

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu
z dnia 21 listopada 2018 r.

Na podstawie art. 54 § 2 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302) w związku art. 18 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) oraz w związku ze skargą Rady Miejskiej w Swarzędzu na uchwałę Nr 21/1156/2018 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 25 września 2018 r. Kolegium Izby:

- I. Podtrzymuje stanowisko wyrażone w uchwale Nr 21/1156/2018 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 25 września 2018 r., podjętej w odniesieniu do uchwały Nr LIV/568/2018 Rady Miejskiej w Swarzędzu z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie: ulgi w podatku rolnym na 2018 rok.
- II. Postanawia przekazać skargę na uchwałę Nr 21/1156/2018 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 25 września 2018 r. wraz z aktami sprawy i odpowiedzią Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

Uzasadnienie

W dniu 30 października 2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu wpłynęła skarga Rady Miejskiej w Swarzędzu na uchwałę Nr 21/1156/2018 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 25 września 2018 r., stwierdzającą nieważność uchwały Nr LIV/568/2018 Rady Miejskiej w Swarzędzu z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie: ulgi w podatku rolnym na 2018 rok.

Skarżąca, zarzucając ww. uchwale Kolegium Izby rażące naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 13d ust. 1 oraz art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1892, z późn. zm.) oraz art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 994, z późn. zm.), wniosła o jej uchylenie w całości.

Uchwała Nr LIV/568/2018 Rady Miejskiej w Swarzędzu z dnia 28 sierpnia 2018 r. została doręczona tut. Izbie w dniu 5 września 2018 r. i była przedmiotem badania na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 25 września 2018 r. Badając treść uchwały Nr LIV/568/2018 Kolegium

Izby uznało, że uchwała ta została podjęta z istotnym naruszeniem przepisów prawa i stwierdziło jej nieważność w całości.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia nadzorczego Kolegium Izby wskazało, że Rada Miejska w Swarzędzu uchwałą Nr LIV/568/2018 z dnia 28 sierpnia 2018 r. postanowiła o wprowadzeniu ulgi w podatku rolnym na 2018 rok (§ 1), którą stosuje się do użytków rolnych w gospodarstwach rolnych dotkniętych suszą w 2018 r. (§ 2). Ulga przysługuje w wysokości 100% wartości III i IV raty podatku rolnego za 2018 r. (§ 3). Ponadto z postanowień przedmiotowej uchwały (§ 4) wynika, że ulgę przyznaje z urzędu Burmistrz Miasta i Gminy Swarzędz.

Przepis § 1 uchwały otrzymał brzmienie: *Wprowadza się ulgę w podatku rolnym za rok 2018 w postaci zwolnienia z podatku rolnego objętego III i IV ratą za rok 2018.*

Oceniając zgodność z prawem cytowanego przepisu, Kolegium Izby wskazało, że w polskim systemie prawa pojęcia „zwolnienia” i „ulgi” mają różny zakres znaczeniowy, co nie pozwala ich traktować jako synonimów. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, wręcz przeciwnie - służą one do określania konstrukcji prawnych o łatwo dających się zauważyć odmiennościach.

Na podstawie analizy przepisów regulujących te instytucje sformułowano w doktrynie definicję zwolnienia i ulgi podatkowej. Przyjmuje się, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe) [por. B. Brzeziński: Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1996, s. 31]. Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Warto podkreślić, że zwolnienie ze swej istoty może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku.

Ulgi podatkowe nie dotyczą natomiast bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych [L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki].

Kolegium Izby wskazało m.in. na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 13 października 2009 r. (sygn. akt I SA/Go 267/09), w którym Sąd wskazał, że zwolnienie oznacza definitywne wyłączenie określonych przedmiotów (w przypadku zwolnień przedmiotowych) spod opodatkowania, podczas gdy ulga oznacza

zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku. W przypadku ulgi podatkowej nie rezygnuje się z opodatkowania, a tylko redukuje się obciążenia podatkowe, tj. zmniejsza rozmiar płaconego podatku. Zatem ulga podatkowa występuje w formie odliczenia od podstawy opodatkowania lub podatku oraz obniżki stawki podatkowej, natomiast zwolnienie przedmiotowe jest całkowitym wyłączeniem określonego przedmiotu opodatkowania z obowiązku zapłacenia podatku. Zatem zwolnienie przedmiotowe w odróżnieniu od ulgi podatkowej nie może odnosić się do wysokości należnego podatku.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Kolegium Izby, wyrażenie w brzmieniu: „*ulga w postaci zwolnienia*”, nie mogło pozostać w obrocie prawnym.

Z kolei postanowienie § 4 o następującej treści: *Ulęę przyznaje Burmistrz Miasta i Gminy Swarzędz decyzją wydaną na skutek postępowania wszczętego z urzędu oraz po przedłożeniu przez podatnika następujących dokumentów: (...) narusza*, w ocenie Kolegium Izby, dyspozycję art. 13d ust. 1 ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że zwolnienia i ulgi podatkowe określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-13, a także w art. 13b stosuje się z urzędu, a pozostałe zwolnienia i ulgi podatkowe na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika. Z urzędu stosowane jest zwolnienie użytków rolnych klasy V, VI i VIz oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, gruntów położonych w pasie drogi granicznej, użytków ekologicznych, gruntów zajętych przez zbiorniki wody służące do zaopatrywania ludności w wodę, grunty pod wałami przeciwpowodziowymi i grunty położone w międzywałach, grunty wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków oraz grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy osiągnęli wiek emerytalny, są inwalidami zaliczonymi do I albo II grupy, są niepełnosprawni o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności i osoby, które są całkowicie niezdolne do pracy w gospodarstwie rolnym albo niezdolne do samodzielnej egzystencji, szkół, placówek naukowych PAN, prowadzących zakład pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej, jednostek badawczo-rozwojowych oraz ulga w podatku rolnym od gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich.

Zdaniem Kolegium pozostałe ulgi i zwolnienia przyznawane są na wniosek podatnika. Zatem wprowadzona przedmiotową uchwałą ulga winna być przyznana wyłącznie na wniosek podatnika.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby stwierdziło, że wskazane nieprawidłowości stanowią istotne naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności uchwały w całości.

W dniu 21 listopada 2018 r. Kolegium Izby, po zapoznaniu się z zarzutami Skarżącej i dokonaniu ponownej analizy uchwały Nr LIV/568/2018 Rady Miejskiej w Swarzędzu z dnia

28 sierpnia 2018 r. w sprawie: ulgi w podatku rolnym na 2018 rok, podtrzymało stanowisko zawarte w uzasadnieniu do uchwały Nr 21/1156/2018 z dnia 25 września 2018 r. oraz uznało, że zarzuty skargi nie zasługują na uwzględnienie.

Zauważyć należy, że w odpowiedzi na wszczęcie postępowania nadzorczego, przy piśmie z dnia 21 września 2018 r. Burmistrz Miasta i Gminy Swarzędz przedłożył do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu projekt uchwały Rady Miejskiej w Swarzędzu w sprawie zmiany uchwały Nr LIV/568/2018 z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie: ulgi w podatku rolnym na 2018 rok.

Przedkładając ww. projekt Burmistrz wskazał, iż w związku ze wszczęciem postępowania nadzorczego w odniesieniu do uchwały Nr LIV/568/2018, do Rady Miejskiej w Swarzędzu złożono projekt uchwały w sprawie zmiany przedmiotowego aktu. W dalszej kolejności Burmistrz stwierdził, iż: ***Jego podjęcie na najbliższej sesji Rady Miejskiej w Swarzędzu, tj. w dniu 02 października 2018 r. z pewnością wyeliminuje nieprawidłowości. Jednocześnie biorąc pod uwagę, że dotychczas obowiązująca uchwała przewiduje wszczęcie postępowań w przedmiocie udzielenia ulgi jedynie z urzędu (przez organ podatkowy) zapewniam, że postępowania takie nie zostały wszczęte oraz do dnia wejścia w życie zmian w uchwale nie będą wszczynane.***

Rada Miejska w Swarzędzu, uchwałę o której mowa powyżej, **eliminującą nieprawidłowości** przedstawione w uchwale Kolegium Izby Nr 21/1156/2018, podjęła w dniu 10 października 2018 r. (uchwała Nr LVII/608/2018 w sprawie: ulgi w podatku rolnym na 2018 r.).

Po podjęciu uchwały, eliminującej nieprawidłowości wskazane przez Kolegium Izby, Rada Miejska w Swarzędzu wniosła skargę na rozstrzygnięcie nadzorcze – uchwałę Nr 21/1156/2018 Kolegium Izby, wnosząc o uchylenie aktu nadzoru w całości oraz stwierdzając, iż: ***stanowisko organu nadzoru jest błędne i sprzeczne z powołanymi przepisami, a rozstrzygnięcie nadzorcze winno podlegać uchyleniu.***

Na wstępie Skarżąca stwierdziła, że zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.) ustawodawca jako ulgi podatkowe - rozumie przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

W dalszej kolejności Skarżąca stwierdza, że: ***Bez wątpienia, zgodnie z treścią uchwały z dnia 28 sierpnia 2018 r. wolą Rady Miejskiej w Swarzędzu było udzielenie ulgi w podatku***

rolnym za 2018r. Wyraz temu dał organ uchwalodawczy w niemalże każdym paragrafie rzeczony uchwały, wyraźnie wskazując, że „ulgę stosuje się”, „ulga przysługuje”, „ulgę przyznaje”.

Zastosowane w § 1 Uchwały wyrażenie „w postaci zwolnienia z podatku rolnego objętego III i IV rata za rok 2018 r.” jest wyrażeniem wskazującym określenie jedynie wysokości tej ulgi (kwoty obniżenia podatku). Rada Miejska w Swarzędzu udzielając ulgi zobligowana była do określenia jej wartości i właśnie komentowany zapis temu służył, co znajduje potwierdzenie w treści § 3 uchwały z dnia 28 sierpnia 2018 r..

Wskazać należy, że użyte w uchwale z dnia 28 sierpnia 2018 r. określenie „zwolnienia” nie miało charakteru terminu ustawowego (w szczególności nie oznaczało odróżnianego od ulgi zwolnienia, o którym mowa w ustawie o podatku rolnym), a jedynie użyte zostało w znaczeniu potocznym (zmniejszenie ustalonego zobowiązania podatkowego o kwotę odpowiadającą wysokości trzeciej i czwartej raty podatku rolnego za rok 2018). Zaznaczyć przy tym trzeba, że posłużenie się zwrotem „zwolnienia” nie niweczyło tego, że wskazaną wyżej uchwałą wprowadzono ulgę w podatku rolnym, czego zresztą Organ w zaskarżonej uchwale nie kwestionuje.

Poza opisanym powyżej zarzutem, Regionalna Izba Obrachunkowa uznała, że postanowienie § 4 Uchwały z dnia 28 sierpnia 2018 r. o następującej treści: „Ulgę przyznaje Burmistrz Miasta i Gminy Swarzędz decyzją wydaną na skutek postępowania wszczętego z urzędu oraz po przedłożeniu przez podatnika następujących dokumentów: (...)” narusza dyspozycję art. 13d ust. 1 ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że „Zwolnienia i ulgi podatkowe określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-13, a także w art. 13b stosuje się z urzędu, a pozostałe zwolnienia i ulgi podatkowe na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika”.

Nie znajduje oparcia w przepisach pogląd organu nadzoru, zgodnie z którym rada gminy może wprowadzić wyłącznie ulgi przyznawane na wniosek podatnika. Zważyć należy na systematykę przepisów ustawy o podatku rolnym, a mianowicie na fakt, że uprawnienie do wprowadzania przez radę gminy innych, niż określone w tejże ustawie ulg ustawodawca zamieścił w art. 13e ustawy, a więc po przepisie art. 13d ust. u.p.r., którego naruszenie zostało zarzucone przez Organ. W ocenie Skarżącej ustawodawca pozostawił radzie gminy szeroki luz decyzyjny w zakresie kształtowania wprowadzonych ulg. Wszakże w treści art. 13e u.p.r. próżno szukać jakichkolwiek ograniczeń - np. takich dotyczących możliwości wprowadzenia jedynie ulg udzielanych na wniosek. Zaznaczyć przy tym należy, że w ocenie Skarżącego, przepis art. 13d ust. 1 u.p.r. tyczy się wyłącznie ulg wprowadzonych bezpośrednio na podstawie ustawy o podatku rolnym. Jednocześnie wskazania wymaga

okoliczność, że opisane ograniczenia nie dotyczą ulg wprowadzanych w drodze uchwały rady gminy.

W ocenie Kolegium Izby, zarzuty skargi nie zasługują na uwzględnienie z poniższych względów.

Jednym z przejawów władztwa podatkowego samorządu terytorialnego jest możliwość wprowadzania w drodze uchwał zwolnień i ulg w podatkach samorządowych. Poszczególne ustawy regulujące konstrukcje podatków i opłat lokalnych zawierają przepisy upoważniające radę gminy do wprowadzania na danym terenie wspomnianych wyżej preferencji podatkowych. Przepisy te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie:

1. umożliwiające radzie wprowadzanie zwolnień oraz
2. umożliwiające radzie wprowadzanie ulg w podatkach i opłatach samorządowych.

Do pierwszej grupy można przykładowo zaliczyć art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, z późn. zm.), zgodnie z którym rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. W przepisie tym mowa jest wyraźnie o uprawnieniu do uchwalania zwolnień innych niż zawarte w art. 7 ust. 1 ustawy. Możliwość wprowadzania innych zwolnień niż zawarte w ustawie przewiduje również art. 12 ust. 4 i art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jako przykład przepisów zaliczanych do drugiej grupy należy wskazać art. 13e ustawy o podatku rolnym, przywołany w podstawie prawnej uchwały Rady Miejskiej w Swarzędzu, który uprawnia radę gminy do wprowadzania nie tylko zwolnień, lecz także ulg w podatku rolnym.

Zestawienie tych dwóch grup przepisów pozwala twierdzić, że na gruncie prawa regulującego podatki samorządowe nie ma podstaw do utożsamiania terminów „ulga” i „zwolnienie”.

Przywołując jako podstawę prawną m.in. przepis art. 13e ustawy o podatku rolnym, Rada Miejska w Swarzędzu podjęła uchwałę, w której w § 1 postanowiła, iż: *Wprowadza się ulgę w podatku rolnym za rok 2018 w postaci zwolnienia z podatku rolnego objętego III i IV ratą za rok 2018.* Zapis ten utożsamiania ze sobą pojęcie ulgi i zwolnienia podatkowego. Tymczasem, jak wskazano powyżej, na gruncie ustaw wprowadzających regulacje w zakresie podatków i opłat lokalnych, zwolnienie i ulga stanowią dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy nie pozwala na klasyfikowanie ulgi podatkowej jako pojęcia szerszego, obejmującego również zwolnienie podatkowe.

Instytucje zwolnienia i ulgi są powszechnie stosowane w konstrukcji poszczególnych podatków. Jak wskazano powyżej zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego

podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one bowiem do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku.

Uzasadniając wniesienie skargi Skarżąca stwierdza, że wyrażenie: *w postaci zwolnienia z podatku rolnego objętego III i IV ratą za rok 2018*, określa jedynie wysokość tej ulgi, a ponadto wyrażenie: „zwolnienia”, nie miało charakteru terminu ustawowego, użyte bowiem zostało w znaczeniu potocznym.

Odnosząc się do powyższego, Kolegium Izby wskazuje, że wielokrotnie w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sadu Administracyjnego wyjaśniano już, iż podstawą wykładni przepisów prawa podatkowego jest zawsze wykładnia językowa, uwzględniająca reguły znaczeniowe języka prawnego, języka prawniczego i języka powszechnego. Język prawny to język tekstu prawnego. Język prawniczy to język orzecznictwa (Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych) oraz język literatury prawniczej (*communis opinio doctorum*). W orzecznictwie podkreśla się, że odwoływanie do języka prawniczego jest dozwolone i skuteczne przy powszechnej zgodności poglądów w danej kwestii. W przypadku zaś reguł znaczeniowych języka powszechnego chodzi o odwołanie się do języka potocznego, który uwzględniany jest przede wszystkim w słownikach języka polskiego.

Przy stosowaniu językowej wykładni pierwszeństwo należy zawsze przyznać definicji legalnej, albowiem nie ma silniejszych reguł służących ustaleniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych (por. też M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, Reguły, Wskazówki*, Warszawa 2002, s.293 i n.). Także w wyroku Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 1994 r., sygn. akt S.A./Po 592/94, podkreślono, że: „*Reguły języka prawnego, dokonujące ustaleń typologicznych i terminologicznych wyrażonych w definicjach legalnych, są najsilniejszymi regułami wszystkich wykładni językowych.*” W dalszej kolejności, a więc wówczas, gdy brak jest definicji legalnej, stosować należy reguły znaczeniowe języka prawniczego. Ostatecznie, w przypadku braku definicji legalnej i niemożności posłużenia się językiem prawniczym, należy odwołać się do reguł języka powszechnego, określanego często jako język potoczny.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że, z uwagi na powszechną zgodność poglądów orzecznictwa i doktryny w zakresie pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego (na gruncie ustaw wprowadzających regulacje w zakresie podatków i opłat lokalnych), brak jest podstaw do zastosowania wykładni z użyciem reguł języka potocznego. Przywołanie zaś definicji wypracowanych przez doktrynę i orzecznictwo prowadzi

do wniosku, iż przepis § 1 uchwały Rady Miejskiej w Swarzędzu zawiera błąd natury legislacyjnej i nie może być uznany za poprawny z punktu widzenia zasad stanowienia prawa.

Uzasadniając swoje stanowisko Skarżąca przywołała przepis art. 3 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa stanowiący, iż ilekroć w tej ustawie jest mowa o ulgach podatkowych, należy przez to rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

Przywołany przepis zawiera jednakże tzw. szeroką definicję ulg podatkowych, która odnosi się do klasycznych ulg będących elementem konstrukcyjnym podatku, których konsekwencją jest obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty podatku. Przedmiotowe pojęcie obejmuje również zwolnienia podatkowe, które są traktowane także jako element konstrukcyjny podatku. Definicja ta ma jednak zastosowanie jedynie na gruncie ordynacji podatkowej, nie zaś innych ustaw podatkowych.

W doktrynie wskazuje się, że art. 3 ustawy Ordynacja podatkowa zawiera „słowniczek” terminów używanych w tej ustawie, a przez to nie może być bezpośrednio wykorzystywany przy ustalaniu znaczenia poszczególnych zwrotów z innych ustaw, a także iż definicja ulgi podatkowej z ordynacji podatkowej nie podważa twierdzenia, że zwolnienie i ulga to dwa różne pojęcia, oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego. Podobnie w literaturze wskazuje się, że z definicji z art. 3 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa wynika m.in., że ulga podatkowa to również zwolnienie od podatku, ale podkreślono, że jest to jednak uproszczone rozumienie tego pojęcia, przyjęte wyłącznie na potrzeby ordynacji podatkowej, a w związku z tym nie może być ono bezpośrednio stosowane w innych ustawach podatkowych, w tym również w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (L.Ethel, glosa do wyroku NSA w Białymstoku z 07.06.2001 r., SA/Bk 353/01, FK 2001, nr 6, str. 67-72).

Oceniając argumentację w zakresie użycia pojęcia, w jednym paragrafie: „zwolnienia” (w znaczeniu „potocznym”), w pozostałych zaś paragrafach pojęcia: „ulga”, wskazać należy również na zasadę poprawnej legislacji, tj. wymóg poprawnego, z punktu widzenia językowego, formułowania przepisów, które pozostaną ze sobą spójne i logicznie powiązane.

W § 4 uchwały Nr LIV/568/2018 z dnia 28 sierpnia 2018 r. Rada Miejska w Swarzędzu postanowiła, że: *ulgę przyznaje z urzędu Burmistrz Miasta i Gminy Swarzędz*. Stosownie do przepisu art. 13d ustawy o podatku rolnym zwolnienia i ulgi podatkowe określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-13, a także w art. 13b ustawy stosuje się z urzędu, a pozostałe zwolnienia i ulgi podatkowe na podstawie decyzji wydanej na wniosek

podatnika. Zgodnie natomiast z art. 13e ustawy o podatku rolnym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie.

Zawarty w art. 13d ustawy katalog zwolnień i ulg stosowanych z urzędu nie może być powiększony o zwolnienia i ulgi wprowadzone przez radę gminy na podstawie art. 13e ustawy.

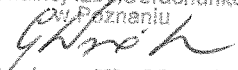
Dyrektywy przepisu art. 13e nakazują aby zwolnienia i ulgi miały charakter wyłącznie przedmiotowy, oraz aby uwzględniały przepisy dotyczące pomocy publicznej. Formułując ww. warunki, przepis ten stanowi jedynie o „wprowadzeniu” innych zwolnień i ulg przedmiotowych. Nie przyznaje on natomiast organowi stanowiącemu kompetencji do stanowienia w zakresie wykraczającym poza podział ustanowiony w przepisie art. 13d ustawy o podatku rolnym. Podział, z którego wynika, iż pozostałe (poza wymienionymi) zwolnienia i ulgi podatkowe stosuje się na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika.

Przepis art. 13e ustawy o podatku rolnym zawiera normę kompetencyjną o charakterze prawotwórczym, która powinna być interpretowana w sposób ścisły, literalny. Niedopuszczalne jest w jej zakresie dokonywanie wykładni rozszerzającej oraz wyprowadzanie kompetencji w drodze analogii.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że każdy przypadek niewłaściwej realizacji upoważnienia ustawowego stanowi jednocześnie naruszenie zawartych w Konstytucji przepisów, które określają tryb i warunki wydawania aktów podstawowych.

Akt normatywny wydany z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego nie spełnia konstytucyjnych przesłanek legalności aktu wykonawczego i jako taki jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP, ponieważ w demokratycznym państwie prawa nie może funkcjonować akt prawny o charakterze podustawowym, sprzeczny z przepisami ustawowymi przez to, że został wydany przez organ władzy wykonawczej z przekroczeniem delegacji ustawowej do jego wydania” (wyrok TK z dnia 10 lipca 2001 r., P 4/00, OTK 2001, nr 5, poz. 126).

Mając na uwadze powyższe Kolegium Izby postanowiło, jak w sentencji uchwały.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Poznaniu

Grażyna Wróblewska