

5.2. Co może, a czego nie może rada gminy w zakresie podatków lokalnych?

1. Orzecznictwo

1.1. Niedopuszczalność różnicowania stawek w oparciu o łączną powierzchnię użytkową budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 marca 2026 r., I SA/Łd 93/26 (nieprawomocny)

Przypomnieć należy, iż stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Z kolei podstawę opodatkowania stanowi dla budynków lub ich części powierzchnia użytkowa, co jasno wynika z przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. I co istotne, a co wynika z zapisów art. 5 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. - rada gminy może różnicować wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, rodzaj prowadzonej działalności. Cytowane przepisy pozwalają zatem na różnicowanie stawek tylko odnośnie "poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania", ale już nie w obrębie tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania, do czego prowadzi posłużenie się przez Gminę słowem "łącznej" w przepisach § 1 pkt 2 lit. b tiret jeden, dwa oraz trzy uchwały.

Sąd zgadza się z organem nadzoru, że Rada gminy, określając wysokość stawek podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, posługując się pojęciem "łącznej" zróżnicowała stawki podatku dla zbioru, grupy budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej pozostających we władaniu podatnika. Dokonała zatem zróżnicowania w ramach tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Tym samym określiła stawki dla innej podstawy opodatkowania ponieważ uczyniła to nie w odniesieniu do powierzchni użytkowej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ale dla łącznej powierzchni użytkowej grupy, zbioru budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wbrew wywodom strony bez znaczenia pozostaje, że na etapie wypełniania deklaracji podatkowej składający wymienia wszystkie budynki czy ich części i sumuje kwoty podatku wyliczone dla każdego przedmiotu opodatkowania jako iloczyn jego powierzchni użytkowej i stawki podatku wynikającej z aktu prawa miejscowego. Czyni to bowiem, sumuje uzyskane kwoty, dopiero po obliczeniu wysokości podatku dla każdego przedmiotu opodatkowania odrębnie z zastosowaniem stawek określonych dla tego właśnie rodzaju przedmiotu opodatkowania a nie z uwagi na ich sumę. Przedmiotem opodatkowania są poszczególne budynki lub ich części danego rodzaju a podstawą opodatkowania odpowiednio ich powierzchnia użytkowa. Pozostawienie pierwotnych zapisów uchwały Rady Gminy Andrespol prowadziłyby do sytuacji, w której dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania" obowiązywałyby dwie różne stawki podatkowe. W przekonaniu Sądu, w aktualnym stanie prawnym musi obowiązywać taka sama stawka podatku dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Ustawodawca posługując się ww. zapisem art. 5 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. wykluczył możliwość wprowadzenia kryterium progowego służącego ustaleniu stawki w ramach danego rodzaju przedmiotów opodatkowania. Nie można również pominąć, że omawiany podatek od nieruchomości jest daniną publiczną o charakterze majątkowym, jest świadczeniem powiązaniem z majątkiem poprzez elementy jego konstrukcji, tj. przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania. Opłaca się go od władania (art. 3 u.p.o.l.) ściśle określonymi składnikami majątkowymi: gruntami, budynkami lub ich częściami oraz budowlami. Kwotowa stawka powierzchniowa przewidziana dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania", a więc konkretnego rodzaju mienia, dotyczyć ma go w całości lub dającej się wyodrębnić funkcjonalnie części, niezależnie od powierzchni.

1.2. Niedopuszczalność stosowania progresji?

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 marca 2026 r., I SA/Rz 52/26 (prawomocny)

Sąd podzielił stanowisko organu nadzoru, że przepisy te nie stanowią wystarczającego upoważnienia do określenia stawek podatkowych o progresywnym charakterze w ramach danego rodzaju przedmiotu opodatkowania, jak to uczyniła Rada Miasta Tarnobrzega. Sama ustawa również takich stawek nie określa. Cytowane przepisy pozwalają na różnicowanie stawek tylko odnośnie do "rodzajów przedmiotów opodatkowania", ale już nie w obrębie tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Określona w uchwale stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu powinna dotyczyć całego takiego budynku lub części

przeznaczonej do handlu. Dzielenie tego rodzaju przedmiotu opodatkowania (budynku lub jego części wykorzystywanego w działalności handlowej) na dalsze podkategorie w oparciu o kryterium powierzchni nie jest adekwatne do delegacji ustawowej z art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. Oznaczałoby to bowiem, że dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania" obowiązywałyby dwie różne stawki podatkowe, stanowiące "próg podatkowy" uzależniony od powierzchni budynku lub jego części; na jego określenie przepisy ustawy podatkowej jednak nie pozwalają. W aktualnym stanie prawnym podatek od budynków nie ma charakteru katastralnego, jak to ma miejsce w przypadku budowli (por. także art. 30g u.p.d.o.f. i art. 24b u.p.d.o.p. dotyczące podatku dochodowego od przychodów z budynków); jest to podatek wykazujący cechy tzw. podatku liniowego.

Wskazany podatek od nieruchomości jest daniną publiczną o charakterze majątkowym; jest świadczeniem powiązaniem z majątkiem poprzez elementy jego konstrukcji, tj. przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania. Opłaca się go od władania (własności, posiadania, użytkowania wieczystego; por. przepisy art. 3 u.p.o.l.) ściśle określonymi składnikami majątkowymi: gruntami, budynkami lub ich częściami oraz budowlami. W przypadku budynków, wysokość podatku zależy od stawki podatku oraz powierzchni użytkowej (zob. art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Kwotowa stawka powierzchniowa przewidziana dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania", a więc konkretnego rodzaju mienia, dotyczyć ma go w całości lub dającej się wyodrębnić funkcjonalnie części, niezależnie od powierzchni. W przekonaniu Sądu, w aktualnym stanie prawnym musi obowiązywać taka sama stawka podatku dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Podatnik posiadający budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu o powierzchni powyżej 400m² już tylko z tego powodu będzie zobowiązany do zapłaty wyższego podatku, ale według tej samej stawki podatkowej, co podatnik od budynku o powierzchni poniżej tej wartości.

Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2025 r., III FSK 406/25

Skarżący jako podatnik, wobec którego na podstawie przepisów zaskarżonej uchwały Burmistrz Miasta Biłgoraja ustalił zobowiązanie w podatku od nieruchomości za 2024 r., zaskarżył uchwałę, domagając się stwierdzenia jej nieważności w części, tj. w zakresie § 1 ust. 2 pkt 3, z uwagi na zarzucane przekroczenie przez organ stanowiący delegacji ustawowej przez nieuzasadnione i ustawowo niedopuszczalne zróżnicowanie wysokości stawek podatku od nieruchomości tylko ze względu na powierzchnię budynku przeznaczoną na działalność handlową. Uchwała w kwestionowanym § 1 ust. 2 pkt 2 i 3 określa stawki podatku od nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 20 zł od m² powierzchni użytkowej oraz związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu na powierzchni powyżej 400 m² (do jednego budynku) w wysokości 24 zł od m² powierzchni użytkowej.

(...)

Sporna uchwała w kwestionowanym § 1 ust. 2 pkt 3 określiła oddzielne stawki dla przedmiotów opodatkowania, jakimi są budynki lub ich części związane z działalnością gospodarczą, według dopuszczalnego ustawowo kryterium, tj. rodzaju prowadzonej działalności – w analizowanym przypadku działalności polegającej na handlu. Przyjęcie odmiennej koncepcji, preferowanej przez Skarżącego, prowadziłyby do uznania, że ustawodawca zbędnie wprowadził wyszczególnione w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. kryterium "sposobu wykorzystania", skoro w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy wskazana została ogólna kategoria "budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej" (dodatkowo preferencyjnie traktując niektóre podkategorie w lit. c-e). Wyszczególnienie wprost ww. kryterium różnicowania oznacza, że w ramach kategorii budynków z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. dochodzi do dalszego kategoryzowania przez pryzmat wykorzystania, tj. przykładowo profilu aktywności, do jakiej budynek lub jego część jest wykorzystywana. Oznacza to, że może być sytuacja objęcia inną stawką budynków będących w posiadaniu jednego podatnika-przedsiębiorcy, który w ramach określonych powierzchni budynku prowadzi różne działalności, determinujące różne stawki.

Jest to przy tym sytuacja odmienna względem ustalenia stawki dla podmiotu świadczącego działalność o profilu handlowym, niezależnie, w jakim zakresie i w ilu budynkach taką aktywność uprawia. Dopiero zatem uzależnienie stawki od tak rozumianego kryterium stanowiłoby różnicowanie według właściwości podmiotów zobowiązanych do zapłaty i nosiło cechy przekroczenia udzielonego radzie gminy uprawnienia w ramach delegacji ustawowej zawartej w art. 5 u.p.o.l., a także nieuprawnionego względem nakazu z art. 217 Konstytucji regulowania materii ustawowej w postaci zwolnień czy ulg podatkowych w akcie prawa miejscowego.

Jednocześnie należy odmówić słuszności Skarżącemu, jakoby rozwiązanie zastosowane przez Radę Gminy w § 1 ust. 2 pkt 3 uchwały było nieprawidłowe również w zakresie dokonanego zastrzeżenia powierzchni użytkowej. Z żadnego postanowienia art. 5 ust. 3-4 u.p.o.l. nie wynika obowiązek stosowania przez organ stanowiący gminy stawki progresywnej, wyłącznie w zakresie nadwyżki ponad określony pułap powierzchni. W § 1 ust. 2 pkt 2 uchwały określono podstawową stawkę dla powierzchni użytkowej budynków i ich części ogólnie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a następnie w pkt 3 wprowadzono zwiększoną, wyliczoną od powierzchni użytkowej stawkę podatkową dla budynków i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu, z określeniem granicznej powierzchni 400 m². Postanowienie pkt 3 nie wskazuje, jakoby stawka podwyższona była naliczana dopiero od powierzchni przekraczającej 400 m², a sama treść tego punktu jest na gruncie językowym zrozumiała i jednoznaczna.

Odrębną kwestią pozostaje dopuszczalność wysokości tej stawki. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określona została stawka maksymalna podatku od nieruchomości, zaś każda stawka mieszcząca się w określonym ustawowo pułapie jest prawidłowa i stanowi wyraz suwerennej decyzji organu stanowiącego gminy, co nie może stanowić podstawy skutecznego zarzutu kasacyjnego naruszenia art. 84 i 217 Konstytucji w zw. z art. 6 O.p. w zw. z art. 5 ust. 3 i 4 u.p.o.l.

1.3. Niedopuszczalność zmiany stawki podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego z mocą od początku roku podatkowego

Wyrok WSA w Opolu z dnia 4 września 2026 r., I SA/Op 606/24 (prawomocny - po wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 2025 r., III FSK 16/25)

Podsumowując można stwierdzić, że w świetle wypowiedzi doktryny i orzecznictwa, obniżenie stawki podatku od nieruchomości w czasie roku podatkowego nie jest niezgodne z prawem, choć zmiana jednego z elementów konstrukcyjnych podatku w czasie roku podatkowego jest zdarzeniem zdecydowanie niepożądanym, nawet jeśli jest to teoretycznie korzystne dla podatników. Ponadto zmiana stawki, nawet poprzez jej obniżenie, nie powinna wywierać skutków wstecz od dnia wejścia w życie uchwały zmieniającej (obniżającej) stawki podatku. Odnosząc powyższe uwagi do treści uchwały Rady z 12 kwietnia 2024 r. Sąd stwierdził, że akt ten określa w trakcie roku podatkowego 2024 r. roczne stawki podatku od nieruchomości na ten konkretny i to cały rok, co jasno wynika z określonego w kontrolowanej uchwale przedmiotu regulacji. Takie sformułowanie przepisów uchwały powoduje, że mają one charakter retroaktywny, czyli wywierają skutki wstecz od dnia jej wejścia w życie określonego w § 4 tej uchwały, co istotne – w skali całego roku podatkowego. Nie można też pominąć okoliczności, że uchwała narusza zasady z art. 6 upol, w którym ustawodawca uzależnił wysokość zobowiązania od faktu zaistnienia obowiązku podatkowego i od momentu powstania tego obowiązku. Uchwała Rady z 12 kwietnia 2024 r. powoduje natomiast to, że wysokość zobowiązania podatkowego osób fizycznych będzie uzależniona od daty wydania decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, co jest rozwiązaniem nieznanym ustawie podatkowej, a także skutkuje funkcjonowaniem w systemie prawa i stosowaniem w roku 2024 przez organ podatkowy dwóch różnych, rocznych stawek podatku w odniesieniu do różnych podatników, jednak przy opodatkowaniu przedmiotów należących do tej samej ustawowej kategorii (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e upol). W ocenie Sądu jest to wystarczająca podstawa do stwierdzenia, że uchwała podatkowa jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

Sąd podkreśla, że delegacja ustawowa sformułowana w art. 5 ust. 1 upol, nie upoważnia organu stanowiącego Gminy do ustanawiania przepisów proceduralnych, które miałyby na celu doprowadzenie do stworzenia stanu prawnego, w którym już powstałe zobowiązania podatkowe mogłyby być zmienione, a jedynie do określenia stawek podatku. Należy też zauważyć, że art. 6 ust. 3 upol stanowi, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku [...] podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Przepis ten nie stanowi jednak samodzielnej podstawy prawnej zmiany decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości na dany rok, lecz jest stosowany w związku z art. 254 § 1 op, który dopuszcza zmianę (niewadliwej) ostatecznej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania. Zmiana stanu prawnego nie może być postrzegana jako zmiana okoliczności faktycznych, co wyłącza ten przepis jako ewentualną podstawę prawną zmiany decyzji wymiarowej po zmianie stawek podatku. Natomiast przepisy art. 253 i art. 253a op, dotyczące zmiany decyzji w innych niż zmiana stanu faktycznego okolicznościach, w ogóle nie znajdują zastosowania do decyzji wymiarowych (art. 253b pkt 1 op). Jak z tego wynika, w odniesieniu do osób fizycznych, którym doręczono decyzje ustalające (a więc tworzące nieistniejące wcześniej) zobowiązanie podatkowe pod rządami "starej" uchwały o stawkach, brak jest procesowych narzędzi pozwalających na zmianę takiej decyzji ostatecznej. Stawia to w uprzywilejowanej sytuacji osoby, którym organ podatkowy ustalił wysokość zobowiązania podatkowego pod rządami "nowej" uchwały o stawkach. Osoby te będą bowiem opodatkowane przy zastosowaniu stawek niższych. Takie różnicowanie zasad opodatkowania w odniesieniu do podatników znajdujących się w podobnej przeciwieństwie sytuacji faktycznej jest nieuprawnione oraz świadczy o możliwości zaistnienia i zastosowania w czasie jednego roku podatkowego dwóch różnych stawek podatku dotyczących przedmiotów opodatkowania należących do tej samej ustawowo określonej kategorii. Warto też dodać, że podmioty wymienione w art. 6 ust. 9 upol, które składają deklaracje i których zobowiązanie powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 op), mogłyby, korzystając ze wspomnianego już niezbyt precyzyjnego sformułowania art. 6 ust. 3 upol, po zmianie stawek podatku, złożyć deklaracje korygujące na podatek od nieruchomości i w pełni skorzystać ze zmiany stawek podatku bez podejmowania innych czynności, czego osoby fizyczne samodzielnie, a nawet przy pomocy organu podatkowego, uczynić nie mogą. W ocenie Sądu uchwała Rady skutkuje niejednakowym, nierównoprawnym traktowaniem podatników znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i jest to również podstawa do stwierdzenia, że uchwała podatkowa jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

Dodatkowo Sąd wyjaśnia, że Statut Gminy jednoznacznie stwierdza w § 36 ust. 2, że projekt uchwały wymaga: 1) uzasadnienia pochodzącego od projektodawcy, 2) opinii Skarbnika – w przypadkach, gdy podjęcie uchwały wywołuje skutki finansowe. Uchwała obniżająca stawki podatku od nieruchomości z całą pewnością jest aktem, który wywołuje skutki finansowe w zakresie budżetu Gminy. Sporządzenie uzasadnienia projektu uchwały i sporządzenie opinii przez Skarbnika, to okoliczności, które powinny być udokumentowane i w ten sposób możliwe do zweryfikowania przez organ nadzoru i ewentualnie też Sąd. Nie ma racji skarżący podnosząc, że przywołane przepisy to dyrektywy należące do zakresu kierownictwa wewnętrznego. Statut Gminy jest bowiem aktem prawa miejscowego. Jak wyjaśnił NSA w wyroku z 9 marca 1999 r., II SA 6/99, statut gminy jest aktem prawnym o charakterze normatywnym. Postanowienia statutu są więc prawem, którego naruszenie przez uchwałę organu gminy uzasadnia stwierdzenie jej nieważności (art. 91 ust. 1 usg). Jeżeli zatem w Statucie zapisano wymagania, których nie przewidziano wprost na przykład w usg, ale które nie są też z ustawą sprzeczne, to organy Gminy, dopóki Statut obowiązuje, są zobligowane do stosowania jego przepisów. W takim stanie sprawy Kolegium RIO słusznie stwierdziło, że uchwała została podjęta z naruszeniem Statutu.

Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2025 r., III FSK 16/25

Przy wykładni przepisu art. 5 ust. 1-4 u.p.o.l., w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że obniżenie stawek w trakcie roku jest dla podatnika rozwiązaniem korzystnym, zmniejszającym jego obciążenia podatkowe względem gminy [...]. Zakaz zmiany stawek nie obejmuje z tych powodów możliwości ich obniżenia w trakcie roku (zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 79). Podatek od nieruchomości, mając na uwadze jego konstrukcję (wymiar i pobór), należy uznać za świadczenie o charakterze rocznym. Również stawki tego podatku określane powinny być na okres roku podatkowego. Z przepisów komentowanej ustawy nie sposób jest jednak wprost wyprowadzić zasady niezmienności stawek podatku od nieruchomości przez okres roku podatkowego (zob. R. Dowgier, L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz Lex do art. 5, Warszawa 2025 r.). Podobne opinie przeważają w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na przykład w wyroku z dnia 1 października 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 1608/03, NSA O/Z we Wrocławiu stwierdził, że nie ma przeszkód, aby gmina mogła obniżyć stawki podatku w ciągu roku. Musi jednak wówczas zapewnić odpowiednie przepisy przejściowe. Musi być określone, co się stanie z osobą, która zapłaci podatek według starych stawek w sytuacji, w której gmina obniży podatki w ten sposób, że do czasu wejścia nowych stawek będą obowiązywały stare. Powinny być także zawarte przepisy określające sposób i podstawę zmiany decyzji już doręczonej podatnikom. Obniżać podatki należy tak, aby wszystkim podatnikom zapewnić równe traktowanie wobec prawa. Zbliżony pogląd wynika z wyroku NSA z 25 października 2013 r., II FSK 2772/11. (zob. też glosa aprobująca do tego wyroku: R. Dowgier, Dopuszczalność zmiany stawki podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego. Glosa do wyroku NSA z 25.10.2013 r., II FSK 2772/11, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2014/4, s. 35–40).

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdza, że słusznie oceniło Kolegium RIO oraz WSA w uzasadnieniach swoich rozstrzygnięć, że uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniająca uchwałę w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2024 r., nie spełnia wymogów wynikających z zasad prawidłowej techniki prawodawczej, zgodnie z którymi przepisy uchwały redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy (§ 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", Dz.U. z 2016 r., poz. 283). Nawet, co więcej różnicuje sytuację prawną podatników w zakresie ich obciążeń podatkowych – osób fizycznych zależnie od tego, w jakim okresie roku organ podatkowy wyda decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Właściwie zatem w rozstrzygnięciu nadzorczym Kolegium RIO między innymi wskazywało, że w przywołanej uchwale Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r., nie zostały określone przepisy przejściowe, wskazujące na nowe, korzystniejsze zasady opodatkowania, które by obowiązywały w ciągu całego roku podatkowego i dotyczyły wszystkich podatników. Uchwała ta może powodować rozbieżność poglądów co do tego, kiedy w istocie ta uchwała wchodzi w życie i jaka stawka obowiązuje w całym roku 2024, ponieważ z kontekstu wyjaśnień wynika, że obowiązuje od 1 czerwca 2024 r. Natomiast z drugiej strony, jeżeli ta uchwała weszłaby w życie i zostałaby opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa O., to od 1 czerwca 2024 r. zmieniłaby pierwotne stawki ustalone w uchwale na 2024 r. Przedmiotowa uchwała stanowi akt prawa miejscowego, obowiązującego na terenie całej Gminy, a więc jej regulacje powinny być jasne, zrozumiałe i wyczerpujące. Naczelnny Sąd Administracyjny podkreśla, że WSA w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku właściwie przyjął, że omawiana uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r. określa w trakcie roku podatkowego 2024 r. roczne stawki podatku od nieruchomości na ten konkretny i to cały rok, co jasno wynika z zakreślonego w kontrolowanej uchwale przedmiotu regulacji. Takie sformułowanie przepisów uchwały powoduje, że mają one charakter retroaktywny, czyli wywierają skutki wstecz od dnia jej wejścia w życie określonego w § 4 tej uchwały, w skali całego roku podatkowego. Uchwała ta narusza zasady z art. 6 u.p.o.l., w którym ustawodawca uzależnił wysokość zobowiązania od faktu zaistnienia obowiązku podatkowego i od momentu powstania tego obowiązku. Zapisy danej uchwały dają możliwość interpretacji, że wysokość zobowiązania podatkowego osób fizycznych, będzie uzależniona od daty wydania decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania oraz stosowaniem w roku 2024 przez organ podatkowy dwóch różnych, rocznych stawek podatku w odniesieniu do różnych podatników, jednak przy opodatkowaniu przedmiotów należących do tej samej ustawowej kategorii [art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.]. Naczelnny Sąd

Administracyjny podziela pogląd WSA, że jest to wystarczająca podstawa do stwierdzenia, że uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r., jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

1.4. Niedopuszczalność stanowienia zwolnień odwołujących się do kryterium podmiotowego (w tym zwolnień charakterze przedmiotowo-podmiotowym)

Uchwała nr 8/27/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2025 r.

W ocenie Kolegium Izby taka regulacja oznacza, że Rada Miejska uzależniając zwolnienie z podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, ustanowiła przesłankę o charakterze podmiotowym. Zdaniem Kolegium Izby, kwestia posiadania zaległości wobec Miasta lub innego podmiotu, nie ma związku z nieruchomością objętą zwolnieniem od podatku od nieruchomości, natomiast ma związek z osobą podatnika. Uchwała w zakresie, w jakim uzależnia udzielenie zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w ocenie Kolegium Izby, w sposób jednoznaczny odwołuje się do cech podatnika i w konsekwencji wprowadzone przez Radę Miejską zwolnienie nabiera charakteru zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Powyższe oznacza, że Rada Miejska Tomaszowa Mazowieckiego postanawiając w § 6 ust. 1 Uchwały w sposób jak wyżej przywołano wykroczyła poza granice upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który umocowuje radę gminy wyłącznie do wprowadzenia zwolnień przedmiotowych.

Stanowisko Kolegium Izby znajduje oparcie w utrwalonej linii orzecznictwa sądowego. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 2020 r. sygn. II FSK 646/20, sformułowano następujący pogląd: *"Należy zgodzić się z sądem administracyjnym pierwszej instancji, że przepisy § 4 i § 6 ust. 5 zaskarżonej uchwały ograniczające zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 1 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 4 i § 6 pkt 5 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem. W tym stanie rzeczy oceniane zwolnienie miało charakter przedmiotowo-podmiotowy, który był sprzeczny z art. 7 ust. 3 u.p.o.l."*

Podobne stanowisko zajęły sądy administracyjne w innych orzeczeniach, m.in. w wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 4860/21), wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 475/19), wyroku WSA w Opolu z dnia 3 września 2021 r. r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (sygn. akt I SA/Bd 307/21) i wyroku WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

Uchwała nr 24/1304/2024 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2024 r.

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 3 ust. 3, 4 i 5 badanej uchwały wykracza poza delegację wynikającą z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniającego radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ww. artykułu, wskutek uzależnienia zwolnienia od spełnienia obowiązku meldunkowego, o którym mowa w art. 24 ust. 2 pkt. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności, zamieszkanie, przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu oraz poinformowanie organu podatkowego o wymeldowaniu się z terenu gminy Przykona w terminie 14 dni od daty wymeldowania.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przysługujące po spełnieniu przesłanek o których mowa w postanowieniu § 3 badanej uchwały, stanowi przykład zwolnienia o charakterze mieszanym (przedmiotowo-podmiotowym). Obejmuje ono bowiem swoim zasięgiem pewną ogólnie określoną kategorię zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego podatku od nieruchomości, jaką jest posiadanie nieruchomości stanowiących nowo wybudowane budynki mieszkalne, a jednocześnie fakt zwolnienia ściśle łączy z cechami indywidualnymi podatnika takimi jak: obowiązek meldunkowy czy też zamieszkanie czy przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu.

W orzecznictwie oraz w doktrynie utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy 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 2005 r., nr 1-2, s. 71).

Uchwała nr XXVII.108.S.2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 30 października 2025 r.

(...) wprowadzono zwolnienia w podatku od nieruchomości w :

– § 2 pkt 2 przedmiotowej uchwały dla nieruchomości zajętych na *zieleńce komunalne*;

– § 2 pkt 5 przedmiotowej uchwały w brzmieniu *zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki, budowle oraz grunty zajęte na prowadzenie przyszłolnej pływalni stanowiącej własność gminy lub jej jednostek organizacyjnych, wykorzystywanej do celów oświatowych oraz rekreacyjno- sportowych mieszkańców gminy.*

W ocenie Kolegium Izby wyżej wskazane postanowienia badanej uchwały stanowią naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Wymieniony zakres delegacji ustawowej obejmuje tylko zwolnienia przedmiotowe, a nie podmiotowe, czy o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo - podmiotowym.

Powyższe, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, implikuje konieczność określania przedmiotu zwolnienia w taki sposób, aby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu zwolnienia muszą w przepisie zostać tak określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. 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 ustawy (por. wyrok NSA z 7 kwietnia 2021 r. III FSK 3334/21).

1.5. Konieczność respektowania wymagań określoności

Uchwała nr 8/27/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2025 r.

W § 4 ust. 6 Uchwały Rada Miejska w Tomaszowie Mazowieckim zawarła postanowienie o następującej treści: „*W sytuacji gdy koszty remontu elewacji zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048, z późn. zm.) zwolnienie od podatku od nieruchomości przysługuje do wysokości nakładów poniesionych na remont elewacji obliczonych proporcjonalnie do udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont*”.

W ocenie Kolegium Izby powyższa regulacja nie spełnia wymagań określonych w § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, który na mocy § 143 załącznika do tego rozporządzenia ma zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego. W myśl § 6 przepisy ustawy (uchwały) redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Z uwagi na to, że Uchwała stanowi akt prawa miejscowego, jej postanowienia powinny być sformułowane w sposób precyzyjny i czytelny, tak aby adresaci uchwały oraz organy ją stosujące nie mieli wątpliwości co do zapisów w niej zawartych. Tymczasem w Uchwale brak jest postanowień umożliwiających wskazanie sposobu wyliczenia wysokości udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont. Z tego powodu regulacja zawarta w § 4 ust. 6 Uchwały stwarza poważne wątpliwości w zakresie ustalenia wysokości (górną granicę) zwolnienia podatnika od podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy koszty remontu zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową.

Uchwała nr XXX/1336/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 16 grudnia 2025 r.

W § 1 pkt 3 a) uchwały Rada Gminy Tuszów Narodowy określiła stawkę podatku od nieruchomości obowiązującą na terenie Gminy Tuszów Narodowy od pozostałych budowli – 2 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

(...)

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 1 pkt 2 zawiera legalną definicję budowli. Jednak żadne z użytych w tym przepisie sformułowań nie wskazuje na określenie budowli jako „pozostałe budowle”. Tym samym Rada Gminy Tuszów Narodowy określiła wysokość stawki podatku od nieruchomości od przedmiotu opodatkowania nie unormowanego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

W ocenie Kolegium, wskazane powyżej naruszenie prawa ma charakter istotny, skutkujący stwierdzeniem nieważności postanowienia w zakresie słów „pozostałych”.

Zgodnie z postanowieniami § 6 i § 143 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283), przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy, a do projektów aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale I w rozdziałach 1-7. Z postanowień tych oraz z ukształtowanego orzecznictwa wynika generalna zasada, aby przepisy prawa były jasne, to znaczy precyzyjne i komunikatywne.

Uchwała Rady Gminy Tuszów Narodowy w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tuszów Narodowy jest aktem prawa miejscowego, powszechnie obowiązującego na obszarze gminy. Przepisy prawa miejscowego winny być jasne i wyczerpujące, a adresat aktu prawa miejscowego nie może być zaskakiwany niezrozumiałymi bądź nieprecyzyjnymi regulacjami prawnymi.

Postanowienie § 1 pkt 3 a) uchwały wprowadzające stawki podatku od nieruchomości od „pozostałych budowli” wskazuje na inne określenie przedmiotu opodatkowania niż wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rozbieżność powyższa stanowi istotne naruszenie przepisu art. 5 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ z postanowień uchwały Rady Gminy Tuszów Narodowy nie wynika wprost określenie stawki podatku od nieruchomości tego samego przedmiotu opodatkowania co określony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Uchwała nr 0102-316/25 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 5 listopada 2025 r.

Rada Gminy Kruklanki ustaliła stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w 2026 r., określając m. in. w § 1 pkt 3 uchwały Nr XV/112/2025, że stawka podatku od nieruchomości wynosi cyt.: „od budowli – 2% ich wartości”.

Art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707) stanowi, że cyt.: „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budowli – 2 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7”.

Kolegium Izby podnosi, że stawka dotycząca budowli, określona w § 1 pkt 3 badanej uchwały, ustalona została w sposób niezgodny z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707). Rada Gminy Kruklanki ustalając w § 1 pkt 3 uchwały Nr XV/112/2025 stawkę dla budowli poprzestała na wskazaniu cyt.: „od budowli – 2% ich wartości”, bez doprecyzowania, tak jak wskazał ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, że wysokość podatku będzie wyliczana od cyt.: „wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7” ww. ustawy. Powyższa stawka została ustalona zatem w sposób niekompletny, bowiem wyłącznie w powiązaniu z treścią ustawy adresaci uchwały będą w stanie ustalić prawidłową kwotę podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli.

Kolegium Izby wskazuje, że prawodawca w sposób precyzyjny określił przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w tym parametry służące do obliczenia stawki w odniesieniu do danego rodzaju nieruchomości. W konsekwencji parametry te nie mogą być określone w sposób dowolny, lecz organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego musi ściśle przestrzegać zakresu upoważnienia ustawowego.

1.6. Niedopuszczalność tworzenia „własnych” kategorii przedmiotów opodatkowania

Uchwała nr 62/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 30 grudnia 2025 r.

W § 1 pkt 2 lit. e, f i g badanej uchwały Rada Miejska postanowiła, że:

„§ 1. Ustala się następujące stawki podatku od nieruchomości:

(...)

2) od budynków lub ich części:

(...)

e) garaży — 12,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

f) zajętych na prowadzenie odpłatnej lub nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego poza organizacjami pożytku publicznego — 0,50 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

g) pozostałych — 12,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

Postanowienia zawarte w § 1 pkt 2 lit. e i f uchwały w sposób istotny naruszają art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z powołaną regulacją ustawową rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości od budynków lub ich części, z tym że stawki tego podatku dla poszczególnych kategorii opodatkowania wymienionych w tym przepisie nie mogą przekroczyć określonych w nim wartości. Powołaną uchwałą w § 1 pkt 2 lit. a–d oraz lit. g ustalono wysokość stawek podatku dla kategorii przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Ponadto w przedmiotowej uchwale odrębnie określono także stawki dla kategorii określonych jako „garaże” (§ 1 pkt 2 lit. e uchwały) oraz budynki lub ich części zajęte „na prowadzenie odpłatnej lub nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego poza organizacjami pożytku publicznego” (§ 1 pkt 2 lit. f uchwały). W świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustalenie stawek podatku dla tak zdefiniowanych kategorii opodatkowania nie znajduje podstaw. Podkreślić należy, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza różnicowanie stawek podatku od nieruchomości, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a zatem różnicowanie stawek w ramach ustawowo określonych kategorii przedmiotów opodatkowania.

Uchwała nr 21/156/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2025 r.

Badana uchwała w części dotyczącej stawki podatku od budynków lub ich części pozostałych, określonych w § 1 ust. 2 pkt 5, została podjęta z istotnym naruszeniem prawa.

W § 1 ust. 2 pkt 5 uchwały Rada Gminy określiła stawkę podatku od nieruchomości od budynków lub ich części: *pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (w tym garaży na samochody osobowe, budynków przeznaczonych na działalność agroturystyczną i budynków lotniskowych) – 11, 35 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.*

Kolegium Izby stwierdza, że powyższe unormowanie stanowi nieuprawnioną modyfikację art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten w sposób wyczerpujący określa kategorię „budynków pozostałych” w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego, nie przewidując możliwości dalszego modyfikowania tej kategorii poprzez wyodrębnienie określonych typów budynków, takich jak garaże, budynki lotniskowe czy budynki przeznaczone na działalność agroturystyczną.

Rada Gminy, wprowadzając w treści uchwały dodatkowe doprecyzowanie i przykładowe wyliczenie obiektów objętych stawką podatku, wykroczyła poza zakres delegacji ustawowej wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kompetencja Rady Gminy w zakresie podatków lokalnych ogranicza się bowiem wyłącznie do ustalenia wysokości stawek podatkowych w granicach określonych ustawą, bez prawa modyfikacji ustawowych kategorii przedmiotu opodatkowania.

Przedstawione działanie stanowi naruszenie zasady legalizmu, wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa. Niedopuszczalne jest zatem ingerowanie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w treść norm ustawowych poprzez ich doprecyzowanie, rozszerzenie bądź zawężenie w akcie prawa miejscowego. Takie działanie stanowi istotne naruszenie prawa.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 września 2025 r., I SA/Bk 259/25

Trzeba mieć wobec tego na uwadze, że podane w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. kryteria zróżnicowania stawek podatku wskazują, że wolą ustawodawcy jest, by wysokość stawki podatku uzależniona była od wartości budynku (lokalizacja, rodzaj zabudowy, stan techniczny, wiek budynków) lub przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej, co należy postrzegać nie inaczej, jak konieczność przyjęcia takiego czynnika, który doprowadzi do tego, aby podatek był relatywny względem przedmiotu opodatkowania. Rada Gminy nie może natomiast różnicować stawek podatku dla poszczególnych rodzajów budynków według innego kryterium, które byłoby nieadekwatne do określonego w przepisie art. 5 ust. 3 u.p.o.l. Przepis ten nie wyklucza zatem wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów budynków na mniejsze i większe według powierzchni i różnicowania dla nich stawek podatkowych, jeżeli tylko nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej, ustalonej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości w ustawie i w wydanych na jej podstawie rozporządzeniach wykonawczych.

2. Tematy do dyskusji

1. W jaki sposób należy określić stawkę podatku w uchwale podatkowej rady gminy? Czy narusza wymagania określoności przepisu i stanowi podstawę stwierdzenia nieważności uchwały przez regionalną izbę obrachunkową zrealizowanie kompetencji do określenia stawki od budowli bez precyzyjnego określenia podstawy opodatkowania, do którego znajduje zastosowanie ta stawka podatku?
2. Jakie kryteria mogą zostać przyjęte przez rady gmin dla zróżnicowania stawek podatku w ramach danego rodzaju przedmiotu opodatkowania (art. 5 ust. 2 - 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)? Jakie kryteria należy uznać za podmiotowe, co dyskwalifikuje je w tym kontekście? Czy jest dopuszczalne uzależnienie stawki podatku od łącznej powierzchni, powierzchni użytkowej, wartości - odpowiednio - gruntów, budynków, budowli, pozostających we własności czy posiadaniu jednego podatnika w danej gminie? Jak należy rozumieć „modyfikację ustawowych przedmiotów opodatkowania”, które dyskwalifikuje zgodność z art. 5 ust. 2 - 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
3. Pod jakimi warunkami można w trakcie roku podatkowego dokonać zmiany gminnych przepisów podatkowych co do stawki podatkowej lub zwolnień podatkowych?