

**Uchwała Nr 24/87/2009**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu**

z dnia 21 października 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), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu **orzeka nieważność**

**§ 1 ust. 1 lit. b, c, f oraz e w części dotyczącej „komunalne lub” uchwały Nr XXXVIII/255/2009 Rady Gminy Lubsza z dnia 17 września 2009 r.** w sprawie zwolnień z 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 28 września 2009 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu doręczono uchwałę Nr XXXVIII/255/2009 Rady Gminy Lubsza z dnia 17 września 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości. W uchwale w § 1 ust. 1 lit. b, c, e, f postanowiono odpowiednio, iż: zwalnia się od podatku od nieruchomości, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, nieruchomości lub ich części:

- b) zajęte na działalność jednostek ochrony przeciwpożarowej,
- c) zajęte na działalność gminnych jednostek organizacyjnych,
- e) stanowiące mieszkania komunalne lub socjalne,
- f) stanowiące grunty gminne”.

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.

Przyjąć przy tym, za ukształtowaną linią orzeczniczą 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 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-predmiotowe,

- 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. Odmierna 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 Lubsza zwolnień podatkowych, wprowadzonych uchwałą Nr XXXVIII/255/2009, stwierdzić należy, iż zwalniając z podatku od nieruchomości, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, nieruchomości lub ich części:

- zajęte na działalność jednostek ochrony przeciwpożarowej,
- zajęte na działalność gminnych jednostek organizacyjnych,
- stanowiące mieszkania komunalne (...),
- stanowiące grunty gminne,

wprowadziła de facto zwolnienia o charakterze mieszanym, a zatem przedmiotowo-podmiotowym, w których, mimo wysunięcia w redakcyjnym sformułowaniu na pierwszy plan elementów przedmiotowych, decydujące znaczenie należy przypisać wyróżnikom podmiotowym. Wprowadzone w uchwale zwolnienie nieruchomości lub ich części zajętych na działalność, gminnych jednostek organizacyjnych, oraz stanowiących grunty gminne dotyczy bowiem niezaprzeczalnie nieruchomości identyfikowanych z określonym podatnikiem, tj. z gminą.

Tożsame rozważania należy odnieść do zwolnienia przez Radę Gminy nieruchomości lub ich części stanowiących mieszkania komunalne, które to zwolnienie ma również charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Wprowadza ono zwolnienie ze względu na przedmiot opodatkowania i jednocześnie w jego ramach, poprzez dodatkowe określenie „komunalne” zawęża zwolnienie podatkowe w stosunku do pewnej kategorii podmiotów, tj. do gminy.

Zwolnienie w uchwale nieruchomości lub ich części zajętych na działalność jednostek ochrony przeciwpożarowej dotyczy również zasobu identyfikowanego z podmiotami wymienionymi enumeratywnie w art. 15 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1229 ze zm.). Stosownie do w/w art. 15 jednostkami ochrony przeciwpożarowej są:

- 1) jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej,
  - 1a) jednostki organizacyjne Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej,
- 2) zakładowa straż pożarna,
- 3) zakładowa służba ratownicza,
- 4) gminna zawodowa straż pożarna,
- 4a) powiatowa (miejska) zawodowa straż pożarna,

- 5) terenowa służba ratownicza,
- 6) ochotnicza straż pożarna,
- 7) związek ochotniczych straży pożarnych,
- 8) inne jednostki ratownicze.

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*