



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA PODLASKIEGO

---

Białystok, dnia 12 stycznia 2026 r.

Poz. 196

### UCHWAŁA NR 21/151/2025 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W BIAŁYMSTOKU

z dnia 22 grudnia 2025 r.

Kolegium Izby w składzie:

Przewodniczący: Dariusz Renczyński  
Członkowie: Beata Chmielewska  
Izabela Chrulska  
Paweł Gałko  
Katarzyna Gawrońska  
Ewa Lotko  
Małgorzata Rutkowska  
Marlena Stachurska-Jancyło  
Marcin Tyniewicki  
Maria Wasilewska

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 (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 7) oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 1153), **po rozpatrzeniu w postępowaniu nadzorczym uchwały Nr XXVIII/156/2025 Rady Gminy Radzilów z dnia 11 grudnia 2025 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości,**

**postanawia:**

- 1) uznać, iż przedmiotowa uchwała w zakresie postanowienia § 1 ust. 1 pkt 4 została podjęta z istotnym naruszeniem art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 707),  
- w związku z tym postanawia stwierdzić nieważność § 1 ust. 1 pkt 4 uchwały Nr XVIII/156/2025;
- 2) wskazać, iż przedmiotowa uchwała w zakresie postanowienia § 4 została podjęta z naruszeniem zasad prawidłowej legislacji wywodzonych z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, ze zm.).

## Uzasadnienie

W dniu 11 grudnia 2025 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku wpłynęła uchwała Nr XXVIII/156/2025 Rady Gminy Radziłów z dnia 11 grudnia 2025 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości. Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 7), tut. Izba Obrachunkowa wszczęła postępowanie nadzorcze dotyczące wskazanej uchwały, zawiadamiając Radę pismem z dnia 15 grudnia 2025 r. o terminie posiedzenia Kolegium RIO w Białymstoku wyznaczonym na dzień 22 grudnia 2025 r. W piśmie wskazano, iż treść uchwały budzi wątpliwości prawne w świetle postanowień art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 707), zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Ponadto uchwała podjęta w dniu 11 grudnia 2025 r., została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Podlaskiego z dnia 12 grudnia 2025 r. (poz. 5271). Uwzględniając postanowienia § 4 uchwały oznacza to, iż wejdzie ona w życie (a uchylana uchwała z 2019 roku utraci moc obowiązującą) jeszcze w 2025 roku – tymczasem podatek od nieruchomości ma charakter roczny.

Na posiedzenie Kolegium w dniu 22 grudnia 2025 r. stawił się pełnomocnik Gminy, radca prawny Pan Łukasz Onisko. Odnosząc się do kwestii wejścia uchwały w życie pełnomocnik Gminy wskazał, że faktycznie podatek jest roczny, natomiast zwolnienie nie musi mieć charakteru rocznego. Na przykład w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, regulującym zwolnienia przedmiotowe, z których ustawowo mogą korzystać podatnicy, nie ma informacji o tym, że zwolnienie przysługuje na rok. Stosuje się tu art. 6 ust. 1 i 4 tej ustawy, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje bądź ustaje z pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Uchwała wejdzie w życie 27 grudnia tego roku. *De facto* jednak zwolnienie podatkowe wynikające ze starej uchwały będzie obowiązywać do końca tego roku. Natomiast nowe zwolnienie wejdzie w życie od 1 stycznia.

Odnosząc się do zwolnienia w zakresie działalności, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o kołach gospodyń wiejskich pełnomocnik Gminy podkreślił, że jest to sprawa ważna społecznie, dlatego Rada Gminy chciała takie zwolnienie wprowadzić. Wskazał, że zwolnieniu podlegają budynki lub ich części oraz grunty, które są wykorzystywane na prowadzenie działalności, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o kołach gospodyń wiejskich - nie chodzi tutaj o zwolnienie tylko i wyłącznie kół gospodyń wiejskich, lecz każdego podmiotu, który prowadzi działalność w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o kołach gospodyń wiejskich (prowadzenie działalności społeczno-wychowawczej i oświatowo-kulturalnej w środowiskach wiejskich, prowadzenie działalności na rzecz wszechstronnego rozwoju obszarów wiejskich, wspieranie rozwoju przedsiębiorczości kobiet, inicjowanie i prowadzenie działań na rzecz poprawy warunków życia i pracy kobiet na wsi, upowszechnianie i rozwijanie form współdziałania, gospodarowania i racjonalne metody prowadzenia gospodarstw domowych, reprezentowanie interesów środowisk kobiet wobec organów administracji publicznej oraz rozwój kultury ludowej, w tym w szczególności kultury lokalnej i regionalnej). Każdy podmiot, który będzie miał w swoich zadaniach tego typu elementy, będzie korzystał z tego zwolnienia, więc jest to zwolnienie stricte przedmiotowe. Jak to ujął pełnomocnik Gminy, w tym punkcie uchwały można zapisać, że zwolnione są budynki lub ich części oraz grunty wykorzystywane na prowadzenie działalności – dwukropek – i wypisać te wszystkie punkty, które są wskazane w ustawie; po prostu zastosowano krótszą konstrukcję zapisu.

Na posiedzeniu w dniu 22 grudnia 2025 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, po wysłuchaniu wyjaśnień pełnomocnika Gminy, stwierdziło, co następuje.

Badana uchwała w części została podjęta z istotnym naruszeniem prawa.

Zgodnie z postanowieniem § 1 ust. 1 pkt 4 uchwały, zwalnia się z podatku od nieruchomości „budynki lub ich części oraz grunty wykorzystywane na prowadzenie działalności, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich”. W ocenie Kolegium Izby tak określone zwolnienie pozostaje w sprzeczności z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 707). Zgodnie z tym przepisem, Rada, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, ale jedynie o charakterze przedmiotowym. Ustalenie zakresu zwolnienia

poprzez odniesienie przedmiotów opodatkowania do cech podmiotowych nie odpowiada dyspozycji art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji także art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, ze zm.).

Na niedopuszczalność wprowadzania przez gminy zwolnień przedmiotowo-podmiotowych powszechnie wskazują rozstrzygnięcia organów nadzorczych oraz sądów. Jako przykład można tu wskazać na liczne wyroki dotyczące podatku od nieruchomości m.in. WSA w Gorzowie Wielkopolskim (I SA/Go 599/09, LEX nr: 554018; I SA/Go 574/09, LEX nr: 549787), jak też np. wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. (II FSK 1785/10, CBOSA). W tym ostatnim wyroku Sąd stwierdził, że „skoro przepis art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1, to tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowym. Reguła ta znajduje też oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe.” Z kolei w wyroku z dnia 23 października 2014 r. (II FSK 2592/12, LEX nr: 1591774) NSA podkreślał, że „zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym, co jest istotne, 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.” Zdaniem Sądu, „w każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”

Uwzględnwszy przedstawione tezy orzecznictwa Kolegium Izby nie podziela stanowiska pełnomocnika Gminy, zgodnie z którym zwolnienie wprowadzone w § 1 ust. 1 pkt 4 badanej uchwały należy zakwalifikować jako zwolnienie stricte przedmiotowe, a każdy podmiot, który będzie miał w swoich zadaniach prowadzenie działalności, o której stanowi art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich, będzie korzystał z tego zwolnienia. W ocenie Kolegium, art. 2 ust. 3 ustawy o kołach gospodyń wiejskich *expressis verbis* dotyczy działalności prowadzonej przez koła gospodyń wiejskich, a odesłanie przez Radę w zwolnieniu do ustawy „podmiotowej”, regulującej organizację i funkcjonowanie kół gospodyń wiejskich, skutkuje wyłączeniem z zakresu tego zwolnienia innych podmiotów, nadając tym samym zwolnieniu charakter przedmiotowo-podmiotowy. Inaczej rzecz ujmując, skoro w rozumieniu art. 2 ust. 3 ustawy o kołach gospodyń wiejskich działalność, o której mowa w tym przepisie prowadzona jest wyłącznie przez koła gospodyń wiejskich, to w efekcie ze zwolnienia określonego w § 1 ust. 1 pkt 4 badanej uchwały mogą skorzystać wyłącznie koła gospodyń wiejskich - bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można zatem, kto podlega zwolnieniu.

W ocenie Kolegium Izby, wskazane powyżej naruszenie prawa ma 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, LEX nr 33805; wyrok WSA we Wrocławiu z 13.04.2012 r., IV SA/Wr 625/11, LEX nr 1273175). Jak wskazał WSA w Olsztynie w wyroku z 16.06.2016 r. (I SA/Ol 243/16, LEX nr 2082717), „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. Kmiecik, Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA i poglądów doktryny. Samorząd terytorialny 2001, z. 1-2)”. Zgodnie zaś z dyspozycją art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 1153), 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.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej okoliczności Kolegium postanowiło orzec, jak w punkcie 1. sentencji.

Kolegium Izby wskazuje ponadto na przepis § 3 uchwały, zgodnie z którym traci moc uchwała Nr XIII/111/2019 Rady Gminy Radziłów z dnia 29 listopada 2019 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Dz. Urz. Woj. Podlaskiego z 2019 r. poz. 5972), a także przepis § 4, zgodnie z którym badana uchwała wchodzi w życie „po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Podlaskiego”. Nadzorowana uchwała, podjęta w dniu 11 grudnia 2025 r., została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Podlaskiego z dnia 12 grudnia 2025 r. (poz. 5271). Uwzględniając regulację § 4 uchwały oznacza to, iż uchwała wejdzie w życie (a uchwała z 2019 roku utraci moc obowiązującą) jeszcze w 2025 roku. Natomiast podatek od nieruchomości, zgodnie z postanowieniami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jest podatkiem rocznym, co zasadniczo oznacza, że istotne elementy tego podatku nie powinny być zmieniane w trakcie roku podatkowego.

Oczywiście wskazana zasada nie ma charakteru bezwzględnego, orzecznictwo sądów i Trybunału Konstytucyjnego dopuszcza bowiem wprowadzanie w trakcie roku zmian korzystnych dla podatnika, także z mocą wsteczną. W praktyce sytuacja taka może wystąpić na przykład w przypadku wprowadzania nowych zwolnień, obniżania obciążeń podatkowych (zob. m.in. wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt: II FSK 1272/09, LEX nr: 745594; M. Paczocha, Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych, „Finanse Komunalne” 2001, Nr 5). Niedopuszczalne będzie jednak działanie na niekorzyść podatnika, na przykład podwyższenie stawki podatkowej czy uchylenie w trakcie roku obowiązującego zwolnienia. Prowadziłoby to bowiem do naruszenia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., w szczególności zasady pewności prawa i zasady ochrony interesów w toku.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał znaczenie wymienionych zasad konstytucyjnych, wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawa. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału (m.in. wyrok z dnia 30 października 2007 r. P 28/06 i przywołane w nim orzecznictwo), jednostka winna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie prawa, może też zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny (wyrok z 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, s. 690). „Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę w sytuacji, w której: 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy realizowania określonych przedsięwzięć; 2) przedsięwzięcie - ze swej natury - jest rozłożone w czasie; 3) obywatel faktycznie rozpoczął określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów (por. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, s. 450). W takiej sytuacji obowiązkiem prawodawcy jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inne możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. wyrok z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, s. 8).”

Mając jednak na uwadze, że badana uchwała wejdzie w życie (a uchwała z 2019 roku utraci moc obowiązującą) z dniem 27 grudnia 2025 r., a zatem *de facto* nie wywoła ona skutku utraty zwolnienia za miesiąc grudzień 2025 r., Kolegium Izby postanowiło zakwalifikować wskazane wyżej naruszenie prawa jako nieistotne i orzec, jak w punkcie 2. sentencji.

#### **POUCZENIE**

Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze (pkt 1. sentencji) służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, którą można wnieść (za pośrednictwem RIO w Białymstoku, ul. Branickiego 13) w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia.

**Przewodniczący Kolegium  
Dariusz Renczyński**