



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA MAZOWIECKIEGO

Warszawa, dnia 19 marca 2025 r.

Poz. 2760

UCHWAŁA NR 26.535.2024

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W WARSZAWIE

z dnia 3 grudnia 2024 r.

**w sprawie orzeczenia nieważności uchwały Nr VIII/47/2024 Rady Gminy Kołbiel
z dnia 5 listopada 2024 r. w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego
gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej**

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 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 z późn. zm.), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

§ 1. Orzeka o nieważności uchwały Nr VIII/47/2024 Rady Gminy Kołbiel z dnia 5 listopada 2024 r. w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z powodu istotnego naruszenia art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 12 ust. 9 oraz art. 13d ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176), a także § 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 Kołbiel skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Uzasadnienie

W dniu 12 listopada 2024 r. doręczono Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie uchwałę Nr VIII/47/2024 Rady Gminy Kołbiel z dnia 5 listopada 2024 r. w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej.

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.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, z mocy ustawy, 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. Ustawodawca cyt. przepisem określił ogólne warunki, jakie muszą być spełnione dla uzyskania przez podatników zwolnienia z podatku rolnego użytków rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, na których zaprzestano produkcji rolnej, a w art. 12 ust. 9 ww. ustawy na radę gminy nałożył obowiązek określenia trybu i szczegółowych warunków wprowadzonego ustawą zwolnienia stanowiąc, cyt. „Rada gminy określa, w drodze uchwały, tryb i szczegółowe warunki zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 7.”.

W § 3 badanej uchwały Rada Gminy Kołbiel określiła, cyt. „1. Zwolnienie od podatku rolnego przysługuje po spełnieniu następujących warunków:

- 1) zaprzestanie na gruntach uprawy roślin i zasiewów,
- 2) niewykorzystywanie gruntów na cele pastwiskowe, w tym wypasu zwierząt,
- 3) niedokonywanie zbioru traw i siana na cele paszowe,
- 4) utrzymanie gruntów w stanie niezagrożającym rozprzestrzenianiu się chwastów (pozostawienie w czarnym ugorze lub dokonywanie oprysków chemicznych)
- 5) bieżące konserwowanie urządzeń melioracyjnych na gruntach, na których zaprzestano produkcji rolnej, tak, aby te grunty nie miały negatywnego wpływu na grunty sąsiedzkie,
- 6) użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej nie są wykorzystywane na inne cele, w tym na prowadzenie działalności gospodarczej.

2. Warunki określone w ust. 1 muszą być spełnione łącznie”.

Dodatkowo w § 3 ust. 5 badanej uchwały Rada Gminy Kołbiel postanowiła, cyt. „W razie niedopełnienia chociażby jednego z warunków określonych w ust. 1, podatnik traci prawo do zwolnienia, a organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego, poczynwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa zwolnienia.”. Ponadto niniejsze warunki - określone w § 3 ust. 1 badanej uchwały - zostały powtórzone w załączniku do badanej uchwały.

Powyższe unormowanie - zdaniem Kolegium Izby - wskazuje na ograniczenie przedmiotowe uprawnień podatników do uzyskania zwolnienia. W ocenie Kolegium Izby warunki określone w § 3 ust. 1 badanej uchwały przez Radę Gminy Kołbiel, które muszą być spełnione łącznie (§ 3 ust. 2 badanej uchwały), odnoszą się tylko do gruntów, na których prowadzona jest produkcja roślinna, a tym samym w sposób oczywisty nie są możliwe do spełnienia dla gruntów, na których jest prowadzona inna działalność rolnicza.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 1 ustawy o podatku rolnym, zwolnieniu od podatku rolnego podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne wchodzące w skład gospodarstw rolnych, na których zaprzestano jakiejkolwiek produkcji rolnej. Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, za działalność rolniczą uważa się produkcję zarówno roślinną jak 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.

Znajduje to odzwierciedlenie także w rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2024 r. poz. 219). Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 1 cytowanego rozporządzenia, do użytków rolnych zalicza się zarówno grunty orne, oznaczone symbolem R, jak i 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, grunty pod rowami, oznaczone symbolem W.

Z kolei załącznik nr 1 do ww. rozporządzenia określa, jakie konkretnie grunty zaliczane są do poszczególnych użytków rolnych. Do gruntów rolnych zabudowanych, oznaczonych symbolem – Br (które zgodnie z rozporządzeniem stanowią użytki rolne), zalicza się 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, przetwórnice, chłodnie, a także budowle i urządzenia rolnicze i inne wymienione dalej w załączniku.

Jak wynika z powyższych zapisów ustawy i rozporządzenia, także te grunty powinny podlegać zwolnieniu od podatku rolnego, jeśli zaprzestano na nich produkcji rolnej. Zatem zwolnienie ustawowe obejmuje użytki rolne gospodarstw niezależnie od tego, jaka działalność rolnicza jest na nich prowadzona. Tak więc stwierdzić należy, że określając warunki zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych w sposób, jak to przedstawiono wyżej, Rada Gminy Kołbiel ograniczyła możliwość stosowania zwolnień z podatku rolnego innych gruntów niż grunty, na których prowadzona jest produkcja roślinna, istotnie naruszając tym

samym art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, który takiego ograniczenia nie przewiduje. W związku z powyższym Rada Gminy Kołbiel nie wykonała nałożonego na nią w art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym obowiązku określenia w drodze aktu prawa miejscowego, szczegółowych warunków wprowadzonego ustawą zwolnienia.

W § 2 ust. 2 badanej uchwały postanowiono, cyt. „Wniosek, o którym mowa w ust. 1 powinien zawierać w szczególności: (...)”.

W ocenie Kolegium Izby organ stanowiący wprowadził zapis, cyt. „w szczególności”, który może prowadzić do wystąpienia niedozwolonego luzu interpretacyjnego oraz uznaniowości dokonującego oceny w tym zakresie, przy czym używanie zwrotów niedookreślonych jest niedopuszczalne. Badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego, zatem jej uregulowania winny być formułowane w sposób wyczerpujący, czytelny i zrozumiały dla przeciętnego adresata oraz w sposób niebudzący wątpliwości interpretacyjnych. Regulacje zawarte w badanej uchwale, wydanej na podstawie art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym, powinny być określone jasno i ściśle na podstawie normy ustawowej (tak: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 października 2015 r. I SA/Po 1305/15, w którym Sąd stwierdził, cyt. „Zgodnie z linią orzecniczą sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 8 maja 2013 r. sygn. akt II GSK 299/12), organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia”.

Zgodnie z § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, przepisy prawa miejscowego redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Brak precyzyjnych zapisów powoduje powstanie luzu interpretacyjnego, a używanie zwrotów niedookreślonych jest niedopuszczalne. W judykaturze ugruntowany jest pogląd, iż uchwały stanowiące przez organy samorządowe muszą zawierać sformułowania czytelne, jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (np. wyrok NSA (do 2003.12.31) w Gdańsku z dnia 6 czerwca 1995 r. SA/Gd 2949/94, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2020 r. I SA/Gd 6/20, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2020 r. IV SA/Po 1248/20, wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2022 r. III SA/Wa 671/22, wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2022 r. VIII Sa/Wa 524/22).

Kolegium Izby zauważa, iż w § 2 ust. 2 pkt 2 badanej uchwały Rada Gminy Kołbiel postanowiła, cyt. „2. Wniosek, o którym mowa w ust. 1 powinien zawierać w szczególności: (...) 2) początek okresu zwolnienia (nie może być wcześniejszy niż pierwszy dzień miesiąca następującego po złożeniu wniosku, o którym mowa w ust. 1)”, czyli de facto może być późniejszy. Stanowi to nieuprawnioną modyfikację art. 13d ust. 3 ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym zwolnienia podatkowe udzielone na wniosek podatnika stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek.

Ponadto Kolegium Izby wskazuje, iż w § 2 ust. 3 badanej uchwały postanowiono, cyt. „Zwolnienie stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik złożył wniosek, o którym mowa w ust. 1.” i tym samym dokonano powtórzenia zapisów ustawowych, tj. art. 13d ust. 3 ustawy o podatku rolnym.

Powołane wyżej zapisy § 2 ust. 2 pkt 2 i ust. 3 badanej uchwały nie są ze sobą spójne, co może wprowadzać podatnika w błąd. Uchwała Rady Gminy Kołbiel nie powinna regulować jeszcze raz tego, co zostało już zamieszczone w ustawie, a w szczególności nie powinna modyfikować przepisów ustawowych. Delegacja ustawowa z art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym obejmuje wyłącznie określenie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia i nie daje Radzie Gminy Kołbiel upoważnienia do stanowienia w sprawie terminu określającego początek okresu zwolnienia. Na niedopuszczalność modyfikacji regulacji ustawowych w akcie prawa miejscowego zwrócił uwagę WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 listopada 2011 r. II SA/Wr 518/11 oraz NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu w wyrokach z dnia 3 grudnia 1996 r. SA/Wr 949/96 i z dnia 11 lutego 1998 r. II SA/Wr 1459/97. Zdaniem Kolegium Izby jakakolwiek próba modyfikowania zapisów ustawowych w uchwale organu stanowiącego jest niedopuszczalna i stanowi istotne naruszenie wskazanych przepisów.

Mając na uwadze powyższe Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło jak w sentencji uchwały.

Przewodnicząca Posiedzenia Kolegium

Bożena Zych