mgr Iwona Frańczuk

członek kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu

# **Zwolnienia podatkowe w orzecznictwie Regionalnych Izb Obrachunkowych**

Tematem przewodnim referatu są rozstrzygnięcia nadzorcze Regionalnych Izb Obrachunkowych w zakresie uchwał w sprawie zwolnień od podatków i opłat lokalnych wprowadzanych przez organy stanowiące gmin.

Na wstępie referatu zostaną wskazane przepisy rangi ustawowej nadające organom jednostki samorządu terytorialnego uprawienia do kształtowania lokalnej polityki podatkowej, w tym też uprawnienia do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych. W dalszej części referatu przedstawione zostaną orzeczenia Regionalnych Izb Obrachunkowych będące wynikiem sprawowanego przez Izby nadzoru.

Prawo jednostki samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie wynika wprost z art. 168 Konstytucji RP. Podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach zostało zastrzeżone, zgodnie z brzmieniem art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.), do wyłącznej właściwości rady gminy. Kompetencje rady gminy do wprowadzania na mocy uchwały innych niż określone w ustawach zwolnień przedmiotowych od podatków bądź opłat lokalnych wynikają z ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 70), ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 333), ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.). Uchwały rady gminy podejmowane w sprawach zwolnień od podatków i opłat, stanowiące akty prawa miejscowego, są przedkładane Regionalnym Izbom Obrachunkowym. Regionalne Izby Obrachunkowe będące państwowymi organami nadzoru i kontroli gospodarki finansowej (art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych, a ich właściwość rzeczowa obejmuje uchwały podejmowane m.in. w sprawie podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa. Nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego jest sprawowany na podstawie kryterium zgodności z prawem, co wynika z art. 171 ust. 1 Konstytucji RP, ustaw ustrojowych (m.in. art. 85 ustawy o samorządzie gminnym). O nieważności uchwały w sprawie zwolnienia od podatków, opłat rozstrzyga kolegium Izby. Uchwała sprzeczna z prawem jest nieważna, natomiast w przypadku nieistotnego naruszenia prawa organ nadzoru nie stwierdza nieważności uchwały ograniczając się do wskazania, iż uchwałę wydano z naruszeniem prawa.

Korzystając ze swoich ustawowych uprawnień określonych w art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4, art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może wprowadzić inne niż określone w ustawie zwolnienia przedmiotowe od podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, czy opłat lokalnych. Ponadto rada gminy może wprowadzić zwolnienia przedmiotowe także od podatku rolnego czy podatku leśnego na mocy odpowiednio art. 13e ustawy o podatku rolnym, art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym. Należy wyraźnie zaznaczyć, iż powyższe zwolnienia od podatku czy opłaty lokalnej, będące w kompetencji organu stanowiącego, muszą mieć wyłącznie charakter przedmiotowy, co wynika wprost z przepisów prawa. Ustawodawca nie dopuszcza możliwości wprowadzania przez radę gminy zwolnień mających charakter podmiotowy czy mieszany (przedmiotowo-podmiotowy). Dopuszczalne jest tylko posłużenie się kryterium określającym przedmiot zwolnienia. Przedmiot przy tym winien być tak określony, żeby nie było możliwe odniesienie przyznanego na podstawie tego przepisu zwolnienia tylko do określonej kategorii lub grupy podatników. Ustawodawca nie dopuszcza również możliwości wprowadzania zwolnień już określonych w cytowanych ustawach, bądź ich modyfikacji, jak również wprowadzania zwolnień przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu. Często stwierdzanym przez organ nadzoru naruszeniem skutkującym orzeczeniem nieważności uchwały w sprawie zwolnień podatkowych jest nieprzestrzeganie przepisów dotyczących pomocy publicznej, ustalanie dowolnych warunków korzystania ze zwolnienia, np. nabycie prawa do zwolnienia przez przedsiębiorcę w postaci braku posiadania zaległości podatkowych wobec gminy. W ocenie organu nadzoru również przyjęcie przez radę gminy w uchwale częściowego zwolnienia od podatku od nieruchomości (np. zwolnienie w wysokości 50%) narusza postanowienia przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bowiem nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalenia zwolnień wywodzić uprawnienia do uchwalenia ulg podatkowych. Nie można także znieść zwolnienia od podatku w trakcie roku podatkowego, gdyż przyznane w tym trybie zwolnienia podatkowe rada gminy winna wprowadzać i uchylać z poszanowaniem zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP, a zwłaszcza wynikającej z niej zasady zaufania obywatela do państwa, pewności prawa oraz ochrony praw nabytych.

Podsumowując, zwolnienia podatkowe ustanowione mocą uchwały rady gminy winny być tak zredagowane i wprowadzane w życie, aby nie stały się dla podatników „pułapką podatkową” lecz „pomocą finansową” przysługującą im w ramach ustanowionych praw.