

716

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

z dnia 12 grudnia 2008 r.

Sygn. akt I SA/Po 965/08

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Elwira Brychcy
Sędziowie	Sędzia NSA Sylwia Zapalska
	Sędzia WSA Szymon Widlak (spr.)
Protokolant	st. sekr. sąd. Agnieszka Ratajczak

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 12 grudnia 2008 r. sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego Poznań – Nowe Miasto w Poznaniu na uchwałę Rady Gminy Czerwonak z dnia 12 kwietnia 2007 r. Nr 63/VIII/2007 w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości podatników, którzy zwiększyli zatrudnienie tworząc nowe miejsca pracy na terenie gminy Czerwonak i określenia warunków udzielenie pomocy w formie zwolnienia.

I. stwierdza, że zaskarżona uchwała wydana została z naruszeniem prawa;

II. stwierdza, że zaskarżona uchwała nie podlega wykonaniu do dnia uprawomocnienia się niniejszego wyroku.

(-) S. Widlak
(-) E. Brychcy
(-) S. Zapalska

UZASADNIENIE

Dnia 12 kwietnia 2007 r. Rady Gminy Czerwonak podjęła uchwałę nr 63/VIII/2007 w zwolnienia z podatku od nieruchomości podatników, którzy zwiększyli zatrudnienie tworząc nowe miejsca pracy na terenie gminy Czerwonak i określenia warunków udzielenia pomocy w formie zwolnienia.

W treści tej uchwały zawarto zapisy określające warunki i kwoty zwolnień w podatku od nieruchomości.

Pismem z dnia 10 czerwca 2008 r. Prokurator Rejonowy Poznań - Nowe Miasto w Poznaniu wniósł skargę na wskazaną wyżej uchwałę Rady Gminy Czerwonak. Zarzucił jej naruszenie rażące naruszenie art. 217 Konstytucji RP oraz 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.; dalej ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), poprzez przekroczenie delegacji ustawowej i uchwalenie ulg podmiotowych od podatku od nieruchomości podczas gdy ustawa zawiera delegację jedynie do uchwalenia zwolnień przedmio-

towych. Uzasadniając Prokurator podniósł, że zgodnie z art. 217 Konstytucji RP 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. Rada Gminy na podstawie art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym uzyskała prawo stanowienia aktów prawa miejscowego wyłącznie na podstawie upoważnień ustawowych. Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych, ale nie ma kompetencji do wprowadzania zwolnień podmiotowych od opłat lokalnych.

Wskazano, że niedopuszczalne jest stwierdzenie, że skoro rada gminy uprawniona jest do wprowadzania zwolnień, to może też wprowadzić ulgi podatkowe (tak według Prokuratora w wyroku WSA z 20.04.2004 r., SA/Rz 128/03). Zdaniem autora skargi zaskarżona uchwała w swej treści zawiera ulgi podatkowe. Według Prokuratora zasadą jest, iż w sferze stanowienia prawa, w tym w szczególności dotyczącego obciążeń podatkowych, nie powinno się stosować reguły, iż „dozwolone jest to co nie jest zabronione”, lecz wręcz przeciwnie - „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”. Wprowadzenie ulg podatkowych gmina uczyniła bez wyraźnej podstawy prawnej, co jest niedopuszczalne.

W odpowiedzi na skargę Rada Gminy Czerwonak wniosła o jej oddalenie lub ewentualnie o odrzucenie. Podniesiono, iż z uchwały wynika wprost, iż dotyczy ona nieruchomości wykorzystywanych na cele działalności gospodarczej której towarzyszy określone zwiększenie zatrudnienia. Ponadto podniesiono, iż uchwała nie wprowadza ulg a jedynie tzw. „zwolnienia częściowe”. Z ostrożności procesowej Gmina podkreśliła brak spełnienia po stronie Prokuratora obowiązku z art. 52 §4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - wezwania rady gminy do uchylenia własnej uchwały, co skutkować winno zdaniem przeciwnika skargi jej odrzuceniem.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga okazała się zasadna

Zgodnie z art. 1 §2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) i art. 134 §1 ustawy z dnia 30.08.2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153 poz 1270 ze zm.; dalej p.p.s.a.) stosownie do przysługujących sądowi administracyjnemu kompetencji, kontrola zaskarżonego aktu prawa miejscowego organów jednostki samorządu terytorialnego dokonywana jest przez sąd pod względem zgodności z prawem przy uwzględnieniu stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania zaskarżonego aktu (art. 3 §2 pkt 5 p.p.s.a.). Sąd nie bierze natomiast pod uwagę sposobu wykonania zaskarżonego aktu prawa miejscowego.

Na wstępie należy rozpatrzyć wniosek podniesiony w odpowiedzi na skargę, tj. dotyczący jej odrzucenia z powodu nie wyczerpania przez Prokuratora trybu z art. 52 §4 p.p.s.a. Należy zauważyć, że zgodnie z przepisem art. 52 §1 p.p.s.a. skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba że skargę wnosi prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich. Z kolei art. 53 §3 p.p.s.a. stanowi, że Prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wnieść skargę w terminie sześciu miesięcy od dnia doręczenia stronie rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej, a w pozostałych przypadkach w terminie sześciu miesięcy od dnia wejścia w życie aktu lub podjęcia innej czynności uzasadniającej wniesienie skargi. Termin ten nie ma zastosowania do wnoszenia skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej. Norma zawarta w tych jednostkach redakcyjnych stanowi, że Prokurator ma w postępowaniu sądowo administracyjnym szczególną pozycję i może składać skargi na akty prawa miejscowego w każdym czasie i bez potrzeby wzywania do usunięcia naruszenia prawa przewidzianego w art. 52 §4 p.p.s.a. Należy zatem podzielić pogląd, że prokurator jest odrębną osobą skarżącą i nie obowiązują go reguły dotyczące tych podmiotów, które wnoszą skargę do sądu administracyjnego ze względu na swój interes prawny (por. t.2 do art. 52 w B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Zakamycze, 2006).

Za trafny należy uznać natomiast zarzut naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez przekroczenie delegacji ustawowej i uchwalenie ulg podmiotowych, podczas gdy przepis ten zawiera delegację do uchwalenia jedynie zwolnień przedmiotowych.

Podkreślić należy na wstępie, iż stosownie do art. 94 Konstytucji RP organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. Przepis art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142 poz. 1591 ze zm.; dalej u.s.g.), stanowi z kolei, że na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. Taki charakter ma w niniejszej sprawie przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Treść przepisu w sposób wyraźny wskazuje, iż rada gminy może wprowadzić (inne niż wymienione w ustawie) zwolnienia przedmiotowe. Tym samym ustawa nie udziela gminie kompetencji zarówno do wprowadzenia zwolnień lub ulg podmiotowych jak też wprowadzania ulg przedmiotowych. Jak wynika z zaskarżonej uchwały zwolnieniu z podatku od nieruchomości w określonym w niej stopniu uzależnionym od utwo-

żenia nowego miejsca (nowych miejsc) pracy są przedsiębiorcy, przy czym kwota zwolnienia uzależniona jest od ilości stanowisk pracy i stanowi iloczyn kwoty 600 złotych i liczby nowozatrudnionych osób.

W świetle literatury przedmiotu oraz orzecznictwa sądowego (por. wyrok NSA z dnia 05.12.2007 r. II FSK 1238/06 wydany w zbliżonym stanie faktycznym), brak jest podstaw do utożsamiania ze sobą pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego. Są to pojęcia rozłączne, a różnicę między nimi wyekspozował m. in. W. Nykiel stwierdzając: zwolnienie oznacza „definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku”. W tym sensie, ulga stanowi - zdaniem autora - „swoistą korektę podstawy, stawki lub kwoty podatku, czyli ilościowych (kwantytatywnych) elementów konstrukcji podatku”. Zwolnienie nie jest też „krańcowym przypadkiem ulgi” (W. Nykiel: Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 29). Tak pojmowanej definicji ulgi z pewnością odpowiada rozwiązanie ukształtowane w zakwestionowanym przez Prokuratora uchwale Rady Gminy Czerwonak z 12 kwietnia 2007 r. Nie jest ono rodzajem zwolnienia podatkowego i to zwolnienia przedmiotowego. Tym samym zakwestionowana uchwała wydana została z przekroczeniem upoważnienia zawartego ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Z mocy art. 147 §1 p.p.s.a. Sąd uwzględniając skargę na uchwałę lub akt, o których mowa w art. 3 §2 pkt 5 i 6, stwierdza nieważność tej uchwały lub aktu w całości lub w części albo stwierdza, że zostały wydane z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczególnie wyłącza stwierdzenie ich nieważności. Stosownie do art. 94 ust. 1 u.s.g. nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi przedłożenia uchwały lub zarządzenia w terminie określonym w art. 90 ust. 1, albo jeżeli są one aktem prawa miejscowego. Pomimo, iż minął już ponad rok od dnia podjęcia uchwały Sąd stwierdził nieważność zaskarżonej uchwały Rady Gminy Czerwonak z dnia albowiem stanowi ona akt prawa miejscowego.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Rada Gminy Czerwonak zobowiązana będzie do rezygnacji z ustalania ulg i zwolnień o charakterze podmiotowym, gdyż nie posiada do tego stosownych kompetencji.

Z tych przyczyn Sąd orzekł jak w sentencji na podstawie art. 147 §1 p.p.s.a. w zw. z art. 94 ust. 2 u.s.g. i art. 91 ust. 4 u.s.g.

O zwrocie kosztów Sąd nie orzekł, gdyż Prokurator nie był zobowiązany do ich poniesienia z uwagi na przepis art. 239 pkt 2) p.p.s.a.

(-) Sz. Widlak
(-) E. Brychcy
(-) S. Zapalska