

Uchwała Nr 30/1784/2021
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu
z dnia 20 grudnia 2021 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 2019 r. poz. 2137) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1372, z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr XLII/457/2021 Rady Miejskiej Koła z dnia 24 listopada 2021 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości, z powodu naruszenia przepisów wskazanych w uzasadnieniu do uchwały.

Uzasadnienie

Przedmiotowa uchwała doręczona została tutejszej Izbie w dniu 26 listopada 2021 r. Rada Miejska Koła powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określiła zwolnienia z podatku od nieruchomości.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do przedmiotowej uchwały, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 20 grudnia 2021 r.

Rozpatrując sprawę uchwały na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby po zapoznaniu się z jej treścią ustaliło i zważyło, co następuje.

Stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.).

W § 1 uchwały Rada postanowiła, co następuje.

„Zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budynki lub ich części wykorzystywane na działalność statutową polegającą na wykonywaniu zadań w zakresie **niezawodowej ochotniczej ochrony przeciwpożarowej**, realizowane na podstawie ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 869).”

Kolegium Izby wskazuje, że zgodnie z art. 7 ust. 3 tej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może w drodze uchwały wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe, niż

określone w ust. 1. Zakres delegacji ustawowej obejmuje zatem tylko zwolnienia przedmiotowe, a nie podmiotowe, czy o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo-podmiotowym.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów, budynków lub ich części wykorzystywanych na działalność statutową polegającą na wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochotniczej ochrony przeciwpożarowej realizowanej na podstawie ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej, stanowi typowy przykład zwolnienia o charakterze mieszanym (przedmiotowo-podmiotowym). Obejmuje ono bowiem swoim zasięgiem pewną ogólnie określoną kategorię zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego podatku od nieruchomości, jaką jest posiadanie gruntów, budynków lub ich części, a jednocześnie fakt zwolnienia ściśle łączy z cechami indywidualnymi podatnika niezwiązanymi zupełnie z przedmiotem opodatkowania, takimi jak wykonywanie zadań w zakresie niezawodowej ochotniczej ochrony przeciwpożarowej.

Zwolnienie to ma zatem, niezależnie od redakcyjnej formy jego sformułowania wysuwającej na pierwszy plan elementy przedmiotowe, w istocie charakter mieszany, gdyż w zwolnieniu organ stanowiący – Rada w sposób wyraźny określiła podmiot, do którego jest adresowane – to jest do niezawodowej ochrony przeciwpożarowej. Z ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 869) wynika, że zadania statutowe polegające na wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochrony przeciwpożarowej realizowane w oparciu o wymienioną ustawę wykonują ochotnicze straże pożarne. Zatem wyraźnie został określony podmiot, do którego jest adresowane zwolnienie. Zwolnienia podmiotowe i przedmiotowo-podmiotowe kwestionowane są w wyrokach sądów administracyjnych jak np. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sygn. akt I SA/G1 109/11 z dnia 22 marca 2011 r. Każde doprecyzowanie przedmiotu poprzez wskazanie cech tego przedmiotu, lub poprzez kogo jest wykorzystywany czy też jakim celem służy nie zmienia charakteru zwolnienia przedmiotowego. Należy stwierdzić, że to nie osoba podatnika decyduje o zwolnieniu, ale rodzaj przedmiotu opodatkowania. Formułowane warunki zwolnienia mogą się odnosić jedynie do przedmiotu opodatkowania, a nie do podmiotów będących podatnikami podatku od nieruchomości

Rada Miejska Koła podejmując badaną uchwałę przekroczyła upoważnienie ustawowe wynikające z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez ustanowienie w § 1 uchwały zwolnienia w podatku od nieruchomości w oparciu o kryteria przedmiotowo-podmiotowe.

Zgodnie z treścią art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, co odnosi się także do danin publicznych, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Z kolei art. 217 Konstytucji wskazuje m.in., że określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Rada nie miała zatem kompetencji do wprowadzenia zwolnień przedmiotowo-podmiotowych w podatku od nieruchomości.

Kolegium Izby podkreśla, że organ publiczny (w tym przypadku Rada Miejska Koła) realizując swoje kompetencje prawodawcze musi uwzględniać treść normy ustawowej. Odstąpienie od tej zasady stanowi istotne naruszenie prawa. Zarówno w doktrynie, jak również w orzecznictwie, ugruntował się pogląd dotyczący dyrektyw wykładni norm o charakterze kompetencyjnym. Naczelną zasadą prawa jest zakaz domniemania kompetencji. Należy podkreślić, że normy kompetencyjne

(upoważniające) powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny. Jednocześnie niedopuszczalnym jest dokonywanie wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzanie kompetencji w drodze analogii. Każda uchwała organu władzy publicznej musi odpowiadać wymogom legalizmu. Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Na szczególną uwagę zasługuje tu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2000 r. sygn. akt K 25/99, w którym Trybunał wyraźnie stanął na stanowisku, iż „Stosując przy interpretacji art. 87 ust. 1 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, odnoszących się do źródeł prawa, takie zasady przyjęte w polskim systemie prawnym jak: zakaz domniemania kompetencji prawodawczych, zakaz wykładni rozszerzającej kompetencje prawodawcze oraz zasadę głoszącą, że wyznaczenie jakiemuś organowi określonych zadań nie jest równoznaczne z udzieleniem mu kompetencji do ustanawiania aktów normatywnych służących realizowaniu tych zadań (...)” Zatem, jeżeli organ stanowiący wychodzi poza wytyczne zawarte w upoważnieniu to jest to przekroczenie kompetencji.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Poznaniu

/-/ Grażyna Wróblewska

Pouczenie: Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, w terminie 30 dni od daty jego doręczenia.