

**Wyrok z dnia 21 września 1994 r.
III ARN 44/94**

1. Rada gminy jest uprawniona 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.) do zwolnienia od podatku od nieruchomości określonych grup podatników, kierując się własną oceną potrzeb wspólnoty samorządowej i względami na dochody gminy.

2. Przy korzystaniu z uprawnień do stosowania zwolnień i ulg od podatku od nieruchomości, rada gminy powinna mieć na uwadze nie tylko względy fiskalne, ale także realizację innych celów, uznanych za ważne dla gminy, jak np. ożywienie gospodarcze, stworzenie zachęt do podejmowania działalności gospodarczej, ochrona środowiska zubożałych lub dotkniętych kryzysem gospodarczym, intensyfikacji eksportu i przyciągnięcie kapitału zagranicznego.

3. Ingerencja organu nadzoru w sferę działalności należącej do zadań własnych gminy, dopuszczalna jest tylko na podstawie kryterium zgodności z prawem.

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 21 września 1994 r. sprawy ze skargi Gminy W. na rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody T. z dnia 6 lipca 1993 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Gminy W. z dnia 27 maja 1993 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z dnia 21 grudnia 1993 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną

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

Rada Gminy w W. uchwałą z dnia 27 maja 1993 r. [...] zwolniła od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne osób fizycznych prowadzących na obszarze gminy gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Uchwała podjęta została 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.) i weszła w życie z dniem jej ogłoszenia z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 1991 r. Wojewoda T. rozstrzygnięciem nadzorczym z dnia 6 lipca 1993 r. stwierdził nieważność tej uchwały w całości powołując się w uzasadnieniu swej decyzji na jej sprzeczność z zasadą powszechności obowiązku podatkowego i niedopuszczalność rozszerzającego stosowania wyjątku od tej zasady, przewidzianych w art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Rozstrzygnięcie nadzorcze odwołuje się do pojęcia powszechności

obowiązku podatkowego podmiotów podlegających temu obowiązkowi na podstawie przepisów odrębnych ustaw, ukształtowanego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, podając dodatkowo, że zwolnienie wszystkich rolników zamieszkujących gminę od zobowiązań podatkowych za posiadane budynki mieszkalne ma charakter generalnego wyłączenia od tego obowiązku większości potencjalnych podatników zamieszkujących obszar gminy, nabiera zatem cechy aktu adresowanego do większości mieszkańców, na tle którego obowiązek podatkowy pozostałych ma znamiona tylko wyjątku od zasady.

Na podstawie upoważnienia wynikającego z uchwały Rady Gminy w W. Wójt zaskarżył do Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody T. zarzucając mu rażące naruszenie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz błędne rozumienie intencji wynikających z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 1992 r., III SA 1471/92, skoro wyrok ten odnosi się do wypadku podjęcia przez radę gminy uchwały zwalniającej wszystkich zobowiązanych od podatku od nieruchomości co w rozpatrywanej sprawie nie miało miejsca. Skarga podaje liczby podatników zwolnionych od podatku od nieruchomości oraz zobowiązanych w dalszym ciągu do jego opłacania i na tle tego zestawienia zwalcza pogląd, że po wejściu w życie uchwały obowiązek podatkowy stał się czymś wyjątkowym. W końcowym fragmencie skargi zawarty jest pogląd, że ingerencja organów nadzoru w ustawowe uprawnienia organów gminy decydowania o zakresie zwolnień podatkowych była bezpodstawną. W pismach procesowych skierowanych do Naczelnego Sądu Administracyjnego po wniesieniu skargi, uczestnicy postępowania podtrzymali swoje podstawowe zarzuty. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 21 grudnia 1993 r. [...] uchylił zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny akceptując utrwaloną w orzecznictwie tego Sądu tendencję do funkcjonalnej i celowościowej wykładni art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i uznając, że wykorzystanie upoważnienia wynikającego z tego przepisu do generalnych zwolnień od podatku od nieruchomości byłoby niedopuszczalne, a kryterium rozgraniczającym zwolnienie generalne od indywidualnego jest możliwość ustalenia konkretnych podmiotów prawa, na rzecz których ustanowione zostało zwolnienie od podatku. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest to w istocie rzeczy granica, która w teorii prawa administracyjnego rozdziela generalne i indywidualne akty administracyjne.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Rada Gminy dokonując indywidualizacji podmiotów zwolnionych od podatku i wyodrębniając je z ogółu zobowiązanych nie przekroczyła granic upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., skoro podjęta przez nią uchwała nie ma cech zwolnienia generalnego. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że Wojewoda T. wydając rozstrzygnięcie nadzorcze wykroczył poza granice upoważnienia wynikającego z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 16, poz. 95 ze zm.) naruszając uprawnienia gminy wynikające z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości wnosząc o jego uchylenie i oddalenie skargi. Rewizja nadzwyczajna w zmienionej postaci odwołuje się do wyrażonego już wcześniej zarzutu naruszenia przez

Radę Gminy w W. zasady powszechności i równości opodatkowania, podając w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej, że wszelkie przywileje podatkowe w postaci ulg i zwolnień mogą mieć charakter jedynie wyjątkowy. Zasada sprawiedliwości podatkowej jest nie tylko postulatem pod adresem ustawodawcy i praktyki stosowania prawa, ale ma swoje umocowanie również w Konstytucji RP w szczególności w jej art. 1 (por. wyrok NSA z 19 marca 1992 r., SAP 1902/91). Także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalona została zasada, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu - powinny być traktowane równo. Niedopuszczalne jest, by grupa obywateli korzystała z prawa, których nie ma większość.

Ta zasada prawna - podnosi rewizja nadzwyczajna - powinna mieć pełne zastosowanie również w odniesieniu do stosowania prawa przez lokalne organy władzy, jakimi są gminy. Organy te powinny cechować racjonalność działań prawotwórczych co oznacza, że w przypadku odstąpienia od zasady powszechności opodatkowania motywy takiego unormowania powinny być szczegółowo wyjaśnione i powinny wynikać z wyjątkowych sytuacji faktycznych. W tym aspekcie uchwały gmin podlegają ocenie organów nadzorczych (art. 40 ust. 1 w/w ustawy co nie może być ocenione jako ingerencja w celowość czy słuszność przyjętych w uchwałach rozwiązań (tak NSA w wyroku z dnia 6 października 1992 r., III SA 1471/92).

Wbrew pogładowi - stwierdza rewizja nadzwyczajna - zamieszczonemu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku uchwała zwalniająca od podatku od nieruchomości budynki mieszkalne wszystkich rolników Gminy W. ma charakter zwolnienia globalnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Ocena zasadności rewizji nadzwyczajnej powinna być dokonana na dwóch względnie niezależnych od siebie płaszczyznach: a) normatywnej i b) aksjologicznej, aczkolwiek oczywiście to ostatnie kryterium ocenne nie wynika bezpośrednio z norm prawnych, określających granice kontroli judykacyjnej Sądu Najwyższego nad prawomocnymi orzeczeniami sądów zaskarżonymi rewizją nadzwyczajną. Kryterium to jest jednak użyteczne w rozpatrywanej sprawie, gdyż pozwala na szersze i bardziej komplementarne wyjaśnienie treści i społecznej funkcji wchodzących w rachubę norm prawa.

1. W granicach pierwszej z podanych wyżej płaszczyzn Naczelny Sąd Administracyjny poddał - w kontekście ustalonego w sprawie stanu faktycznego - wnikliwej analizie treść art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wyprowadzając z niej wniosek końcowy, że Rada Gminy W. podejmując kwestionowaną uchwałę nie wykroczyła poza upoważnienie wynikające z powołanej normy w świetle zasad wykładni gramatycznej, ani też funkcjonalnej i celowościowej. Sąd Najwyższy nie dopatruje się podstaw do kwestionowania tego wniosku. Prima facie treść art. 7 ust. 2 ustawy daje radom gmin daleko idące uprawnienia do podejmowania uchwał wprowadzających inne niż przewidziane w ust. 1 tej normy zwolnienia od podatku od nieruchomości, gdyż werbalna treść tego przepisu nie wprowadza żadnych ograniczeń co do zakresu tych zwolnień ani ze względu na cechy osobiste niektórych kategorii potencjalnych podatników, ani też ze względów społecznych, ekonomicznych, ekologicznych, kulturalnych itp. Nieokreślone dokładnie granice tych zwolnień skłoniły

Sąd Administracyjny do ustanowienia dodatkowych funkcjonalnych i celowościowych - aczkolwiek nie przewidzianych bezpośrednio w treści art. 7 ust. 2 ustawy - przesłanek wytyczających te granice. W rozpatrywanej sprawie nie zostały jednak przekroczone i te dodatkowe kryteria ocenne, skoro Rada Gminy przekonywająco wykazała, że uchwała nie spowodowała żadnego rażącego uszczuplenia dochodów gminy, a okoliczności nie wykazują także by treść uchwały spotkała się ze sprzeciwem pewnej części obywateli. Dodatkowych przesłanek pozwalających na zakreslenie granic upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 2 ustawy należy poszukiwać w przepisach ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 16, poz. 95 ze zm.), a zwłaszcza w tych jej przepisach które określają prawa samorządne organów gminy do decydowania na podstawie przepisów prawa o wszystkim co dotyczy wspólnoty samorządowej. Prawo do działań samorządnych oznacza implicite swobodę oceny co odpowiada, a co jest sprzeczne z interesami tej wspólnoty, oceny, która może być oczywiście zakwestionowana ale tylko przy użyciu instytucjonalnych form kontroli społecznej działalności organów gminy takich np. jak referendum gminne (art. 12 ust. 2 w/w ustawy) lub skarga do sądu administracyjnego na uchwałę podjętą przez organ gminy (art. 101 ust. 1 ustawy). Z tych m.in. względów wbrew twierdzeniom rewizji nadzwyczajnej, ingerencja organów nadzoru w działalność prawotwórczą gminy kierującą się bliżej nie określonym kryterium tzw. racjonalności tych działań lub domagająca się szczegółowego wyjaśnienia motywów uchwały zwalniającej z obowiązku podatkowego określonej liczby podatników, jawi się jako próba poszukiwania elementów celowości lub słuszności w uchwale organów gminy podjętych rozwiązań prawno-organizacyjnych, słusznie odrzuconych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zasadnie zatem zaskarżony wyrok uchylił rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody T. naruszające te podstawowe zasady, a kwestionująca ten wyrok rewizja nadzwyczajna nie posiada uzasadnionych podstaw prawnych.

2. Rewizja nadzwyczajna odwołuje się do bliżej nie sprecyzowanych zasad powszechności i równości opodatkowania, a także powołuje się na postulat sprawiedliwości podatkowej twierdząc, że ma on swą genezę w art. 1 Przepisów Konstytucyjnych. W tak sformułowanym zarzucie rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy dopatruje się odwołania do aksjologii leżącej u podstaw regulacji prawnych odnoszących się do zobowiązań podatkowych, jeżeli zważy się, że ani zasada powszechności opodatkowania ani tym bardziej zasada tzw. sprawiedliwości podatkowej nie wynikają *expressis verbis* z żadnej normy prawnej rangi ustawy. Z treści art. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) wynika jedynie to, że zobowiązaniem podatkowym jest powinność uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa świadczenia pieniężnego oraz, że zobowiązanie takie wynika z obowiązku podatkowego, który jest określony przez ustawy. Źródłem obowiązku podatkowego są zatem zawsze ustawy, które określają nie tylko przedmiotowe i podmiotowe granice tego obowiązku, ale także - jako konieczny element każdej regulacji dotyczącej podatków - zwolnienia od podatku, ulgi, odliczenia, zniżki wymiaru podatku, normy ustanawiające terminy przedawnienia roszczeń podatkowych itp. Wobec braku normy ustanawiającej jednolicie powszechny obowiązek podatkowy można mówić co najwyżej o prawnych granicach obowiązku podatkowego tylko dla określonej kategorii podatków tzn. o granicach zawierających z jednej strony elementy kształtujące obowiązek podatkowy i jego wymiar, oraz krąg zobowiązanych do jego

uiszczenia, a z drugiej strony zwolnienia od podatku i wszystko to co bądź wyłącza w ogóle obowiązek podatkowy lub redukuje wymiar podatku. Można zatem mówić o powszechności obowiązku podatkowego tylko w pewnej szczególnej konwencji pojęciowej i tylko w odniesieniu do pewnej kategorii podatków. Takie szczególne konwencjonalne znaczenie należy przypisywać także pojęciom równości opodatkowania, a także sprawiedliwości podatkowej.

Należy także wziąć pod uwagę, że polityka podatkowa stanowi fragment polityki gospodarczej, która w granicach norm kompetencyjnych wynikających z Konstytucji i ustawodawstwa zwykłego realizowana jest na kilku szczeblach struktury państwa tj. na szczeblu centralnym (parlament, rząd, organy naczelne) i na szczeblu lokalnym (samorząd terytorialny). Polityka podatkowa traktowana jako element założonych celów gospodarczych i społecznych nie może mieć na uwadze jedynie względów fiskalnych, lecz traktując podatki i inne daniny publiczne instrumentalnie, jako środek realizacji także celów pozafinansowych, może ustanowić rozliczne zwolnienia i ulgi podatkowe dla osiągnięcia różnych efektów uznanych za ważne jak np. ożywienie gospodarcze, stworzenie zachęt do podejmowania działalności gospodarczej, ochrona środowiskubożących lub przeżywających kryzys gospodarczy, intensyfikacja eksportu, przyciągnięcie kapitału zagranicznego itp. Wymienione wyżej a także inne kryteria polityki podatkowej mogą być brane pod uwagę przez rady gmin przy korzystaniu z uprawnienia do stosowania zwolnień od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. i w tym znaczeniu nie stanowią one jakiegokolwiek zaprzeczenia zasady powszechności obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie terytorialnym podatki lokalne stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów gminy, a wydatki dokonywane są w miarę wpływów dochodów budżetowych, w granicach uchwalonych przez radę gminy. Gospodarka finansowa jest jawna a jej kontrolę sprawuje regionalna izba obrachunkowa. Przepisy o ustroju samorządu terytorialnego stwarzają zatem system norm pozwalających na samorządne, wolne od ingerencji z zewnątrz kształtowanie przez organy gminy polityki podatkowej w stosunku do wybranych kategorii obywateli. Skoro zatem kształtowanie tej polityki należy do zadań własnych gminy ingerencja organów nadzoru w tę sferę działalności komunalnej dopuszczalna była tylko na podstawie kryterium zgodności z prawem, a kryterium to w ocenie Sądu Najwyższego w rozpatrywanej sprawie nie stwarzało podstaw do stwierdzenia nieważności kwestionowanej uchwały rady gminy. Wobec braku uzasadnionych podstaw rewizję nadzwyczajną należało oddalić (art. 421 § 1 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.).

=====