



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO

Bydgoszcz, dnia 7 stycznia 2026 r.

Poz. 120

UCHWAŁA Nr XXXI/109/2025

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BYDGOSZCZY

z dnia 22 grudnia 2025 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności w części uchwały Nr XVII/110/2025 Rady Miejskiej w Lubieniu Kujawskim z dnia 28 listopada 2025 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości

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) oraz art. 7 ust. 3 z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy uchwala, co następuje:

stwierdza nieważność uchwały Nr XVII/110/2025 Rady Miejskiej w Lubieniu Kujawskim z dnia 28 listopada 2025 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, w części dotyczącej § 1 pkt 3 i 4.

Uzasadnienie

Rada Miejska w Lubieniu Kujawskim podjęła w dniu 28 listopada 2025 r. uchwałę Nr XVII/110/2025 w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości. Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 1 grudnia 2025 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 22 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 sygn. RIO-KA-4010-XXXI-9/2025 z dnia 15 grudnia 2025 r. Burmistrz Miasta i Gminy - Pan Marek Wiliński oraz Przewodnicząca Rady Miejskiej - Pani Jolanta Grauman, zawiadomieni zostali o terminie posiedzenia Kolegium. Przedstawiciele jednostki poinformowani zostali również o przysługującym im prawie do złożenia pisemnych wyjaśnień w przedmiotowej sprawie w terminie do dnia 18 grudnia 2025 r., a także o możliwości uczestnictwa w posiedzeniu Kolegium.

W dniu 17 grudnia 2025 roku wpłynęło do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy pismo Burmistrza Lubienia Kujawskiego znak BR.0007.1.2025, w którym wskazuje, że: „zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Rada gminy może, w drodze uchwały, 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. Powyższy przepis, który stanowił podstawę wprowadzenia zwolnienia określonego w § 1 pkt 3 i 4 uchwały nr XVII/110/2025, upoważnia Radę Gminy do wprowadzenia dodatkowych, nieprzewidzianych ustawą zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości. Zatem jedynym kryterium, na jakie wskazuje upoważnienie ustawowe, jest to, iż zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 ustawy może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika (tak między innymi, wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2025 r., LEX nr 38642810). Przepis nie określa przy tym żadnych dodatkowych ograniczeń

w zakresie określania przez rady gmin kryteriów zwolnienia - istotne jest jedynie, by dotyczyły one nieruchomości, a nie ich właścicieli/użytkowników. Orzecznictwo zwraca dodatkowo uwagę, że nabycie zwolnienia nie może być uzależnione od złożenia stosownego wniosku, ale powinno być możliwe do uzyskania na mocy samej uchwały jednoznacznie określającej kryteria zwolnienia. Zwolnienie wprowadzone przez Radę Miejską w Lubieniu Kujawskim w § 1 pkt 3 i 4 uchwały nr XVII/110/2025 z dnia 28 listopada 2025 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości spełnia wszystkie wskazane wyżej zasady. Kryteria zwolnienia określone w uchwale dotyczą wyłącznie przedmiotu opodatkowania (nieruchomości) i nie wprowadzają wymogu przedłożenia dodatkowych dokumentów w celu jego uzyskania.”.

W dalszej części pisma Burmistrz zaznacza, że: ”w orzecznictwie Regionalnych Izb Obrachunkowych pojawiają się tezy, które prawdopodobnie są podstawą kwestionowania prawidłowości uchwały podjętej przez Radę Miejską w Lubieniu Kujawskim (podstawy faktyczne nie zostały jednak wskazane w piśmie), w których podkreśla się różnicę pomiędzy „ulgą” a „zwolnieniem” w doktrynie podatkowej. M.in. uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 3 września 2013 r., 171/2013 wyjaśniała, że w przypadku ulgi podatkowej (częściowego zwolnienia) mamy do czynienia z redukcją zobowiązania podatkowego, tj. zmniejszeniem należnego podatku w formie odliczenia od podstawy opodatkowania, częściowego zmniejszenia kwoty podatku lub obniżenia stawki podatkowej, natomiast zwolnienie przedmiotowe oznacza w istocie definitywne wyłączenie określonego przedmiotu opodatkowania (gruntu, budynku, budowli) z obowiązku podatkowego. Zwracam jednak uwagę, że z uzasadnienia tej uchwały wynika odmienny stan faktyczny niż ten, z którym mamy do czynienia w niniejszej sprawie - w uchwale z 2 września 2013 r. RIO w Lublinie zakwestionowała obniżenie stawki podatku, a nie częściowe zwolnienie nieruchomości powyżej określonej powierzchni.”.

W związku ze złożonymi wyjaśnieniami Burmistrz wnosi o uznanie przyjętej przez Radę Miejską w Lubieniu Kujawskim uchwały nr XVII/110/2025 z dnia 28 listopada 2025 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości za zgodną z prawem.

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

Rada Miejska korzystając z upoważnienia ustawowego podjęła decyzję o ustaleniu zwolnień z podatku od nieruchomości. Zgodnie z zapisami art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707) - zwana dalej upol, 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 (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.).

Analizując treść badanej uchwały Kolegium stwierdziło, że w § 1 pkt 3 i 4 Rada Miejska zwolniła z podatku od nieruchomości "Budynki pozostałe z części powyżej 45 m2 powierzchni użytkowej" oraz "Grunty pozostałe z części powyżej 1000 m2 powierzchni". Zdaniem Kolegium konstrukcja zwolnień w podatku od nieruchomości zawarta w § 1 pkt 3 i 4 uchwały stoi w sprzeczności z istotą regulacji zawartej w art. 7 ust. 3 upol. Zgodnie z zapisami ustawy rada może wprowadzić zwolnienia odnosząc się do przedmiotu opodatkowania, o którym mowa w art. 2 ust. 1 upol, gdzie wskazano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

WSA w Krakowie (sygn. akt I SA/Kr 177/08) dokonując rozważań na temat art. 7 ust. 3 upol stwierdził, że: „jedynie pozornie przepis ten zdaje się nie ustanawiać żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień od podatku od nieruchomości. Rada nie ma pełnej swobody przy wprowadzaniu zwolnień, co wynika z natury prawnej zwolnienia podatkowego i wykładni systemowej powołanego przepisu. Przede wszystkim już sama treść przepisu wskazuje, że zwolnienia takie mogą więc dotyczyć jedynie przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, którym są w myśl art.2 ust. 1 ustawy grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Konstrukcja zwolnień uchwalona przez Radę Miejską wskazuje, że zwolniona została powierzchnia użytkowa powyżej 45 m2 budynków pozostałych oraz powierzchnia powyżej 1000 m2 gruntów pozostałych nie zaś przedmiot opodatkowania, czyli budynek, grunt. Przedmiotem opodatkowania podatku od nieruchomości nie jest powierzchnia budynku, gruntu ale budynek lub grunt. W ocenie Kolegium Rada Miejska uchwalając przywołane wyżej regulacje dokonała zwolnienia określonej powierzchni użytkowej

przedmiotu opodatkowania. Tak zapisane zwolnienia nie wyłączają z obowiązku podatkowego budynków pozostałych czy gruntów pozostałych, natomiast mają wpływ na zmniejszenie naliczonego podatku czyli na wysokość zobowiązania podatkowego. W ocenie Kolegium ustanowione w § 1 pkt 3 i 4 uchwały zwolnienia stanowią de facto ulgę, do której ustalenia rada gminy nie została upoważniona na podstawie art. 7 ust. 3 upol. Nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wywodzić uprawnienia do uchwalania ulg podatkowych.

Podkreślić należy, że w doktrynie prawa podatkowego pojęcia "ulga" i "zwolnienie" nie są tożsame. W przypadku ulgi podatkowej mamy do czynienia z redukcją zobowiązania podatkowego, tj. zmniejszeniem należnego podatku w formie odliczenia od podstawy opodatkowania, częściowego zmniejszenia kwoty podatku lub obniżenia stawki podatkowej, natomiast zwolnienie przedmiotowe oznacza w istocie definitywne wyłączenie określonego przedmiotu opodatkowania z obowiązku podatkowego. Stanowisko takie prezentowane było wielokrotnie także w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo wskazać można wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 22 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Kr 177/08), w którym sąd wyjaśnił, że w polskim systemie prawa pojęcia zwolnienia i ulgi są nazwami o różnym zakresie znaczeniowym, co nie pozwala ich traktować jako synonimów. Przez ulgę podatkową rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku (zobowiązania podatkowego). Natomiast 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). Zwolnienia mają wpływ na zakres obowiązku podatkowego.

W wyroku z dnia 17 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 1753/09) Naczelny Sąd Administracyjny, wskazał między innymi, że do stanowienia ulg podatkowych nie uprawnia rady gminy ani art. 7 ust. 3 upol, ani żaden inny przepis tej ustawy. Ponadto stanowienie ulg podatkowych może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, a nie uchwały organu jednostki samorządu terytorialnego (art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)) - zwana dalej Konstytucją.

Kolegium wskazuje, że zgodnie z art. 94 Konstytucji organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów.

W podsumowaniu Kolegium podkreśla, że realizując swoje kompetencje prawodawcze organ publiczny musi ściśle uwzględniać treść normy ustawowej. Odstąpienie od tej zasady z reguły stanowi istotne naruszenie prawa. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym stwierdza się, że "przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 maja 1998 r., sygn. U 19/97, OTK ZU nr 4/1998 r. poz. 48, s. 262). Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia" (wyrok NSA z 8 maja 2013 r. sygn. akt II OSK 156/13).

Z uwagi na powyższe Kolegium uznało, że Rada Miejska treścią zapisów zawartych w § 1 pkt 3 i 4 uchwały przekroczyła swoje kompetencje do ustalenia zwolnień przedmiotowych z tytułu podatku od nieruchomości, czym w sposób istotny naruszyła art. 7 ust. 3 upol. Istotna wadliwość aktu prawnego nie zawsze przesądza o konieczności stwierdzenia jego nieważności w całości. Stąd Kolegium uznało, że w badanej sprawie wystarczającym dla usunięcia nieprawidłowości będzie stwierdzenie nieważności wadliwej części uchwały.

Mając 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