

Uchwała nr 40/2005
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 20 kwietnia 2005 roku

w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miasta i Gminy Prusice nr LI/309/05 z dnia 21 marca 2005 r. w sprawie zmiany uchwały Nr XLV/251/04 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 22 listopada 2004 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu uchwała, co następuje:

§ 1.

Stwierdza się nieważność uchwały nr LI/309/05 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 21 marca 2005 r. w sprawie zmiany uchwały Nr XLV/251/04 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 22 listopada 2004 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości z powodu istotnego naruszenia art. 5 ust. 2 i ust. 3 oraz art. 20 ust. 1 i art. 20A ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) oraz konstytucyjnych zasad państwa prawnego i równości wszystkich obywateli wobec prawa, wyrażonych w art. 2 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

UZASADNIENIE

Uchwała nr LI/309/05 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 21 marca 2005 r. w sprawie zmiany uchwały Nr XLV/251/04 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 22 listopada 2004 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w dniu 29 marca 2005 r.

Przedmiotową uchwałą w § 1 lit. e, Rada Miasta i Gminy przyjęła następującą regulację:

„pozostałych w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 6 zł od 1 m. kw. powierzchni użytkowej, za wyjątkiem budynków inwentarskich znajdujących się w posiadaniu osób pobierających świadczenie emerytalne, rentowe lub zasiłek przedemerytalny, samodzielnie prowadzących gospodarstwo domowe dla których ustala się stawkę – 2,60 zł od 1m. kw. powierzchni użytkowej pod warunkiem, że budynki nie są wydzierżawione na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Tak przyjęta regulacja aktu prawa miejscowego narusza w sposób istotny obowiązujące prawo.

Artykuł 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi co następuje:

„2. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu.

3. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów

opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków”.

Jak wynika z przytoczonych regulacji ustawowych delegacja ustawowa upoważnia do różnicowania stawek podatku od nieruchomości a katalog jest przykładowy jednak różnicowanie możliwe jest wyłącznie w granicach przedmiotu opodatkowania. Nie jest również dopuszczalne konstruowanie w ramach ustawowego upoważnienia do różnicowania stawek podatku od nieruchomości przedmiotu o charakterze podmiotowo – przedmiotowym.

Podatek od nieruchomości jest podatkiem od majątku (nieruchomości), przez co nie ma znaczenia, kto ten majątek posiada, czy kto jest jego właścicielem. Stąd też różnicowanie stawek podatku od nieruchomości zdaniem organu nadzoru w zależności od cech podatnika takich jak źródło dochodu (emeryt, rencista, osoba pozostająca na zasiłku przedemerytalnym) nie ma uzasadnienia w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto wprowadzone zróżnicowanie stawek podatku w związku z przyjętymi cechami podatników narusza art. 2 i art. 32 Konstytucji RP, który ustanawia zasadę równości wszystkich podmiotów wobec prawa.

Należy również zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, iż: „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 wynika z powyższej regulacji ustawy zasadniczej wprowadzenie określonych ulg musi wynikać z ustawowego upoważnienia, czyli inaczej mówiąc ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna posiadać delegację do określenia przez organ uchwalodawczy różnicowania w zależności od określonych kryteriów podatników, a tymczasem ustawodawca przyjął wyłącznie kryterium przedmiotu podatku od nieruchomości, a nie cech jego dzierżyciela.

Podobny pogląd w zakresie przyjętej wykładni art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15.10.2003 r. sygn. akt SA/Sz 581/03 (opublikowany w Przeglądzie Prawa Gospodarczego), w którym sąd stwierdził, iż: różnicowanie stawek podatku od nieruchomości przez radę gminy w drodze uchwały jest dopuszczalna co do przedmiotu opodatkowania, a nie w zależności od tego, w czym jest posiadaniu, czy czyją własnością jest dana nieruchomość. Zróżnicowanie wysokości stawek w zależności od tego, czy dotyczyć to ma osoby fizycznej, nie ma uzasadnienia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zwrócić uwagę należy również na inny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 sierpnia 2001 r. sygn. akt SA/Bk 396/01 (opublikowany w OSS 2002/3/84), w którym sąd wywiódł, iż: „Przepis art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie stanowi, że rada gminy określa wysokość stawek podatku od różnych nieruchomości wymienionych w pkt. 1-7 tego przepisu. Z ustępem pierwszym tego artykułu ściśle związane są ustępy 2 i 3, również dotyczące wyłącznie przedmiotu opodatkowania. Żaden z przepisów ustawy nie uzależnia stawki podatku od takich okoliczności jak to, czy podatnik jest stałym mieszkańcem gminy, czy też nie, czy jest osobą fizyczną prowadzącą gospodarstwo rolne czy nie. Różnicowanie stawek podatku w zależności od określonych cech podatników narusza - jak prawidłowo podniesiono w odpowiedzi na skargę - zasadę równości wobec prawa, wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP”.

Oprócz wyżej wskazanych uchybień prawnych w przedmiotowej uchwale Rady Gminy, należy wskazać również na naruszenie art. 20 ust. 1 i art. 20a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 2 Konstytucji RP, które stanowią odpowiednio, iż:

„Art. 20. . Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, w art. 10, w art. 14 pkt 1 i w art. 19 pkt 1, od roku 2003 ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen

detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Art. 20a. 1. *W przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1, w art. 10 ust. 1, w art. 14 pkt 1 oraz w art. 19 pkt 1, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.”*

Z analizy gramatycznej wymienionych przepisów wynika, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym w tym sensie, że jest wymierzany w skali rocznej; jego wysokość jest ustalana (obliczana) na dany rok podatkowy. Na kwestie roczności stawek podatkowych zwracał uwagę w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, w szczególności w orzeczeniach z dnia 29 marca 1994 r. sygn. K. 13/93 (OTK 1994, cz. I, poz. 6) i z dnia 15 marca 1995 r. sygn. K. 1/95 (OTK 1995, cz. I, poz. 7). W orzeczeniach tych (dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych) Trybunał uznał, że z zasady pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynika zakaz dokonywania zmian reguł pobierania podatku rocznego w toku roku podatkowego, chodzi bowiem o zapewnienie podatnikom możliwości układania biegu ich interesów z uwzględnieniem obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. „Zaskakiwanie podatników zmianami podatków w trakcie roku podatkowego jest niezgodne z art. 1 przepisów Konstytucji utrzymanych w mocy przez art. 77 Ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. (Dz. U. Nr 84, poz. 426 z późn. zm.), stanowiącym, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym (obecnie art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.). Powyższe zasady odnoszą się nie tylko do ustaw i innych aktów prawnych stanowionych centralnie, ale i do aktów prawnych o znaczeniu lokalnym, w tym również do przepisów gminnych. Z kolei zgodnie z art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, przepisy gminne wchodzi w życie 14 dni od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa, jeśli nie przewidują wyraźnie terminu późniejszego. Wynika z tego jednoznacznie, że uchwały rady gminy, określające wysokość rocznych stawek podatku od nieruchomości i będące niewątpliwie przepisami gminnymi – aktami prawa miejscowego, wchodzi w życie z upływem określonego dnia od dnia publikacji w organie promulgacyjnym. A skoro (...) podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym, obliczanym na dany rok podatkowy, to - uwzględniając wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę pewności prawa i zaufania obywateli do państwa - należy uznać, że stawki podatku od nieruchomości, określone uchwałą rady gminy (art. 5 cytowanej ustawy), która weszła w życie w czasie roku podatkowego, nie mogą mieć zastosowania do obliczania wysokości podatku na ten rok podatkowy. I to niezależnie od tego, czy - jak w rozpatrywanej sprawie - uchwała rady gminy stanowi o stosowaniu jej do podatków na rok podatkowy, w którym została podjęta”.

Za przyjęciem stanowiska o niestosowaniu w danym roku podatkowym nowych stawek podatku od nieruchomości, wprowadzonych uchwałą rady gminy, która weszła w życie w tym samym roku podatkowym, przemawia również inny argument. Otóż zgodnie z art. 6 ust. 9 omawianej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby prawne, jednostki organizacyjne i spółki nie mające osobowości prawnej są obowiązane składać organowi właściwej gminy deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy w określonym terminie i wpłacać obliczony w deklaracji podatek na rachunek budżetu gminy. Jednocześnie przepis ten przewiduje obowiązek skorygowania złożonej deklaracji tylko w razie zmian sposobu wykorzystywania budynku albo gruntu lub ich części, mających wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku. Natomiast w ogóle nie została przewidziana możliwość korygowania deklaracji z powodu zmian stawek podatku, co świadczy o tym, że ustawodawca nie przewidywał możliwości dokonywania zmian stawek w ciągu roku podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, orzekło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Radzie Miasta i Gminy Prusice przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.



Członek Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej we
Wrocławiu
(przewodniczący posiedzeniu)

/-/ Lucyna Hanus