

**Uchwała z dnia 4 listopada 1994 r.**  
**III AZP 7/94**

Przewodniczący SSN - Walery Masewicz (sprawozdawca), Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, w sprawie ze skargi Rady Gminy w P. na rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody T. z dnia 1 lutego 1994 r., [...] w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Gminy w P., po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 4 listopada 1994 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelną Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku postanowieniem z dnia 25 sierpnia 1994 r., [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

"Czy na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) zawierającego upoważnienie dla rady gminy do wprowadzenia innych zwolnień od podatków od nieruchomości, niż określone w ust. 1 tego artykułu, rada gminy może wprowadzić zwolnienie od podatku jednej z kategorii nieruchomości, dla której w art. 5 ust. 1 ustawy przewidziano określenie odrębnej stawki opodatkowania ?§§

p o d j ą ł następującą uchwałę :

**Na podstawie upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), rada gminy może zwolnić od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne położone na terenie gminy.**

**U z a s a d n i e n i e**

Rada Gminy w P. uchwałą z dnia 29 grudnia 1993 r. ustalając stawki podatku od nieruchomości będących budynkami związanymi z prowadzoną działalnością gospodarczą lub budynkami mieszkalnymi zajętych dla prowadzenia tej działalności, jednocześnie zwolniła od tego podatku wszystkie budynki mieszkalne na terenie gminy. Uchwała zawierała także inne unormowania dotyczące sposobu uiszczenia podatku od nieruchomości przez osoby fizyczne, terminów wpłacania przedpłat na podatek itp. Wojewoda T. pismem z dnia 11 stycznia 1994 r. zawiadomił o wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności tej uchwały, natomiast rozstrzygnięciem nadzorczym z dnia 1 lutego 1994 r. stwierdził nieważność § 1 ust. 2 kwestionowanej uchwały, ustanawiającej zwolnienie od podatku budynków mieszkalnych. Rozstrzygnięcie nadzorcze zarzuca temu fragmentowi uchwały Rady Gminy sprzeczność z treścią art. 5 ust. 1 i art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.). W ocenie organu nadzoru dodatkowe zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych kategorii nieruchomości, dokonywane na podstawie uchwał rad gmin, nie mogą mieć charakteru

"zwolnień generalnych", skoro ze swej istoty stanowią one jedynie uzupełnienie szczegółowych zwolnień, wynikających bezpośrednio z treści art. 7 ust. 1 powołanej ustawy, ustanowionych zresztą w każdym z wyliczonych w tym przepisie wypadków dla osiągnięcia określonego celu gospodarczego lub społecznego. Organ nadzoru sądzi, że także rady gmin, podejmując uchwały o zwolnieniach uzupełniających, muszą wylegitymować się powstaniem przesłanek szczegółowych, gdyż uprawnienia ich do stanowienia prawa w tym zakresie nie są samoistne i nie mogą być "dowolnie szerokie".

W piśmie do Wojewody T., Przewodniczący Rady Gminy wyraził pogląd, że jest ona upoważniona do stosowania "dowolnych" zwolnień przedmiotowych lub podmiotowych, a kwestionowane zwolnienie od podatku wszystkich budynków mieszkalnych jest takim zwolnieniem przedmiotowym, którego nie można utożsamiać ze zniesieniem podatku od nieruchomości na obszarze gminy.

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku postanowieniem z dnia 25 sierpnia 1994 r. rozpoznanie sprawy odroczył i przekazał Sądowi Najwyższemu budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne opisane w sentencji niniejszej uchwały. W uzasadnieniu swego postanowienia Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się do rozbieżności w orzecznictwie różnych ośrodków zamiejscowych tego Sądu co do granic upoważnienia rad gmin do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych. Ośrodki Zamiejscowe NSA w Gdańsku i Poznaniu reprezentują stanowisko, że sąd administracyjny nie jest uprawniony do oceny celowości uchwały rady gminy o zwolnieniu od obowiązku podatkowego określonej kategorii podatników ani też jej skutków gospodarczych albowiem przekracza to zakres kognicji tego sądu ograniczony do kryterium zgodności z prawem. Wyrok Ośrodka Zamiejscowego NSA w Gdańsku w sprawie III SA 1398/92 zastrzegający, że uchwała rady gminy o zwolnieniu od podatku wszystkich budynków lub gruntów wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. byłaby niedopuszczalna, także nie wykluczał uprawnień do zwolnienia od podatku niektórych kategorii nieruchomości, a stanowił jedynie pewną korektę generalnej linii orzecznictwa Ośrodka Zamiejscowego NSA w Gdańsku.

Odmienną linię orzecznictwa reprezentuje natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie i jego Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie. W wyrokach NSA w sprawach III SA 1471/92 i SA Kr. 1050/93 wyrażony został pogląd, że zwolnienia od podatku nie powinny przekształcać się w "przywileje" podatkowe, gdyż przywileje takie są zaprzeczeniem zasady sprawiedliwości podatkowej, przejawiającej się w powszechności opodatkowania oraz w równości podatkowej. Generalne zwolnienie pewnej kategorii podatników od obowiązku podatkowego nie może - jak twierdzi NSA w wyroku III SA 1471/92 - mieć charakteru zwolnienia "globalnego", gdyż w granicach upoważnienia wynikającego z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dopuszczalne są jedynie zwolnienia, które w literaturze prawa określa się mianem zwolnienia "kategorialnego".

Rozważając różne aspekty zagadnienia prawnego przekazanego przez Ośrodek Zamiejscowy NSA w Gdańsku, Sąd Najwyższy wyraża pogląd, że istotna jego treść sprowadza się do odpowiedzi na pytanie o granice praw samorządnych organów gminy do prowadzenia własnej, samodzielnej polityki podatkowej w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych oraz o kryteria kontroli prawnej nad tą polityką, sprawowanej w pierwszym rzędzie przez organy administracji rządowej szczebla wojewódzkiego, a

następnie przez sądy administracyjne. Pierwszą kwestią zajmował się Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 września 1994 r. w sprawie III ARN 44/94, wydanym w analogicznej pod względem problematyki prawnej sprawie. W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, że uprawnienia rad gmin do ustanawiania zwolnień od obowiązku podatkowego należy rozpatrywać nie tylko w kontekście art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, lecz w znacznie szerszej płaszczyźnie - ukształtowanej przez przepisy o ustroju samorządu terytorialnego a zwłaszcza te normy, które ustanawiają prawa samorządne gmin do decydowania na podstawie przepisów prawa o wszystkim co dotyczy wspólnoty samorządowej. Traktując zwolnienia niektórych kategorii podatników jako fragment suwerennej polityki finansowej organów gminy, Sąd Najwyższy wyraził zapatrywanie, że domniemane zasady równości i sprawiedliwości podatkowej powinny być rozumiane jako reguła naczelną odnosząca się jednak tylko do tych kategorii podatników, którzy są zobowiązani do uiszczenia należności podatkowych już po uwzględnieniu wszelkich dopuszczalnych zwolnień, ulg lub odpisów od wymiaru podatku, ustanowionych przez właściwe organy administracji publicznej w granicach ustawowo określonej kompetencji. W tym ujęciu zasada równości obowiązku podatkowego ma charakter względny, ograniczający się do tej populacji podmiotów obciążonych obowiązkiem podatkowym, która nie korzysta z ulg lub zwolnień podatkowych. Warunkiem równości wobec prawa jest bowiem pozostawanie w takiej samej lub chociażby analogicznej sytuacji faktycznej i prawnej.

Pytanie o kryteria kontroli prawnej nad działalnością uchwałodawczą rad gmin ma bardziej złożony charakter, gdyż odnosi się do ustawowych kompetencji także i innych, obok wojewody, organów nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego, jak również do kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne. Pośrednio pytanie to dotyczy także i samego charakteru działalności uchwałodawczej gmin. Przyjmując stanowisko wyrażone w uchwale Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 września 1994 r. zawierającej powszechnie obowiązującą wykładnię art. 85 i 87 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 16, poz. 95 ze zm.), że wykonywane przez samorząd terytorialny zadania własne i zlecone mają charakter funkcji państwa rozumianego jako powszechna organizacja władzy publicznej, która powinna odpowiadać przewidzianym przez Konstytucję rygorom legalności dla wykonywania funkcji państwowych, główną uwagę należy skierować na wypracowanie prawnych granic w ramach, których zwolnienia od podatków podjęte w granicach art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. będą miały przymiot legalności. Jedynie przekroczenie tych granic może uzasadniać ingerencję organów nadzoru. Reprezentowane w tej sprawie i przytoczone wyżej poglądy stron i Naczelnego Sądu Administracyjnego mają do pewnego stopnia charakter skrajny i już chociażby z tego względu nie mogą być zaakceptowane. Tak należy rozumieć zarówno stanowisko Zarządu Gminy w P. wyrażone w piśmie z dnia 11 lutego 1994 r. adresowanym do Naczelnego Sądu Administracyjnego, że "ustawodawca dał radzie kompetencje do zastosowania dowolnych zwolnień podmiotowych lub przedmiotowych", jak i pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 października 1992 r. III SA 1471/92, że działalność prawotwórczą lokalnych organów władzy powinna cechować racjonalność, co oznacza m.in., że w przypadku odstąpienia od zasady powszechności opodatkowania motywy takiej decyzji powinny być szczegółowo wyjaśnione i powinny wynikać z wyjątkowych sytuacji faktycznych.

Powołanie się na uprawnienie do "dowolnego" stanowienia zwolnień od podatku ze względów podmiotowych lub przedmiotowych stanowi w istocie zaprzeczenie konstytucyjnego obowiązku działania "legalnego", jeżeli tak rozumiane działanie "dowolne" ma być wolne od jakiegokolwiek skrępowania wynikającego z przepisów prawa. Natomiast postulat szczegółowego wyjaśnienia wszelkich, w tym także socjalnych, ekonomicznych, celowościowych przesłanek uchwały rady gminy o zwolnieniu oznacza w istocie rzeczy zobowiązanie do ujawnienia wszelkich pozaprawnych motywów decyzji o zwolnieniu, czego organy nadzoru ze strony administracji rządowej nie mogą domagać się od rad gmin. Wokół takiej koncepcji nadzoru nad działalnością uchwałodawczą gmin oscyluje w istocie rzeczy reprezentowany w literaturze prawa pogląd o dopuszczalności zwolnień podatkowych jedynie "kategorialnych" i niedopuszczalności "globalnych".

Skoro zatem nadzór nad działalnością uchwałodawczą rad gmin w zakresie ustalonym przez art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nie ma charakteru nadzoru administracyjnego, to jego granice i zarazem kompetencje organu nadzoru muszą być odczytywane z treści powołanej normy prawnej w szerszym kontekście ustawowym, wynikającym z norm określających ustrój samorządu terytorialnego i jego zadania. Z przepisów tych nie da się wyprowadzić ani żadnych dodatkowych kryteriów ocennych ani też uprawnienia do jakiejś kategoryzacji zwolnień od podatków lokalnych z jej wewnętrznym podziałem na zwolnienia prawnie dopuszczalne oraz zakazane.

Oczywiście należy zakładać, że uchwałodawcza działalność rad gmin będzie kierowana względami pewnej racjonalności oraz celowości ekonomicznej. Te dodatkowe kryteria tej działalności są jednak wewnętrzną sprawą gmin i nie podlegają kontroli organów nadzoru. Nie mogą one także stanowić samoistnej podstawy rozstrzygnięć nadzorczych wojewodów, gdyż zgodnie z art. 85 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym są one właściwe tylko dla nadzoru typu administracyjnego.

Kierując się tymi przesłankami Sąd Najwyższy ustalił jak w sentencji uchwały.

=====