Elektronicznie podpisany przez:
Joanna Agnieszka Radzieja
dnia 6 listopada 2026 r.

Uchwała nr 55/2026
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 4 listopada 2026 r.

w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały Rady Gminy Radwanice nr XXXII/189/26 z dnia 29 września 2026 r. w sprawie określenia wysokości podatku od nieruchomości

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 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2026 r. poz. 662, z późn. zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu

stwierdza nieważność

§ 3 uchwały Rady Gminy Radwanice nr XXXII/189/26 z dnia 29 września 2026 r. w sprawie określenia wysokości podatku od nieruchomości — z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707).

Uzasadnienie

Uchwała Rady Gminy Radwanice nr XXXII/189/26 z dnia 29 września 2026 r. w sprawie określenia wysokości podatku od nieruchomości wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w dniu 6 października 2026 roku.

Przedmiotową uchwałą Rada Gminy Radwanice — powołując się na art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2026 r. poz. 662, z późn. zm.), zwanej dalej „u.s.g.", oraz art. 5 ust. 1 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707), zwanej dalej „u.p.o.l." — przyjęła m.in. następującą regulację:

„§ 3. Zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki lub ich części oraz budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby prowadzenia działalności w zakresie obsługi administracyjnej, finansowej, organizacyjnej oraz kadrowo-księgowej, realizowanej na rzecz gminnych jednostek organizacyjnych".

Badając zgodność z prawem przedmiotowej uchwały, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu zważyło, co następuje:

Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. do właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Unormowanie w zakresie uchwał gminnych w przedmiocie podatku od nieruchomości zawiera art. 5 oraz art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Pierwszy z wymienionych przepisów w ust. 1 przyznaje kompetencje radzie gminy do określenia, w drodze uchwały, wysokości stawek podatku od nieruchomości. W art. 7 ust. 3 radzie gminy zostało natomiast przyznane uprawnienie do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1 u.p.o.l. oraz art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Ustalone w § 3 uchwały zwolnienie powiązane zostało z wykorzystaniem nieruchomości wyłącznie na potrzeby prowadzenia działalności w zakresie obsługi administracyjnej, finansowej, organizacyjnej oraz kadrowo-księgowej, realizowanej na rzecz gminnych jednostek organizacyjnych. Oznacza to, że zakres zwolnienia został wyznaczony nie tylko przez sposób wykorzystania nieruchomości, lecz również przez związek tego wykorzystania wyłącznie z działalnością wykonywaną na rzecz wskazanych podmiotów — gminnych jednostek organizacyjnych, tj. w ramach ustawowo określonego modelu obsługi.

Zgodnie z art. 10a u.s.g. gmina może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną:

1) jednostkom organizacyjnym gminy zaliczanym do sektora finansów publicznych,
2) gminnym instytucjom kultury,
3) innym zaliczanym do sektora finansów publicznych gminnym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

W myśl art. 10b ust. 1 u.s.g. wspólną obsługę mogą prowadzić urząd gminy, inna jednostka organizacyjna gminy, jednostka organizacyjna związku międzygminnego albo jednostka organizacyjna związku powiatowo-gminnego.

Przy tak ustalonym w § 3 uchwały zakresie zwolnienia krąg podmiotów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia jest policzalny i prosty do identyfikacji. Użyte na gruncie powołanej regulacji kryteria pozwalają bowiem wyodrębnić kategorię podmiotów, których działalność uzasadnia zastosowanie zwolnienia podatkowego, nadając mu charakter przedmiotowo-podmiotowy.

Powyższe potwierdza treść pisma Zastępcy Wójta Gminy Radwanice z dnia 29 października 2026 r. znak FNI.300.1.2026, z którego wynika, że zapis § 3 uchwały został wprowadzony ze względu na funkcjonowanie w strukturze Gminy samorządowej jednostki budżetowej odpowiedzialnej za ww. obsługę i w chwili obecnej jest to Centrum Usług Wspólnych.

Oznacza to, że nieruchomości określone w § 3 uchwały mogą zostać objęte zwolnieniem pod warunkiem wyłącznego ich wykorzystania na działalność, o której mowa w tej regulacji, a gmina w celu prowadzenia tej działalności wyodrębniła w swej strukturze jednostkę prowadzącą tę działalność.

Jak już wskazano wyżej, norma kompetencyjna do uchwalenia przez radę gminy innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie ma swoje źródło w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Upoważnienie to nie obejmuje ustanowienia zwolnień podmiotowych ani zwolnień przedmiotowo-podmiotowych. Ograniczenie to wynika także z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym nakładanie podatków, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności. Przy tym, 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. Jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. W konsekwencji, nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. 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 oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanowienia zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r. sygn. akt II FSK 2592/12, wyrok NSA z dnia 6 maja 2016 r. sygn. akt II FSK 2217/14).

Kolegium Izby zauważa jednocześnie, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zwolnienie podatkowe określone w § 2 uchwały obejmujące budowle, jego stosowanie może zatem stanowić pomoc publiczną.

Projekt programu pomocowego, stosownie do art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2026 r. poz. 500) podlega zgłoszeniu Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. W toku postępowania nadzorczego ustalono, że projekt badanej uchwały do Prezesa Urzędu nie został przekazany (pismo znak FNI.300.1.2026 z dnia 29 października 2026 r.).

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu orzekło jak w sentencji uchwały.

Na niniejszą uchwałę Radzie Gminy Radwanice przysługuje skarga, którą wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Świętego Mikołaja 78/79, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, w terminie 30 dni od daty doręczenia uchwały.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Joanna Radzieja