r.

W związku z odniesieniem się w § 2 uchwały z 2012 r. do prawa do zwolnień podatkowych przyznanych uchwałą z 2002 r., wskazać należy, że uchwała z 2002 r. została wydana na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. w związku z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Uchwała ta w § 1 wprowadziła – na określonych w niej warunkach – całkowite zwolnienie z podatku od nieruchomości, przez cały czas funkcjonowania Kamiennogórskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic, mieszczące się w jej granicach grunty oraz położone na tych gruntach budynki i budowle, w zakresie objętym Uchwałami Nr I/3/98 z dnia 28 października 1998 i Nr XXVII/254/01 z dnia 24 lipca 2001 r. W § 2 uchwały z 2002 r. postanowiono zaś, że wprowadzone zwolnienie podatkowe traktowane będzie jak pomoc publiczna, w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz. U. Nr 60, poz.704 ze zm.). Kamiennogórska Specjalna Strefa Ekonomiczna Małej Przedsiębiorczości została ustanowiona na podstawie

rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Kamiennej Górze (Dz. U. Nr 135, poz. 903 ze zm.), m in. na terenie gminy Nowogrodzic, na okres 20 lat, tj. do 2017 r. (§ 1 rozporządzenia). W uchwale z 2002 r. przewidziano zatem zwolnienie przedmiotowe, powszechne, dotyczące wszystkich gruntów, budynków i budowli położonych na terenie Gminy Nowogrodzic i objętych Strefą niezależnie od tego, kto na tych gruntach podjął działalność gospodarczą. Podkreślić też trzeba, że określono jednoznacznie ramy czasowe obowiązywania tego zwolnienia (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 28/10).

Powyższe oznacza, że podmioty spełniające warunki określone w uchwale z 2002 r., które dokonały inwestycji na terenie SSEMP w czasie jej obowiązywania, mogły oczekiwać, że do końca 2017 r. będą zwolnione z obowiązku uiszczania podatku od nieruchomości. Tymczasem w § 2 uchwały z 2012 r. postanowiono, że przedsiębiorcy, którzy zainwestowali na terenie Kamiennogórskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości – obszar Gminy Nowogrodzic do dnia wejścia w życie uchwały z 2012 r. zachowują prawo do zwolnień podatkowych, wynikających z uchwały z 2002 r. do dnia 31 grudnia 2014 r., skracając tym samym precyzyjnie wcześniej określony okres zwolnienia podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że co do zasady ustawodawca „może nowelizować prawo także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z Konstytucją” (orzeczenie TK z dnia 19 listopada 1996 r., sygn. akt K 7/95). Jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, również gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Władza ustawodawcza dysponuje natomiast możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). Konstytucja pozostawia ustawodawcy swobodę wyboru środków służących do realizacji wymienionych celów. Ustawodawca może zatem – przestrzegając konstytucyjnej zasady stanowienia prawa – zarówno rozszerzać uprawnienia ustawy podatkowej oraz promować inne kierunki działania podatników, jak też te uprawnienia znosić bądź je likwidować (wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98), w szczególności, gdy przyjęte przez niego rozwiązanie nie spełnia założonego celu, a wręcz przeciwnie sprzyja różnego rodzaju nadużyciom podatkowym. Swoboda ustawodawcy kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważona istnieniem obowiązku szanowania przez niego proceduralnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności szanowania zasad „przyzwoitej legislacji”, które stanowią przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania „odpowiedniej” *vacatio legis* oraz do należytego formułowania przepisów przejściowych (wyrok TK z dnia 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07). Treść przywołanych orzeczeń prowadzi do wniosku, że niewątpliwie przyznane w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia podatkowe gmina może modyfikować, a także je znosić. Wszelkie jednak zmiany w zakresie przyznanych przywilejów podatkowych powinny odbywać się z uwzględnieniem wyrażonych w Konstytucji zasad demokratycznego państwa prawa, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej i działania przez wszystkie organy na podstawie i w granicach prawa (art. 2 i 7 Konstytucji RP). W określonych sytuacjach może także okazać się, że pozbawienie pewnej grupy podmiotów nabytego już uprawnienia do zwolnienia podatkowego, będzie sprzeczne z zasadami wyrażonymi w Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny sformułował przy tym trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania „interesów w toku”: „1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

Wszystkie wymienione wyżej przesłanki zostały spełnione w rozpoznawanej sprawie. W uchwale z 2002 r. jednoznacznie określono ramy czasowe obowiązywania zwolnienia podatkowego – był to okres funkcjonowania SSEMP wskazany w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Kamiennej Górze (Dz. U. Nr 135, poz. 903 ze zm.). Zgodnie z § 1 ust. 4 Strefę utworzono na okres 20 lat, czyli miała funkcjonować do 2017 r. (przesłanka pierwsza). Każda ze skarżących Spółek dokonała określonej inwestycji na terenie funkcjonowania SSEMP polegającej na rozpoczęciu prowadzenia działalności gospodarczej, co niewątpliwie było przedsięwzięciem rozłożonym w czasie, przez co została spełniona przesłanka druga. Nie budziło także wątpliwości, że inwestycje zostały

dokonane w czasie obowiązywania uchwały z 2002 r. (przesłanka trzecia). W konsekwencji zatem zachodziła konieczność poszanowania przez Gminę „interesów w toku” skarżących Spółek. Dodatkowo należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że w sytuacjach gdy przepisy prawa wyznaczyły pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać „reguł gry” przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01). Zachodzi zatem potrzeba ochrony „praw nabytych”.

Podsumowując powyższe rozważania należy wskazać, że Gmina ustanawiając regulację prawną, która skróciła przyznane wcześniej na określony jednoznacznie okres (do 2017 r.) uprawnienie do zwolnienia podatkowego, naruszyła tym samym zasadę ochrony praw nabytych i interesów w toku, a tym samym zasadę zaufania do organu państwa. Wbrew twierdzeniom Gminy nie zachodziły przy tym żadne nadzwyczajne okoliczności, które uzasadniałyby pobawienie skarżących Spółek przyznanego im uchwałą z 2002 r. zwolnienia podatkowego do 2017 r. Takimi okolicznościami nie mogły być zmniejszone wpływy z tytułu podatków od nieruchomości, bowiem tworząc SSEMP i wprowadzając zwolnienia podatkowe Gmina powinna była dokonać odpowiedniej kalkulacji i prognoz pozwalających stwierdzić, jak będą kształtować się wpływy do budżetu z tytułu podatków od nieruchomości.

Za przyjętym rozwiązaniem skracającym okres zwolnienia podatkowego nie mogła przemawiać także – wbrew twierdzeniom Gminy – zasada równości opodatkowania. Wprowadzone bowiem zwolnienie z podatku od nieruchomości na obszarze funkcjonowania SSEMP miało charakter powszechny i było skierowane do każdego podmiotu dokonującego inwestycji na warunkach określonych w tej uchwale.

Nie można zgodzić się także z argumentacją Gminy, zgodnie z którą wyeliminowanie z obrotu prawnego zaskarżonego fragmentu § 2 uchwały z 2012 r. doprowadzi do uzyskania bezterminowego zwolnienia podatkowego. Pozostanie bowiem w obrocie § 2 uchwały z 2012 r. odsyłający do uprawnień nabytych na mocy uchwały z 2002 r. Skoro zaś uchwała z 2002 r. przewidywała zwolnienie podatkowe na okres funkcjonowania SSEMP, który w dacie podejmowania tej uchwały miał trwać do 2017 r., to tym samym przedsiębiorcy, którzy nabyli uprawnienia do zwolnień podatkowych na mocy uchwały z 2002 r. zachowają je do roku 2017. Podkreślić także należy, że przedsiębiorców tych nie będzie obejmowało dalsze przedłużenie okresu funkcjonowania SSEMP, bowiem, co jeszcze raz należy podkreślić, nabyli oni uprawnienie do zwolnienia podatkowego na zasadach określonych w uchwale z 2002 r.

Dotychczasowe wywody prowadzą do konkluzji, iż brak było podstaw normatywnych, które uzasadniałyby możliwość pozbawienia skarżących Spółek realizacji będących w toku praw nabytych. W konsekwencji należy zgodzić się z zawartymi w skargach twierdzeniami, zgodnie z którymi skrócenie okresu zwolnienia podatkowego do dnia 31 grudnia 2014 r. narusza zasady wyrażone w art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Uchybienie normom konstytucyjnym upoważnia do końcowej oceny, iż naruszenie to jest istotne, co z kolei obligowało Sąd do stwierdzenia nieważności zaskarżonego fragmentu uchwały z 2012 r., stosownie do dyspozycji wynikającej z art. 147 § 1 p.p.s.a. (pkt I wyroku).

O kosztach (pkt II wyroku) orzeczono na podstawie art. 200 p.p.s.a., natomiast orzeczenie pomieszczone w pkt. III znajduje oparcie w przepisie art. 152 tej samej ustawy.