



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA LUBUSKIEGO

Gorzów Wielkopolski, dnia 23 stycznia 2026 r.

Poz. 85

UCHWAŁA NR 29/2026 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ZIELONEJ GÓRZE

z dnia 19 stycznia 2026 r.

Na podstawie Na podstawie 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 2025 r. poz. 7) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.) – Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, po przeprowadzeniu postępowania nadzorczego w przedmiocie zgodności z prawem uchwały Nr XXVIII/185/25 Rady Miejskiej w Dobiegniewie z dnia 22 grudnia 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis, **stwierdza nieważność:**

• § 3 pkt 2 uchwały w zakresie definicji pojęcia „przedsiębiorca” – z powodu istotnego naruszenia art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców (Dz. U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.);

• § 3 pkt 3 uchwały w zakresie definicji pojęcia „działalność gospodarcza” – z powodu naruszenia art. 1a pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.) w związku z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców (Dz. U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.);

• § 1 ust. 2 uchwały w zakresie słów „i budowlach” – z powodu naruszenia § 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);

• § 4 ust. 1 pkt 1 uchwały – z powodu naruszenia § 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);

• § 7 ust. 4 uchwały – z powodu naruszenia art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach im opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.) oraz art. 51 i 53 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

Uzasadnienie

Rada Miejska w Dobiegniewie w dniu 22 grudnia 2025 r. podjęła uchwałę Nr XXVIII/185/25 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis. Powyższa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze w dniu 23 grudnia 2025 r. i objęta została postępowaniem nadzorczym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Oceniając zgodność postanowień uchwały z przepisami prawa, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze ustaliło, że Rada Miejska w Dobiegniewie, postanowiła na podstawie art. 7 ust. 3 oraz art. 20c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707 ze zm.), zwolnić od podatku od nieruchomości nowo wybudowane budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, stanowiące nową inwestycję (§1 ust. 1 uchwały). Natomiast w § 2 wskazano, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 stanowi pomoc de minimis zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) 2023/2831 z dnia 13 grudnia 2023 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108

Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz. U. UE L z dnia 15.12.2023) zwanego dalej rozporządzeniem oraz ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 702 ze zm.).

Organ stanowiący wprowadził do uchwały między innymi następujące postanowienia:

- w § 1 ust. 2: „Zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, przysługuje przez okres 3 lat, pod warunkiem prowadzenia w budynkach i budowlach określonych w ust. 1 działalności gospodarczej przez okres minimum 5 lat od momentu skorzystania ze zwolnienia”;

- w § 3 pkt 2: „ilekroć w uchwale używa się pojęcia „przedsiębiorca” należy przez to rozumieć każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na formę organizacyjno-prawną, podlegający obowiązkowi podatkowemu w postaci podatku od nieruchomości;

- w § 3 pkt 3: „ilekroć w uchwale używa się pojęcia „działalność gospodarcza” należy przez to rozumieć oferowanie towarów i usług na rynku”;

- w § 4 ust. 1 pkt 1: „Przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą na terenie Gminy Dobiegniew w celu uzyskania zwolnienia z podatku od nieruchomości zobowiązany jest do przedłożenia:

1) zgłoszenia, o którym mowa w § 1 ust. 2, w okresie do dwunastu miesięcy po zakończeniu budowy”;

- § 7 ust. 4: „Przedsiębiorca, który utracił prawo do zwolnienia, zobowiązany jest do:

1) zwrotu udzielonej pomocy de minimis wraz z odsetkami za zwłokę, naliczanymi zgodnie z przepisami dotyczącymi zaległości podatkowych — w terminie 14 dni od dnia utraty prawa do zwolnienia;

2) zapłaty podatku od nieruchomości począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utracił prawo do zwolnienia”.

Zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.), organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Wobec powyższego podstawa ich działania w realizacji zadań publicznych musi każdorazowo wynikać z normy prawa materialnego, upoważniającej organ do podjęcia konkretnego działania.

Zgodnie z postanowieniem art. 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej organy samorządu terytorialnego, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów, a zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Natomiast art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym stanowi, że do właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Na podstawie art. 40 ust. 1 tej ustawy gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy, ale tylko na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Przedmiotowa uchwała stanowi akt prawa miejscowego, jest bowiem aktem ogólnym zawierającym rozstrzygnięcia generalne, które są kierowane do nieokreślonego adresata.

Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

W sytuacji, gdy uchwała w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała taka - w myśl art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Natomiast z art. 20c ww. ustawy wynika, że jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis.

Korzystając ze wskazanych wyżej ustawowych uprawnień Rada Miejska w Dobiegniewie podjęła uchwałę Nr XXVIII/185/25 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis.

Oceniając zgodność postanowień przedmiotowej uchwały z przepisami prawa Kolegium Izby stwierdza, co następuje.

Wprowadzając do niniejszej uchwały definicję pojęcia „przedsiębiorca” w brzmieniu ustalonym w § 3 pkt 2 cyt.: „*należy przez to rozumieć każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na formę organizacyjno-prawną, podlegający obowiązkowi podatkowemu w postaci podatku od nieruchomości*” naruszono przepis art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018r. Prawo Przedsiębiorców (Dz. U. z 2025 r. poz.1480 ze zm.), który zawiera legalną definicję pojęcia „przedsiębiorca”. Według wskazanego wyżej przepisu przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą.

Natomiast w § 3 pkt 3 uchwały postanowiono, że „*ilekroć w uchwale używa się pojęcia działalność gospodarcza – należy przez to rozumieć oferowanie towarów i usług na rynku*”. Powyższa definicja jest niezgodna z definicją działalności gospodarczej określonej w art. 1a pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym działalność gospodarcza – to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców. Z art. 3 ww. ustawy wynika, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Zdaniem Kolegium Izby wprowadzenie do uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców w ramach pomocy de minimis definicji pojęć „przedsiębiorca” i „działalność gospodarcza” sprzecznych z definicjami legalnymi zawartymi we wskazanych wyżej ustawach, narusza w sposób istotny przytoczone wyżej przepisy prawa.

Ponadto Rada Miejska w Dobiegniewie w § 1 ust. 1 uchwały postanowiła, że „*celem wspierania przedsiębiorczości oraz zachęcania do tworzenia nowych inwestycji gospodarczych na terenie Gminy Dobiegniew zwalnia się od podatku od nieruchomości nowo wybudowane budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, stanowiące nową inwestycję*”. Jednocześnie w §1 ust. 2 uchwały uregulowano, że „*zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, przysługuje przez okres 3 lat, pod warunkiem prowadzenia w budynkach i budowlach określonych w ust. 1 działalności gospodarczej przez okres minimum 5 lat od momentu skorzystania ze zwolnienia*”. Kolegium Izby wskazuje, że ustęp 1 cytowanego wyżej przepisu nie obejmuje nowo wybudowanych budowli jako zwolnionych od podatku od nieruchomości. Wobec czego oba przepisy w tym zakresie pozostają w sprzeczności. Tekst przepisu prawnego powinien być tak skonstruowany, aby był jednoznaczny, zrozumiały i dokładnie odpowiadał zamiarom prawodawcy. Wobec czego Kolegium Izby podnosi, że powyższe zapisy nie odpowiadają zasadom prawidłowej legislacji, wyrażonym w „Zasadach techniki prawodawczej”, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283), w szczególności w § 6 w związku z § 143. Zgodnie ww. postanowieniami przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Zgodnie zaś z postanowieniami § 143 „Zasad techniki prawodawczej”, wyżej wskazane zasady należy stosować również do aktów prawa miejscowego.

Natomiast w § 4 ust. 1 pkt 1 uchwały Rada Miejska w Dobiegniewie postanowiła, że „*Przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą na terenie Gminy Dobiegniew w celu uzyskania zwolnienia z podatku od nieruchomości zobowiązany jest do przedłożenia:*

1) *zgłoszenia, o którym mowa w § 1 ust. 2, w okresie do dwunastu miesięcy po zakończeniu budowy*”.

Kolegium Izby wskazuje, że do zgłoszenia o którym mowa wyżej odnosi się § 1 ust. 3 stanowiący, że „*Warunkiem skorzystania przez przedsiębiorcę z pomocy de minimis na podstawie niniejszej uchwały, jest złożenie przez przedsiębiorcę zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy de minimis w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, na druku stanowiącym załącznik nr 1 do niniejszej uchwały*.”, a nie wskazany w przepisie § 1 ust. 2. Wobec tego powyższy zapis narusza zasady prawidłowej legislacji, wyrażone w „Zasadach techniki prawodawczej” stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” w § 6 w związku z § 143. Stosownie do § 6 Zasad techniki prawodawczej, przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Regulacja przywołanego § 6 formułuje trzy dyrektywy redagowania przepisów prawnych, tj.: 1) precyzji tekstu prawnego,

2) komunikatywności tekstu prawnego dla jego adresatów, 3) adekwatności tekstu prawnego do zamiaru prawodawcy. Natomiast na podstawie § 143 Zasad techniki prawodawczej, reguły wyrażone w ich § 6 należy stosować również do aktów prawa miejscowego.

Z powyższych zasad wynika, iż przepisy prawa redagować należy w sposób jednoznaczny, tak aby wyznaczały adresatom, co i w jakiej sytuacji jest zakazane, nakazane lub dozwolone, a także określały przesłanki ich stosowania przez organy władzy publicznej. Ponadto, tekst przepisu aktu prawnego powinien być tak skonstruowany, aby dla jego przeciętnego adresata był zrozumiały, tj. aby odczytywał on z danego przepisu tę treść, którą zawarł w niej jego autor. Z kolei zasada adekwatności oznacza, że tekst aktu prawnego powinien być tak zredagowany, aby dokładnie odpowiadał zamiarom prawodawcy.

Wprowadzenie w uchwale będącej aktem prawa miejscowego uregulowań sformułowanych w sposób nieprecyzyjny i niejednoznaczny, budzący wątpliwości interpretacyjne, stanowi istotne naruszenie prawa, co skutkuje nieważnością tak zredagowanych przepisów uchwały. Przepisy gminne powinny przestrzegać podstawowych zasad techniki prawodawczej, a w szczególności określać wyraźnie zakres stosunków normowanych aktem i używać w nich określeń jasnych, zwięzłych i ścisłych. Zgodnie z § 6 w związku z § 143 cyt. pow. „Zasad techniki prawodawczej” akty prawa miejscowego, a takim aktem jest uchwała Nr XXVIII/185/25 Rady Miejskiej w Dobiegniewie z dnia 22 grudnia 2025r. winny być redagowane tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

W § 7 pkt 4 uchwały postanowiono, że *„Przedsiębiorca, który utracił prawo do zwolnienia, zobowiązany jest do:*

1) zwrotu udzielonej pomocy de minimis wraz z odsetkami za zwłokę, naliczanymi zgodnie z przepisami dotyczącymi zaległości podatkowych — w terminie 14 dni od dnia utraty prawa do zwolnienia;

2) zapłaty podatku od nieruchomości począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utracił prawo do zwolnienia.”

Wskazać należy, że zapisem zawartym w §7 ust. 4 pkt 1 Rada Miejska w Dobiegniewie wprowadziła sankcję w postaci zapłaty odsetek za zwłokę naliczanych zgodnie z przepisami dotyczącymi zaległości podatkowych. Jest to sprzeczne z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.), bowiem zgodnie z art. 51 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, natomiast art. 53 § 1 stanowi, że od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę. Odsetki za zwłokę są zatem konsekwencją powstania zaległości podatkowej, a to oznacza, że nie mogą być naliczane w każdym przypadku utraty prawa do zwolnienia. Zatem regulacja zawarta w § 7 ust. 4 pkt 1 badanej uchwały, przewidująca obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę, jest sprzeczna z art. 51 § 1 w związku z art. 53 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa i w tym zakresie narusza prawo.

Natomiast analizując zapisy §7 ust. 4 pkt 2 uchwały Kolegium Izby wskazuje, że zakres objęty przedmiotowym przepisem został uregulowany przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w art. 6 ust. 3 ustawy. Zgodnie ze wskazanym wyżej przepisem jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

Zauważyć należy, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym utrwalone jest słuszne stanowisko, że powtórzenie regulacji ustawowych bądź ich modyfikacja oraz uzupełnienie przez przepisy stanowione przez organy jednostek samorządu terytorialnego jest niezgodne z zasadami legislacji i stanowi wykroczenie poza zakres ustawowego upoważnienia. Uchwała rady gminy nie może regulować jeszcze raz tego, co jest już zawarte w obowiązującej ustawie. Taka uchwała, jako istotnie naruszająca prawo, jest nieważna. Zawsze bowiem tego rodzaju powtórzenie jest normatywnie zbędne, gdyż powtarzany przepis już obowiązuje. Jest też dezinformujące, bowiem trzeba liczyć się z tym, że powtórzony przepis będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go powtórzono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji prawodawcy, co może mieć daleko idące negatywne skutki. Uchwała nie powinna zatem powtarzać przepisów ustawowych, jak też nie może zawierać postanowień sprzecznych z ustawą (zob. m.in. wyroki NSA: z 1 października 2008 r., II OSK 955/08; z 30 września 2009 r., II OSK 1077/09; z 10 listopada 2009 r., II OSK 1256/09; z 7 kwietnia 2010 r., II OSK 170/10, z 19 października 2023 r. I SA/WR 673/22)

Zgodnie z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, stwierdzenie przez organ nadzoru, iż stanowiąca przedmiot postępowania uchwała lub zarządzenie narusza prawo, w konsekwencji może implikować orzeczeniem w całości lub w części jej nieważności bądź też wskazaniem nieistotnego naruszenia prawa. Przyjąć przy tym za ukształtowaną linią orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego należy, iż do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego zaliczyć należy naruszenia: przepisów wyznaczających kompetencje do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego - przez wadliwą ich wykładnię – oraz z przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z 3 grudnia 1996 r. sygn. SA/Wr 949/96; wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97).

W ocenie Kolegium Izby, wskazane wyżej naruszenia prawa mają charakter istotny. Za istotne naruszenie prawa uznawane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych uchybienie prowadzące do takich skutków, które nie mogą zostać zaakceptowane w demokratycznym państwie prawnym, które wpływają na treść uchwały lub zarządzenia (np. wyrok NSA z 11.02.1998 r., II SA/Wr 1459/97; wyrok WSA we Wrocławiu z 13.04.2012 r., IV SA/Wr 625/11.). Jak wskazał WSA w Olsztynie w wyroku z 16.06.2016 r. (I SA/Ol 243/16), „takim uchybieniem jest m.in. naruszenie przepisów prawa wyznaczających kompetencje do wydania aktu lub podstawę prawną, przepisów prawa ustrojowego, przepisów prawa materialnego oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał, jeżeli na skutek tego naruszenia zapadła uchwała innej treści, niż gdyby naruszenie nie nastąpiło (por. M. Stahl, Z. Kmieciak, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny. Samorząd terytorialny 2001, z. 1-2)”.

Zgodnie z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym stwierdzenie przez organ nadzoru, iż akt stanowiący przedmiot postępowania nadzorczego narusza prawo w sposób istotny, winno skutkować orzeczeniem jego nieważności w całości albo w części.

Z powyższych względów Kolegium Izby orzekło, jak w sentencji niniejszej uchwały.

Na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, służy Gminie prawo złożenia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, za pośrednictwem tut. Kolegium, w terminie 30 dni od daty jej doręczenia.

Przewodniczący Kolegium
Ryszard Zajączkowski