



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA LUBUSKIEGO

Gorzów Wielkopolski, dnia piątek, 17 stycznia 2025 r.

Poz. 142

UCHWAŁA NR 285/2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ZIELONEJ GÓRZE

z dnia 19 grudnia 2024 r.

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 (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 ze zm.) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.), po przeprowadzeniu postępowania nadzorczego w przedmiocie zgodności z prawem uchwały Nr VIII.63.2024 Rady Gminy Pszczew z dnia 28 listopada 2024 r. w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze stwierdza:

— nieważność badanej uchwały z powodu istotnego naruszenia art. 12 ust. 9 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.) oraz § 6 i § 32 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

UZASADNIENIE

Rada Gminy Pszczew uchwałą Nr VIII.63.2024 z dnia 28 listopada 2024 r. określiła tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym. Przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze w dniu 29 listopada 2024 r. i została objęta postępowaniem nadzorczym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych.

Oceniając zgodność postanowień przedmiotowej uchwały z przepisami prawa, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze ustaliło, co następuje.

Rada Gminy Pszczew, powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.) oraz art. 12 ust. 9 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.), podjęła uchwałę, w której określiła tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym.

W § 2 rozpatrywanej uchwały Rada Gminy Pszczew ustaliła, że zwolnienie od podatku rolnego następuje na wniosek podatnika. W § 2 ust. 3 uchwały określono, że wniosek powinien zawierać w szczególności:

- 1)oznaczenie podatnika (imię i nazwisko/nazwa, adres zamieszkania, nr PESEL/ nr NIP);
- 2)dane dotyczące gruntu, którego ma dotyczyć zwolnienie (w szczególności numer działki według ewidencji gruntów, powierzchnię, klasy i miejscowość) oraz określić zamierzony okres zwolnienia, nie dłuższy niż 3 lata;
- 3)powierzchnię użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej;
- 4)całkowitą powierzchnię użytków rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego;

5)określenie terminu zaprzestania produkcji rolnej.

Ponadto w § 3 ust. 2 uchwały Rada Gminy Pszczew postanowiła, że fakt zaprzestania produkcji rolnej podlega sprawdzeniu w trybie czynności kontrolnych określonych w odrębnych przepisach.

W ocenie Kolegium Izby treść zapisów badanej uchwały przesądza, że ustanowione przez Radę Gminy Pszczew normy prawne noszą cechy właściwe powszechnie obowiązującym uchwałom prawa miejscowego w rozumieniu art. 40 ust. 1 i art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Do kompetencji organu stanowiącego należy określenie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w sposób kompletny, precyzyjny i wyczerpujący, nie pozostawiając zapisów niedookreślonych dla wnioskodawców. Poprzez użycie sformułowania „w szczególności” pozostawiono organowi wykonawczemu swobodę w decydowaniu o elementach wniosku składanego przez podatnika ubiegającego się o zwolnienie, gdyż brak jest dostatecznego sprecyzowania woli Rady Gminy w tym zakresie. Przepisy gminne powinny uwzględniać podstawowe zasady techniki prawodawczej, a w szczególności określać wyraźnie zakres stosunków normowanych aktem i używać w nich określeń jasnych, zwięzłych i ścisłych. Zgodnie z § 6 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283) akty prawa miejscowego, a takim aktem jest uchwała Nr VIII.63.2024 Rady Gminy Pszczew z dnia 28 listopada 2024 r. w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 22 czerwca 2009 r., sygn. akt II OSK 1022/08, LEX nr 561898) stanowienie przepisów prawa, w których używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiające dowolną interpretację uznaje za naruszające zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa. Nakaz respektowania przez organy prawodawcze norm poprawnej legislacji wynika z zawartej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasady demokratycznego państwa prawnego.

Z podobnych względów – w ocenie Kolegium Izby – również regulacja zawarta w § 3 ust. 2 uchwały, poprzez niewskazanie przepisów prawa, które miałyby regulować czynności kontrolne prowadzone w celu sprawdzenia faktu zaprzestania produkcji rolnej, w sposób istotny narusza postanowienia art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym w związku z postanowieniami § 6 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Przepisy gminne powinny uwzględniać podstawowe zasady techniki prawodawczej i określać wyraźnie zakres stosunków normowanych aktem i używać w nich określeń jasnych, zwięzłych i ścisłych.

W § 3 ust. 1 pkt 1–4 uchwały Nr VIII.63.2024 Rady Gminy Pszczew z dnia 28 listopada 2024 r. wskazano cyt.: „Zwolnienie przysługuje po spełnieniu, w stosunku do gruntu objętego wnioskiem, łącznie następujących warunków:

- 1) faktyczne zaprzestanie uprawy roślin, zasiewów;
- 2) zaprzestanie wykorzystywania gruntów na cele pastwiskowe i hodowlane, w tym produkcji i wypasu zwierząt, hodowli ryb;
- 3) zaprzestanie dokonywania zbioru traw i siana na cele paszowe;
- 4) stosowanie zabiegów agrotechnicznych mających na celu utrzymywanie gruntów w stanie niezagrażającym rozprzestrzenianiu się chwastów (pozostawienie w ugorze czarnym lub dokonywanie oprysków)”.

Powyższe unormowanie, zdaniem Kolegium Izby, wskazuje na ograniczenie przedmiotowe uprawnień podatników do uzyskania zwolnienia. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, zwolnieniu od podatku rolnego podlegają grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów. W ten sposób określone zostały w ustawie ogólne przesłanki jakie muszą być spełnione dla uzyskania przez podatników zwolnienia z podatku rolnego użytków rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, na których zaprzestano produkcji rolnej. Warunki określone przez Radę Gminy Pszczew w § 3 ust. 1 pkt 1-4 badanej uchwały, odnoszą się do gruntów, na których prowadzone są tylko niektóre rodzaje działalności rolniczej. W art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym jest mowa o gruntach gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej oraz o powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego. Zgodnie

z art. 1 ustawy o podatku rolnym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Z kolei art. 2 ust. 1 ww. ustawy wskazuje, że za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Natomiast jak wynika z art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb. Jak wynika z § 9 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2024 r. poz. 219) grunty rolne dzielą się na użytki rolne, do których zalicza się: grunty orne, oznaczone symbolem R, łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł, pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps, sady, oznaczone symbolem S, grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr, grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr oraz grunty pod rowami, oznaczone symbolem W. Z kolei załącznik nr 1 do rozporządzenia określa zasady zaliczania gruntów do poszczególnych użytków gruntowych. Należy tutaj zwrócić uwagę na grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br, które zgodnie z rozporządzeniem stanowią użytki rolne. Do gruntów rolnych zabudowanych, oznaczonych symbolem Br, zalicza się m.in. grunty zajęte pod budynki przeznaczone do produkcji rolniczej, nie wyłączając produkcji rybnej, w szczególności: spichlerze, przechowalnie owoców i warzyw, stodoły, budynki inwentarskie, budynki na sprzęt rolniczy, magazyny i sortownie ryb, wylęgarnie ryb, podchowalnie ryb, wędzarnie, przetwornie, chłodnie, a także budowle i urządzenia rolnicze, w szczególności: zbiorniki na płynne odchody zwierzęce, płyty do składowania obornika, silosy na kiszonki, silosy na zboże i pasze, komory fermentacyjne i zbiorniki biogazu rolniczego, a także instalacje służące do otrzymywania biogazu rolniczego, place składowe, place postojowe i manewrowe dla maszyn rolniczych. Jak wynika z powyższego, zwolnienie obejmuje użytki rolne gospodarstw rolnych niezależnie od tego jakiego rodzaju działalność rolnicza jest na nich prowadzona. Mając na uwadze powyższe, zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, określając warunki zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, Rada Gminy Pszczew ograniczyła możliwość stosowania zwolnień z podatku rolnego innych gruntów niż grunty, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 1–4 badanej uchwały, naruszając tym samym art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, który nie przewiduje takiego ograniczenia. Natomiast zwolnienie ustawowe obejmuje użytki rolne gospodarstw niezależnie od tego, jaka działalność rolnicza jest na nich prowadzona.

W § 3 ust. 4 uchwały wskazano, że cyt.: „W razie niedopełnienia chociażby jednego z warunków określonych w ust. 1 lub w ust. 3 podatnik traci prawo do zwolnienia począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do zwolnienia”. Kolegium Izby podnosi, że przywołane postanowienia uchwały wykraczają poza zakres kompetencji Rady Gminy, wynikający z art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym i dotyczą kwestii regulowanych przepisami rangi ustawowej, to jest ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Zgodnie z art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym rada gminy powinna określić w drodze uchwały jedynie tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ww. ustawy, nie jest natomiast uprawniona do regulowania skutków niedopełnienia warunków zwolnienia oraz przesłanek wygaśnięcia czy też zmiany decyzji o zastosowaniu zwolnienia. Ani przepisy dotyczące podatku rolnego, ani też przepisy Ordynacji podatkowej nie upoważniają Rady Gminy do uregulowania tych kwestii w drodze aktu prawa miejscowego. Ponadto tryb i zasady zapłaty podatku będą zależały od formy organizacyjno-prawnej podmiotu zobowiązanego do zapłaty oraz od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. W odniesieniu do osób fizycznych zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku rolnego powstaje w drodze doręczenia decyzji ustalającej to zobowiązanie, w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, ale w odniesieniu do osób prawnych decyzji ustalających nie doręcza się, a obowiązuje samoobliczenie podatku.

Wykonując swoje kompetencje prawodawcze, zawarte w upoważnieniach ustawowych, organy samorządu terytorialnego są obowiązane działać ściśle w granicach tych upoważnień. Nie są upoważnione ani do regulowania tego, co zostało już ustawowo uregulowane, ani też do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego. Na zagadnienia prawidłowej realizacji przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego udzielonego w ustawie upoważnienia ustawowego zwraca uwagę orzecznictwo

sądów administracyjnych. Wskazać w tym miejscu można wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 11 maja 2011 r. (sygn. akt II Sa/Gd 244/11, LEX nr 795646), w którym Sąd wskazał, że: „Podejmując akty prawa miejscowego w oparciu o normę ustawową organ stanowiący musi ściśle uwzględniać wytyczne zawarte w upoważnieniu. Odstąpienie od tej zasady narusza związek formalny i materialny między aktem wykonawczym a ustawą, co z reguły stanowi istotne naruszenie prawa. Naczelną zasadą prawa administracyjnego jest zakaz domniemania kompetencji, zaś normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny. Nie można też dokonywać wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzania kompetencji w drodze analogii”.

W § 5 uchwały Rada Gminy Pszczew postanowiła, że traci moc uchwała Nr XXIII/143/96 Rady Gminy Pszczew z dnia 14 listopada 1996 roku w sprawie ustalenia i warunków zwolnień w podatku rolnym". W ocenie Kolegium Izby zapis ten nie jest prawidłowy, bowiem uchwała ta utraciła moc obowiązującą z mocy prawa z dniem 1 stycznia 2003 r. Z tym dniem weszła w życie ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1680). W ustawie tej zmianie uległ m.in. art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, do którego odwołuje się art. 12 ust. 9 ww. ustawy, zawierający upoważnienie ustawowe dla rady gminy do podjęcia uchwały określającej tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego w rozpatrywanym zakresie. Stosownie do § 32 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" jeżeli zmienia się treść przepisu upoważniającego do wydania aktu wykonawczego w ten sposób, że zmienia się rodzaj aktu wykonawczego, zakres spraw przekazanych do uregulowania aktem wykonawczym lub wytyczne dotyczące treści tego aktu, przyjmuje się, że akt wykonawczy wydany na podstawie tego przepisu upoważniającego traci moc obowiązującą z dniem wejścia w życie przepisu zmieniającego treść przepisu upoważniającego. Z powyższego wynika zatem, że zmieniła się treść przepisu upoważniającego - art. 12 ust. 9 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym - co było podstawą utraty mocy obowiązującej uchwały Nr XXIII/143/96 Rady Gminy Pszczew z dnia 14 listopada 1996 r. w sprawie ustalenia i warunków zwolnień w podatku rolnym.

Mając powyższe na uwadze, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze orzekło, jak w sentencji niniejszej uchwały.

Na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, służy Gminie prawo złożenia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, za pośrednictwem tutejszego Kolegium, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Ryszard Zajączkowski