



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA MAZOWIECKIEGO

Warszawa, dnia 22 sierpnia 2024 r.

Poz. 8093

UCHWAŁA NR 8.191.2024 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W WARSZAWIE

z dnia 26 marca 2024 r.

w sprawie orzeczenia nieważności uchwały Nr LXV/524/2024 Rady Gminy w Zakrzewie z dnia 4 marca 2024 r. w sprawie wprowadzenia zwolnienia od podatku rolnego na terenie Gminy Zakrzew

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.) oraz 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), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

§ 1. Orzeka o nieważności uchwały Nr LXV/524/2024 Rady Gminy w Zakrzewie z dnia 4 marca 2024 r. w sprawie wprowadzenia zwolnienia od podatku rolnego na terenie Gminy Zakrzew, z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3a ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 702) i art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333 z późn. zm.) oraz § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

§ 2. Na niniejszą uchwałę służy Gminie Zakrzew skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Uzasadnienie

W dniu 11 marca 2024 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie wpłynęła uchwała Nr LXV/524/2024 Rady Gminy w Zakrzewie z dnia 4 marca 2024 r. w sprawie wprowadzenia zwolnienia od podatku rolnego na terenie Gminy Zakrzew.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, ww. uchwała podlega nadzorowi Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Badając przedmiotową uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie ustaliło i zważyło, co następuje.

W § 1 przedmiotowej uchwały Rada Gminy w Zakrzewie wprowadziła zwolnienie w zakresie III i IV raty podatku rolnego za 2024 r. dla gruntów objętych przepisami art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Natomiast w § 2 badanej uchwały organ stanowiący postanowił, cyt. „Ulga, o której mowa w § 1 stanowi pomoc de minimis w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu (UE) Nr 1408/2016 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym”.

Z cytowanych uregulowań wynika, że procedura podejmowania uchwały w niniejszej sprawie musi uwzględniać przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. W takiej sytuacji udzielenie pomocy publicznej następuje z uwzględnieniem warunków dopuszczalności tej pomocy określonych w przepisach prawa Unii Europejskiej. Stąd też zdaniem Kolegium Izby projekt badanej uchwały winien być zgłoszony Ministrowi Rolnictwa i Rozwoju Wsi, w trybie art. 7 ust. 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, w celu uzyskania ewentualnych zastrzeżeń dotyczących przejrzystości zasad udzielania pomocy.

Z przedłożonego przez Wójta Gminy Zakrzew wyjaśnienia z dnia 21 marca 2024 r. wynika, że projekt badanej uchwały nie został zgłoszony Ministrowi Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Zdaniem Kolegium Izby niezgłoszenie projektu uchwały temu organowi, stanowi naruszenie procedury podejmowania uchwał, co zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, należy zaliczyć do istotnych naruszeń, skutkujących nieważnością uchwały (tak: wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r. II FSK 3595/13). W konsekwencji należy uznać, że badana uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Kolegium Izby wskazuje również, że 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. Dodatkowo ustawodawca zwalnia z przedmiotu opodatkowania przedmioty i podmioty wymienione w art. 12 ustawy o podatku rolnym.

Na podstawie art. 13e ustawy o podatku rolnym, rada gminy w drodze uchwały może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Na podstawie tego upoważnienia organ stanowiący posiada kompetencję do wprowadzenia ulgi/zwolnienia z podatku konkretnego przedmiotu opodatkowania, innego niż przedmioty ustawowo zwolnione.

W świetle powyższego należy uznać, że postanowienia § 1 badanej uchwały, którymi Rada Gminy w Zakrzewie zwolniła w zakresie III i IV raty podatku rolnego za 2024 rok grunty objęte przepisami art. 1 ustawy o podatku rolnym, w sposób istotny naruszają przepis art. 13e ustawy o podatku rolnym. Organ stanowiący nie posiada bowiem kompetencji do zwolnienia raty podatku, posiada natomiast kompetencje do zwolnienia przedmiotu opodatkowania. Ponadto zdaniem Kolegium Izby organ stanowiący nie może zwolnić gruntów objętych przepisami art. 1 ustawy o podatku rolnym, czyli nie może wprowadzić zwolnienia w stosunku do całego przedmiotu opodatkowania, ponieważ mieszczą się w nim również zwolnienia ustawowe. Rada Gminy w Zakrzewie nie może bowiem zwolnić z podatku tego, co zostało już ustawowo zwolnione.

Jak wskazał WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 28 października 2015 r. I SA/Po 1305/15, cyt. „Zgodnie z linią orzecniczą sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 8 maja 2013 r. sygn. akt II GSK 299/12), przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej. Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia. Nie jest upoważniony (...) do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego”.

Ponadto organ nadzoru zwraca uwagę, że zarówno tytuł, jak i § 1 badanej uchwały, wskazują na wprowadzenie zwolnienia od podatku rolnego, natomiast w § 2 tejże uchwały organ stanowiący posługuje się pojęciem ulgi. Zachodzi więc wewnętrzna niespójność.

W doktrynie i orzecnictwie przyjmuje się, że zwolnienie to definitywne, ostateczne wyłączenie określonej kategorii podatników lub przedmiotu opodatkowania spod obowiązku podatkowego. W przypadku ulgi podatkowej organ podatkowy nie rezygnuje z opodatkowania, gdyż jego zamiarem jest redukcja obciążenia podatkowego i zmniejszenie rozmiarów płaconego podatku. Ulga podatkowa może polegać albo na korekcie podstawy opodatkowania, albo na zastosowaniu obniżonych stawek podatkowych, albo na korekcie wyliczonego podatku. W piśmiennictwie wskazuje się również, że cechą charakterystyczną ulg podatkowych, odróżniającą je od zwolnień podatkowych, jest ich złożona konstrukcja prawna. Pomniejszenie kwoty podatku lub podstawy opodatkowania wymaga szczegółowego określenia m.in. w jakim trybie to ma nastąpić (na wniosek podatnika lub z urzędu), w jakiej wysokości (procentowego lub kwotowego określenia wysokości pomniejszenia podstawy opodatkowania lub podatku), kto ma to zrobić (organ podatkowy, podatnik, płatnik lub inkasent) i w jakiej formie (zaliczkowo, jednorazowo w zeznaniu lub deklaracji). Konieczność precyzyjnego ustalenia tych wszystkich elementów ulgi podatkowej prowadzi do znaczącego rozbudowania

przepisów ją regulujących. Ulga podatkowa (jak już wskazywano) występuje w formie odliczenia od podstawy opodatkowania lub podatku oraz obniżki stawki podatkowej, natomiast zwolnienie jest całkowitym wyłączeniem określonego podmiotu lub przedmiotu z obowiązku zapłacenia podatku.

WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 6 maja 2004 r. akt I SA/Po 153/04, powołując się na ugruntowane stanowisko w doktrynie polskiego prawa podatkowego i orzecznictwie sądowym uznał, iż niedopuszczalne jest utożsamianie kategorii zwolnienia podatkowego z kategorią ulgi podatkowej. Analogicznie ocenił NSA (do 2003.12.31) w Warszawie w wyroku z dnia 23 lipca 1991 r. III SA 452/91, stwierdzając, że treść terminów: „zwolnienie” i „ulga” nie jest tożsama w sensie prawnym.

Należy podkreślić, że badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego. Jej uregulowania powinny być zatem na tyle precyzyjne i czytelne, aby nie powstawały wątpliwości interpretacyjne i aby adresaci uchwały oraz organy ją stosujące, nie mieli wątpliwości, co do zapisów w niej zawartych (tak: wyrok NSA (do 2003.12.31) w Gdańsku z dnia 6 czerwca 1995 r. SA/Gd 2949/94). Z przepisów § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” wynika, że przepisy aktów normatywnych redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

W tym stanie faktycznym i prawnym Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło, jak w sentencji uchwały.

Przewodnicząca Posiedzenia Kolegium
Bożena Zych