

Uchwała nr 2/2008
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 2 stycznia 2008 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności części Uchwały nr XXI/138/07 Rady
Miasta i Gminy Prusice z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień
w 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 uchwala, co następuje:

§ 1.

Stwierdza się nieważność w § 1 ust. 1 pkt. 1, 2, 3, w § 7 ust. 1 ust. 3, Uchwały nr XXI/138/07 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. tj. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.).

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

UZASADNIENIE

Uchwała nr XXI/138/07 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości, wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu 4 grudnia 2007 r.

Przedmiotową uchwałą organ stanowiący ustanowił w w § 1 ust. 1 pkt. 1, 2, 3, w § 7 ust. 1 ust. 3 oraz ust. 7, następującą regulację w zakresie zwolnień od podatku od nieruchomości:

„§ 1 ust. 1 *Zwalnia się od podatku od nieruchomości:*

- 1) *budynki i grunty stanowiące własność (współwłasność) gminy, o ile nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej,*
- 2) *budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych,*
- 3) *budynki lub ich części i grunty stanowiące własność (współwłasność gminy) i będące w posiadaniu organizacji zawodowych, organizacji społecznych, w tym stowarzyszeń, zajęte na potrzeby prowadzenia nieodpłatnej działalności statutowej, (...)*

§ 7 *W ramach pomocy de minimis udziela się zwolnienia w podatku od nieruchomości:*

1. *Od powierzchni nowo powstałej inwestycji związanej z działalnością gospodarczą obniża się podatek:*
 - 1) *W pierwszym roku – o 75% należnego podatku,*
 - 2) *W drugim roku – o 50% należnego podatku*
 - 3) *W trzecim roku o 25% należnego podatku (...)*
- 3 *Na każdego zatrudnionego przez przedsiębiorcę ucznia w celu przyuczenia do zawodu obniża się podatek od nieruchomości o 150,00 zł”.*

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, zważyło co następuje.

Podstawą prawną do zastosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach. Powyższy przepis wyraźnie i jednoznacznie wskazuje na delegację do określenia przez organ stanowiący gminy

zwolnień o charakterze przedmiotowym. Przedmiot oczywiście odnosić się może wyłącznie do nieruchomości. Strona podmiotowa obowiązku podatkowego, tj. w którym się znajduje władztwie przedmiot podatkowy, jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej wynikającej z art. 7 ust. 3 ustawy. Jest więc próbą opisaną strony przedmiotowej zwolnienia podatkowego z jednoczesnym określeniem podmiotu jak właściciela. *W tym przypadku opisanie przedmiotu poprzez stronę podmiotową czyli wskazanie władztwa – własności lub współwłasności, posiadania lub trwałego zarządu gminy, instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych jak również organizacji zawodowych, organizacji społecznych w tym stowarzyszeń jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.* Zgodnie z wyrokiem z dnia 6 maja 2005 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sygn. akt TISA/Po 153/04 opublikowany w OSS 2005/2/60, sąd odniósł się do wykładni art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stwierdzając, iż treść powyższego przepisu upoważniającego jedynie do korekty obowiązku podatkowego poprzez możliwość wprowadzenia dodatkowych zwolnień od jego ponoszenia jest na tyle jasna, iż ma zastosowanie reguła interpretacyjna – clara non sunt interpretanda (przepisy jasne nie wymagają interpretacji). W związku z powyższym organ nadzoru dokonując wykładni gramatycznej art. 7 ust. 3 ustawy, stwierdził iż doszło do niezgodnego z prawem zastosowania delegacji ustawowej do wprowadzenia zwolnienia podatkowego o charakterze przedmiotowo – podmiotowym. Zauważyć należy, iż powyższy pogląd co do niemożliwości wprowadzania zwolnień przedmiotowo – podmiotowych znalazł aprobatę w orzecznictwie sądowo administracyjnym (por. wyroki ISA/Wr 77/05 z dnia 19 maja 2005 r. SA/Sz 581/03 z dnia 15 października 2003, SA/Bk 396/01 z dnia 24 sierpnia 2001 r.).

Kolejnym istotnym naruszeniem prawa tj. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest regulacja zawarta w § 7 ust. 1 i ust. 3 uchwały. Jak już zostało powyżej wskazane art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, upoważnia jedynie radę gminy, aby w drodze uchwały wprowadziła inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Jednym z przejawów władztwa podatkowego samorządu terytorialnego jest możliwość wprowadzania w drodze uchwał zwolnień i ulg w podatkach samorządowych. Poszczególne ustawy regulujące konstrukcje podatków i opłat zasilających budżety lokalne zawierają przepisy upoważniające radę gminy do wprowadzania na danym terenie wspomnianych wyżej preferencji podatkowych. Przepisy te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie:

- 1) umożliwiające radzie wprowadzanie zwolnień oraz
- 2) umożliwiające wprowadzanie ulg w podatkach i opłatach samorządowych.

Kwestie związane z ulgami stanowiącymi przez samorząd gminny regulują odrębne ustawy o czym stanowi m.in. art. 1b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przywołany przez radę gminy art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może stanowić o wprowadzeniu ulgi podatkowej w postaci obniżenia stawki podatkowej.

Powyższe ustalenia prowadzą pośrednio do odrzucenia przy ustalaniu zakresu pojęć "zwolnienie" i "ulga" wniosku na podstawie reguły *a maiori ad minus* (wnioskowania z czegoś większego o czymś mniejszym). Zwolnienie i ulga polegająca na obniżeniu stawki podatkowej to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy, nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową. Co prawda skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być tożsame, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje. Zwolnienia podatkowe dotyczą innych elementów konstrukcji podatku niż ulgi podatkowe. Nie można zatem twierdzić, że ulga podatkowa to nic innego niż "częściowe zwolnienie" od podatku. I na odwrót - ulgi podatkowe nie obejmują swym zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego.

Kolegium pragnie zwrócić uwagę na fakt, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia ulgi podatkowej, w związku z powyższym zgodnie z art. 3 pkt. 6 ustawy Ordynacja podatkowa przyjęto, że przez ulgę podatkową "(...) rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego **zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia**, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku".

Ulgi podatkowe sprowadzają się do zmniejszenia:

- podstawy opodatkowania,
- stawki podatkowej,
- kwoty podatku.

Ulgi podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych. Na mocy art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy jest uprawniona do wprowadzania tylko **zwolnień od podatku od nieruchomości**, nie posiada natomiast uprawnienia do wprowadzenia ulgi podatkowej w postaci obniżenia stawki opodatkowania. Zwrócić należy uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r. , który w sprawie sygn akt I SA/Po 153/04; opublikowany w OwSS 2005/2/60, wywiódł, iż

1. W sferze zobowiązań publicznoprawnych do działalności organów samorządu terytorialnego nie stosuje się zasady: "co nie jest zakazane jest dozwolone", lecz regułę "dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje".
2. Niedopuszczalne jest utożsamianie kategorii zwolnienia podatkowego z kategorią ulgi podatkowej. W przypadku ulgi podatkowej ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania, gdyż jego zamiarem jest tylko i wyłącznie redukcja obciążenia podatkowego, zmniejszenie rozmiarów płaconego podatku. Ulga podatkowa może polegać albo na korekcie podstawy opodatkowania, albo na zastosowaniu obniżonych stawek podatkowych, albo na korekcie wyliczonego podatku. Zwolnienie podatkowe oznacza natomiast definitywne, ostateczne wyłączenie określonej kategorii podatników lub przedmiotu opodatkowania spod obowiązku podatkowego.

Powyższe orzeczenie w całej rozciągłości potwierdza, iż należy rozróżnić pojęcie zwolnienia podatkowego od ulgi podatkowej, do której przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości odsyłają do odrębnych przepisów, lecz nie może art. 7 ust. 3 ustawy być podstawą do udzielenia obniżenia w podatku od nieruchomości stawki podatkowej, tak jak dokonała to rada gminy poprzez obniżenie podatku w wysokościach 75%, 50% i 25% w kolejnych trzech latach stosowania ulgi podatkowej dla przedsiębiorcy, jak również obniżenia podatku o kwotę 150 zł od każdego zatrudnionego przez przedsiębiorcę ucznia.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, postanowiło 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.



Przewodniczący Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej we
Wrocławiu

/-/ dr Bogdan Cybulski