
II. PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 19 kwietnia 2023 r., I SA/Ol 59/23

Możliwość zastosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w przypadku sfinansowania inwestycji częściowo ze środków publicznych

Teza: Sfinansowanie wydatków na inwestycję w całości lub w części ze środków publicznych uniemożliwia przyznanie ulgi inwestycyjnej podatnikowi podatku rolnego, wymienionej w art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Jeżeli zatem inwestycja została zrealizowana przy nieznacznym nawet udziale środków publicznych, zarówno krajowych, jak i zagranicznych, podatnik podatku rolnego traci prawo do ulgi.

Uwagi wstępne

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Olsztynie z 19 kwietnia 2023 r., sygn. akt: I SA/Ol 59/23¹, w zakresie objętym badaniem odnosi się do problematyki możliwości zastosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w przypadku sfinansowania inwestycji częściowo ze środków publicznych. Dla rozstrzygnięcia tej kwestii zasadnicze znaczenie miał wybór właściwej wykładni art. 13 ust. 1 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym².

¹ LEX nr 3563163.

² Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1176 ze zm.; dalej: u.p.r.).

1. Stan faktyczny

Przedmiotowe orzeczenie zapadło na gruncie następującego stanu faktycznego. Podatnik w gospodarstwie rolnym wykonał inwestycję polegającą na zakupie i zainstalowaniu na dachu budynku inwentarskiego instalacji fotowoltaicznej. Inwestycję sfinansowano ze środków pozyskanych na podstawie umowy o kredyt ratalny z 21 lipca 2021 r., którą wnioskodawca zawarł z bankiem A. w miejscowości W. Następnie podatnik ubiegał się o udzielenie ulgi z art. 13 u.p.r. w kwocie 13 390 zł, stanowiącej 25% udokumentowanych nakładów na przeprowadzoną inwestycję. Organ I instancji (wójt) odmówił podatnikowi możliwości zastosowania ulgi za tę inwestycję. Podstawą odmowy udzielenia ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym stała się ocena organu, że wydatki poniesione przez stronę na inwestycję zostały sfinansowane w części ze środków publicznych.

Od powyższej decyzji podatnik wniósł odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (SKO). Rozstrzygając tę kwestię, organ II instancji powołał się na przepisy umowy o kredyt ratalny pt. Oświadczenia i informacje związane z udzieleniem wsparcia z Europejskiego Banku Inwestycyjnego – o skorzystaniu ze wsparcia Unii Europejskiej w ramach programu LIFE oraz udzieleniu kredytu w związku z zawarciem przez bank A. umowy z Europejskim Bankiem Inwestycyjnym z siedzibą w Luksemburgu (EBI). Na ich podstawie SKO wskazał, że kredytobiorca uzyskał korzyść finansową na rzeczywistej rocznej stopie oprocentowania z uwagi na zmniejszenie prowizji/opłaty w taki sposób, że wysokość rzeczywistej rocznej stopy oprocentowania jest o 0,2 p.p. niższa od rzeczywistej rocznej stopy oprocentowania, która wynikałaby z wyliczeń, gdyby bank udzielił mu kredytu bez wsparcia EBI (korzyści EBI). Mając to na uwadze, SKO stwierdziło, że uzyskana przez stronę korzyść EBI – obniżone oprocentowanie kredytu oferowane przez bank – oznacza, iż wydatki na inwestycję zostały w części sfinansowane ze środków publicznych, co wyklucza udzielenie ulgi na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c i art. 13 ust. 2 u.p.r. Na powyższą decyzję SKO podatnik wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Olsztynie, domagając się uchylenia decyzji SKO i utrzymania jej w mocy decyzji wójta.

2. Stanowisko WSA

Rozpoznając skargę, WSA w Olsztynie w trybie uproszczonym 19 kwietnia 2023 r., na posiedzeniu niejawnym oddalił skargę. Argumentując swoje

stanowisko, wskazał, że podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na zakup i zainstalowanie urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód), jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części ze środków publicznych. Definiując pojęcie środków publicznych, WSA w Olsztynie wskazał na treść art. 5 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³, zgodnie z którym środkami publicznymi są m.in. środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) (art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.p.), jak również środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt 2 (art. 5 ust. 1 pkt 3 u.f.p.).

W dalszej części orzeczenia WSA w Olsztynie dokonał szczegółowej analizy programu LIFE i instrumentu PF4EE finansowanego ze środków EBI. Sąd ten podkreślił, że EBI realizuje cele Unii Europejskiej, korzysta w głównej mierze z zasobów własnych oraz rynków kapitałowych, a zasoby własne pochodzą od członków EBI, którymi są państwa członkowskie. Mając to na uwadze, WSA uznał, że w niniejszej sprawie skarżący uzyskał wsparcie ze środków publicznych na zakup i instalację paneli fotowoltaicznych na podstawie umowy z bankiem A. o kredyt ratalny z 21 lipca 2021 r. W ujęciu całościowym podatnik spłaca bowiem kwotę niższą od tej, którą spłacałby bez wsparcia ze środków EBI. Argumentując to stanowisko, skład orzekający powołał się na wyrok WSA w Warszawie z 21 października 2022 r.⁴, który zapadł w podobnym stanie faktycznym. W konsekwencji sąd wskazał, że podatnikowi nie przysługuje ulga inwestycyjna, podzielając stanowisko przedstawione przez SKO. Zdaniem WSA sfinansowanie wydatków w całości lub w części ze środków publicznych uniemożliwia przyznanie ulgi inwestycyjnej podatnikowi podatku rolnego, wymienionej w art. 13 ust. 1 u.p.r. Jeżeli zatem inwestycja została zrealizowana przy nieznacznym nawet udziale środków publicznych, czy to krajowych, czy zagranicznych, podatnik podatku rolnego traci prawo do ulgi.

³ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530 ze zm.; dalej: u.f.p.).

⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 21 października 2022 r., sygn. akt: III SA/Wa 862/22, LEX nr 3807930.

3. Ocena stanowiska WSA

Stanowisko WSA w Olsztynie nie zasługuje na aprobatę. Nie negując ustaleń sądu dotyczących udziału środków publicznych w realizacji inwestycji dokonanej przez podatnika, należy podkreślić, że stosując przepisy dotyczące ulgi inwestycyjnej, sąd ten dokonał niewłaściwej wykładni art. 13 ust. 1 u.p.r. W konsekwencji doszedł do błędnego wniosku, że podatnikowi nie będzie przysługiwała ulga inwestycyjna, jeżeli wydatek inwestycyjny został sfinansowany w jakiegokolwiek, nawet niewielkiej części ze środków publicznych. Przyjęty przez WSA rezultat wykładni nie oddaje istoty językowego brzmienia tego przepisu.

Należy także podkreślić, że proponowane przez WSA rozumienie zakresu zastosowania ulgi inwestycyjnej stoi w sprzeczności z wykładnią opartą na regułach pozajęzykowych, jak dyrektywy wykładni systemowej i wykładni funkcjonalnej. Wobec tego przepis ten należałoby interpretować tak, że podatnikowi podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna w zakresie, w jakim środki przeznaczone na inwestycje nie zostały pokryte ze środków publicznych.

Ustalając normatywny zakres zastosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na językowe brzmienie art. 13 ust. 1 u.p.r. Rezultat uzyskanej w ten sposób wykładni językowej będzie bowiem stanowić punkt wyjścia do ustalenia znaczenia tego przepisu⁵. Zgodnie z treścią przywołanego przepisu podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga z tytułu wydatków poniesionych na ściśle określone w tym przepisie inwestycje, jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych. Wykładnia językowa nie wprowadza zatem przeciwwskazań do przyznania ulgi inwestycyjnej w sytuacji, gdy inwestycja była współfinansowana ze środków publicznych. Co więcej, ustawodawca w omawianym przepisie wyróżnia sytuacje, kiedy wydatki te mogły zostać sfinansowane ze środków publicznych w całości lub w części. Dlatego należy rozważyć, po pierwsze, sytuację, gdy cała kwota inwestycji została pokryta ze środków publicznych – wówczas podatnikowi ulga nie przysługuje; po drugie, sytuację, gdy udział środków publicznych w sfinansowaniu inwestycji będzie tylko częściowy, a pozostała kwota zostanie pokryta ze środków własnych podatnika.

Skoro ustawodawca nie zamierzał w tych przypadkach przyznawać podatnikowi ulgi inwestycyjnej, to w jakim celu je różnicował? Jeżeli bowiem

⁵ Na temat prymatu wykładni językowej: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. II: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 448 i n.

wolą ustawodawcy było to, że w przypadku, gdy inwestycja została zrealizowana nawet przy nieznacznym udziale środków publicznych, podatnik podatku rolnego traci całkowite prawo do ulgi, powinien to uregulować w sposób jasny i precyzyjny, np. poprzez zastosowanie zwrotu „jeżeli wydatki te zostały sfinansowane w jakiegokolwiek części (w jakimkolwiek sposób) ze środków publicznych”. Jeżeli taki byłby *mens legislatoris*, to zakładając racjonalność prawodawcy, powinien on to wyraźnie zaakcentować.

Za krytyką przyjętej przez WSA tezy przemawia także rezultat wykładni opartej na regułach pozajęzykowych. Co prawda w orzecznictwie wskazuje się, że przy ustalaniu treści przepisów wprowadzających zwolnienia i ulgi podatkowe, a więc ustanawiających istotne odstępstwa od zasady powszechności i sprawiedliwości, zasadniczo nie należy się posługiwać wykładnią funkcjonalną czy systemową, lecz wykładnią językową⁶. Również w doktrynie niejednokrotnie podkreślano, że w zakresie zastosowania przywilejów podatkowych wskazuje się, iż należy co do zasady odrzucić możliwość posługiwania się wykładnią systemową i celowościową, jeżeli w wyniku jej zastosowania miałby być inny rozkład ciężarów podatkowych niż ten przewidziany w ustawie⁷. Nie negując tych założeń, należy jednak zwrócić uwagę, że w rozważanym przypadku celem odniesienia się do reguł wykładni pozajęzykowej nie jest odejście od wyniku wykładni językowej, a jedynie wzmocnienie argumentacji, która będzie przemawiać za przyznaniem ulgi podatnikowi, który dokonał inwestycji z częściowym udziałem środków publicznych.

Przyjmując, że system prawa jest zorganizowaną całością spajaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi, przy rozstrzygnięciu rozważanego problemu należy także uwzględnić rezultat wykładni systemowej⁸. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na przyjęte przez ustawodawcę zasady przyznawania ulg podatkowych w związku z wydatkiem podatnika na określone, preferowane przez ustawodawcę cele wskazane w przepisach ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹, w sytuacji, gdy część tych wydatków zostanie pokryta ze środków publicznych. W pierwszej kolejności trzeba rozważyć przepis art. 26h u.p.d.o.f.,

⁶ Uchwała składu 5 sędziów NSA w Warszawie z 18 września 1995 r., sygn. akt: VI SA 5/95, ONSA 1995, nr 4, poz. 151.

⁷ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 126.

⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2017, s. 525 i n.

⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 163, 340, 368, 620, 680, dalej: u.p.d.o.f.).

regulujący możliwość zastosowania tzw. ulgi termomodernizacyjnej. Ulga ta istnieje w Polsce od 1 stycznia 2019 r. i została wprowadzona w celu poprawy jakości powietrza i środowiska naturalnego¹⁰. W przypadku ulgi termomodernizacyjnej odliczeniu podlegają wydatki, których źródłem finansowania są środki podatnika, natomiast nie podlegają mu wydatki w części, w jakiej zostały poniesione ze środków publicznych, a zatem: sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej; zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie; zaliczone do kosztów uzyskania przychodów; uwzględnione przez podatnika w związku z korzystaniem z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej; już odliczone¹¹.

W konsekwencji odliczeniu podlegają tylko te wydatki, których ciężar ekonomiczny ponosi podatnik, tj. wydatki, które uszczuplają jego majątek¹². Natomiast środki przeznaczone na wykonanie przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w części, w jakiej pochodzą z pomocy publicznej, nie podlegają odliczeniu. Jedynym ograniczeniem jest tu niedostępność nowej ulgi termomodernizacyjnej dla podatników, którzy korzystali z innej pomocy państwa na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, ale jedynie w zakresie wydatków sfinansowanych z tych dotacji¹³. Warto podkreślić, że w przypadku sfinansowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego częściowo ze środków publicznych, podatnikowi przysługiwać będzie ulga z tego tytułu.

Należy także pamiętać, że wykładnia językowa powinna być ściśle powiązana z wykładnią celowościową. Ustalając znaczenie językowe przepisu, trzeba uwzględnić zarówno cel regulacji prawnej (*ratio legis*), jak i cel prawa (*ratio iuris*). Cel ustawy jest przecież częścią większej całości, a więc celu prawa, dlatego w procesie wykładni nie można go ignorować¹⁴. Głównym zamysłem ustawodawcy przy wprowadzaniu ulgi inwersyjnej było

¹⁰ Ł. Furman, Ł. Szerląg, *Ocena wybranych preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2018–2020*, „Problems of Economics and Law” 2023, t. 8 nr 1, s. 6–7.

¹¹ Objasnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z 30 marca 2023 r. – Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych, Ministerstwo Finansów 2023, LEX (el.)

¹² T. Krywan, R. Wiencone, *Ulga termomodernizacyjna na przykładach*, 2023, LEX (el.)

¹³ W. Modzelewski, *Komentarz do art. 26h*, w: W. Modzelewski, M. Słomka (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Warszawa 2025, Legalis (el.)

¹⁴ W. Dziedzic, *Wartość słuszności w wykładni prawa*, w: J. Potrzeszcz, B. Liżewski (red.), *Wykładnia prawa – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Lublin 2019, s. 45–46.

wsparcie modernizacji gospodarstw rolnych. Stosując odpowiednie bodźce w postaci preferencji podatkowej, instytucja ta miała się także przyczynić do zwiększenia produktywności sektora rolnego oraz ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich. Istotą ulgi jest bowiem możliwość odliczenia od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych.

Warto podkreślić, że w pierwotnym brzmieniu art. 13 ustawy o podatku rolnym nie zawierał żadnych ograniczeń odnoszących się do finansowania inwestycji ze środków publicznych. Istotna zmiana w tym zakresie weszła w życie dopiero 1 stycznia 2009 r.¹⁵ W uzasadnieniu nowelizacji ustawy o podatku rolnym¹⁶ wskazano, że zmiana ta jest związana z zakazem podwójnego finansowania operacji, określonym w przepisach wspólnotowych, w tym w art. 70 ust. 7 rozporządzenia nr 1698/2005¹⁷, oraz w przepisach rozporządzeń wydanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich¹⁸. Oznacza to, że zamysłem ustawodawcy było niedopuszczenie do uzyskania podwójnej korzyści finansowej przez inwestora – w pierwszej kolejności uzyskania dotacji na daną inwestycję (podatnik nie ponosi zatem ekonomicznego kosztu inwestycji), a następnie możliwości odliczenia dokonanych w ten sposób wydatków ze środków publicznych od kwoty należnego podatku rolnego. W tym zakresie ustawodawca słusznie wprowadził stosowne ograniczenie. Jednakże w sytuacji, gdy jedynie część inwestycji została pokryta ze środków publicznych, a pozostała kwota ze środków własnych podatnika, nic nie stoi na przeszkodzie, aby podatnik mógł odliczyć od podatku rolnego wydatki w części, w jakiej poniósł ich ekonomiczny koszt. Nie dochodzi bowiem wówczas do uzyskania podwójnej korzyści finansowej.

¹⁵ Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 237, poz. 1655).

¹⁶ Uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1166.

¹⁷ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1698/2005 z 20 września 2005 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) (Dz.Urz. UE L 277 z 21.10.2005 r., s. 1–40).

¹⁸ Ustawa z 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007–2013 (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1105).

Rozpatrywana kwestia nabiera szczególnego znaczenia także ze względu na ochronę praw podatnika i zasadę *in dubio pro tributario*. Zasada ta ma bowiem na celu zwiększenie ochrony praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa. Jej istotą jest zatem ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika. Zasada ta ma również na celu uproszczenie prawa podatkowego¹⁹.

Należy zatem zauważyć, że rezultat wykładni uzyskany przez WSA w Olsztynie jest wyjątkowo krzywdzący dla podatnika. W przedmiotowej sprawie uwadze sądu zdaje się umykać fakt, że to podatnika obciąża ekonomiczny koszt wydatków inwestycyjnych. Uzyskany przez podatnika kredyt z EBI nie ma charakteru bezzwrotnego – podatnik musi zatem zgodnie z treścią zawartej umowy spłacić go w całości, a ponadto ponosi koszty dodatkowe, takie jak ubezpieczenie kredytu i inne opłaty. Co więcej, kredyt ten jest oprocentowany, a koszty (opłata/prowizja) również obciążają podatnika. Jedyną korzyścią ze środków publicznych, jaką otrzymuje kredytobiorca, jest zmniejszenie rzeczywistej rocznej stopy oprocentowania kredytu 0,2 p.p. Można zatem stwierdzić, że część, w jakiej inwestycja została sfinansowana ze środków publicznych, ma marginalne znaczenie.

Podsumowanie

Dokonana przez WSA w Olsztynie wykładnia art. 13 u.p.r. ograniczona została wyłącznie do językowych reguł wykładni, a ta nie daje w pełni jasnych i precyzyjnych rezultatów. Efekt wykładni WSA w Olsztynie nie oddaje istoty literalnego brzmienia tego przepisu. Ponadto wykładnia ta stoi w sprzeczności z rezultatami wykładni celowościowej i systemowej, a nawet może stanowić naruszenie zasady *in dubio pro tributario*.

Również w doktrynie wskazuje się, że zakres negatywny tej ulgi powinien zostać doprecyzowany w odniesieniu do części wydatków sfinansowanych ze środków publicznych. Wymaga to rewizji ze strony ustawodawcy podatkowego i co najmniej powiązania zakresu sfinansowania ze środków publicznych z zakresem przyznanej ulgi inwestycyjnej²⁰. *De lege ferenda*

¹⁹ A. Bartosiewicz, *In dubio pro tributario a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst*, w: A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 27–28

²⁰ P. Borszowski, *Komentarz do art. 13 ustawy o podatku rolnym*, w: K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX (el.)

należy zatem postulować o doprecyzowanie przez ustawodawcę przypadku, gdy inwestycja została sfinansowana w części ze środków publicznych.

Odnosząc się do obecnego brzmienia przepisu, konieczne jest przy jego stosowaniu uwzględnienie rezultatu wszystkich rodzajów wykładni, a w takiej sytuacji ulga inwestycyjna powinna przysługiwać proporcjonalnie, to znaczy w części, w jakiej nakłady inwestycyjne zostały pokryte ze środków własnych podatnika. Natomiast w przypadku części nakładów pokrytej ze środków publicznych ulga nie będzie należna. Stanowczo należy natomiast odrzucić wykładnię, zgodnie z którą jeżeli inwestycja została zrealizowana nawet przy nieznacznym udziale środków publicznych, podatnik podatku rolnego traci prawo do ulgi jako niezgodnej z zasadą *in dubio pro tributario*.

Bartosz Namieciński

e-mail: bartosz.namiecinski@usz.edu.pl

ORCID: 0000-0002-6066-6635