

**Uchwała Nr 25/165/2014
z dnia 1 sierpnia 2014 r.
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
w składzie:**

**1/ Ryszard Paweł Krawczyk
2/ Ewa Śpionek
3/ Anna Kaźmierczak
4/ Wojciech Nowereńczuk
5/ Paweł Jaśkiewicz**

**6/ Bogdan Łągwa
7/ Agnieszka Kamyczek - Maszewska
8/ Bogusław Wenus
9/ Barbara Polowczyk**

Po rozpoznaniu w dniu 1 sierpnia 2014 roku **Uchwały Nr XXVI/216/2014 Rady Gminy Krzyżanów z dnia 27 czerwca 2014 roku w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych**, działając na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013r., poz. 594 ze zm.) oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2012r., poz. 1113 ze zm.)

Kolegium uchwala, co następuje:

stwierdza się nieważność Uchwały Rady Gminy Krzyżanów Nr XXVI/216/2014 z dnia 27 czerwca 2014 roku w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych, z powodu jej sprzeczności z prawem, tj. art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2011r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.) w związku z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 roku Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r., poz. 849).

Uzasadnienie

W dniu 4 lipca 2014 roku wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi Zespół Zamiejscowy w Skierniewicach Uchwała Nr XXVI/216/2014 Rady Gminy Krzyżanów w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (zwanej dalej – Uchwałą). Kolegium Izby wszczęło postępowanie nadzorcze w stosunku do Uchwały zapraszając na posiedzenie w dniu 1 sierpnia 2014 roku przedstawicieli jednostki. W trakcie posiedzenia Kolegium nikt nie reprezentował Gminy Krzyżanów.

Jako podstawę podjęcia Uchwały wskazano: art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym i art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej właściwości Rady Gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w odrębnych ustawach, natomiast w myśl art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Gminy

może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W toku badania Uchwały Kolegium Izby stwierdziło, co następuje:

Rada Gminy Krzyżanów podjęła badaną Uchwałę w dniu 27 czerwca 2014 roku. Zgodnie z postanowieniami § 7 ust. 2 Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, z mocą obowiązującą od 1 lipca 2014 roku, ogłoszenie jej nastąpiło w tym Dzienniku w dniu 8 lipca 2014 roku, (Dz.U.W.Ł. 2014, poz. 2638). Natomiast zgodnie z § 3 Uchwały w przypadku, gdy zwolnienie stanowi pomoc de minimis, warunkiem uzyskania tego zwolnienia jest przedłożenie przez podatnika do dnia 1 lipca 2014 roku wszystkich zaświadczeń lub oświadczeń o pomocy de minimis w rolnictwie i rybołówstwie jakie otrzymał podatnik w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat obrotowych, ponadto przedłożenie informacji określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 roku w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. Nr 53, poz. 311 ze zm.).

W ocenie Kolegium powyżej opisanych przepisów dotyczących wejścia w życie tej Uchwały oraz spełnienia warunku określonego w § 3, tj. złożenia do dnia 1 lipca 2014 roku przez podatnika wszystkich dokumentów uprawniających do uzyskania zwolnienia nie da się zastosować, gdyż są one wewnętrznie sprzeczne i nielogiczne. Postawić należy pytanie, skąd podatnicy przed dniem ogłoszenia uchwały, tj. 8 lipca 2014 roku mają wiedzieć, że do dnia 1 lipca 2014 roku powinni złożyć określone dokumenty, aby uzyskać prawo do zwolnienia z podatku.

Przede wszystkim badana Uchwała podjęta została z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 roku Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 78, poz. 483 ze zm.) poprzez naruszenie zasady nie działania prawa wstecz, zasady poprawnej legislacji a także zasady zaufania do organów władzy publicznej, w związku z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ww. ustawy akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt prawny określi termin dłuższy. Art. 4 ust. 2 ww. ustawy stanowi, że w wyjątkowych sytuacjach jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawa nie stoją temu na przeszkodzie, akt prawny może wejść w życie z dniem ogłoszenia w dzienniku urzędowym. Według art. 5 te same przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązywania, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawa nie stoją temu na przeszkodzie. Z powyższych przepisów nie wynika wprawdzie, bezwzględny zakaz stosowania zasady zakazu działania przepisów prawa wstecz przy uchwalaniu przepisów prawa, ale nie można stosować tej zasady, gdy normy prawne aktu prawnego określają termin nakładający na obywatela obowiązki ze skutkiem prawnym, który upływa przed ogłoszeniem aktu prawnego. Efektem takiego działania jest podjęcie aktu prawnego określającego prawa i obowiązki, z których adresat normy prawnej nie będzie mógł skorzystać.

W § 3 Uchwały określony został warunek uzyskania zwolnienia stanowiącego pomoc de minimis o której mowa w § 2, polega on na przedłożeniu przez podatnika do 1 lipca 2014 roku i przedkładania do dnia 15 lutego każdego roku podatkowego wszystkich zaświadczeń

lub oświadczeń o pomocy de minimis w rolnictwie i rybołówstwie jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat obrotowych, ponadto przedłożenie informacji określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 roku w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis. Zgodnie z § 2, jeżeli zwolnienie dotyczy producentów rolnych dokonujących produkcji pierwotnej produktów rolnych, zwolnienie to stanowi pomoc de minimis w rolnictwie i odbywa się z uwzględnieniem rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 roku w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. Urz. UE L 352/9 z dnia 24.12.2013 r.) oraz polskich przepisów dotyczących pomocy de minimis w rolnictwie i ma zastosowanie od 1 lipca 2014 roku. W § 4 Rada Gminy wprowadziła ograniczenie odnośnie wysokości uzyskanej pomocy do 15.000 EURO oraz określiła okoliczności mające wpływ na utratę prawa do zwolnienia określonego Uchwałą i zobowiązała podatnika do złożenia określonych dokumentów.

W ocenie Kolegium analiza postanowień § 2, 3 i 4 Uchwały prowadzi do wniosku, że zwolnienie z podatku w zasadzie jest jednorazowe i może mieć zastosowanie tylko do środków transportowych zarejestrowanych do dnia 1 lipca 2014 roku. Rada Gminy nie uregulowała sytuacji jak powinni się zachować, jakie dokumenty i kiedy powinni złożyć, oraz czy w ogóle mogą ubiegać się o zwolnienie podatnicy, którzy obecnie nie mają możliwości uzyskania zwolnienia, tzn. nie posiadają środków transportowych, natomiast zakupią środki transportowe w przyszłości i będą chcieli ze zwolnienia skorzystać.

Również uzasadnienie do Uchwały nie wyjaśnia jednoznacznie tego problemu, fragment z uzasadnienia ... „*W celu zachowania preferencji podatkowych w postaci zwolnienia z podatku od środków transportowych stanowiących pomoc de minimis w rolnictwie niezbędne jest podjęcie znowelizowanej uchwały z przystosowaniem do nowych przepisów rozporządzenia Komisji (KE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013r. określających zasady udzielania pomocy de minimis. Do stosowania zwolnienia o którym mowa niezbędne będzie spełnienie przez podatnika warunków określonych w treści uchwały*”.

Natomiast zgodnie z art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli uchwała przewiduje udzielenie pomocy publicznej, powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. W myśl art. 8 rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 roku w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym, rozporządzenie stosuje się do dnia 31 grudnia 2020 roku. Podkreślić należy, że zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić inne zwolnienie przedmiotowe, jest to uprawnienie rady, a nie obowiązek. Rada może również ograniczyć czasowo możliwość ubiegania się o zwolnienie, jednak te postanowienia powinny być sprecyzowane w uchwale rady gminy w sposób jednoznaczny i nie budzący wątpliwości.

W § 1 ust. 1 pkt 1 Uchwały Rada Gminy postanowiła, że zwalnia z podatku od środków transportowych: środki transportowe wykorzystywane wyłącznie na cele rolnicze, natomiast w § 1 ust. 2, że zwolnienia określone w ust. 1 nie obejmują środków transportowych wykorzystywanych do działalności gospodarczej.

Wykorzystywanie środków transportowych na cele rolnicze związane jest z rolnictwem, tj. prowadzeniem działalności rolniczej. Zgodnie z orzecznictwem rolnik prowadzący indywidualne gospodarstwo rolne, co do zasady jest przedsiębiorcą i prowadzi działalność gospodarczą (patrz: wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 21 maja 2013 r. sygn. akt VI Aca 1472/12 - Lex nr 1335770, wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2007 r. sygn. akt II OSK 1618/06 - Lex nr 364703). Rolnik nie jest przedsiębiorcą tylko w sytuacji, gdy prowadzi gospodarstwo rolne w celu zaspakajania własnych potrzeb i nie prowadzi sprzedaży

wytworzonych produktów. Zatem na podstawie § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 Uchwały, ze zwolnienia mógłby skorzystać podatnik wykorzystujący środki transportowe na cele rolnicze, prowadzący gospodarstwo rolne wyłącznie na własne potrzeby, nie dokonujący sprzedaży produktów rolnych. Podsumowując, w sytuacji zwolnienia określonego w § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 nie mamy do czynienia z pomocą publiczną, gdyż nie jest ono skierowane do podatników prowadzących działalności gospodarczej w zakresie rolnictwa.

Kolegium dostrzega ewidentną sprzeczność pomiędzy regulacją zamieszczoną w § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, gdzie ogranicza się krąg podmiotów, którzy mogliby skorzystać ze zwolnienia a postanowieniami § 2 zgodnie z którym, jeżeli zwolnienie dotyczy producentów rolnych dokonujących produkcji pierwotnej produktów rolnych, zastosowanie zwolnienia stanowi pomoc de minimis w rolnictwie i następuje z uwzględnieniem rozporządzeniem Komisji (UE) Nr 1408/2013 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. Zwolnienie takie skierowane jest do rolników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie rolnictwa i stanowi pomoc publiczną w rolnictwie. Zatem można wysnuć wniosek, że możliwość udzielania zwolnień stanowiących pomoc de minimis w rolnictwie była brana pod uwagę przez organy Gminy, świadczą o tym zapisy § 2, 3 i 4 badanej Uchwały, natomiast regulacja określona w § 1 ust. 2 możliwość taką zablokowała.

W ocenie Kolegium powstaje wątpliwość i zasadnicze pytanie, udzielanie jakich zwolnień chciała uregulować Rada Gminy Krzyżanów w badanej Uchwały ?

Mając powyższe ustalenia na względzie Kolegium podkreśla, że każdy przepis prawa miejscowego powinien być napisany jasno i precyzyjnie, w sposób zrozumiały dla abstrakcyjnego podatnika. Stanowisko takie wyraził również NSA w wyroku z 6 czerwca 1995 roku wskazując, że przepisy prawa miejscowego powinny być formułowane w sposób jasny, wyczerpujący i uniemożliwiający stosowanie niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu interpretacyjnego (NSA O/Gdańsk z dnia 6.06.1995r., SA/Gd 2949/94, PG 1995/12, poz. 48).

Mając powyższe Kolegium Izby orzekło, jak w sentencji.

Od uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Skargę wnosi się do Sądu za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu uchwały.

Przewodniczący Kolegium