



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO

---

Bydgoszcz, dnia 19 grudnia 2025 r.

Poz. 6298

**UCHWAŁA Nr XXX/100/2025**

**KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BYDGOSZCZY**

z dnia 10 grudnia 2025 r.

**w sprawie wskazania, że uchwała Nr XIV/90/25 Rady Gminy Zakrzewo z dnia 5 listopada 2025 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku w 2026 roku została podjęta z naruszeniem prawa**

Na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153) art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) w zw. z § 14 ust. 1 pkt 3, § 43, § 45 ust. 1 i § 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) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy uchwała, co następuje:

wskazuje, że uchwała Nr XIV/90/25 Rady Gminy Zakrzewo z dnia 5 listopada 2025 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku w 2026 roku została podjęta z naruszeniem prawa.

#### Uzasadnienie

Rada Gminy Zakrzewo podjęła w dniu 5 listopada 2025 r. uchwałę Nr XIV/90/2025 w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku w 2026 roku. Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 12 listopada 2025 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 10 grudnia 2025 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7), w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Mając na uwadze treść uchwały Nr XXV/59/2023 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 12 lipca 2023 r. w sprawie przyjęcia regulaminu organizacyjnego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, pismem z dnia 2 grudnia 2025 r. znak RIO-KA-4010-XXX-2/2025, o terminie posiedzenia Kolegium zawiadomieni zostali Pan Artur Nenczak - Wójt Gminy Zakrzewo oraz Pan Marcin Szopski - Przewodniczący Rady Gminy Zakrzewo oraz poinstruowani o prawie uczestnictwa w posiedzeniu, a także o możliwości złożenia pisemnych wyjaśnień w sprawie do dnia 8 grudnia 2025 r. Wójt Gminy i Przewodniczący Rady Gminy Zakrzewo pismem z dnia 5 grudnia 2025 r. przedłożyli wyjaśnienia w przedmiotowej sprawie. Z przesłanego pisma wynika, cyt. "W trakcie opracowywania projektu przedmiotowej uchwały przesłano dokument do radcy prawnego obsługującego Urząd Gminy w Zakrzewie w celu zatwierdzenia uchwały pod względem formalno-prawnym. W wyniku jego pracy otrzymaliśmy poprawiony projekt z komentarzem dotyczącym usunięcia zapisu "i wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.". Zgodnie z interpretacją radcy prawnego, cyt. "ostatnio Wojewoda kwestionuje takie określenie wejścia w życie prawa miejscowego i stoi na stanowisku zgodnie z ustawą, że obowiązuje regulacja o 14 dniach od ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym. Z racji tej, że uchwała dotyczy 2026 r. Istotnie wskazywanie, że obowiązuje od 01 stycznia 2026 może być interpretowane jako bezprzedmiotowe".

Badaną uchwałą Rada Gminy Zakrzewo dokonała określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku w 2026 roku. W przepisach końcowych w § 4 uchwały zapisano cyt.: „Uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego.”.

Rozpatrując sprawę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy ustaliło, co następuje.

Zasady wejścia w życie m.in. aktów prawa miejscowego normuje art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461). Zgodnie z brzmieniem wskazanego przepisu, akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Przepisy porządkowe wchodzi w życie po upływie trzech dni od dnia ich ogłoszenia. W uzasadnionych przypadkach przepisy porządkowe mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż trzy dni, a jeżeli zwłoka w wejściu w życie przepisów porządkowych mogłaby spowodować nieodwracalne szkody lub poważne zagrożenia życia, zdrowia lub mienia, można zarządzić wejście w życie takich przepisów z dniem ich ogłoszenia. Jak stanowi art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie.

Niniejsza uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego w dniu 14 listopada 2025 r. pod pozycją 5166. Zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, badana uchwała wejdzie w życie 29 listopada 2025 r. Zapis § 4 uchwały nie zawiera przepisu określającego termin wejścia w życie uchwały, a jedynie informację, że uchwała podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Kujawsko-Pomorskiego.

Zasady redagowania i formuły redakcyjne przepisów o wejściu w życie aktów prawa miejscowego i innych aktów, precyzyjnie określono w załączniku do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283) - dalej ZTP, które przez odesłanie w § 143 nakazują stosować do nich takie reguły jak w przypadku ustaw i rozporządzeń. Zdaniem Kolegium badana uchwała narusza postanowienia § 14 ust. 1 pkt 3, § 43 i § 45 ust. 1 w związku z § 143 ZTP. Zgodnie z § 14 ust. 1 pkt 3 ZTP akt prawa miejscowego powinien zawierać przepisy o wejściu aktu w życie. Z treści § 43 ZTP wynika, iż w uchwale zamieszcza się przepis określający termin jej wejścia w życie, chyba, że termin ten określają odrębne przepisy ustawy wprowadzającej, a § 45 ust. 1 określa brzmienie przepisów o wejściu w życie uchwały. Kolegium wskazuje, że zasady prawidłowej (przyzwoitej) legislacji wywodzone są również z zasady demokratycznego państwa prawa, określonej w art. 2 Konstytucji RP. Powyższe było przedmiotem wielokrotnego zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego, który w szeregu orzeczeń zdefiniował zarówno treść i zakres zasady demokratycznego państwa prawa, jak i wynikające z niej zasady szczegółowe, do których należy między innymi zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zawierająca w sobie tak zwaną zasadę przyzwoitej legislacji (zob. TK K 7/99, K 24/00).

W ocenie organu nadzoru akt prawa miejscowego, który nie określa terminu jego wejścia w życie, należy uznać za niespełniający wymogów, o których mowa we wskazanych przepisach, a tym samym, niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa.

Kolegium Izby zauważa także, iż Rada Gminy Zakrzewo w tytule uchwały cyt. „w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku w 2026 roku”, a także w treści § 1, określiła stawki podatku dla konkretnego roku, tj. 2026. Przepisy te analizowane łącznie z przepisem dotyczącym publikacji uchwały w wojewódzkim dzienniku urzędowym wskazują, iż akt będzie miał zastosowanie do całego roku podatkowego (który rozpoczyna się 1 stycznia zaś kończy się 31 grudnia). Podstawę materialnoprawną podjęcia uchwały w sprawie podatku od nieruchomości stanowi art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707) - dalej ustawa o podatkach, który dotyczy zarówno stawek od gruntów, budynków jak i budowli. Istotne jest to, że z mocy art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach - rada gminy w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie maksymalnych limitów - określanych w obwieszczeniach Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na dany rok. Treść tych przepisów wskazuje, że podatek od nieruchomości jest tzw. podatkiem rocznym, czyli jest uchwalany na rok kalendarzowy, który jest także rokiem podatkowym.

W ocenie Kolegium Izby, popartej orzecznictwem sądów administracyjnych (np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 września 2010 r. sygn. akt III SA/Wr 428/10; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 października 2010 r. sygn. akt III SA/GI 2083/10) za istotne naruszenie prawa uznaje się m.in. podjęcie aktu

bez podstawy prawnej, wydanie aktu z przekroczeniem delegacji ustawowej, wydanie aktu przez organ niewłaściwy w sprawie, stwierdzenie że akt pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawa, a sprzeczność jest oczywista i bezpośrednia, wprowadzanie regulacji sformułowanych w sposób trudny do jednoznacznego odczytania, naruszenie przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał jeżeli na skutek tego naruszenia prawa zapadła uchwała o innej treści, niż gdyby naruszenie nie nastąpiło. Za nieistotne naruszenie prawa należy natomiast uznać takie naruszenie, które jest mniej doniosłe w porównaniu z innymi przypadkami wadliwości, jak np. nieścisłość prawna czy też błąd, który nie ma wpływu na istotną treść aktu organu gminy. Takie naruszenia są jedynie podstawą do wskazania, że akt został wydany z naruszeniem prawa, ale nie stanowią przesłanki do stwierdzenia jego nieważności (np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 września 2017 r. sygn. akt II SA/Go 510/17).

W ocenie Kolegium fakt, że badana uchwała w swojej treści wskazuje, że dotyczy stawek podatku na rok 2026 pozwala na przyjęcie, że ustalona nieprawidłowość nie ma charakteru na tyle istotnego, by zachodziła konieczność wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Z powyższych względów Kolegium Izby oceniło występującą w badanej uchwale wadliwość jako niestanowiącą wystarczającej przesłanki do stwierdzenia nieważności aktu i orzekło jak w sentencji, działając na podstawie art. 11 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, w związku z art. art. 91 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, zgodnie z którymi, w przypadku nieistotnego naruszenia prawa w uchwale lub zarządzeniu, organ nadzoru (izba) nie stwierdza nieważności uchwały lub zarządzenia, lecz ogranicza się do wskazania, że wydano je z naruszeniem prawa.

Kolegium Izby wskazuje na konieczność prawidłowego formułowania zapisów przyszłych uchwał podatkowych w zakresie wejścia w życie uchwalonych przepisów.

Mając zatem na względzie wskazaną argumentację, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy podjęło uchwałę jak w sentencji.

Pouczenie:

Na niniejszą uchwałę przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, w terminie 30 dni od daty doręczenia.

Przewodniczący Kolegium  
Maciej Słomiński