



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 12.12.2023 r.

Poz. 5682

Uchwała Nr 164/g227/P/23

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 7 grudnia 2023 r.

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm), art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 roku poz. 70 z późn. zm.) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr XL/346/23 Rady Gminy Karsin z dnia 9 listopada 2023 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych

orzeka nieważność § 2 badanej uchwały.

UZASADNIENIE

W dniu 10 listopada 2023 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr XL/346/23 Rady Gminy Karsin z dnia 9 listopada 2023 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych, natomiast w dniu 7 grudnia 2023 r. była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa.

W § 2 uchwały Rada Gminy ustaliła zwolnienie od podatku od środków transportowych o następującej treści: *"Zwalnia się z podatku od środków transportowych gminne autobusy szkolne służące do przewozu dzieci i młodzieży szkolnych"*.

W ramach oceny prawidłowości ustalonego przez Radę Gminy zwolnienia przywołać w pierwszej kolejności należy treść art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach, który jest przepisem upoważniającym radę gminy do wprowadzania zwolnień od podatku od środków transportowych. Zgodnie z powyższym przepisem: *Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6.*

Kolegium tut. Izby wskazuje, że zwolnienie przedmiotowe to takie, które odnosi się wyłącznie do przedmiotu opodatkowania, to znaczy opisuje ten przedmiot, wymienia jego cechy charakterystyczne i ewentualnie wskazuje na sposób jego wykorzystywania, w żaden sposób nie nawiązując jednak do konkretnego zindywidualizowanego podmiotu, który - w myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - jest podatnikiem podatku. Uwzględniając natomiast, że każda norma prawna ma swego adresata i jest do niego kierowana, co może nastroczać pewne

trudności w redakcji przepisów ustanawiających zwolnienia o charakterze wyłącznie przedmiotowym, wskazać należy, że skonkretyzowanie tego podmiotu może nastąpić dopiero w procesie subsumcji prawa, tj. zastosowania normy prawnej ustanawiającej zwolnienie podatkowe do zaistniałego stanu faktycznego. Wyłączona jest natomiast sytuacja, w której podmiot zostałby indywidualnie oznaczony w samej normie prawnej. (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 września 2013 r. sygn. akt I SA/Ol 508/13).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się także na mieszany (tj. podmiotowo-przedmiotowy) charakter zwolnienia podatkowego, stanowiącego przywilej podatkowy, który decydujące znaczenie przypisuje wyróżnikowi podmiotowemu, a element przedmiotowy nie nadaje zwolnieniu cech przedmiotowych, lecz wiąże jedynie określoną grupę osób (podmioty zwolnienia) z przedmiotem, który wynika z samej istoty podatku od nieruchomości. Nie ma zatem znaczenia wysunięcie w redakcyjnym sformułowaniu przepisu prawa na pierwszy plan elementów o charakterze przedmiotowym, skoro fakt zwolnienia od podatku został powiązany z cechami indywidualnymi podatnika. Wówczas decydujące jest kryterium podmiotowe (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 grudnia 2016 r. I SA/Ol 769/16).

Biorąc pod uwagę powyższe organ nadzoru wskazuje, że przewidziane w § 2 badanej uchwały zwolnienie od podatku posiada cechy zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, bowiem nie odnosi się wyłącznie do przedmiotu opodatkowania. Wskazuje natomiast wprost na zwalnianego podatnika, tj. gminę, określając jednoznacznie, że tylko "*gminne autobusy*" (tj. których gmina jest właścicielem), nie będą podlegać opodatkowaniu. W powyższym przypadku o zwolnieniu nie będą zatem decydować jedynie cechy zwalnianego środka transportu, ale także fakt, że stanowi on własność konkretnego i zindywidualizowanego podmiotu, tj. gminy.

Zwolnienie to nie posiada zatem cech wyłącznie przedmiotowych, lecz wiąże określonego podatnika z przedmiotem opodatkowania. W konsekwencji o zwolnieniu decyduje wyróżnik podmiotowy, determinujący zakres zwolnienia.

Podkreślić raz jeszcze należy, że zwolnienie określone w art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc określonych pojazdów. Przy czym, co jest istotne, przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. 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. W konsekwencji nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu 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 przedmioto-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia (zob. wyroki NSA: z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 i z 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16).

Uzupełniając Kolegium tut. Izby wskazuje na treść art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm), zgodnie z którym 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.

Szczególnie istotne znaczenie w ramach przedmiotowej kwestii ma art. 217 Konstytucji RP wprowadzający zasadę, że 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. Z kolei art. 168 Konstytucji RP, stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, zaś wedle art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym: *Do wyłącznej właściwości rady gminy należy: podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach.*

Ponadto stosownie do przepisu § 115 w zw. z § 143 Załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283), w aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym).

Analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że regulowanie podstawowych kwestii związanych z daninami publicznymi, w tym ich nakładanie, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek oraz określanie podmiotów od nich zwolnionych (całkowicie lub częściowo), należy do wyłącznej kompetencji ustawodawcy. Organy stanowiące gminy mogą natomiast, w zakresie określonym w ustawie, ustalać konkretną wysokość podatków i opłat lokalnych oraz zwolnienia o charakterze przedmiotowym.

Należy także podkreślić, że zgodnie z utrwalonym już w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego poglądem, do działalności organów w sferze zobowiązań publiczno - prawnych nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”, lecz „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”.

Z powodu istotnego naruszenia art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zakazującego wprowadzania przez organy stanowiące gmin zwolnień innych niż przedmiotowe, Kolegium tut. Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności § 2 badanej uchwały.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku podziela tym samym pogląd prezentowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, w tym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt II FSK 3302/15), zgodnie z którym: *Stanowienie prawa miejscowego bez upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem granic tego upoważnienia jest istotnym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Należy przy tym podkreślić, że w przywołanym przepisie ustawodawca nie posługuje się kryterium "rażącego" naruszenia prawa lecz "istotnego" naruszenia prawa. W orzecznictwie sądów administracyjnych, zarówno sprzed reformy jak i w tym najnowszym, do takich "istotnych" naruszeń prawa, skutkujących nieważnością uchwały, zalicza się między innymi naruszenie przepisów wyznaczających upoważnienie do podejmowania uchwał (zob. np.: wyrok NSA z dnia 10 lipca 1992 r. SA/Wr 660/92, a także wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 r., II FSK 2419/15).*

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku