



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 29 października 2025 r.

Poz. 7490

UCHWAŁA NR 20.1112.2025

KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W POZNANIU

z dnia 22 października 2025 r.

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) w związku z art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu:

stwierdza nieważność

uchwały Nr XVIII/116/2025 Rady Miejskiej w Golinie z dnia 25 września 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla urządzeń infrastruktury wodociągowej, z powodu naruszenia przepisów wskazanych w uzasadnieniu do uchwały.

Uzasadnienie

Przedmiotowa uchwała doręczona została tutejszej Izbie w dniu 2 października 2025 r. Rada Miejska w Golinie powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym i art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podjęła uchwałę w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości.

Na podstawie art. 61 § 1 i 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w związku z art. 91 ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu zawiadomiła Przedstawicieli Gminy o wszczętym postępowaniu nadzorczym w odniesieniu do uchwały Nr XVIII/116/2025 Rady Miejskiej w Golinie z dnia 25 września 2025 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla urządzeń infrastruktury wodociągowej, wyznaczając termin jej rozpatrzenia na dzień 22 października 2025 r.

Rozpatrując sprawę na posiedzeniu w ww. dniu Kolegium Izby ustaliło i zważyło, co następuje.

Stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707), 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.

Korzystając z tego uprawnienia Rada Miejska w Golinie w dniu 25 września 2025 r. wprowadziła zwolnienie z podatku od nieruchomości o treści:

„§ 1. Zwalnia się na terenie Gminy Golina od podatku od nieruchomości:

1) budynki i budowle lub ich części, stanowiące urządzenia infrastruktury wodociągowej, wykorzystywane do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, będące własnością lub w posiadaniu podmiotów realizujących zadania własne gminy w zakresie gospodarki wodno-ściekowej.”

Dodatkowo w postanowieniu § 3 badanej uchwały Rada Miejska określiła, że „Zwolnienie nie obejmuje nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej niezwiązanej z realizacją zadań własnych gminy.”.

W § 3 uchwały postanowiono, że zwolnienie obowiązuje do 31 grudnia 2025 r., a zgodnie z § 5 badana uchwała weszła w życie z dniem 1 października 2025 r. Uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego w dniu 6 października 2025 r. pod poz. 6915. W uzasadnieniu do uchwały powołano się na orzecznictwo administracyjne, w którym ukształtowało się stanowisko, że gdy akty prawa miejscowego podejmowane przez gminnych prawodawców zmniejszają ciężary podatkowe możliwe jest ich podjęcie ze wsteczną mocą obowiązującą.

Z przepisu art. 217 Konstytucji RP wynika, iż wyłączną domeną ustawy jest wprowadzanie zwolnień podmiotowych i ulg podatkowych. Władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatkowych jest zatem ustawowo ograniczone do zwolnień przedmiotowych co wynika wprost z treści przepisu w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który przyznał radzie gminy uprawnienie do wprowadzenia, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1 cyt. ustawy oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Wynika z powyższego, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zezwala radzie gminy w przedmiocie podatku od nieruchomości jedynie na uchwalenie zwolnień o charakterze przedmiotowym, tj. takich, które dotyczą abstrakcyjnej kategorii podmiotów opodatkowania. Ustawa ta nie upoważnia natomiast rady gminy do stanowienia o zwolnieniach podmiotowych, tj. wyłączenia z zakresu podmiotowego danego podatku określonej kategorii podmiotów spośród podatników. Z treści badanej uchwały wynika wprost, że wprowadzone zwolnienie podatkowe obejmuje przedmioty opodatkowania, które są własnością lub w posiadaniu podmiotów realizujących zadania własne gminy w zakresie gospodarki wodno-ściekowej. I chociaż z gramatycznego brzmienia tego unormowania wynika, że zwalnia się "budynki i budowle lub ich części, stanowiące urządzenia infrastruktury wodociągowej, wykorzystywane do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków" (§ 1 ust. 1), jednak nie stanowi to o przedmiotowym charakterze zwolnienia, skoro zwolnieniem od podatku nie zostały objęte wszystkie budynki i budowle określonego rodzaju, lecz tylko te, które są własnością lub w posiadaniu podmiotów realizujących zadania własne gminy.

W tym stanie rzeczy, wprowadzone w badanej uchwale zwolnienie jest w istocie przywilejem podatkowym o charakterze mieszanym, podmiotowo - przedmiotowym, w którym pomimo wskazania w pierwszej kolejności na elementy przedmiotowe zwolnienia, decydujące znaczenie ma aspekt podmiotowy.

Kolegium Izby podnosi również, że w orzecznictwie sądowym i w doktrynie utrwalony jest pogląd, według którego prawo do ustanawiania zwolnień przez gminę dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej (por. K.Koperkiewicz-Mordel, Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych, *Finanse Komunalne* z 2005r., nr 1-2, s.71). Zawarty w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym wynika z art. 217 Konstytucji RP, który m.in. stanowi, że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy (zob. wyroki NSA: z 3 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2833/12; z 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12; z 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2531/16).

Nadto wprowadzone przez Radę Miejską zwolnienie obejmuje określoną część roku podatkowego, tj. okres od 1 października do 31 grudnia 2025 r. Zatem wprowadzone zwolnienie jest w istocie ulgą podatkową obejmującą część roku podatkowego. W polskim systemie prawa pojęcia zwolnienia i ulgi są nazwami o różnym zakresie znaczeniowym, co nie pozwala ich traktować jako synonimów. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, gdyż służą one do określania konstrukcji prawnych łatwo dających się zauważyć odmiennościach. 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) (z wielu por. B. Brzeziński:

Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1996, s. 31). Ulgi podatkowe nie dotyczą natomiast bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku, 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 (por. wyrok WSA sygn. akt I SA/Gd 127/25 z dnia 10 czerwca 2025 r.).

Takie stanowienie prawa miejscowego pozostaje w sprzeczności zarówno z treścią art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określającego jedynie upoważnienie do zwolnień przedmiotowych, jak i art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustaw.

Mając powyższe na uwadze Kolegium Izby postanowiło jak w sentencji.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Poznaniu
/-/ Grażyna Wróblewska

Pouczenie: Na niniejsze rozstrzygnięcie nadzorcze przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, w terminie 30 dni od daty jego doręczenia.