

IV. ORZECZNICTWO SĄDÓW

1. Wyrok WSA sygn. I SA/Sz 52/12 w Szczecinie z dnia 22 lutego 2012 roku.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Alicja Polańska (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Kazimierz Maczewski., Sędzia WSA Ewa Wojtysiak, Protokolant Edyta Wójtowicz, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 22 lutego 2012 r. sprawy ze skargi Rady Miejskiej w Dębnie na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 14 listopada 2011 r. Nr XXIII/125/S/2011 w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Nr XV/100/2011 Rady Miejskiej w Dębnie z dnia 29 września 2011 r. w sprawie określenia zasad dotacji celowej do budowy przydomowych oczyszczalni ścieków na terenie Gminy Dębno oddała skargę.

Uzasadnienie

W dniu 29 września 2011 r. Rada Miejska w Dębnie podjęła uchwałę Nr XV/100/2011 w sprawie określenia zasad dotacji celowej do budowy przydomowych oczyszczalni ścieków na terenie Gminy Dębno. Jako podstawę działania organ wskazał przepisy art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), art. 221 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), art. 400a ust. 1 pkt 42, art. 403 ust. ust. 2, 4, 5, 6 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (t.j.: Dz. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 ze zm.) w związku z rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE.L. 2006.379.5), § 2 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. Nr 53, poz. 311).

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie uchwałą z dnia 14 listopada 2011 r. Nr XXIII/125/S/2011, działając na podstawie przepisu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, stwierdziło nieważność ww. uchwały z powodu istotnego naruszenia prawa. Organ ten wskazał, że - zgodnie z art. 403 ust. 5 ustawy prawo ochrony środowiska - do kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy ustalenie trybu udzielania i rozliczania dotacji przy uwzględnieniu w szczególności kryteriów wyboru inwestycji do finansowania lub dofinansowania. Stosownie zatem to treści tego przepisu, organ stanowiący jednostki samorządu

terytorialnego, określając kryteria na podstawie których dokonuje wyboru do dofinansowania inwestycji związanych z budową przydomowych oczyszczalni ścieków, powinien również jednoznacznie określić wysokość dotacji na budowę przydomowych oczyszczalni ścieków. Według Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie, skoro uchwała takich zapisów nie zawierała, należało stwierdzić jej nieważność.

W ustawowym terminie Rada Miejska w Dębnie zaskarżyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie powyższą uchwałę, wnosząc o jej uchylenie. W uzasadnieniu skargi Rada Miejska uznała, że skoro zapis § 5 uchwały wskazuje na maksymalną wysokość dotacji wynoszącą 50 % udokumentowanych rachunkami kosztów budowy oczyszczalni, to w ocenie tego organu, uchwała z dnia 29 września 2011 r. wypełnia dyspozycję art. 403 ust. 5 ustawy prawo ochrony środowiska. Dalej, Rada Miejska wskazała, że dopiero burmistrz posiadający wiedzę co do ilości wpływających wniosków, środków zgromadzonych w budżecie, uwzględniając koszty przy budowie oczyszczalni przydomowej, jest w stanie określić wysokość wydatków. Odwołując się do przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. Nr 238, poz. 1579) oraz rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 6 czerwca 2005 r. w sprawie udzielania dotacji celowej na prace konserwatorskie, restauratorskie i roboty budowlane przy zabytkach wpisanych do rejestru (Dz. U. Nr 112, poz. 940), Rada Miejska stwierdziła, że uchwała w przedmiocie dotacji celowej nie powinna określać konkretnej kwoty dotacji, a jedynie jednoznaczne kryteria jej przyznawania z uwagi na to, że dofinansowanie ma charakter pomocy de minimis. Dodatkowo Rada Miejska w Dębnie wskazała, że Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumenta nie zgłosił zastrzeżeń do projektu uchwały i, że zastrzeżeń takich nie zgłosiła Regionalna Izba Obrachunkowa odnośnie do poprzedniej uchwały z dnia 28 kwietnia 2011 r., której zapisy zostały powtórzone w uchwale z dnia 29 września 2011 r.

W odpowiedzi na skargę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie wniosło o jej oddalenie, podtrzymując argumentację, że organ stanowiący gminy powinien jednoznacznie w uchwale określić wysokość dotacji, tj. wskazać określony procent poniesionych wydatków lub wartość kwotową dotacji, i że brak ten powoduje, iż ubiegający się o dotację nie będzie miał rozeznania, jakiej kwoty dotacji ze strony gminy może oczekiwać. Ponadto, w ocenie Kolegium, określenie wysokości dotacji w sposób wskazany w uchwale może prowadzić do nieuzasadnionej dowolności w jej przyznawaniu, gdyż - wbrew twierdzeniom skarżącej Rady Miejskiej - wysokość

dotacji nie jest w żaden sposób uzależniona od indywidualnej sytuacji wnioskującego podmiotu. Według Kolegium, nie należy też stosować analogii, co uczyniła w skardze Rada Miejska, do powołanych w skardze aktów prawnych, gdyż maksymalna kwota dotacji w obu przypadkach, określonych powołanymi rozporządzeniami, wynika wprost z ustawy.

Kolegium wyjaśniło także, że uchylenie poprzedniej uchwały, tj. z dnia 21 czerwca 2011 r. było spowodowane niedochowaniem przez Radę Miejską określonej procedury (zgłoszenia uchwały do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów), co czyniło dalsze badanie uchwały niecelowe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

Stosownie do przepisu art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności organów administracji publicznej. Jeżeli ustawy nie stanowią inaczej, kontrola, o której mowa w art.1 § 1 ustawy, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem (art. 1 § 2 ustawy).

Na podstawie przepisu art. 3 § 2 pkt 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego są objęte kontrolą sądowoadministracyjną.

Badając legalność zaskarżonego w sprawie aktu nadzoru, na wstępie należy wskazać, że podstawą uchylenia przez sąd aktu nadzoru może być każde naruszenie prawa przez organ nadzorczy, bez względu na materialnoprawny lub procesowy charakter naruszonego prawa. W szczególności, naruszenie takie może polegać na wadliwej ocenie legalności aktu jednostki samorządu terytorialnego zakwestionowanego aktem nadzoru, a więc błędnej interpretacji przez organ nadzorczy normy prawnej przyjętej za podstawę aktu nadzoru (tak m.in. J. Zimmermann: Elementy procesowe, str. 50, T. Woś [w:] T. Woś (red.): Postępowanie, str. 312, ten sam autor [w:] T. Woś, H. Krysiak-Molczyk, M. Romańska, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz - Warszawa 2005, Wyd. Praw LexisNexis oraz A. Kabat [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz, LEX 2009 Wyd. III.).

Oceniając legalność zaskarżonego rozstrzygnięcia Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie, sąd uznał, że nie narusza ono prawa.

Zasadniczy zarzut Kolegium RIO podniesiony wobec uchwały Rady Miejskiej w Dębnie sprowadzał się do stwierdzenia, że przewidziana w uchwale wysokość dotacji na budowę przydomowej oczyszczalni ścieków nie została precyzyjnie wskazana, co stanowiło naruszenie przepisu art. 403 ust. 5 powołanej na wstępie ustawy - Prawo ochrony środowiska.

Zgodnie z treścią art. 403 ust. 2 ustawy - Prawo ochrony środowiska, do zadań własnych gmin należy finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 i 38-42 w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4-6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy. Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej, o którym mowa w ust. 1 i 2, może polegać na udzielaniu dotacji celowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych z budżetu gminy lub budżetu powiatu na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych, w szczególności: osób fizycznych, wspólnot mieszkaniowych, osób prawnych, przedsiębiorców oraz jednostek sektora finansów publicznych będących gminnymi lub powiatowymi osobami prawnymi (ust. 4). Zasady udzielania dotacji celowej, o której mowa w ust. 4, obejmujące w szczególności kryteria wyboru inwestycji do finansowania lub dofinansowania oraz tryb postępowania w sprawie udzielania dotacji i sposób jej rozliczania określa odpowiednio rada gminy albo rada powiatu w drodze uchwały (ust. 5).

Z przepisu art. 403 ust. 4 ustawy - Prawo ochrony środowiska wynika więc wprost, że zasadniczo środki pochodzące z budżetu na realizację zadań z zakresu ochrony środowiska, mogą być wydatkowane przez gminę na takich samych zasadach, jak inne środki budżetowe i, że w takich przypadkach, należy brać pod uwagę uregulowania zawarte w ustawie o finansach publicznych.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157 poz. 1240 ze zm.) w art. 218 przewiduje, że z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje podmiotowe, o ile odrębne ustawy tak stanowią. Oznacza to, że kluczowym dla rozstrzygnięcia sporu w niniejszej sprawie jest kontrola zapisów uchwały Rady Miejskiej w Dębnie pod względem zgodności jej z przepisami ustawy o finansach publicznych, które to przepisy zostały przywołane w podstawie prawnej tej uchwały. I tak, przepis art. 219 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stanowi, że z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje przedmiotowe

również innym podmiotom niż wymienione w ust. 1 (samorządowe zakłady budżetowe), o ile odrębne przepisy tak stanowią; kwoty i zakres dotacji określa uchwała budżetowa (ust. 3); stawki dotacji przedmiotowych ustala organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (ust. 4).

Powyższe przepisy jednoznacznie określają, że skoro kwoty i zakres dotacji określa uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego, to uchwała w sprawie wysokości stawek dotacji przedmiotowych jest aktem odrębnym od uchwały budżetowej, a jej podjęcie warunkuje dopuszczalność udzielania dotacji przedmiotowych. Ponadto, przepis ust. 4 tego artykułu wprost zawiera wskazówki skierowane do organu stanowiącego, co do obowiązku określenia stawki dotacji, co także - według sądu - oznacza wyrażenie jej w limicie procentowym kwoty bazowej lub bezpośrednio w określonej kwocie pieniężnej, które to kryterium powinno zostać implementowane do uchwały.

Skoro z ww. uregulowań dotyczących zasad udzielania dotacji wynikają dla potencjalnych beneficjentów określone uprawnienia, to należało uznać, że Rada Miejska w Dębnie, podejmując uchwałę z dnia 29 września 2011 r., nie określiła w sposób jasny i precyzyjny wysokości dotacji przyznawanej wnioskodawcom spełniającym warunki określone w uchwale, naruszając tym samym przepis art. 403 ust. 5 ustawy - Prawo o ochronie środowiska w związku z art. 219 ust. 4 ustawy o finansach publicznych.

Niesporne w sprawie jest, że na treść zakwestionowanej przez organ nadzoru uchwały Rady Miejskiej w Dębnie składał się tryb i sposób udzielania dotacji z tytułu przedsięwzięć w postaci przydomowych oczyszczalni ścieków. I tak w § 1 i 2 uchwały wskazano podmioty, które mogą ubiegać się o przyznanie dotacji, zaś w § 3 przyjęto, że: "dotacja udzielana jest do wysokości środków zarezerwowanych w budżecie gminy na dotację, w danym roku budżetowym (...)". Dalej uchwała stanowiła, że: "dotacja wypłacana jest wnioskodawcom spełniającym wszystkie warunki określone niniejszą uchwałą, do wysokości, o której mowa w § 5 według kolejności składania kompletnych wniosków" (§ 4 ust. 3). W § 5 uchwały postanowiono zaś, że maksymalna wysokość dotacji, może wynieść do 50 % udokumentowanych rachunkami kosztów budowy oczyszczalni. Zgodnie z dalszymi postanowieniami uchwały, określenie kwoty dotacji, która zostanie wypłacona po zakończeniu prac (...), nastąpi każdorazowo w umowie o dotację zawieraną przez burmistrza z wnioskodawcą (§ 6 pkt 3).

Nie budzi wątpliwości sądu, że wskazane zapisy uchwały nie podają ogólnej kwoty dotacji (puli zarezerwowanej w budżecie gminy) i tym samym nie określają

proporcji (maksimum i minimum) indywidualnej dotacji, jakiej ze strony gminy może oczekiwać potencjalny beneficjent. Za niewystarczający uznać należało zapis § 5 uchwały przewidujący, że: "dotacja stanowi 50 % udokumentowanych rachunkami wydatków", gdyż pozbawia on potencjalnych beneficjentów możliwości obliczenia dofinansowania do planowanej inwestycji.

Dla prawidłowego wydania uchwały w przedmiocie dotacji do przedsięwzięć w postaci przydomowych oczyszczalni ścieków właściwe było zatem takie ustalenie zakresu dotacji i stawek dotacji, których obliczenie nie sprawiałoby trudności beneficjentom w jej wyliczeniu, co przykładowo mogło zostać zrealizowane poprzez wskazanie w uchwale, że np.: "wnioskodawca może uzyskać dotację na realizację wskazanego przedsięwzięcia w wysokości 50 % udokumentowanych fakturami wydatków, lecz nie więcej niż ...", które to zapisy - jak wskazuje praktyka - są powszechnie stosowane przez inne rady gminy (por.: § 5 ust. 1 Uchwały Nr VII/46/11 Rady Miasta Łędziny z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie regulaminu udzielania dotacji do budowy przydomowych oczyszczalni ścieków na terenie Gminy Łędziny; § 3 ust. 1 załącznika Nr 1 do uchwały Nr V/26/11 Rady Gminy Szumowo z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie zasad udzielania z budżetu gminy dotacji na dofinansowanie budowy przydomowych oczyszczalni ścieków na terenie Gminy Szumowo, publ. w dziennikach urzędowych właściwych województw dostępnych na odpowiednich stronach internetowych).

Sąd uznał także, że kwestionowane zapisy uchwały mogą prowadzić do nieuzasadnionej dowolności w przyznawaniu dotacji, pozbawiając niektórych wnioskodawców prawa do jej otrzymania (np. poprzez wyczerpanie limitu środków zarezerwowanych w budżecie przez pierwszego wnioskodawcę), co dodatkowo może prowadzić do naruszenia zasady jawności i przejrzystości gospodarowania środkami pieniężnymi, zaplanowanymi na ten cel w budżecie gminy.

W konsekwencji, zgodzić należało się ze stanowiskiem Kolegium RIO, że kwestionowana uchwała naruszała zasadę praworządności, która oznacza przede wszystkim zgodność z normami prawa obowiązującego. Brak określenia w uchwale możliwej do otrzymania kwoty dotacji, stanowiło zatem naruszenie przepisu art. 403 ust. 5 ustawy - Prawo o ochronie środowiska w związku z art. 219 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, skutkujące nieważnością przedmiotowej uchwały.

Natomiast, odnośnie do zarzutów podniesionych w skardze, iż Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów nie zgłosił zastrzeżeń do projektu uchwały i, że

zastrzeżeń takich nie zgłosiła Regionalna Izba Obrachunkowa w Szczecinie odnośnie do poprzedniej uchwały z dnia 28 kwietnia 2011 r., której zapisy zostały powtórzone w uchwale z dnia 29 września 2011 r., według sądu, pozostają one bez wpływu na wynik sprawy, albowiem sąd, dokonując kontroli zaskarżonego aktu, nie jest związany stanowiskiem innego organu, ani też nie jest władny takiej kontroli przeprowadzać w odniesieniu do tych aktów, które nie są przedmiotem skargi w rozpoznawanej sprawie.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, sąd uznał, że brak jest podstaw do uwzględnienia skargi i wobec tego, na podstawie przepisu art. 151 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skargę oddalił.

*Źródło: Centralna Baza Orzeczeń Sądów
Administracyjnych*

2. Wyrok WSA sygn. I SA/Kr 173/12 w Krakowie z dnia 5 kwietnia 2012 roku.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w składzie następującym:, Przewodniczący Sędzia: WSA Urszula Zięba (spr.), Sędzia: WSA Agnieszka Jakimowicz, Sędzia: WSA Stanisław Grzeszek, Protokolant: Urszula Bukowiec, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 kwietnia 2012 r., sprawy ze skargi Rady Gminy Bochnia, na uchwałę Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie, z dnia 14 grudnia 2011 r. Nr KI-411/549/11, w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Nr IX/86/2011 Rady Gminy Bochnia z dnia 28 października 2011 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości – w części obejmującej postanowienia §1 lit. A pkt 4 - skargę oddala.

Uzasadnienie

Uchwała Nr IX/86/2011 Rady Gminy Bochnia z dnia 28 października 2011 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości wpłynęła drogą pocztową do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie - Zespołu Zamiejscowego w Tarnowie w dniu 14 listopada 2011 r.

Uchwałą z dnia 14 grudnia 2011 r. nr KI-411/549/11 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie stwierdziło nieważność wskazanej uchwały - w części obejmującej postanowienia § 1 lit. A pkt 4 uchwały oraz w zakresie obejmującym treść: "Świadomy odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań przewidzianej

w art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. nr 88, poz. 553 ze zm.)", który to zapis został zamieszczony w załączniku nr 1 do wniosku w sprawie zamiaru korzystania z obniżenia podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą i tworzących nowe miejsca pracy, stanowiącego załącznik nr 1 do uchwały Nr IX/86/2011 Rady Gminy Bochnia.

Badając legalność postanowień przedmiotowej uchwały na posiedzeniu dnia 30 listopada 2011 r., Kolegium Izby stwierdziło, iż przepisem § 1 lit. A pkt 4 uchwały, Rada Gminy Bochnia zwolniła z podatku od nieruchomości grunty osób fizycznych zajęte pod drogi sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków symbolem "dr".

W ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie, wskazany powyżej sposób zwolnienia ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, co w szczególności wynika z wyraźnego określenia i zawężenia kręgu podmiotów, którym przysługiwałoby zwolnienie wyłącznie do osób fizycznych. Oznacza to, że Rada Gminy Bochnia przekroczyła swoje kompetencje, wynikające z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity - Dz. U. z 2010 r., nr 95, poz. 613 ze zm., powoływanej dalej jako "u.p.o.l."), zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe, niż określone w ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. nr 188, poz. 1840 ze zm.). Kolegium Izby podkreśliło, że określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w drodze ustawy, co wynika z brzmienia art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

Kolegium Izby zwróciło również uwagę, że zapis § 1 badanej uchwały zbudowany jest ze zdania wstępnego zakończonych dwukropkiem, po którym znajduje się tekst zapisu dużymi literami: "A. OD GRUNTÓW:", w obrębie którego wymieniono punkty oznaczone cyframi od 1 do 4. W dalszej części uchwały, w tym samym paragrafie znajdują się jednostki redakcyjne jako litery "B" i "C", w obrębie których zamieszczono punkty. Opisana powyżej budowa i systematyzacja zastosowana w § 1 uchwały Nr IX/86/2011 Rady Gminy Bochnia uchybia zasadom systematyzacji przepisów prawnych z § 143 w zw. z § 55 i § 56 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Zgodnie z tym rozporządzeniem samodzielne zdania powinny uzyskiwać oznaczenie "paragraf" lub być "ustępem" w obrębie paragrafu. W przypadku stosowania zdań

z wyliczeniami należy po dwukropku operować "punktami" (cyfra arabska z nawiasem), a poniżej punktów "literami".

W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie Rada Gminy Bochnia reprezentowana przez jej Wójta zarzuciła organowi nadzoru naruszenie prawa materialnego, polegające na błędnej wykładni art. 7 ust. 3 u.p.o.l. poprzez przyjęcie, że zawarte w spornym przepisie zwolnienie w podatku od nieruchomości jest z nim sprzeczne i nie ma charakteru przedmiotowego, w konsekwencji czego zażądano uchylecia uchwały Kolegium Izby w tej części.

W uzasadnieniu podniesiono, że w zakwestionowanej przez organ nadzoru uchwale został określony przede wszystkim rodzaj przedmiotu zwolnienia, a pozostała treść kwestionowanego zapisu stanowi wyłącznie uszczegółowienie przedmiotu zwolnienia. Wskazanie osób fizycznych miało na celu uściślenie przedmiotu zwolnienia, albowiem zgodnie obowiązującą zasadą prawa podatkowego, wielokrotnie podkreślaną w doktrynie i orzecznictwie, rada gminy nie może wprowadzać zwolnień generalnych, tzn. takich, które zwalniają od podatku wszystkich ustawowych podatników, a w związku z tym naruszałyby zasadę powszechności opodatkowania. Rada gminy na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie jest bowiem uprawniona do zwolnienia ustawowego rodzaju nieruchomości. Musi szczegółowo określać kategorie nieruchomości zwalnianej od podatku. Zwolnienie przez radę wszystkich nieruchomości zajętych pod drogi sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków symbolem "dr" jest zaś przykładem zwolnienia opartego na ustawowym rodzaju nieruchomości.

W odpowiedzi na skargę organ nadzoru podtrzymując w całości swe dotychczasowe stanowisko w sprawie wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 157, poz. 1270 ze zm., powoływanej dalej jako "p.p.s.a.") sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie, stosownie zaś do treści art. 3 § 2 pkt 7 kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego.

Oceniając zgodność zaskarżonej uchwały z prawem należy przede wszystkim wskazać na regulację zawartą w art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Z przepisu tego wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym ustawą. Konkretyzację tego

prawa – poza uregulowaniami szczególnymi – zawiera w odniesieniu do gminy art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., nr 142, 1591 ze zm.), zgodnie z którym gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, przy czym w myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy (analogicznie rady miejskiej – art. 15 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym), lecz tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Unormowanie w zakresie uchwał gminnych w przedmiocie podatku od nieruchomości zawiera art. 5 oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity - Dz. U. z 2010 r., nr 95, poz. 613 ze zm., powoływanej dalej jako "u.p.o.l."). Pierwszy z wymienionych przepisów w ust. 1 przyznaje kompetencje radzie gminy do określenia przez nią, w drodze uchwały, wysokości stawek podatku od nieruchomości. Natomiast w art. 7 ust. 3 radzie gminy zostało przyznane uprawnienie do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 art. 7 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.

Rozpoznanie skargi w niniejszej sprawie wymagało więc przesądzenia jaki charakter w świetle przepisu art. 7 ust. 3 u.p.o.l. ma zwolnienie ustanowione przez Radę Gminy Bochnia w § 1 lit. A pkt 4 uchwały Rada Gminy Bochnia nr IX/86/2011 z dnia 28 października 2011 r., w którym zwolniono z podatku od nieruchomości grunty osób fizycznych zajęte pod drogi sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków symbolem "dr".

Dokonując interpretacji art. 7 ust. 3 Sąd w pełni podziela stanowisko zawarte w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 października 2011 r. nr I SA/Gl 699/11 (niepubl.), iż w spornym przepisie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. sformułowanie "inne zwolnienia przedmiotowe" może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym przedmiot winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika. Oznacza to, że cechy przedmiotu, muszą zostać określone w przepisie w ten sposób, żeby dotyczyły potencjalnie/hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie podatnika. Jak słusznie stwierdzono we wzmiankowanym orzeczeniu - jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno

przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. Ujmując rzecz inaczej nie ma przedmiotu opodatkowania bez podmiotu, któremu ten przedmiot można przypisać. W konsekwencji nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga zatem od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim określania kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia podmiotowo – przedmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Zaskarżoną uchwałą w § 1 lit. A pkt 4 wprowadzono natomiast zwolnienie podatkowe w podatku od nieruchomości, w zakresie gruntów osób fizycznych zajętych pod drogi sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków symbolem "dr". Nie ulega zatem wątpliwości, że zakwestionowany zapis zaskarżonej uchwały określał zarówno przedmiot jak i podmiot korzystający ze zwolnienia. Zakres zwolnienia objęty tym uregulowaniem dotyczył wyłącznie podmiotów ściśle w nim określonych (osoby fizyczne), a zatem zwolnienie to miało cechy zwolnienia podmiotowo – przedmiotowego, tym samym przekroczyło zakres delegacji określonej w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. W regulacji tej zidentyfikowany został podmiot do którego należeć ma grunt, a takie określenie zwolnienia wskazuje na jego podmiotowy charakter. Określenie bowiem w spornym unormowaniu zwolnienia w odniesieniu do osób fizycznych przesądza o skierowaniu go do indywidualnie oznaczonego podatnika, a to z kolei stoi w sprzeczności z regulacją zawartą w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Z teoretycznego punktu widzenia na tej płaszczyźnie podziału wyobrazić można sobie przynajmniej cztery rodzaje zwolnień, a to podmiotowe (wskazanie jego podmiotu), podmiotowo-przedmiotowe (wskazanie jego podmiotu kwalifikowanego przez znajdujący się w jego władaniu przedmiot), przedmiotowo-podmiotowego (tu dla odmiany wskazanie jego przedmiotu kwalifikowanego przez władający nim podmiot), przedmiotowe (wskazanie jego przedmiotu). Skoro zaś ustawodawca w przepisie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. w sposób wyraźny i niepozostawiający wątpliwości (*clara non sunt interpretanda*) pozostawił radzie gminy przestrzeń decyzyjną jedynie w ramach kryterium przedmiotowego, to w konsekwencji poza jej kompetencją pozostaje możliwość krzyżowania zakresów znaczeniowych wspomnianych kryteriów podmiotowego

i przedmiotowego, a zatem wyklucza ustanawianie jakichkolwiek innych zwolnień aniżeli to wymienione jako ostatnie w zdaniu poprzednim. W ocenie Sądu zwolnienie odnoszące się do nieruchomości będących we władaniu określonych osób, co stanowi zdaniem Gminy uszczegółowienie czy też uściślenie przedmiotu opodatkowania, nie jest już zwolnieniem przedmiotowym o jakim mowa w przepisie art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Rzecz w tym, że zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, to do ustawodawcy, w drodze aktu rangi ustawowej, należy prawo do nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Kierując się zatem ogólnymi celami, ustawodawca może w drodze ustawy regulować kwestie nakładania podatków, jak i zakresu (podmiotowego lub przedmiotowego) zwolnień. Realizacją dyspozycji, wyrażonej w treści art. 217 Konstytucji RP jest zaś art. 7 ust. 3 u.p.o.l., w którym ustawodawca wyraźnie wytyczył granice, w ramach których może poruszać się "lokalny prawodawca", tj. rada gminy, stanowiąc zwolnienia podatkowe inne, niż przewidziane w ustawie podatkowej. Uprawnienie rady gminy ograniczono wyłącznie do stanowienia zwolnień o charakterze przedmiotowym, by wykluczyć w ten sposób możliwość przyjęcia rozwiązań dyskryminujących grupy podatników, na których – mimo spełnienia warunków przedmiotowych – zwolnienie podatkowe nie rozciągałoby się (por. przywołane wcześniej orzeczenie WSA w Gliwicach).

Niemniej istotnym jest, iż z mocy przepisu art. 7 Konstytucji RP - organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Organy te mogą działać tylko w tych granicach norm prawnych określających ich kompetencje, zadania i tryb postępowania, wyznaczając tym samym granice ich aktywności. O ile jednostka ma swobodę działania zgodnie z zasadą, że co nie jest wyraźnie zabronione przez prawo, jest dozwolone, to organy władzy publicznej mogą działać tylko tam i o tyle, o ile prawo je do tego upoważnia.

Mając powyższe na uwadze, na zasadzie art. 151 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Sąd orzekł o oddaleniu skargi.

*Źródło: Centralna Baza Orzeczeń Sądów
Administracyjnych*