

ODPIS

Sygn. akt III FSK 3334/21



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 kwietnia 2021 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący – Sędzia NSA	Tomasz Zborzyński
Sędzia NSA	Sławomir Presnarowicz
Sędzia WSA (del.)	Paweł Dąbek (sprawozdawca)

po rozpoznaniu w dniu 7 kwietnia 2021 r.
na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej
skargi kasacyjnej Prokuratora Okręgowego w Poznaniu
od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu
z dnia 16 września 2020 r. sygn. akt I SA/Po 378/20
w sprawie ze skargi Prokuratora Okręgowego w Poznaniu
na uchwałę Rady Miasta Poznania
z dnia 18 marca 2014 r. nr LXIV/1008/VI/2014
w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości

1. uchyła zaskarżony wyrok,
2. stwierdza nieważność uchwały Rady Miasta Poznania Nr LXIV/1008/VI/2014 z dnia 18 marca 2014 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości na terenach parków technologicznych, w brzmieniu obowiązującym po nowelizacji dokonanej uchwałą Rady Miasta Poznania Nr LXVI/1044/VI/2014 z dnia 29 kwietnia 2014 r. w części obejmującej § 1, § 2, § 3 oraz § 5 ust. 3 i ust. 4.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Piotr Stępień
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

Wyrokiem z 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Po 378/20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, po rozpoznaniu skargi Prokuratora Okręgowego w Poznaniu (dalej: Prokurator) na uchwałę Rady Miasta Poznania (dalej: Rada Miasta) z dnia 18 marca 2014 r., nr LXIV/1008/VI/2014 w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości na terenach parków technologicznych, stwierdził nieważność § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały i oddalił skargę w pozostałej części.

Z przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji stanu sprawy wynika, że Rada Miasta, działając na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm. – dalej: u.s.g.) oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm. – dalej: u.p.o.l.), podjęła w dniu 18 marca 2014 r. uchwałę nr LXIV/1008/VI/2014 w sprawie: zwolnienia z podatku od nieruchomości na terenach parków technologicznych. Powyższa uchwała została zmieniona uchwałą Rady Miasta Poznania z dnia 29 kwietnia 2014 r., nr LXVI/1044/VI/2014.

Prokurator wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu skargę na powyższą uchwałę, żądając stwierdzenia jej nieważności w części obejmującej § 1, § 2, § 3 i § 5 ust. 3 i ust. 4. Wskazanej uchwale zarzucił naruszenie art. 7 ust. 3 u.p.o.l., art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 7 i art. 94 Konstytucji RP Polskiej przez ustanowienie w § 1, § 2, § 3 i § 5 ust. 3 i ust. 4 uchwały zwolnień podatkowych o charakterze podmiotowym, co stoi w sprzeczności z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. oraz stanowi przekroczenie przez organ stanowiący gminy delegacji ustawowej zawartej w art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. przez ustanowienie przepisów prawa miejscowego niemających oparcia w ustawie, które to działanie narusza ponadto art. 7 i art. 94 Konstytucji RP.

W odpowiedzi na skargę Rada Miasta wniosła o jej oddalenie, wskazując w uzasadnieniu, że zgodnie z poglądami wyrażonymi w doktrynie, dopuszczalne jest doprecyzowanie zakresu zwolnienia przedmiotowego poprzez odniesienie się do podmiotu. Rada Miasta zaznaczyła, że jej zamierzeniem było stworzenie preferencji podatkowej dla przedmiotów opodatkowania wykorzystywanych w działalności związanej z rozwojem technologii, nauki i przemysłu, w szczególności we współpracy między jednostkami naukowymi a przedsiębiorcami. Jednocześnie podkreśliła, że na

terenie Miasta Poznania znajdują się jedynie dwa miejsca, w których taka działalność jest wykonywana, a zatem sformułowanie w uchwale zwolnienia w bardziej ogólny, abstrakcyjny sposób, prowadziłoby do tego samego wyniku, tj. zwolnienia z opodatkowania jedynie tych dwóch parków technologicznych.

Sąd pierwszej instancji nie znalazł podstaw do stwierdzenia nieważności § 1, § 2, § 3 i § 5 ust. 4 zaskarżonej uchwały. Zdaniem WSA w Poznaniu § 1 uchwały wprowadza zwolnienie z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na położonych w Poznaniu obszarach Poznańskiego Parku Technologiczno – Przemysłowego, przy ul. 28 Czerwca 1956 r. i Poznańskiego Parku Naukowo-Technologicznego Fundacji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, przy ul. Rubież. Przepisy § 2 i § 3 uchwały precyzyjnie określają, jakie konkretnie grunty wraz ze znajdującymi się na nich budynkami i budowlami, wchodzi w skład ww. obszarów parków technologicznych. Zdaniem Sądu, skoro powyższe "kryteria" zwolnienia odnoszą się do gruntów, budynków i budowli (przedmiotów) oraz wymieniają te przedmioty, przy czym jednocześnie w żaden sposób nie odnoszą się np. do ich konkretnych wybranych właścicieli, nie wskazują na żadne szczególne cechy właścicieli, to niewątpliwie zwolnienie podatkowe dotyczy każdego gruntu, budynku lub budowli niezależnie od tego, kto jest właścicielem i jakie ma cechy podmiotowe. W ocenie Sądu pierwszej instancji, Prokurator nie wskazał żadnego fragmentu treści uchwały, z którego wynikałoby, że zwolnienie podatkowe ma charakter podmiotowy lub chociażby przedmiotowo-podmiotowy. Zdaniem Sądu pierwszej instancji chybiony jest również zarzut niezgodności z prawem § 5 ust. 4 uchwały, gdyż nałożenie przez lokalnego prawodawcę na podatnika obowiązku usunięcia w terminie 7 dni błędu w treści dokumentu, nie ma charakteru podmiotowego.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, zaskarżona uchwała w zakresie w jakim uzależnia udzielenie ulgi (zwolnienia) od braku zaległości w jakichkolwiek zobowiązaniach podatkowych wobec budżetu Miasta Poznania, w sposób jednoznaczny odwołuje się do cech podatnika. W tym więc zakresie zwolnienie ustanowione uchwałą ma charakter podmiotowy, do czego Rada Miast nie miała upoważnienia.

W skardze kasacyjnej Prokurator zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu

przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm. – dalej: p.p.s.a.) w związku z art. 7 ust. 3 u.p.o.l., poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że ustanowione w § 1, § 2, § 3 i § 5 ust. 4 zaskarżonej uchwały zwolnienia podatkowe nie mają charakteru podmiotowego, gdy tymczasem prawidłowa wykładnia tego przepisu winna prowadzić do wniosku, że wskazanie w § 1, § 2 i § 3 zaskarżonej uchwały nazw konkretnych podatników, korzystających ze zwolnienia z podatku i określenie w § 5 ust. 4 zaskarżonej uchwały cech podatnika będącego adresatem zwolnienia z podatku, od wystąpienia których uzależniona jest utrata prawa do tego zwolnienia, oznacza, że ustanowione w akcie prawa miejscowego zwolnienia z podatku mają charakter podmiotowy, co stoi w sprzeczności z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Rada Miasta wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przypisanych.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna zawiera usprawiedliwione podstawy i dlatego podlega uwzględnieniu.

Zasadniczy przedmiot sporu stanowiła kwestia dotycząca charakteru prawnego zwolnienia podatkowego ustanowionego w § 1, § 2, § 3 i § 5 ust. 4 wydanej na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. uchwały Rady Miasta. Zdaniem Prokuratora, zwolnienie to miało, niedopuszczalny w świetle wyżej wskazanego przepisu u.p.o.l., charakter przedmiotowo - podmiotowy. Z kolei Sąd pierwszej instancji uznał, że unormowania zawarte w powyższych przepisach, miały wyłącznie przedmiotowy charakter i jedynie w treści § 5 ust. 3 dopatrył się „elementu podmiotowego”.

W orzecznictwie sądowym i w doktrynie utrwalony jest pogląd, według którego prawo do ustanawiania zwolnień przez gminę dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej (por. K.Koperkiewicz-Mordel, Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych, *Finanse Komunalne* z 2005r., nr 1-2, s.71). Zawarty w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zakaz

ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym wynika z art. 217 Konstytucji RP, który m.in. stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy (por. wyroki NSA: z 3 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2833/12; z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12; z 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2531/16; - wszystkie powołane orzeczenia dostępne są na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotów, wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności. 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 więc 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 (por. wyrok NSA z 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 646/20). W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać należy charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. (por. wyroki NSA: z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 oraz z 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16). Zwolnienie ustanowione na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. ma zaś charakter podmiotowy, gdy w dacie jego ustanowienia po stronie gminy występuje możliwość wskazania konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem (por. wyrok NSA z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12).

Naczelny Sąd Administracyjny orzekający w niniejszym składzie podziela przedstawione powyżej poglądy. Uwzględniając zaprezentowane w powołanych

orzeczeniach zasady konstruowania zwolnień w podatku od nieruchomości, wyznaczone treścią art. 7 ust. 3 u.p.o.l., uznać należało, że sporne w tej sprawie zwolnienie zostało określone w sposób niezgodny z tymi dyrektywami. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wymienienie w § 1 zaskarżonej uchwały nazw podmiotów, na obszarze których ma zostać wprowadzone zwolnienie z podatku od nieruchomości, tj. Poznańskiego Parku Technologiczno-Przemysłowego oraz Poznańskiego Parku Naukowo - Technologicznego Fundacji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu powoduje, że zwolnienie to nabiera charakteru podmiotowego. Zostało ono bowiem zaadresowane tylko do określonej kategorii podmiotów, które w ten sposób zostały uprzywilejowane ze względu na kryteria indywidualizujące, a więc podmiotowe. Katalog podmiotów uprawnionych do analizowanego zwolnienia jest łatwy do ustalenia, policzalny i ściśle zindywidualizowany na chwilę podjęcia zaskarżonej uchwały. Tymczasem zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Doprecyzowanie § 1 – przez podanie w § 2 i § 3 zaskarżonej uchwały numerów działek stanowiących obszar działalności ww. podmiotów, jedynie potwierdza, że zwolnienie to nie ma charakteru powszechnego, lecz adresowane jest wyłącznie do konkretnie wybranych podmiotów.

Słusznie Prokurator zauważył w skardze kasacyjnej, że „Trudno wskazać element bardziej podmiotowy, niż pisana z wielkich liter nazwa (firma) podmiotu, do którego należą grunty będące przedmiotem zwolnienia. Identyfikacja ustanowionego zwolnienia podatkowego z konkretnym podmiotem jest nad wyraz oczywista”. Stanowiska takiego nie może zmienić zaprezentowana w odpowiedzi na skargę kasacyjną argumentacja, że „(...) takie sformułowanie zaskarżonej uchwały nie tylko nie ma efektu dyskryminacyjnego w obecnym stanie faktycznym – ponieważ nie ma takich parków technologicznych na terenie Miasta Poznania, które nie byłyby objęte zwolnieniem wynikającym z uchwały – ale i nie będzie miało negatywnego skutku na przyszłość, ponieważ w razie ewentualnego powstania kolejnego parku technologicznego Rada Miasta zmieni uchwałę tak, żeby obejmowała również i ten podmiot, zajmujący się pod względem przedmiotowym taką samą, bardzo specyficzną, a jednocześnie niezbędną dla rozwoju gminy działalnością, jak obecnie istniejące parki technologiczne na terenie Miasta Poznania”. Stwierdzenie takie

potwierdza jedynie, że zwolnienie podatkowe udzielone zostało konkretnie wskazanym w uchwale podmiotom. Jeżeli Rada Miasta zamierzała zwolnić przedmioty opodatkowania położone na terenie parków technologicznych, mogła to uczynić w sposób bardziej ogólny i abstrakcyjny, bez odnoszenia zwolnienia do konkretnych podmiotów. Nie można zatem podzielić stanowiska Rady Miasta, że zaskarżona uchwała „nie ma efektu dyskryminacyjnego”, gdyż na terenie Miasta Poznania działają obecnie tylko dwa – wymienione w zaskarżonej uchwale - parki technologiczne. Zwolnienia z podatku uchwalane na podstawie art. 7 ust.3 u.p.o.l. powinny być bowiem tak sformułowane, aby mógł z nich skorzystać bliżej nieoznaczony krąg adresatów. Tymczasem wymienienie w uchwale nazw podmiotów oraz konkretnych gruntów ogranicza krąg potencjalnych adresatów zwolnienia.

Żadna ze stron postępowania nie zakwestionowała poglądu Sądu pierwszej instancji, że § 5 ust. 3 uchwały istotnie narusza prawo, gdyż w sposób jednoznaczny odwołuje się on do cech podatnika. Konsekwencją tego jednak konieczność uznania, że również ust. 4 tego przepisu zawiera elementy „podmiotowe”, gdyż wprowadza sankcję dla konkretnego podatnika za zachowania mające miejsce przed przyznaniem zwolnienia: „wprowadzenia w błąd co do spełnienia prawa do zastosowania zwolnienia” oraz „błędu w dokumentacji pozwalającej na skorzystanie ze zwolnienia”. Wprowadzone w ust. 4 unormowanie, „uzupełnia” zatem brak możliwości skorzystania ze zwolnienia z powodów o których mowa w ust. 3. Skoro zatem zdaniem Sądu pierwszej instancji w § 5 ust. 3 uchwały wprowadzono element zwolnienia podmiotowego, takie samo stanowisko powinno zostać przyjęte odnośnie do regulacji zawartej w ust. 4. Słusznie na tę okoliczność zwrócił uwagę Prokurator we wniesionej skardze kasacyjnej. Wbrew natomiast stanowisku Sądu pierwszej instancji, treść § 5 ust. 4 nie ogranicza się jedynie do nałożenia obowiązku usunięcia w terminie 7 dni błędu w treści dokumentu.

Jak wynika z art. 91 ust. 1 u.s.g., uchwały organu gminy sprzeczne z prawem są nieważne. Podstawą stwierdzenia nieważności jest uznanie, że doszło do istotnego naruszenia prawa (art. 91 ust. 1 w zw. z ust. 4 u.s.g.) Do istotnych wad uchwały, skutkujących stwierdzeniem jej nieważności, zalicza się między innymi naruszenie przepisów wyznaczających kompetencję organów samorządu do podejmowania uchwał, naruszenie podstawy prawnej podjętej uchwały, naruszenie przepisów prawa ustrojowego oraz prawa materialnego poprzez wadliwą ich

interpretację oraz przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał. Skoro ustawowe wyliczenie zagadnień przekazanych Radzie Miasta do uregulowania w drodze uchwały dotyczyło zwolnienia przedmiotowego oraz nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca zastosowania powyższych norm kompetencyjnych w odniesieniu do innych kwestii, które nie zostały w nich wymienione, to w podejmowanym, na podstawie wyżej przywołanych przepisów, akcie prawa miejscowego nie można zamieszczać postanowień, które wykraczają poza treść tych przepisów. Zamieszczenie w uchwale w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości zwolnień podatkowych o charakterze innym niż zwolnienia przedmiotowe, oznacza istotne naruszenie przez uchwałę prawa i w konsekwencji skutkuje stwierdzeniem jej nieważności.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił wniesioną skargę kasacyjną, wraz z zawartym w niej wnioskiem o zastosowanie art. 188 p.p.s.a. i uznając, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, uchylił na podstawie powyższego przepisu zaskarżony wyrok oraz działając w oparciu o art. 147 § 1 p.p.s.a. stwierdził nieważność zaskarżonej uchwały w zakresie w jakim domagał się Prokurator we wniesionej do WSA w Poznaniu skardze.

Sędzia del. WSA Paweł Dąbek Sędzia NSA Tomasz Zborzyński Sędzia NSA Sławomir Presnarowicz



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Piotr Stępień
starszy inspektor sądowy