



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

---

Olsztyn, dnia 16 listopada 2015 r.

Poz. 4102

### UCHWAŁA NR 0102-333/15 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 7 października 2015 r.

**w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr XII/65/2015 Rady Gminy Grunwald z dnia 11 września 2015 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości zajętych przez Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku gruntów, budowli i budynków, w ramach pomocy operacyjnej na kulturę i zachowanie dziedzictwa narodowego**

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

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 /j. t. Dz. U. z 2012 r. poz. 1113 ze zm./ oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym /j. t. Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 /

#### **uchwała, co następuje**

stwierdza się nieważność uchwały Nr XII/65/2015 Rady Gminy Grunwald z dnia 11 września 2015 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości zajętych przez Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku gruntów, budowli i budynków, w ramach pomocy operacyjnej na kulturę i zachowanie dziedzictwa narodowego.

#### **Uzasadnienie**

Rada Gminy Grunwald w dniu 11 września 2015 r. podjęła uchwałę Nr XII/65/2015 w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości zajętych przez Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku gruntów, budowli i budynków, w ramach pomocy operacyjnej na kulturę i zachowanie dziedzictwa narodowego. W dniu 18 września 2015 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem. Pismem z dnia 28 września 2015 r. zawiadomiono Gminę Grunwald, że uchwała ta będzie badana pod względem zgodności z prawem na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie w dniu 07 października 2015 r. Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel jednostki, której sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Gminy Grunwald nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby badając przedmiotową uchwałę stwierdziło, że Rada Gminy Grunwald w § 1 ust. 1 badanej uchwały ustaliła, iż zwalnia się od podatku od nieruchomości:- w pkt 1) grunty zajęte na potrzeby funkcjonowania Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku w celu prowadzenia działalności kulturalnej i dziedzictwa kulturowego;- w pkt 2) budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby funkcjonowania Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku w celu prowadzenia działalności kulturalnej i zachowania dziedzictwa kulturowego, za wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gastronomicznej, handlowej oraz usług nie związanych z obsługą Muzeum Bitwy pod Grunwaldem;- w pkt 3) budowle lub ich części służące wyłącznie Muzeum Bitwy pod Grunwaldem z siedzibą w Stębarku w celu prowadzenia działalności kulturalnej i zachowania dziedzictwa kulturowego. Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 tego

przepisu oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.). Natomiast z art. 20 b tej ustawy wynika, że w przypadkach, o których mowa m.in. w art. 7 ust. 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Z powyższego wynika, że rada gminy podejmując uchwałę w zakresie zwolnień od podatku od nieruchomości może, jedynie zastosować zwolnienia przedmiotowe, a uchwała taka winna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych sformułowanie „inne zwolnienia przedmiotowe” może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym przedmiot powinien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika. Cechą tego zwolnienia jest identyfikacja przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy z bezpośrednio 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 03 kwietnia 2012 roku sygn. akt ISA/GI 1026/11). Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie w § 1 ust. 1 pkt 1-3 badanej uchwały określony został zarówno przedmiot jak i podmiot korzystający ze zwolnienia. Wprowadzone przez Radę Gminy Grunwald zwolnienia wskazują na podmiot uprawniony do korzystania z tego zwolnienia tj. Muzeum Bitwy pod Grunwaldem, jako podatnika podatku od nieruchomości. Oznacza to, że zwolnienia wskazane w § 1 ust. 1 pkt 1-3 badanej uchwały odnoszą się wprost do konkretnego podmiotu i są zwolnieniami o charakterze przedmiotowo-podmiotowym. W ocenie Kolegium zwolnienia zawarte w § 1 ust. 1 pkt 1-3 przedmiotowej uchwały mają cechy zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, tak więc Rada Gminy Grunwald przekroczyła ustawowy zakres delegacji określonej w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 03 kwietnia 2012 roku sygn. akt ISA/GI 1026/11, 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 właśnie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. W wyroku z dnia 05 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1945/09, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że na gruncie art. 217 Konstytucji RP w związku z art. 7 ust. 1 i art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić wyłącznie zwolnienia w podatku od nieruchomości o charakterze przedmiotowym, ale nie o charakterze podmiotowym czy przedmiotowo-podmiotowym. Przedstawione wyżej stanowisko prezentowane jest powszechnie w orzecznictwie sądowym, np. w wyrokach NSA: z 12 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1529/12 oraz z 10 stycznia 2014 r., sygn. Akt II FSK 112/12. Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie stwierdziło, że postanowienia § 1 ust. 1 pkt 1-3 przedmiotowej uchwały są sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż ust. 1 pkt 1-3 tego paragrafu zawierają w swojej treści zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe. Akt normatywny wydany z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego nie spełnia konstytucyjnych przesłanek legalności aktu wykonawczego i jako taki jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP, ponieważ w demokratycznym państwie prawa nie może funkcjonować akt prawny o charakterze podstawowym, sprzeczny z przepisami ustawowymi przez to, że został wydany przez organ władzy wykonawczej z przekroczeniem delegacji ustawowej do jego wydania /wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2001 r., P 4/00.OTK 2001, nr 5, poz.126/. W tym stanie rzeczy Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie stwierdziło nieważność badanej uchwały w całości z uwagi na zastosowanie zwolnienia o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. Stwierdzenie zatem nieważności przedmiotowej uchwały w całości jest uzasadnione i konieczne. Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Izby postanowiło, jak w sentencji.

*Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia i podlega publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego.*

*Na niniejszą uchwałę przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni od daty jej otrzymania, za pośrednictwem tutejszej Izby.*

Z-ca Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Olsztynie  
Bogdan Gaber