

# Wady konstrukcyjne podatku od nieruchomości – fundamentalnych problemów interpretacyjnych ciąg dalszy

## Constructional Flaws Of Polish Real Estate Tax – Continuation Of Fundamental Interpretation Problems

dr Adam Olczyk

Radca prawny, adiunkt-wykładowca w Zakładzie Prawa Podatkowego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie, starszy asystent sędziego w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, członek Centrum Analiz i Studiów Podatkowych (CASP),  
ORCID: 0000-0003-1843-1303

### Streszczenie

W artykule przedstawiono aktualne problemy podatku od nieruchomości. Odwołując się przede wszystkim do orzecznictwa sądów administracyjnych, autor pokazuje, że sygnalizowane od lat problemy przyczyniają się do pogłębienia się poziomu wadliwości, jakie należy wiązać z tą daniną. W tekście rozważania oparte są przede wszystkim na dwóch katalogach spraw dotyczących opodatkowania: 1) elektrowni wiatrowych oraz 2) linii elektroenergetycznych położonych w lasach. Autor analizuje, co należy do źródeł tych sporów, jakie wady konstrukcyjne podatku je inicjują. Krytycznie ocenia przy tym działania ustawodawcy, który na problemy reaguje punktowo. Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, orzecznictwo NSA, wykładnia prawa, opodatkowanie elektrowni wiatrowych, opodatkowanie linii elektroenergetycznych.

### Abstract

The article presents the current real estate tax problems in Poland. Basing primarily on the jurisprudence of administrative courts, the author shows that the problems signaled for years contribute to the deepening of the level of defectiveness in this tax. The considerations are based primarily on two catalogs of matters: (1) concerning taxation of wind farms, and (2) concerning taxation of power lines located in forests. The author shows what is the source of these controversies, critically assessing the actions of the legislator, who reacts to problems only casually.

**Keywords:** Real Estate Tax, Supreme Administrative Court, Statutory Interpretation, Taxation of Wind Farms, Taxation of Power Lines

## 1. WPROWADZENIE

Ewa Łętowska napisała kiedyś: „To, że teksty prawne zawierają zwroty niedookreślone i wyrażenia nieostre, jest zarazem koniecznością, jak i oczywistością”<sup>1</sup>. W przypadku podatku od nieruchomości obecność nieostrych sformułowań jest dzisiaj dla każdego praktyka (smutną) oczywistością. Nieustannie zasadne jest natomiast pytanie o konieczność ich występowania w dzisiejszej skali – wydaje się, że problemów nie tylko nie ubywa, lecz się piętrzą, choć części z nich dałoby się uniknąć właściwą legislacją. Głosy takie od lat wyrażają przedstawiciele doktryny. W ostatnim czasie coraz śmielej na ten temat wypowiada się Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oraz Trybunał Konstytucyjny (TK).

Sygnatów alarmowych trudno nie dostrzegać.

Z raportu Ayming Polska, opublikowanego w 2019 r., wynika, że 65% przedsiębiorców działających na terytorium

naszego kraju w niewłaściwy sposób rozlicza podatek od nieruchomości<sup>2</sup>.

TK postanowieniem z dnia 15 grudnia 2020 r. zasygnalizował Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów istnienie istotnych uchybień dotyczących podatku od nieruchomości, uniemożliwiających „rekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych”<sup>3</sup>.

W sądach administracyjnych coraz częściej składy orzekające mierzą się z „taśmowym” rozpoznawaniem kolejnych spraw (liczonych zazwyczaj w setkach), w których istota sporu sprowadza się do tożsamyh zagadnień dotyczących podatku od nieruchomości. Sądy administracyjne starają się kreować linie orzecznicze, które spełnią oczekiwania podatników i organów podatkowych oraz ujednoclią zapatrywanie

na sporne kwestie<sup>4</sup>. W odpowiedzi, w praktyce organów pojawia się natomiast argument, że w takich przypadkach decydować ostatecznie i tak muszą ustalenia stanu faktycznego w konkretnej sprawie. Popularne jest przekonanie, że wyrażenie stanowiska o generalnym charakterze, dającego łatwo przełożyć się na kolejne stany faktyczne, jest najczęściej po prostu niemożliwe.

W ostatnim czasie TK dwukrotnie orzekł o niezgodności z Konstytucją RP<sup>5</sup> przepisów stanowiących o związaniu nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>6</sup>. Wpisuje się to w praktykę tego organu, który od dawna krytykuje jakość przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>7</sup>. W związku z ostatnim wyrokiem obserwuje się wzmożoną liczbę wniosków dotyczących wznowienia postępowania<sup>8</sup>.

Podatnicy czekają obecnie na uchwałę NSA w sprawie opodatkowania silosów (zadano już pytanie prawne składowi poszerzonemu<sup>9</sup>). Jej wynik tylko w najbliższym czasie wyznaczy kierunek przynajmniej w 120 sprawach oczekujących na rozpoznanie przez ten sąd<sup>10</sup>.

Coraz częściej słyszymy, że gminy szukają kolejnych źródeł finansowania swojej działalności, podatek od nieruchomości jest zaś tą daniną, której przypatrują się szczególnie uważnie, co przekłada się na wzmożone działania i narastającą liczbę wydawanych decyzji, przyjmujących nierzadko nową ścieżkę interpretacyjną, inicjującą kolejne spory sądowe<sup>11</sup>.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. w Izbie Finansowej NSA utworzono nowy wydział, do którego zasadniczych kompetencji należy zajmowanie się podatkiem od nieruchomości. Specjaliści zwracają uwagę na potrzebę funkcjonowania ciała wyspecjalizowanego w tym podatku i wiążą nadzieje z powołaniem komórki sądowniczej odpowiedzialnej właśnie za podatki od nieruchomości<sup>12</sup>.

Czarne chmury od dawna piętrzyły się nad tym podatkiem. Czy możemy mówić o tym, że zaczęliśmy słyszeć pierwsze grzmoty?

## 2. ŹRÓDŁA TRUDNOŚCI

W niniejszym tekście chciałbym pokazać kompleksowy charakter ostatnich problemów podatku od nieruchomości. Nie tylko nieostrości kluczowych pojęć – „będące oczywistymi koniecznościami” – potwierdzają mankamenty tej regulacji. Do zasadniczych jej wad należy wymóg odwoływania się w procesach argumentacyjnych do szerokiego – niedopuszczalnego zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego – zakresu racji.

W dalszej części w pierwszej kolejności przyjrę się sprawom opodatkowania elektrowni wiatrowych oraz linii elektroenergetycznych położonych w lasach – a to dlatego, że w ostatnich latach to właśnie one szczególnie często inicjowały kontrolę sądów administracyjnych. Sposób, w jaki sądy mierzyły się z tym zagadnieniem, pozostaje wymowny dla oceny największych kłopotów związanych z podatkiem od nieruchomości. Uwzględnienie w dalszej części tego, że trudności od lat sygnalizowane przez podatników, doktrynę, sądy czy TK nie zostały rozwiązane, pokaże, iż podatek od nieruchomości kumuluje dziś solidny agregat problemów, których dalsze ignorowanie trzeba jednoznacznie skrytykować.

## 3. OPODATKOWANIE ELEKTROWNI WIATROWYCH

Przypomnieć warto, że do końca 2016 r. przepisy dotyczące opodatkowania elektrowni wiatrowych nie budziły większych wątpliwości. Wysokość zobowiązania podatkowego była uzależniona od dwóch elementów – fundamentu oraz wieży, które były traktowane jako części budowlane elektrowni wiatrowej. Od dnia 1 stycznia 2017 r. przepisy uległy zmianie. Co istotne, nie była to nowelizacja prawa podatkowego, lecz poprawka wprowadzona mocą ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>13</sup>. Przewidziane w tej ustawie nowe brzmienie definicji budowli (w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>14</sup>) przyczyniło się do szerokiego ujęcia elementów stanowiących elektrownię wiatrową. Odtąd miały to być nie tylko elementy budowlane, ale także techniczne – co oczywiście przekładało się na zwiększenie wysokości zobowiązania podatkowego.

W sądach administracyjnych przyjmowano, że zmiana definicji dokonana ustawą niepodatkową wywołała skutki podatkowe. Trudność tej sprawy nie budziła natomiast wątpliwości, zwłaszcza że przeciwne stanowisko wyrażały nawet organy podatkowe (w interpretacjach indywidualnych<sup>15</sup>) czy przedstawiciele doktryny<sup>16</sup>. W dniu 28 maja 2018 r. zadano pytanie prawne składowi siedmiu sędziów w tym zakresie, wyrokiem wydanym w składzie poszerzonym w dniu 22 października 2018 r.<sup>17</sup> orzeczono zaś, że przedmiotem opodatkowania objęte są fundament, wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych. Z wyroku wynikało, że przy poszanowaniu zasady autonomii prawa podatkowego – przynajmniej w warstwie deklaratoryjnej – a także zasady dookreśloności obowiązku daninowego uznać należy, iż regulacja prawa dotyczącego inwestycji w zakresie elektrowni wiatrowych (a dalej: regulacja prawa budowlanego) modyfikowała zakres obowiązków podatkowych właścicieli takich elektrowni.

Jednocześnie, tego samego dnia co wyrok w składzie siedmiu sędziów, NSA wydał postanowienie o poinformowaniu „Prezesa Rady Ministrów o nieprawidłowościach związanych z wprowadzeniem [...] zmian dotyczących definicji budowli [...] skutkujących znacznym rozszerzeniem zakresu przedmiotowego opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości”<sup>18</sup>.

Tego typu postanowienia, należy odnotować, NSA wydaje dość rzadko. Nieprzeciętna była także wypowiedź przewodniczącego składu, który w trakcie podawania ustnych motywów wyroku stwierdził, że „sprawa opodatkowania elektrowni wiatrowych jest doskonałym przykładem, jak nie powinien przebiegać proces legislacyjny”<sup>19</sup>.

Ustawodawca nie pozostał głuchy na liczne głosy wytykające wadliwość regulacji. Kiedy zmierzano do odwrócenia skutków przepisów obowiązujących od 2017 r., podjęto jednak kroki tak daleko idące, że nowa regulacja – mocą wyroku TK z dnia 22 lipca 2020 r.<sup>20</sup> – została uznana za niekonstytucyjną w zakresie, w jakim obowiązywała od dnia 1 stycznia 2018 r. Ustawodawca wprowadził bowiem nowe przepisy, mające przywrócić poprzedni stan prawny opodatkowania elektrowni wiatrowych<sup>21</sup>, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2018 r., co TK uznał za „niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą nieretroaktywności prawa (zasadą *lex retro non agit*)”<sup>22</sup>. Co warto odnoto-

wania, TK orzekł, że przepis traci moc obowiązującą dopiero po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, a to celem „zapewnienia ochrony praw majątkowych gmin”.

Warto zwrócić uwagę na to, w jak trudnej pozycji znaleźli się skutek zmiany tych uregulowań zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe. Niepewność co do planowania budżetów rocznych (po obu stronach), związana z oczywistą niejasnością przepisów, to pierwsza rzecz. Jak akcentowano wyżej, w sprawach wiatraków od początku było wiadomo, że wynik sporu (co do którego można było domniemywać, że przyjmie bądź to postać uchwały NSA, bądź wyroku TK) trudno przewidzieć, że przepisy będą interpretowane według niejasnych kryteriów. Wdrożenie w proces interpretacyjny analizy zasady autonomii prawa podatkowego budzi czujność każdego prawnika, który świadom jest niuansów determinujących ostateczną treść rozstrzygnięcia w takich przypadkach. Ten brak pewności co do możliwości przewidzenia ostatecznego „beneficjenta” nie sprzyja żadnej ze stron. Tak naprawdę należałoby tu mówić o „bardziej” i „mniej przegranych”.

Podobnie reakcja ustawodawcy i zmiany, które weszły w życie od dnia 1 stycznia 2018 r., od początku budziły wątpliwości natury konstytucyjnej, a przez to nadwątląły zaufanie podatników do państwa i stanowionego w Polsce prawa. Szala korzyści przechylała się z jednej strony na drugą. Wyrok TK prowadzi ostatecznie do skutków, które trudno przewidzieć. Nie wiadomo, czy odroczenie utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu rzeczywiście przyczyni się do „ochrony praw majątkowych gmin”<sup>23</sup>.

#### 4. GRUNTY POD LINIAMI ELEKTROENERGETYCZNYMI W LASACH

Od początku 2019 r. NSA wydał niemal 1000 wyroków w sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości nadleśnictw (Państwowych Gospodarstw Leśnych Lasy Państwowe)<sup>24</sup>. Zdecydowana większość z nich dotyczyła tego, czy „grunty leśne, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii przez przedsiębiorstwo energetyczne, co skutkuje ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości”, i czy „konstatacji takiej nie stoi na przeszkodzie możliwość prowadzenia na tych gruntach, w ograniczonym zakresie, określonych czynności w ramach działalności leśnej”<sup>25</sup>.

W trakcie rozstrzygania tych spraw sporna okazała się już kwestia podmiotowa. Odpowiedzi na pytanie o to, kto jest podatnikiem w takim przypadku (czy są to nadleśnictwa, czy przedsiębiorcy przesyłowi zawierający umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Lasów Państwowych), NSA udzielił w formie uchwały<sup>26</sup>. Zarówno skład poszerzony, jak i wcześniej orzekające składy sądów administracyjnych, istotną część rozważań w tych sprawach poświęcały zagadnieniom prawa cywilnego. Żeby stwierdzić, kto płaci podatek, trzeba bowiem poczynić ustalenia dotyczące charakteru służebności przesyłu, posiadania służebności oraz faktycznego władztwa i faktycznego korzystania z rzeczy. Oczywiście trudno traktować jako zarzut samą w sobie okoliczność korzystania z pojęć innej gałęzi prawa na potrzeby ustalenia podmiotu zobowiązanego podatkowo. Niemniej po raz kolej-

ny się okazało, że zestawianie ze sobą regulacji podatku od nieruchomości z normami, które ustanawiane były bez ambicji oddziaływania na prawo podatkowe, prowadzi do istotnych problemów interpretacyjnych.

Najlepszym tego potwierdzeniem są wątpliwości, jakie w związku z odpowiedzią udzieloną w poszerzonym składzie NSA przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu, kiedy raz jeszcze zadał pytanie w tej sprawie<sup>27</sup>. NSA ponownej uchwały, merytorycznie rozstrzygającej tę kwestię, nie podjął<sup>28</sup>. Wątpliwości to nie usunęło, o czym świadczy stanowisko zaprezentowane następnie przez WSA we Wrocławiu, który przez pewien czas konsekwentnie utrzymywał, że nadleśnictwa nie mogą być uznane za podatnika podatku od nieruchomości i powinny być traktowane jako podatnik podatku rolnego i leśnego<sup>29</sup>. NSA nie zgodził się z takim zapatrywaniem i uchylił ww. orzeczenia WSA we Wrocławiu<sup>30</sup>.

O ile kwestia podmiotowa nie wywołuje dzisiaj większych kontrowersji, o tyle sądy administracyjne nadal mierzą się ze sprawami dotyczącymi kwestii materialnoprawnych. W pierwszej kolejności w sprawach tych ocenia się wspomniane już zagadnienie – to, czy grunt leśny jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. W zdecydowanej większości spraw strony zarzucają naruszenie przepisów Konstytucji RP, zasady *in dubio pro tributario* (najczęściej zarzuty te pojawiają się obok siebie i nawiązują do orzecznictwa TK<sup>31</sup>), a także wskazują na związek zmiany normatywnej z 2019 r. z odczytywaniem przepisów obowiązujących w latach poprzednich<sup>32</sup>. Jakkolwiek zarzuty te nie są uwzględniane, ich lektura unaczynia trudność podatników w rozeznaniu się w specyfice opodatkowania gruntów leśnych, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne.

W przypadku opodatkowania tych gruntów trudno negować, że mieliśmy do czynienia z regulacją sprawiającą istotne problemy interpretacyjne. Choć sądy nie oceniły tych wątpliwości jako spełniające wymogi art. 2a Ordynacji podatkowej<sup>33</sup> (zasada *in dubio pro tributario*), regulacja z pewnością nie odpowiadała najwyższemu standardom, z których zachowaniem tworzone powinno być prawo podatkowe. Wymowny jest sam sposób, w jaki problematyczna kwestia się wyłoniła. Otóż to nie zmiana przepisów prawa wywołała efekt, w którego konsekwencji ruszyła lawina spraw dotyczących opodatkowania gruntów, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne. W latach poprzedzających zaistnienie owych sporów posadowienie infrastruktury przesyłowej i dystrybucyjnej było traktowane jako neutralne podatkowo<sup>34</sup>. W pewnym momencie<sup>35</sup> zaczęto odchodzić od praktyki opodatkowania tych gruntów podatkiem leśnym na rzecz stosowania stawek podatku od nieruchomości. Pojawienie się tego rodzaju spraw na wokandach sądów administracyjnych uświadomiło istniejące rozbieżności dotyczące kwestii podstawowych: ustalenia samego podatku, jego stawki, podmiotu będącego podatnikiem. Towarzyszące stronom tych sporów przekonanie o nadwątleniu zasady dookreśloności obowiązku daninowego trudno uznać za przesadzone.

Ustawodawca zauważył problem. Od dnia 1 stycznia 2019 r. regulacja przewiduje, że posiadanie infrastruktury przesyłowej i dystrybucyjnej nie wpływa na zmianę sposobu opodatkowania gruntów<sup>36</sup>. W projekcie ustawy wprost oce-

niono przyjętą przez sądy administracyjne linię orzecznictwa jako „niekorzystną”<sup>37</sup> – bez doprecyzowania, dla kogo niekorzystną – co jest ciekawe, gdy wziąć pod uwagę, że wskutek jej przyjęcia wpływy budżetowe się zwiększyły.

O ile w bieżącym stanie prawnym wątpliwości zniknęły, dla podmiotów, których opisywane sprawy dotyczyły, nie oznacza to końca rozliczeń, tym razem na drodze pozaadministracyjnej. W sądach powszechnych rozpoznawane są bowiem sprawy, w których na mocy zawartych umów służebności uznaje się, że to operatorzy są ostatecznie zobowiązani do poniesienia ciężaru finansowego związanego ze zwiększoną stawką podatkową. W takich przypadkach zobowiązanie wynika z wzajemnych ustaleń zawartych w umowie, a konsekwencją ich uwzględnienia jest to, że operatorzy są zobowiązani zwrócić nadleśnictwom kwoty uiszczanego podatku<sup>38</sup>. Co istotne, sądy powszechne biorą pod uwagę w takich orzeczeniach to, czy dane nadleśnictwo kwestionowało istnienie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości, czy też taki podatek deklarowało<sup>39</sup>. Spojrzenie z tej perspektywy potwierdza absurd sytuacji – nadleśnictwa muszą wywodzić skargi i skargi kasacyjne w sprawach, w których nie spodziewają się wygranej, a to dla zachowania pozorów, koniecznych do uzyskania rekompensat w drodze powództwa cywilnego.

## 5. BUDYNEK I BUDOWLA – KOLEJNE ODSŁONY SPORU

Nie ma bodaj orzeczenia, które wywołało większe reperkusje w podatku od nieruchomości niż wyrok TK z dnia 13 września 2011 r.<sup>40</sup> Jest to wyrok doskonale znany środowisku podatkowemu w naszym kraju<sup>41</sup>. Jego rola nie ogranicza się przy tym do tego, że daje praktyczne wskazówki, jak interpretować pojęcie „budowli” (choć i tutaj wpływ orzeczenia trudno przecenić). Do najważniejszych fragmentów orzeczenia należą te uwagi, które Trybunał poświęcił konstytucyjnym zasadom „ustawowej określoności regulacji podatkowych” oraz „poprawnej legislacji”. TK wyjaśnił, kiedy regulację prawną można uznać za niejednoznaczną i nieprecyzyjną, kiedy nie odpowiada ona konstytucyjnym wzorcom w tym zakresie. To w tym orzeczeniu – na podstawie norm ustawy zasadniczej – wywodzą zasadę *in dubio pro tributario*. Trybunał mocno skrytykował również ustawodawcę i jakość regulacji w podatku od nieruchomości. Wobec braku znaczących działań mających na celu wyeliminowanie tych uchybień można ze smutkiem skonstatować, że w dużej mierze uwagi te pozostają aktualne.

Kolejnym istotnym orzeczeniem TK jest wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r.<sup>42</sup> I znów, jakkolwiek trudno odmówić doniosłości rozważaniom Trybunału dotyczącym zakresów znaczeniowych pojęcia budowli, budynku oraz obiektu budowlanego, orzeczenie dodatkowo wyróżnia wywód podejmujący fundamentalne kwestie z zakresu teorii wykładni: o akceptowaniu i odrzucaniu argumentów językowych i celowościowych, a także o związku między zasadą *in dubio pro tributario* a wykładnią funkcjonalną<sup>43</sup>. TK ponowił przy tym „stanowisko o konieczności daleko idącego doprecyzowania przez ustawodawcę regulacji prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach lokalnych”<sup>44</sup>.

Z kolejną odsłoną tych trudności mierzy się obecnie NSA. Postanowieniem z dnia 13 lipca 2021 r. przedstawiono do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne dotyczące tego, „[c]zy obiekt budowlany, będący budowlą [...] może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek [...]?”<sup>45</sup>.

## 6. NOWE „STARE” PROBLEMY

Nie ma wątpliwości, że zasadnicze problemy w podatku od nieruchomości wynikają z treści przepisów. Truizm ten należy rozwinąć, wadliwość ta uzewnętrznia się bowiem w wielu formach. Czasem wynika z nieprecyzyjnej treści regulacji, czasem z nieprzemysłanej zmiany prawa, czasem wychodzi na jaw w przypadkowym momencie, uświadamiając problem, którego istnienia stosujący prawo nawet nie podejrzewali. Tak np. przez wiele lat opodatkowanie linii elektroenergetycznych biegnących w lasach nie powodowało trudności (to spory przed organami oraz rozstrzygnięcia sądów unaocznily rozbieżności panujące w tym względzie). Co rusz doświadczamy napięcia na linii budynek-budowla: czasem są to nowe problemy, czasem powrót do wątpliwości, które są znane i dobrze opisane. Zdarza się, że problemy wyłaniają się wskutek zmiany przepisów innych niż podatkowe, przy – wydaje się – braku ambicji modyfikowania materii prawa podatkowego. W przypadku opodatkowania elektrowni wiatrowych krytycznie należy ocenić nawet próbę naprawy sytuacji – i to z podwójną mocą, zarówno naruszająca zasadę nieretroaktywności regulacja prawna, jak i zakres orzeczenia TK w tym zakresie, powodowały bowiem dalsze problemy.

W pierwszym kwartale 2021 r. Wydział III Izby Finansowej NSA wydał 338 wyroków. Aż 206 z tych spraw dotyczyło opodatkowania nadleśnictw<sup>46</sup>. Opisane tutaj problemy unaoczniają także to, że angażowanie w ich rozwiązywanie szerokiego aparatu instytucji (bardzo ogólnie rozumianych, bo chodzi tu zarówno o podatników, ich pełnomocników, jak i o organy podatkowe i sądy) stanowi marnotrawienie mnóstwa sił, pieniędzy, czasu. Negatywnie odbija się to również na innych podatnikach, zmuszonych do wydłużonego oczekiwania na zajęcie się ich sprawą przez organ czy sąd. Poczucie niedorzeczności w tym zakresie jest jeszcze mocniejsze po lekturze skarg i skarg kasacyjnych uczestników postępowania – argumentacja stron ma w większości bardzo zbliżony charakter. Sądy w tym układzie przedstawiają się bardziej jako urzędy, które mechanicznie powielają swoje racje.

## 7. PODSUMOWANIE

Najpoważniejsze wątpliwości – i najdalej idące zarzuty – wiązałyby z tym, do jakich racji należy się odwoływać celem zdekodowania norm podatku od nieruchomości. Są one najlepszym dowodem tego, że regulacja nadal nie odpowiada konstytucyjnym standardom, jest niespójna, obecne w ustawie odwołania do innych aktów normatywnych nie uwzględniają zaś specyfiki prawa podatkowego. Jak pokazano, orzeczeniom sądowym tłumaczącym te kwestie towarzyszą rozbudowane wywody, w których uwzględniać trzeba argumenty wymagające znajomości retoryki prawniczej. Nie powinno być natomiast tak, że aby stwierdzić, czy w ogóle jesteśmy podatnikiem danego podatku, sięgnąć trzeba (jak we wskaza-

nych przykładach) do zasad prawnych: autonomii prawa podatkowego, *lex retro non agit*, zasady dookreśloności obowiązku daninowego czy powinności rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Nieznajomość prawa (także podatkowego) szkodzi, ale podatnik ma prawo nie znać niuansów stosowania dyrektyw wykładni I oraz II stopnia<sup>47</sup>, wiedzę o obowiązku podatkowym powinien zaś czerpać z ustawy podatkowej, nie z Konstytucji RP<sup>48</sup>.

W jednym z niedawnych orzeczeń NSA przełamał dotychczasowe podejście do opodatkowania silosów, a poparł to tym, „że skutki dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej należy uwzględnić w przepisach prawa podatkowego, nie tylko w ramach tworzenia, ale przede wszystkim stosowania prawa podatkowego”<sup>49</sup>. Jakkolwiek próbę „odwrócenia” linii orzeczniczej na rzecz przychylniej podatnikowi (zwłaszcza gdy wziąć pod uwagę liczne i uzasadnione wątpliwości dotyczące przedmiotowej materii) należy jednoznacznie oceniać pozytywnie, to sam fakt skorzystania przez NSA z tego rodzaju argumentu pozostaje wymowny i wiele świadczy o jakości ustawowej regulacji. Czy można pozytywnie oceniać system podatkowy, w którym zakres obowiązku podatkowego ulega zmianie bez zmiany przepisu prawa, uwzględniono bowiem „skutki dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej”? Sygnał alarmowy (który z kolei?) stanowi to, że sądy są zmuszone z podobnej retoryki korzystać – i to na gruncie ustawy, która od lat bywa krytykowana za brak jednoznaczności używanych w niej pojęć. To nie jest tak, że o wadach w podatku od nieruchomości dowiedzieliśmy się wczoraj.

Dorobek orzeczniczy służący poukładaniu trudności związanych z opodatkowaniem nieruchomości jest bogaty. Można nawet stwierdzić, że nie sposób dzisiaj zajmować się rzetelnie podatkiem od nieruchomości bez bardzo dobrej znajomości orzecznictwa NSA i TK. Już sama ta okoliczność powinna stanowić impuls dla ustawodawcy przy ocenie czytelności rzeczonyj legislacji.

W tym zakresie jednak niewiele się zmienia. Przywykliśmy do tej sytuacji i nikt rozsądny nie oczekuje dzisiaj, by miała ona w najbliższym czasie się zmienić<sup>50</sup>.

Skoncentrowanie uwagi na orzecznictwie NSA i TK pozostaje dzisiaj jedynym sensownym sposobem radzenia sobie z opisanymi trudnościami.

#### Przypisy

- 1 E. Łętowska, *Interpretacja a subsumpcja zwrotów niedookreślonych i nieostrych*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7-8, s. 17.
- 2 Ayming Polska, *Podatek od nieruchomości. Raport 2019*, b.m.w., 2019, [https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Raport\\_Ayming\\_-\\_Podatek\\_od\\_nieruchomosci.pdf](https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Raport_Ayming_-_Podatek_od_nieruchomosci.pdf), dostęp: 18.08.2021.
- 3 S 3/20, OTK ZU A/2020, poz. 73.
- 4 Los taki spotkał np. sprawy dotyczące opodatkowania garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności, usytuowanych w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, telekomunikacyjnych linii kablowych umieszczonych w kanalizacji kablowej czy kontenera telekomunikacyjnego.
- 5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 6 Wyroki TK: z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK ZU A/2021, poz. 14; z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85.

- 7 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.
- 8 Przed NSA zapadły nawet pierwsze orzeczenia w takich sprawach. Zob. wyroki z dnia 18 marca 2021 r., III FSK 2594/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/123B3CDCCC>, dostęp: 21.10.2021 oraz III FSK 2595/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/360478D41F>, dostęp: 21.10.2021. Zob. też Ł. Zalewski, *Podatek od nieruchomości można obniżyć. Wyrok TK to prezent dla firm*, „Gazeta Prawna” 2021, 31 marca, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8132024,wyrok-tk-podatek-od-nieruchomosci-dzialalnosc-gospodarcza.html>, dostęp: 18.08.2021.
- 9 Postanowienie NSA z dnia 13 lipca 2021 r., III FSK 1611/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/23BB528C61>, dostęp: 21.10.2021.
- 10 J. Furtas, *Toruński Przegląd Orzecznictwa już za nami – podatek od nieruchomości wciąż budzi wiele wątpliwości*, CRIDO, 18 czerwca 2021 r., <https://crido.pl/blog-taxes/torunski-przeglad-orzecznictwa-juz-za-nami-podatek-od-nieruchomosci-wciaz-budzi-wiele-watpliwosci/>, dostęp: 18.08.2021.
- 11 Zob. I. Jackowska, *Podatek od nieruchomości pod lupą gmin*, „Puls Biznesu” 2020, 20 stycznia, <https://www.pb.pl/podatek-od-nieruchomosci-pod-lupa-gmin-980305>, dostęp: 18.08.2021.
- 12 J. Furtas, dz. cyt.
- 13 Dz.U. poz. 961 ze zm.
- 14 Tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 290.
- 15 Interpretacja Wójta Gminy Tomaszów Lubelski z dnia 23 grudnia 2016 r., P.3111.126.2015; interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., F.B.310.2.2016.MW <https://bip.gmina.puck.pl/pobierz/1393>, dostęp: 22.10.2021; za: postanowienie NSA z dnia 29 maja 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00036EA5E9>, dostęp: 22.10.2021.
- 16 W. Morawski, *Zmiany regulacji w podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 11, s. 19-21.
- 17 Postanowienie NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 22.10.2021, oraz wyrok NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C16199385>, dostęp: 22.10.2021.
- 18 Postanowienie NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, dok. cyt.
- 19 Za: P. Dudek, Ł. Zalewski, *Właściciele wiatraków przegrali: NSA każe im płacić podatek od całej elektrowni*, „Gazeta Prawna” 2018, 23 października, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1314929,wiatraki-w-nsa-podatek-od-farm-od-calej-elektrowni.html>, dostęp: 18.08.2021.
- 20 K 4/19, OTK ZU A/2020, poz. 33.
- 21 Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1276.
- 22 Wyrok TK z dnia 22 lipca 2020 r., K 4/19, dok. cyt.
- 23 Więcej na temat następstw orzeczenia TK: M. Sarnowiec-Cisłak, *Niekonstytucyjność przepisu wprowadzającego w życie z mocą wsteczną zmiany w definicjach „budowla” i „elektrownia wiatrowa” naruszającego zasadę «lex retro non agit». Głosa do wyroku TK z dnia 22 lipca 2020 r., K 4/19*, „Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2020, nr 5, s. 177-188.
- 24 Na podstawie danych z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.
- 25 Zob. m.in. następujące wyroki NSA:
  - 1) z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1156/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6799E66E01>, dostęp: 22.10.2021;
  - 2) z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1157/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/051B9DD2EA>, dostęp: 22.10.2021;
  - 3) z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1238/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BD5A5BD52>, dostęp: 22.10.2021;
  - 4) z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1315/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F87BEF2731>, dostęp: 22.10.2021;
  - 5) z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1391/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/61ED842DE4>, dostęp: 22.10.2021;
  - 6) z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1392/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/393CEC323A>, dostęp: 22.10.2021;
  - 7) z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1387/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B8882E30C>, dostęp: 22.10.2021;
  - 8) z dnia 4 lipca 2017 r., II FSK 1541/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EF686E16C6>, dostęp: 22.10.2021;
  - 9) z dnia 11 sierpnia 2017 r., II FSK 2177/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F4D0B688C>, dostęp: 22.10.2021;

- 10) z dnia 15 listopada 2017 r., II FSK 795/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631687>, dostęp: 22.10.2021;
- 11) z dnia 22 października 2018 r., II FSK 1844/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7A417D700>, dostęp: 22.10.2021;
- 12) z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 888/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C9DD09998F>, dostęp: 22.10.2021;
- 13) z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C0E4492771>, dostęp: 22.10.2021;
- 14) z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 890/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9497541360>, dostęp: 22.10.2021;
- 15) z dnia 6 kwietnia 2020 r., II FSK 2410/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7C5760C9AD>, dostęp: 22.10.2021;
- 16) z dnia 16 kwietnia 2020 r., II FSK 2355/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BF373CCF4>, dostęp: 22.10.2021;
- 17) z dnia 13 maja 2020 r., II FSK 2047/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CFBE624252>, dostęp: 22.10.2021.
- 26) Uchwała NSA z dnia 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11FC37C90F>, dostęp: 22.10.2021. NSA stwierdził w niej, że podatnikiem nie jest przedsiębiorca przesyłowy.
- 27) Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D0E0B62E6>, dostęp: 22.10.2021.
- 28) Uchwała NSA z dnia 21 września 2020 r. (II FPS 1/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BD944C782>, dostęp: 22.10.2021) o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.
- 29) Wyroki WSA we Wrocławiu:
- 1) z dnia 28 maja 2019 r., I SA/Wr 27/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF12BF9E00>, dostęp: 22.10.2021;
  - 2) z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 412/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F2E2EBD65>, dostęp: 22.10.2021;
  - 3) z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 413/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A7BEE4196>, dostęp: 22.10.2021;
  - 4) z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 414/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/961AC8C0BB>, dostęp: 22.10.2021;
  - 5) z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 415/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2126277A2>, dostęp: 22.10.2021;
  - 6) z dnia 8 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 293/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90DFFFBAFE>, dostęp: 22.10.2021;
  - 7) z dnia 14 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 472/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E8F0E1ED1E>, dostęp: 22.10.2021;
  - 8) z dnia 1 grudnia 2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00869FE57C>, dostęp: 22.10.2021.
- 30) Odpowiednio dla wyroków wyliczonych w przypisie poprzedzającym są to następujące wyroki NSA:
- 1) z dnia 9 czerwca 2020 r., II FSK 2567/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D74ED094E>, dostęp: 22.10.2021;
  - 2) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 619/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8862CF4D6>, dostęp: 22.10.2021;
  - 3) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 620/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A43>, dostęp: 22.10.2021;
  - 4) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 553/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/209DB2B291>, dostęp: 22.10.2021;
  - 5) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 552/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6820A1A1AA>, dostęp: 22.10.2021;
  - 6) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 762/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51965989E5>, dostęp: 22.10.2021;
  - 7) z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 530/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/57A87B4EF6>, dostęp: 22.10.2021;
  - 8) z dnia 7 lipca 2021 r., III FSK 4041/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B82A37E546>, dostęp: 22.10.2021.
- 31) Przykładowe wyroki NSA:
- 1) z dnia 11 lutego 2021 r., III FSK 2849/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4A4ED56987>, dostęp: 22.10.2021;
  - 2) z dnia 27 kwietnia 2021 r., III FSK 3161/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29D9A2D71A>, dostęp: 22.10.2021;
  - 3) z dnia 9 lutego 2021 r., III FSK 2698/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/049A51B9B4>, dostęp: 22.10.2021.
- 32) Przykładowe wyroki NSA:
- 1) z dnia 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3241/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63592EE>, dostęp: 22.10.2021;
  - 2) z dnia 17 marca 2021 r., III FSK 2687/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AE9CC277F>, dostęp: 22.10.2021;
  - 3) z dnia 25 lutego 2021 r., III FSK 2813/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/026893A8A1>, dostęp: 22.10.2021.
- 33) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 34) Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym, druk sejmowy nr 2668 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/C335A78B4889A4A2C12582B900589B7D/%-2BFile/2668-uzas.docx>, s. 2, dostęp: 22.10.2021.
- 35) Trudno go precyzyjnie określić, zwiększony wpływ takich spraw do sądów administracyjnych daje się zauważyć na pewno od 2018 r.
- 36) Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym, Dz.U. poz. 1588.
- 37) Uzasadnienie rządowego projektu..., dok. cyt., s. 1.
- 38) Wyrok Sądu Rejonowego Szczecin-Centrum w Szczecinie z dnia 21 października 2020 r., XI GC 629/20, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/155515300005527\\_XI\\_GC\\_000629\\_2020\\_Uz\\_2020-10-21\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/155515300005527_XI_GC_000629_2020_Uz_2020-10-21_001), dostęp: 22.10.2021; wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 16 października 2019 r., I AGa 96/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/15350000000503\\_I\\_AGa\\_000096\\_2019\\_Uz\\_2019-10-16\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/15350000000503_I_AGa_000096_2019_Uz_2019-10-16_001), dostęp: 22.10.2021; wyrok Sądu Okręgowego w Szczecinie z dnia 30 października 2020 r., VIII Ga 818/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/155515000004027\\_VIII\\_Ga\\_000818\\_2019\\_Uz\\_2020-10-30\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/155515000004027_VIII_Ga_000818_2019_Uz_2020-10-30_001), dostęp: 22.10.2021.
- 39) Wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 12 lutego 2021 r., XIV C 847/18, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/153510007020003\\_XIV\\_C\\_000847\\_2018\\_Uz\\_2021-03-16\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/153510007020003_XIV_C_000847_2018_Uz_2021-03-16_001), dostęp: 22.10.2021; wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 10 lipca 2020 r., I ACa 590/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/152000000000503\\_I\\_ACa\\_000590\\_2019\\_Uz\\_2020-07-10\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/152000000000503_I_ACa_000590_2019_Uz_2020-07-10_001), dostęp: 22.10.2021. P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71.
- 40) System Informacji Prawnej LEX zawiera 3498 orzeczeń, które odnoszą się do tego wyroku (stan na dzień 23 sierpnia 2021 r.).
- 41) SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2.
- 42) Ciekawe stanowisko polemizujące z uwagami TK, zob. B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, nr 12, s. 58-72.
- 43) Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, dok. cyt.
- 44) III FSK 1611/21, dok. cyt.
- 45) Na podstawie danych z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.
- 46) Tym bardziej że sami teoretycy prawa przedstawiają w tym zakresie często bardzo rozbieżne stanowiska.
- 47) Zob. art. 4 Ordynacji podatkowej.
- 48) Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D276BF08D1>, dostęp: 22.10.2021.
- 49) Projekt ustawy wprowadzającej Polski Ład w prawie podatkowym nie przewidyuje zmian dotyczących podatku od nieruchomości. Zob. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532>, dostęp: 22.10.2021.

## Bibliografia

### Literatura

- Łętowska E., *Interpretacja a subsumpcja zwrotów niedookreślonych i nieostrych*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7-8.
- Morawski W., *Zmiany regulacji w podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 11.
- Sarnowiec-Cisłak M., *Niekonstytucyjność przepisu wprowadzającego w życie z mocą wsteczną zmiany w definicjach „budowla” i „elektrownia wiatrowa” naruszającego zasadę «lex retro non agit»*. Glosa do wyroku TK z dnia 22 lipca 2020 r., K 4/19, „Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2020, nr 5.
- Wojciechowski B., *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, nr 12.

### Źródła internetowe

- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

- Dudek P., Zalewski Ł., *Właściciele wiatraków przegrali: NSA każe im płacić podatek od całej elektrowni*, „Gazeta Prawna” 2018, 23 października, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1314929,wiatraki-w-nsa-podatek-od-farm-od-calej-elektrowni.html>, dostęp: 18.08.2021.
- Furtas J., *Toruński Przegląd Orzecznictwa już za nami – podatek od nieruchomości wciąż budzi wiele wątpliwości*, CRIDO, 18 czerwca 2021 r., <https://crido.pl/blog-taxes/torunski-przeglad-orzecznictwa-juz-za-nami-podatek-od-nieruchomosci-wciaz-budzi-wiele-watpliwosci/>, dostęp: 18.08.2021.
- Jackowska I., *Podatek od nieruchomości pod lupą gmin*, „Puls Biznesu” 2020, 20 stycznia, <https://www.pb.pl/podatek-od-nieruchomosci-pod-lupa-gmin-980305>, dostęp: 18.08.2021.
- Zalewski Ł., *Podatek od nieruchomości można obniżyć. Wyrok TK to prezent dla firm*, „Gazeta Prawna” 2021, 31 marca, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8132024,wyrok-tk-podatek-od-nieruchomosci-dzialalnosc-gospodarcza.html>, dostęp: 18.08.2021.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1276.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 290.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym, Dz.U. poz. 1588.
- Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, Dz.U. poz. 961 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Postanowienie NSA z dnia 13 lipca 2021 r., III FSK 1611/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/23BB528C61>, dostęp: 21.10.2021.
- Postanowienie NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 22.10.2021.
- Postanowienie NSA z dnia 29 maja 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00036EA5E9>, dostęp: 22.10.2021.
- Postanowienie TK z dnia 15 grudnia 2020 r., S 3/20, OTK ZU A/2020, poz. 73.
- Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 23 czerwca 2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D0E0B62E6>, dostęp: 22.10.2021.
- Uchwała NSA z dnia 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11FC37C90F>, dostęp: 22.10.2021.
- Uchwała NSA z dnia 21 września 2020 r., II FPS 1/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BD944C782>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2017 r., II FSK 1541/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EF686E16C6>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2020 r., II FSK 2410/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7C5760C9AD>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2021 r., III FSK 4041/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B82A37E546>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1156/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6799E66E01>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1157/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/051B9DD2EA>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1238/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BD5A5BD52>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2020 r., II FSK 2567/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D74ED094E>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2021 r., III FSK 2698/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/049A51B9B4>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2021 r., III FSK 2849/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4A4ED56987>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2017 r., II FSK 2177/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F4D0B688C>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 13 maja 2020 r., II FSK 2047/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CFBE624252>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., II FSK 795/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631687>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r., II FSK 2355/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BF373CCF4>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D276BF08D1>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1315/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F87BEF2731>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1387/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B8882E30C>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1391/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/61ED842DE4>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r., II FSK 1392/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/393CEC323A>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 530/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/57A87B4EF6>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 552/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6820A1A1AA>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 553/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/209DB2B291>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 619/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8862CF4D6>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 620/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A43>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2020 r., II FSK 762/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51965989E5>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 marca 2021 r., III FSK 2687/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AE9CC277F>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 18 marca 2021 r., III FSK 2594/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/123B3CDCCC>, dostęp: 21.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 18 marca 2021 r., III FSK 2595/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/360478D41F>, dostęp: 21.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 888/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C9DD09998F>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C0E4492771>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2019 r., II FSK 890/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9497541360>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3241/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63592EE>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 1844/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7A417D700>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C16199385>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2021 r., III FSK 2813/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/026893A8A1>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2021 r., III FSK 3161/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29D9A2D71A>, dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 10 lipca 2020 r., I ACA 590/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/15200000000503\\_I\\_ACa\\_000590\\_2019\\_Uz\\_2020-07-10\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/15200000000503_I_ACa_000590_2019_Uz_2020-07-10_001), dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 16 października 2019 r., I AGa 96/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/15350000000503\\_I\\_AGa\\_000096\\_2019\\_Uz\\_2019-10-16\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/15350000000503_I_AGa_000096_2019_Uz_2019-10-16_001), dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 12 lutego 2021 r., XIV C 847/18, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/153510007020003\\_XIV\\_C\\_000847\\_2018\\_Uz\\_2021-03-16\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/153510007020003_XIV_C_000847_2018_Uz_2021-03-16_001), dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Szczecinie z dnia 30 października 2020 r., VIII Ga 818/19, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/155515000004027\\_VIII\\_Ga\\_000818\\_2019\\_Uz\\_2020-10-30\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/155515000004027_VIII_Ga_000818_2019_Uz_2020-10-30_001), dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok Sądu Rejonowego Szczecin-Centrum w Szczecinie z dnia 21 października 2020 r., XI GC 629/20, [http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/\\$N/155515300005527\\_XI\\_GC\\_000629\\_2020\\_Uz\\_2020-10-21\\_001](http://orzeczenia.ms.gov.pl/content/$N/155515300005527_XI_GC_000629_2020_Uz_2020-10-21_001), dostęp: 22.10.2021.
- Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85.
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71.
- Wyrok TK z dnia 22 lipca 2020 r., K 4/19, OTK ZU A/2020, poz. 33.
- Wyrok TK z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK ZU A/2021, poz. 14.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1 grudnia 2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00869FE57C>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 412/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F2E2EBD65>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 413/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A7BEE4196>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 414/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/961AC8C0BB>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 415/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2126277A2>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 293/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90DFFFBAFE>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 sierpnia 2019 r., I SA/Wr 472/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E8F0E1ED1E>, dostęp: 22.10.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 maja 2019 r., I SA/Wr 27/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF12BF9E00>, dostęp: 22.10.2021.

#### Interpretacje indywidualne

Interpretacja Wójta Gminy Tomaszów Lubelski z dnia 23 grudnia 2016 r., P.3111.126.2015, niepubl.

Interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., F.B.310.2.2016. MW, <https://bip.gmina.puck.pl/pobierz/1393>, dostęp: 22.10.2021.

#### Inne źródła

Ayming Polska, *Podatek od nieruchomości. Raport 2019*, b.m.w., 2019, [https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Raport\\_Ayming\\_-\\_Podatek\\_od\\_nieruchomosci.pdf](https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Raport_Ayming_-_Podatek_od_nieruchomosci.pdf), dostęp: 18.08.2021.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532>, dostęp: 22.10.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym, druk sejmowy nr 2668 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/C335A78B4889A4A2C12582B900589B7D/%-24File/2668-uzas.docx>, s. 2, dostęp: 22.10.2021.