

Dominik J. Gajewski<sup>1</sup>

## Podatek od nieruchomości a orzecznictwo sądów administracyjnych – analiza statystyczna i aktualne trendy orzecznicze

DOI: 10.5604/01.3001.0054.3963

### Streszczenie

W artykule przedstawiono aktualne problemy podatku od nieruchomości. W pierwszej części autor prezentuje dane statystyczne dotyczące orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie spraw dotyczących podatku od nieruchomości. W drugiej części wskazane zostały najważniejsze trendy i linie orzecznicze. Autor prezentuje najważniejsze problemy, które są przedmiotem sporów i kontrowersji. Swoje rozważania skupia przede wszystkim wokół kilku zagadnień dotyczących podatku od nieruchomości, związanych m.in. z: 1) elektrowniami wiatrowymi; 2) liniami elektroenergetycznymi położonymi w lasach; 3) podejmuje się zdefiniowania pojęcia sieci telekomunikacyjnej. Autor analizuje i wskazuje oś problemów z którymi mierzą się sądy administracyjne oraz wskazuje kluczowe konkluzje, które mogą być istotne dla podatników, ale i dla ustawodawcy. Celem badań jest wskazanie na aktualnie występujące tendencje w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości. Konstrukcja podatku od nieruchomości (niejednokrotnie wadliwa) ma wpływ na wzrost rozstrzyganych sporów przed sądami administracyjnymi. Zastosowane metody badawcze to: analiza statystyczna oraz dogmatyczno-prawna zarówno aktów prawnych, jak i orzeczeń sądowych.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, Naczelny Sąd Administracyjny, opodatkowanie elektrowni wiatrowych, opodatkowanie linii elektroenergetycznych

### Real Estate Tax Versus Case-Law of Administrative Courts – Statistical Analysis and Current Judicial Trends

#### Abstract

The article presents the current problems with real estate tax. In the first part, the author elaborates on statistical data regarding judicial decisions of Regional Administrative Courts and the National Administrative Court in cases concerned with real estate tax. The second part cites the most important trends and lines of case-law. The author indicates the most significant issues that give rise to disputes and controversy. The deliberations contained in the text are mostly based on several aspects related to real estate tax, among others: 1) wind power plants; 2) electrical supply lines installed in the woods; and 3) definition of the term 'telecommunication network'. The author analyses and describes the pivot of the problems that administrative courts deal with as well as draws key conclusions that may be relevant for both the taxpayer and the legislator. The aim of the study is

<sup>1</sup> Prof. dr hab. Dominik J. Gajewski, kierownik Katedry Prawa Podatkowego SGH, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, ORCID 0000-0002-7935-9221.

to indicate the current trends in the judicial decisions of administrative courts regarding real estate tax. The design of the real estate tax (which is largely faulty) influences the increase in the number of disputes adjudicated by administrative courts. The following research methods were applied: statistical and dogmatic-legal analysis of both legal acts and courts' decisions.

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

## I. Wprowadzenie

Podatek od nieruchomości jest daniną, która ze względu na konstrukcję prawną ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup>, skutkuje licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi. Ilość nieostrych sformułowań generuje dzisiaj realne zagrożenie dla podatników podatku od nieruchomości. Analizując spory na kanwie tego podatku można skonstatować, że problemów jest coraz więcej, choć części z nich dałoby się uniknąć właściwą legislacją. Od lat można dostrzec coraz śmielszą krytykę przedstawicieli doktryny na brak rozwiązań systemowych, które mogłyby rozwiązać wiele problemów z zakresu podatku od nieruchomości. W ostatnich latach coraz bardziej zdecydowane stanowisko w tym temacie zajmuje zarówno Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), jak i Trybunał Konstytucyjny (TK).

Sądy administracyjne coraz częściej orzekają w tzw. taśmowych sprawach (liczonych zazwyczaj w setkach), w których istota sporu sprowadza się do tożsamyh zagadnień odnoszących się do podatku od nieruchomości. Wojewódzkie sądy administracyjne i NSA podejmują próbę kreowania linii orzeczniczych, które będą ujednolicały poglądy na sporne sprawy. Mając na uwadze bierność ustawodawcy, zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe oczekują na kierunkowe rozstrzygnięcia sądów administracyjnych.

Niejednokrotnie stanowisko w spornych sprawach na kanwie tego podatku zajmuje również Trybunał Konstytucyjny. Jednym z przykładów jest postanowienie TK z 15.12.2020 r., w którym zasygnalizowano Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów istnienie istotnych uchybień, uniemożliwiających zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 70, ze zm.) – zwana dalej u.p.o.l.

<sup>3</sup> S 3/20, OTK ZU A/2020, poz. 73.

TK orzekł również dwukrotnie o niezgodności z Konstytucją RP<sup>4</sup> przepisów stanowiących o związaniu nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>5</sup>. To kolejny przykład krytyki jakości przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>6</sup>. Takie rozstrzygnięcia TK niosą również za sobą konsekwencje w postaci wzmożonej liczby wniosków dotyczących wznowienia postępowania<sup>7</sup>, co ma przełożenie na wzrost wpływu spraw do sądów administracyjnych. Przykładem tego może być wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4.07.2023 r., SK 14/21<sup>8</sup>.

W ostatnich latach można dostrzec ewidentną tendencję zwiększania się wpływu spraw dotyczących podatku od nieruchomości do sądów administracyjnych. Niejednokrotnie jest to efektem aktywności gmin, które coraz częściej poszukują nowych źródeł finansowania swojej działalności. I właśnie ten podatek stał się podstawą wzmożonego wydawania decyzji, przyjmujących nierzadko nową ścieżkę interpretacyjną, inicjującą kolejne spory sądowe<sup>9</sup>.

Efektom tych wszystkich zjawisk było utworzenie z dniem 1 stycznia 2021 r. w Izbie Finansowej NSA nowego Wydziału III, do którego zasadniczych kompetencji należy zajmowanie się podatkiem od nieruchomości. Zarówno wpływ do NSA spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości, jak i archaiczny charakter ustawy niedostosowany do dzisiejszych realiów uzasadniał potrzebę wyodrębnienia tej wyspecjalizowanej komórki.

Niniejszy artykuł został podzielony na dwie części. Pierwsza, dotyczy analizy statystycznej orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2013-2022. Przyjęty okres wynika z próby podsumowania orzecznictwa sądów administracyjnych z ostatniej dekady ich funkcjonowania.

<sup>4</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483, ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>5</sup> Wyroki TK: z 24.02.2021 r., SK 39/19, OTK ZU A/2021, poz. 14; z 12.12.2017 r., SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85.

<sup>6</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.

<sup>7</sup> Zob. wyroki NSA z 18.03.2021 r., III FSK 2594/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/123B3CDCCC>, dostęp: 31.10.2023 oraz III FSK 2595/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/360478D41F>, dostęp: 31.10.2023. 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: 31.10.2023.

<sup>8</sup> 4 lipca 2023 r. w wyroku w sprawie SK 14/21 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Ustalona w tym przepisie legalna definicja budowli na potrzeby podatku od nieruchomości utraci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Wskazane odroczenie utraty mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma zapewnić zachowanie ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości i umożliwić wprowadzenie do przedmiotowej ustawy nowej definicji budowli, która nie będzie się już odwoływała do ustaw niepodatkowych.

<sup>9</sup> 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: 31.10.2023.

Druga część, skupia się na analizie najistotniejszych zagadnień orzeczniczych, które są aktualnie przedmiotem rozpatrywania w wojewódzkich sądach administracyjnych i NSA. Wybór analizowanych zagadnień wynika z faktu, że są to najczęściej (statystycznie) podejmowane problemy w uzasadnieniach sądów administracyjnych.

Celem badań jest wskazanie aktualnie występujących tendencji w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości. Konstrukcja tego podatku (niejednokrotnie wadliwa) ma wpływ na wzrost rozstrzyganych sporów przed sądami administracyjnymi. Zastosowane metody badawcze to: analiza statystyczna oraz dogmatyczno-prawna zarówno aktów prawnych, jak i orzeczeń sądowych.

## **II. Analiza statystyczna orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości**

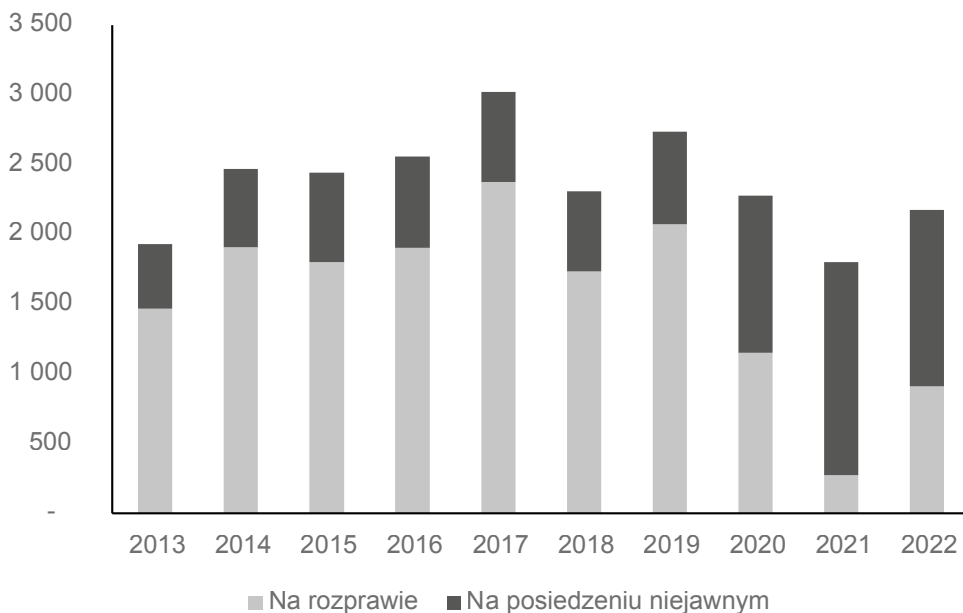
Orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiocie podatku od nieruchomości w coraz większym zakresie angażuje wojewódzkie sądy administracyjne i Izbę Finansową Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wpływ na to ma kilka czynników, m.in. archaiczna konstrukcja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, duża liczba podatników podatku od nieruchomości, jak również liczba 2477 gmin będących organami podatkowymi.

Zaprezentowana poniżej analiza ma wskazać rosnącą tendencję sporów na gruncie podatku od nieruchomości. Mimo ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach z zakresu problematyki podmiotowej i przedmiotowej podatku od nieruchomości, wpływ spraw w tym zakresie regularnie rośnie. Zaprezentowana analiza statystyczna pokazuje tendencje ilościowe wpływów spraw dotyczących tego podatku do wojewódzkich sądów administracyjnych i NSA. Poza tym prezentuje w jaki sposób i w jakim czasie sądy administracyjne rozstrzygają sprawy w obu instancjach. Metodologia przeprowadzonych badań została oparta na kompleksowym badaniu aktowym spraw z lat 2013-2022, przy wykorzystaniu zanonimizowanej bazy danych CBOSA<sup>10</sup>. Analiza została zaprezentowana w dwóch częściach. Pierwsza, dotyczy orzecznictwa 16 wojewódzkich sądów administracyjnych, druga – orzecznictwa NSA. Ponadto została również przeprowadzona analiza danych pozwalająca na ustalenie

<sup>10</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 31.10.2023.

uśrednionego<sup>11</sup> czasu (liczonego w miesiącach) rozstrzygnięcia sporów w zakresie podatku od nieruchomości przez wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny wg metodologii CEPEJ<sup>12</sup>.

**Tabela nr 1.** Rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości w wojewódzkich sądach administracyjnych w latach 2013-2022



Źródło: opracowanie własne

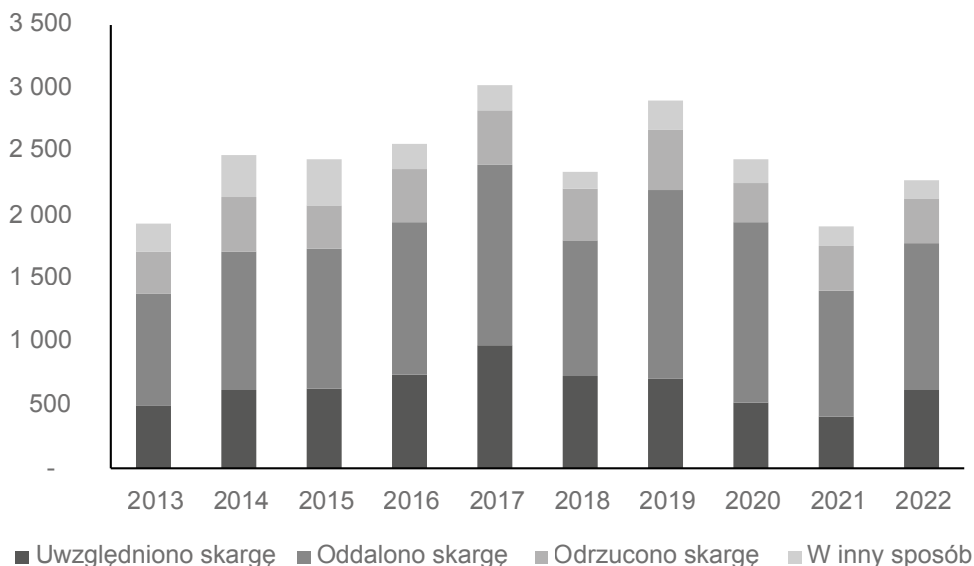
W latach 2013-2022 zanotowano wpływ we wszystkich wojewódzkich sądach administracyjnych w liczbie 23 715 spraw (w tym rozstrzygniętych na rozprawach – 15 583 spraw, zaś na posiedzeniu niejawnym – 8132). W wojewódzkich sądach administracyjnych zdecydowaną tendencją było rozstrzygnięcie spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości na rozprawach. Sytuacja ta zdecydowanie się zmieniła w latach 2020-2022, kiedy konieczne było wprowadzenie restrykcji ze względu na pandemię Covid-19. Szczególnie widoczne było to w 2021 r.,

<sup>11</sup> Szczególnie proces uśrednienia ma znaczenie w stosunku do wojewódzkich sądów administracyjnych. Duże ośrodki (m.in. Warszawa, Wrocław, Gdańsk, Poznań) mają znacznie wydłużony czas oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy, zaś ośrodki mniejsze (m.in. Białystok, Olsztyn, Kielce) – rozstrzygają sprawy o wiele szybciej, ze względu na mniejsze wpływy.

<sup>12</sup> CEPEJ tools on evaluation of judicial systems – European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) (coe.int) (dostęp: 31/10/2023).

kiedy na rozprawach rozpatrzono 273 sprawy, zaś na posiedzeniach niejawnych – 1528 spraw.

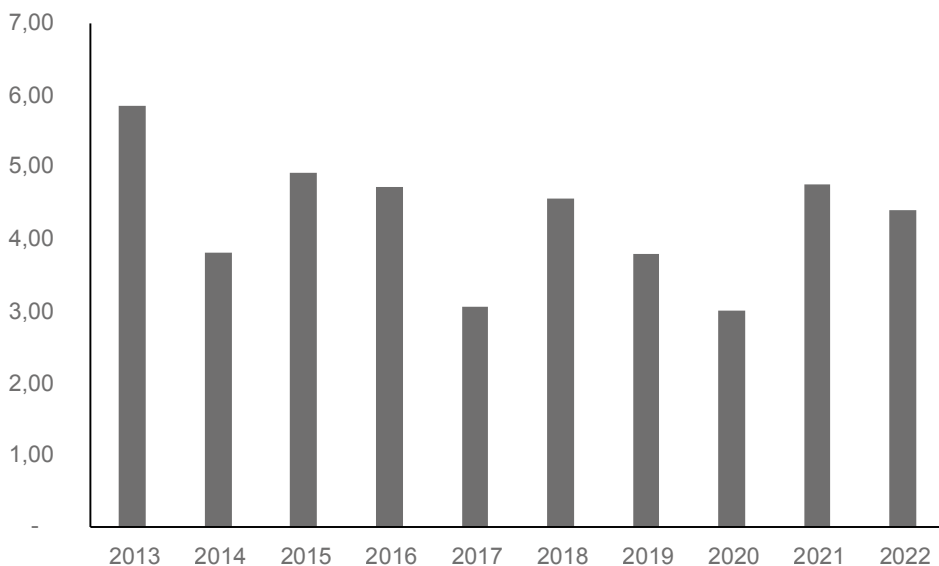
**Tabela nr 2.** Sposoby rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości przez wojewódzkie sądy administracyjne w latach 2013-2022



*Źródło: opracowanie własne*

W latach 2013-2022 dominującym rozstrzygnięciem spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości przez wojewódzkie sądy administracyjne było oddalenie skargi. Jednak warto zauważyć, że stosunkowo wysoki odsetek stanowiło uwzględnienie skargi, szczególnie miało to miejsce w latach 2014-2019. Na uwagę zasługuje rok 2017, kiedy w 970 przypadkach skarga została uwzględniona, zaś w 1422 – sąd uznał o oddaleniu skargi. Ta statystyka wskazuje, że w wielu przypadkach wojewódzkie sądy administracyjne uchylały decyzję organów podatkowych. Stosunkowo wysoki odsetek stanowiły również rozstrzygnięcia, które odrzucały skargę. W latach 2014-2019 poziom ten oscylował w granicach 341-470 odrzuceń skarg rocznie.

**Tabela nr 3.** Średni okres (w miesiącach) rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości w wojewódzkich sądach administracyjnych w latach 2013-2022

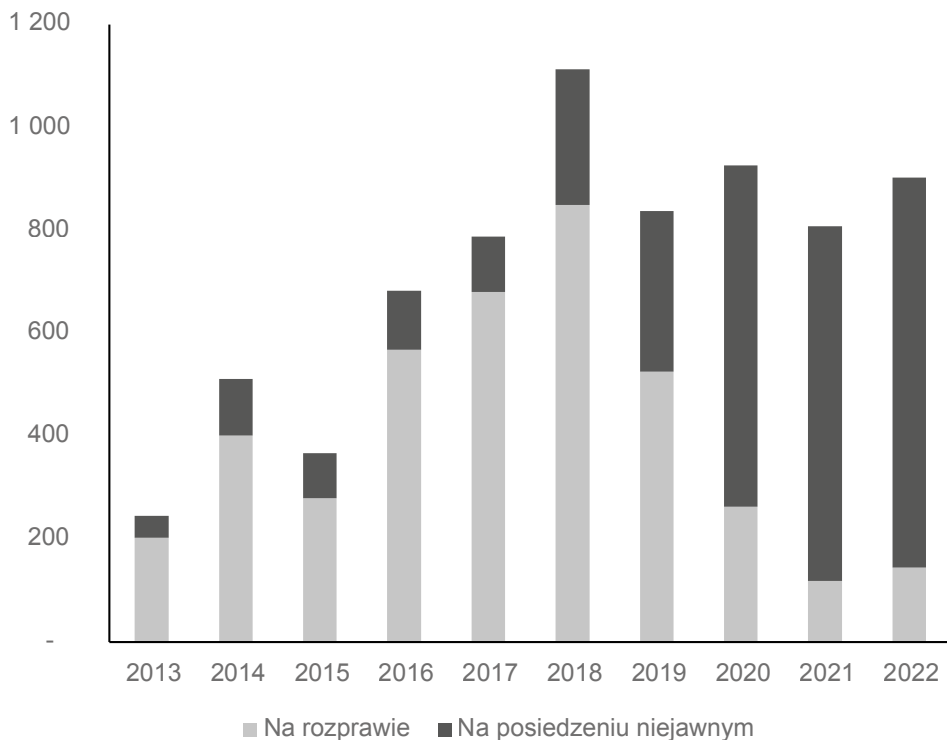


*Źródło: opracowanie własne*

Czas rozstrzygnięcia sporów w wojewódzkich sądach administracyjnych w przedmiocie podatku od nieruchomości jest szczególnie istotny dla podatników. Analizując dane ze wszystkich wojewódzkich sądów administracyjnych wykonano badania nt. czasu (liczonego w miesiącach) rozstrzygnięcia sporów wg metodologii CEPEJ<sup>13</sup>. Zaprezentowane dane są uśrednieniem załatwiania spraw ze wszystkich sądów wojewódzkich. Należy jednak pamiętać, że w największych ośrodkach (WSA Warszawa, WSA Wrocław, WSA Gdańsk czy WSA Poznań) realny czas na rozstrzygnięcie sprawy w przedmiocie podatku od nieruchomości znacznie odbiega od uśrednionego czasu. Niemniej jednak analizując czas rozstrzygnięcia spraw oscyluje on, w latach od 2013-2022, w granicach od 3 do 6 miesięcy, przy czym w ostatnich latach (2019-2022) można zaobserwować znaczne przyspieszenie załatwiania spraw, tj. średni okres od 3-4 miesięcy, mimo panujących w tym okresie warunków pandemicznych.

<sup>13</sup> CEPEJ tools on evaluation of judicial systems – European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) (coe.int) (dostęp: 31/10/2023).

**Tabela nr 4.** Rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości w NSA w latach 2013-2022

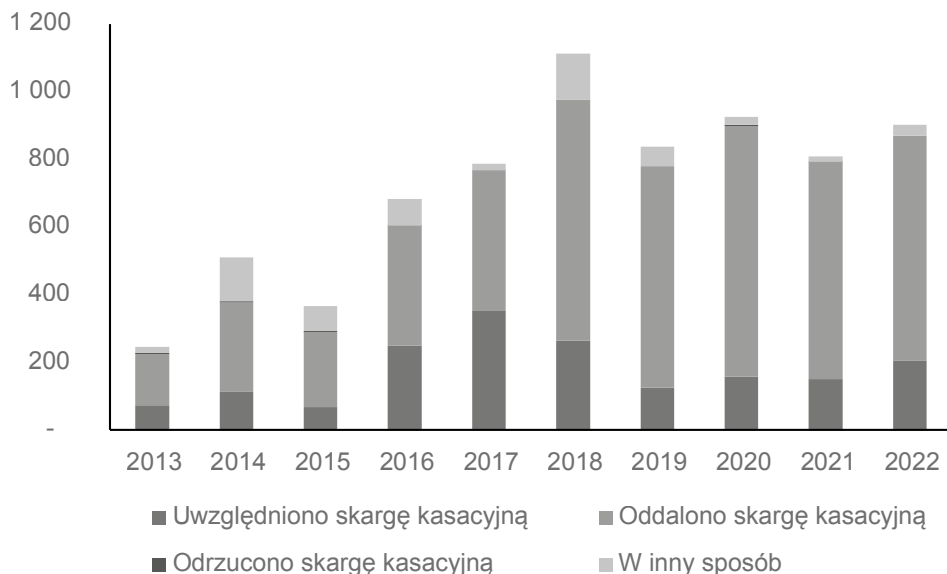


*Źródło: opracowanie własne*

W okresie od 2013 r. do 2019 r. tendencją było rozstrzygnięcie spraw na rozprawie. W latach kiedy przypadał największy wpływ spraw można było dostrzec istotną różnicę w proporcji (w roku 2016: na rozprawie – 568 spraw, na posiedzeniu niejawnym – 114 spraw; w roku 2017: na rozprawie – 680, na posiedzeniu niejawnym 108; w roku 2018: na rozprawie – 849, na posiedzeniu niejawnym – 264). Ewidentnie tendencja ta uległa zmianie ze względu na konieczność reorganizowania funkcjonowania NSA w okresie pandemii Covid-19 (w roku 2020: na rozprawie – 263 spraw, na posiedzeniu niejawnym – 663 spraw; w roku 2021: na rozprawie – 118, na posiedzeniu niejawnym 690; w roku 2022: na rozprawie – 144, na posiedzeniu niejawnym – 759). Na uwagę zasługuje fakt, że mimo odwrócenia proporcji, NSA w okresie pandemii zachował wysoką statystykę załatwiania spraw.



**Tabela nr 5.** Sposoby rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości przez NSA w latach 2013-2022

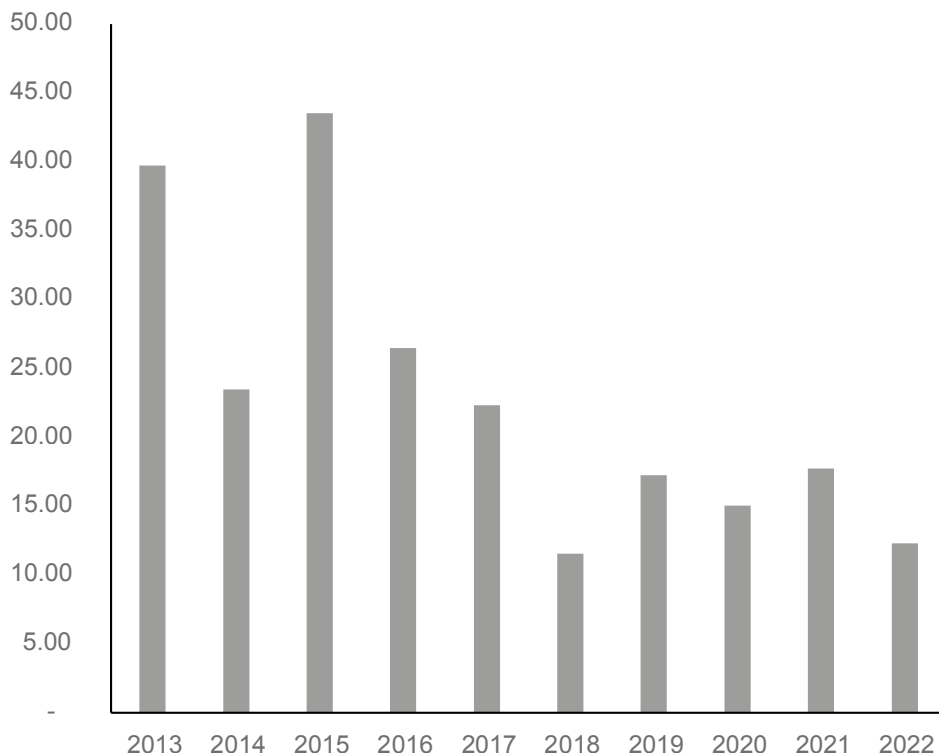


*Źródło: opracowanie własne*

W latach 2013-2022 w NSA rozpoznano 7180 spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości. Od 2018 r. dostrzega się znaczny wzrost wpływu spraw z zakresu analizowanego podatku. Rekordowy był 2018 r., kiedy wpłynęło do NSA 1113 spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości. W późniejszych latach odnotowany został spadek wpływu spraw (2019 r. – 837 spraw, 2020 r. – 926, 2021 r. – 808), co wiązać należy ze skutkami pandemii Covid-19.

Jeżeli chodzi o sposób rozstrzygnięcia spraw przez NSA, można zaobserwować tendencję do znacznie większej ilości oddalania skarg kasacyjnych, co można wiązać z wysokim poziomem merytorycznym i proceduralnym załatwiania spraw przez wojewódzkie sądy administracyjne. W latach 2016-2018 można dostrzec wzrost statystyczny uwzględniania skarg kasacyjnych w obszarze podatku od nieruchomości (w 2016 r.: 250 uwzględnionych skarg kasacyjnych, przy 353 oddalonych skargach kasacyjnych; w 2017 r.: już 352 uwzględnionych skarg kasacyjnych, przy 414 oddalonych).

**Tabela nr 6.** Średni okres (w miesiącach) rozstrzygnięcia spraw w przedmiocie podatku od nieruchomości w NSA w latach 2013-2022



*Źródło: Opracowanie własne*

Czas rozstrzygnięcia sporów w Naczelnym Sądzie Administracyjnym w przedmiocie podatku od nieruchomości jest szczególnie istotny dla podatników. Analiza danych pozwoliła na ustalenie czasu (liczonego w miesiącach) rozstrzygnięcia sporów w zakresie podatku od nieruchomości przez NSA wg metodologii CEPEJ<sup>14</sup>. Zaprezentowane wyniki wskazują, że średni czas na rozstrzygnięcie sprawy przed NSA znacznie odbiega od okresu oczekiwania przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi. W latach 2013-2017 czas oczekiwania na rozstrzygnięcie spraw był statystycznie wysoki, bo oscylował on pomiędzy 21 a 44 miesiące. Rekordowe były lata 2013 i 2015, kiedy czas załatwienia sprawy wynosił odpowiednio 40 i 44 miesiące. Sytuacja znacznie się poprawiła w latach 2018-2022 bowiem

<sup>14</sup> CEPEJ tools on evaluation of judicial systems – European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) (coe.int) (dostęp: 31.102023).

czas rozstrzygania spraw oscylował już pomiędzy 11 a 18 miesięcy. Nawet okres pandemii nie wydłużył czasu rozstrzygania spraw, co można uznać za satysfakcjonujące – szczególnie przez podatników. Te wskaźniki są szczególnie optymistyczne na tle spraw załatwianych przez NSA w przedmiocie podatków dochodowych czy podatku od towarów i usług.

Podsumowując analizę wskaźników statystycznych odnoszących się do działalności orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości należy skonstatować, że można zaobserwować znaczny wpływ spraw do sądów administracyjnych. Niewątpliwie wynika to z coraz częstszych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami powstałymi na tle regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Skuteczność przejawiająca się w szybkości rozstrzygania sporów przez NSA można wiązać z powołaniem wyspecjalizowanego Wydziału w Izbie Finansowej zajmującego się m.in. podatkiem od nieruchomości.

### **III. Analiza aktualnych zagadnień w orzecznictwie sądów administracyjnych w przedmiocie podatku od nieruchomości**

Zagadnienia prawne dotyczące podatku od nieruchomości, które zajmują sądy administracyjne są dość różnorodne. Niejednokrotnie są one uzależnione od zmieniających się regulacji prawnych, ale i od zjawisk występujących w obrocie gospodarczym, w których uczestniczą podmioty będące podatnikami tego podatku. Nie bez znaczenia dla zagadnień rozstrzyganych przez sądy administracyjne jest również archaiczna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, która nierzadko nie nadąża za rzeczywistością gospodarczą. Wpływ na to ma również bierność ustawodawcy w zakresie postulowanych zmian legislacyjnych.

W latach 2019-2023 coraz więcej spraw z zakresu podatku od nieruchomości, które trafiały do sądów administracyjnych można uznać za „seryjne”, tzn. przedmiot sporu był zbliżony, ale inni podatnicy (np. gminy, czy podatnicy o tożsamej specyfice działalności gospodarczej /telekomunikacyjnej, energetycznej/). Niejednokrotnie na poziomie wojewódzkich sądów administracyjnych sprawy te rozstrzygane były różnie (rozbieżnie). Poniżej zostały przedstawione zagadnienia, które w ostatnich latach najczęściej pojawiały się w sprawach rozstrzyganych przez sądy administracyjne. Jednocześnie dostrzec w nich można wiele

problemów, które są skomplikowane i wymagają interwencji NSA poprzez wydanie uchwał, a niejednokrotnie zaangażowania Trybunału Konstytucyjnego.

Zastosowana metodologia skoncentrowała się na analizie orzeczeń sądów administracyjnych, które najczęściej (statystycznie) podejmowały zagadnienia rozstrzygane w zakresie podatku od nieruchomości. Badania przeprowadzono w oparciu o: analizę aktów prawnych, orzeczenia sądów i literaturę przedmiotu. Szczególną uwagę poświęcono analizie orzeczeń sądów, które wskazują konkretne działania w określonym stanie faktycznym. Główną metodą użytą w badaniach jest metoda dogmatyczno-prawna.

Za istotne zagadnienie odnoszące się do podatku od nieruchomości można uznać **opodatkowanie elektrowni wiatrowych**. Jeszcze w 2016 r. problematyka ta nie budziła poważniejszych wątpliwości, bowiem wysokość zobowiązania podatkowego była uzależniona od dwóch elementów – fundamentu oraz wieży, które były traktowane jako części budowlane elektrowni wiatrowej. Sytuacja zmieniła się wraz ze zmianą przepisów od 1 stycznia 2017 r.<sup>15</sup> Istota zmian sprowadzała się do nadania nowego brzmienia budowli<sup>16</sup>, co skutkowało szerokim ujęciem elementów stanowiących elektrownię wiatrową. W nowych realiach prawnych miały to być nie tylko elementy budowlane, ale także techniczne. Konsekwencją tego miały być zwiększone sankcje podatkowe. Zdecydowana większość orzeczeń wydawanych przez sądy administracyjne uznawała, że zmiana definicji dokonana ustawą niepodatkową wywoła skutki podatkowe. Kontrowersyjność tego stanowiska była wyrażana zarówno przez doktrynę<sup>17</sup>, jak i organy podatkowe<sup>18</sup>. W związku z takim stanem rzeczy 28 maja 2018 r. zadano pytanie prawne składowi siedmiu sędziów w tym zakresie. Wyrokiem wydanym w składzie poszerzonym 22 października 2018 r.<sup>19</sup> orzeczono, że przedmiotem opodatkowania objęte są fundament, wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych. NSA uznał, że przy poszanowaniu zasady autonomii

<sup>15</sup> Poprawka wprowadzona mocą ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, Dz.U. poz. 961, ze zm.

<sup>16</sup> W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 682, ze zm.).

<sup>17</sup> W. Morawski, *Zmiany regulacji w podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 11, s. 19-21.

<sup>18</sup> Interpretacja Wójta Gminy Tomaszów Lubelski z 23 grudnia 2016 r., P.3111.126.2015; interpretacja Wójta Gminy Puck z 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 29.05.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00036E-A5E9>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>19</sup> Postanowienie NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 31.10.2023, oraz wyrok NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C16199385>, dostęp: 31.10.2023.

prawa podatkowego przyjąć 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>20</sup>. Konsekwencją tego było uznanie, że nowa regulacja – na mocy wyroku TK z 22.07.2020 r., K 4/19 – została uznana za niekonstytucyjną w zakresie, w jakim obowiązywała od 1 stycznia 2018 r. Ustawodawca wprowadził bowiem nowe przepisy, mające przywrócić poprzedni stan prawny opodatkowania elektrowni wiatrowych<sup>21</sup>, ze skutkiem od 1 stycznia 2018 r., co TK uznał za niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą nieretroaktywności prawa (*zasadą lex retro non agit*)<sup>22</sup>. Warto jednocześnie zauważyć, że TK orzekł, iż przepis traci moc obowiązującą dopiero po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, w celu „zapewnienia ochrony praw majątkowych gmin”. W konsekwencji, w jakże trudnej sytuacji znaleźli się wskutek zmiany tych uregulowań zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe<sup>23</sup>.

Kolejnym istotnym zagadnieniem, którym w ramach podatku od nieruchomości zajmował się NSA, było **opodatkowanie gruntów pod liniami elektroenergetycznymi w lasach**. Od początku 2019 r. NSA wydał niemal 1150 wyroków w sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości nadleśnictw (Państwowych Gospodarstw Leśnych Lasy Państwowe)<sup>24</sup>. Gros z nich dotyczyła zagadnienia, 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

<sup>20</sup> Postanowienie NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1276.

<sup>22</sup> Wyrok TK z 22.07.2020 r., K 4/19.

<sup>23</sup> Etel L., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, glosa do wyroku NSA z 30.07.2009 r. (II FSK 202/08)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4; Etel L., Popławski M., *Czy elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 6.

<sup>24</sup> Na podstawie danych z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, dostęp: 31.10.2023.

czynności w ramach działalności leśnej<sup>25</sup>. W trakcie rozstrzygnięcia tych spraw sporna okazała się kwestia podmiotowości<sup>26</sup>. Istotnym zagadnieniem było rozstrzygnięcie kwestii – kto jest podatnikiem, czy są to nadleśnictwa, czy przedsiębiorcy przesyłowi zawierający umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Lasów Państwowych. NSA uznał w formie uchwały<sup>27</sup> – by stwierdzić, kto płaci podatek, trzeba poczynić ustalenia dotyczące charakteru służebności przesyłu, posiadania służebności oraz faktycznego władztwa i faktycznego korzystania z rzeczy. W związku z pojawiającymi się w dalszym ciągu wątpliwościami w zakresie kierunku rozstrzygnięcia tych zagadnień, W WSA we Wrocławiu<sup>28</sup> ponownie zwrócił się do NSA o podjęcie uchwały merytorycznie rozstrzygającej tę kwestię<sup>29</sup>. NSA w ponownej uchwale, nie podjął merytorycznie rozstrzygnięcia tego problemu. Wątpliwości tych nie usunięto, 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>30</sup>. NSA nie zgodził się z takim poglądem i uchylił ww. orzeczenia

<sup>25</sup> Zob. m.in. następujące wyroki NSA: z 9.06.2016 r., II FSK 1156/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6799E66E01>, dostęp: 31.10.2023; z 9.06.2016 r., II FSK 1157/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/051B9DD2EA>, dostęp: 31.10.2023; z 9.06.2016 r., II FSK 1238/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BD5A5BD52>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2016 r., II FSK 1315/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F87BEF2731>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2016 r., II FSK 1391/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/61ED-842DE4>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2016 r., II FSK 1392/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/393CEC323A>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2016 r., II FSK 1387/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B8882E30C>, dostęp: 31.10.2023; z 4.07.2017 r., II FSK 1541/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EF686E16C6>, dostęp: 31.10.2023; z 11.08.2017 r., II FSK 2177/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F4D0B688C>, dostęp: 31.10.2023; z 15.11.2017 r., II FSK 795/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631687>, dostęp: 31.10.2023; z 22.10.2018 r., II FSK 1844/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7A417D700>, dostęp: 31.10.2023; z 20.08.2019 r., II FSK 888/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C9DD09998F>, dostęp: 31.10.2023; z 20.08.2019 r., II FSK 889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/COE4492771>, dostęp: 31.10.2023; z 20.08.2019 r., II FSK 890/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9497541360>, dostęp: 31.10.2023; z 6.04.2020 r., II FSK 2410/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7C5760C9AD>, dostęp: 31.10.2023; z 16.04.2020 r., II FSK 2355/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BF373CCF4>, dostęp: 31.10.2023; z 13.05.2020 r., II FSK 2047/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CFBE624252>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>26</sup> R. Kran, *Opodatkowanie gruntów pod infrastrukturą energetyczną*, 2018, Lex (dostęp: 31.10.2023).

<sup>27</sup> Uchwała NSA z 9.12.2019 r., II FPS 3/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11FC37C90F>, dostęp: 31.10.2023. NSA stwierdził w niej, że podatnikiem nie jest przedsiębiorca przesyłowy.

<sup>28</sup> Postanowienie WSA we Wrocławiu z 23.06.2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D0E0B62E6>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>29</sup> Orzeczenie NSA z 21.09.2020 r. (II FPS 1/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BD944C782>, dostęp: 31.10.2023) o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia prawnego bez rozpoznania.

<sup>30</sup> Wyroki WSA we Wrocławiu: z 28.05.2019 r., I SA/Wr 27/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF12BF9E00>, dostęp: 31.10.2023; z 7.08.2019 r., I SA/Wr 412/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F2E2EBD65>, dostęp: 31.10.2023; z 7.08.2019 r., I SA/Wr 413/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A7BEE4196>, dostęp: 31.10.2023; z 7.08.2019 r., I SA/Wr 414/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/961AC8C0BB>, dostęp: 31.10.2023; z 7.08.2019 r., I SA/Wr 415/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2126277A2>, dostęp: 31.10.2023; z 8.08.2019 r., I SA/Wr 293/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90DFFFBAFE>, dostęp: 31.10.2023; z 14.08.2019 r., I SA/Wr 472/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E8F0E1ED1E>, dostęp: 31.10.2023; z 1.12.2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00869FE57C>, dostęp: 31.10.2023.

WSA we Wrocławiu<sup>31</sup>. O ile kwestia podmiotowości nie wywołuje dzisiaj większych wątpliwości, 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 czy zasady *in dubio pro tributario*<sup>32</sup>. Jakkolwiek zarzuty te nie są uwzględniane, ich lektura unaocznia trudność podatników w rozeznaniu się w specyfice opodatkowania gruntów leśnych, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne. W przypadku opodatkowania tych gruntów trudno nie zgodzić się, 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 najwyższym standardom, z których zachowaniem tworzone powinno być prawo podatkowe.

W końcu ustawodawca zauważył ten problem i od 1 stycznia 2019 r. regulacja przewiduje, że posiadanie infrastruktury przesyłowej i dystrybucyjnej nie wpływa na zmianę sposobu opodatkowania gruntów<sup>34</sup>. W projekcie ustawy oceniono wprost przyjętą przez sądy administracyjne linię orzeczniczą jako „niekorzystną” – chociaż bez doprecyzowania, dla kogo niekorzystną – co jest ciekawe, jeśli wziąć pod uwagę, że wskutek jej przyjęcia wpływy budżetowe się zwiększyły.

Kolejne istotne zagadnienie, które seryjnie pojawia się w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczy rozstrzygnięcia kwestii czy **przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych jest zajęta na prowadzenie działalności**

<sup>31</sup> Odpowiednio dla wyroków wyliczonych w przypisie poprzedzającym są to następujące wyroki NSA: z 9.06.2020 r., II FSK 2567/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D74ED094E>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 619/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8862CF4D6>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 620/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A43>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 553/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/209DB2B291>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 552/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6820A1A1AA>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 762/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51965989E5>, dostęp: 31.10.2023; z 17.06.2020 r., II FSK 530/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/57A87B4EF6>, dostęp: 31.10.2023; z 7.07.2021 r., III FSK 4041/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B82A37E546>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>32</sup> Przykładowe wyroki NSA: z 21.04.2021 r., III FSK 3241/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63592EE>, dostęp: 31.10.2023; z 17.03.2021 r., III FSK 2687/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AE9CC277F>, dostęp: 31.10.2023; z 25.02.2021 r., III FSK 2813/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/026893A8A1>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa.

<sup>34</sup> 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.

**gospodarczej**<sup>35</sup>. Problematyka ta zaczęła zajmować wielu podatników prowadzących działalność gospodarczą<sup>36</sup>. Mając na uwadze różne rozstrzygnięcia, które zapadały na poziomie wojewódzkich sądów administracyjnych sprawa trafiła do NSA. Uznał on, że powierzchnia gruntu, na której są umieszczone panele fotowoltaiczne wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek dla gruntów związanych z tą działalnością. Słusznie przyjął Sąd, że w normach została wprowadzona przesłanka zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej, której spełnienie warunkuje objęcie opodatkowaniem w podatku od nieruchomości i wyłączenie z opodatkowania podatkiem rolnym. Mimo odmiennego stanowiska organów podatkowych, została przyjęta koncepcja, że przesłanka ta ma charakter uzupełniający w stosunku do klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków. Przyjęcie bowiem, że grunty sklasyfikowane przykładowo jako użytki rolne zostały zajęte na prowadzenie tej działalności decyduje o ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i wyłączenie z opodatkowania podatkiem rolnym. Należy zauważyć, że formułując tę ustawową przesłankę ustawodawca wykorzystał jeden z typowych środków techniki prawodawczej<sup>37</sup>, tj. określenie nieostre. Ustawodawca podatkowy uznał zatem, że zachodzi konieczność zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego w ramach wyrażenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości z konsekwencją w odniesieniu do tegoż elementu konstrukcji prawnej podatku rolnego. Jeżeli zatem ustawodawca w ramach tej przesłanki odnosi się do działalności gospodarczej trzeba uwzględnić taki zakres sytuacji, który jest dopasowany do konkretnego rodzaju działalności, a zatem z uwzględnieniem jej specyfiki, charakteru i czasu prowadzenia. Naczelny Sąd Administracyjny jednoznacznie stanął na stanowisku, że ustawodawca nie wprowadził dodatkowych wyrażeń, które w rezultacie spowodowałyby zawężenie jej obszaru znaczeniowego. Jeżeli więc w ramach tej ustawowej przesłanki ustawodawca nie posłużył się dodatkowym wyrażeniem doprecyzującym, czy też ograniczającym jej zakres nie można tego dokonywać w ramach procesu wykładni. Dlatego powierzchnia gruntu, na której znajdują się panele fotowoltaiczne, jak i infrastruktura towarzysząca, podlega opodatkowaniu podatkiem

<sup>35</sup> Wyrok NSA z 6.12.2022 r., III FSK 1092/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CD1A43>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>36</sup> L. Etel, *Opodatkowanie paneli fotowoltaicznych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 9, s. 6-9.

<sup>37</sup> § 155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016 r. poz. 283).



od nieruchomości z zastosowaniem stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem tej działalności. Zachodzi konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni dla prowadzenia różnych czynności, tj. porządkowych, naprawczych, czy konserwacyjnych, a przy tym na tych gruntach nie jest wyłączona możliwość prowadzenia innego rodzaju działalności, w tym rolniczej, a zatem prowadzonej ubocznie. Jeżeli więc chodzi o grunt pomiędzy panelami, jak również pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy kwalifikować go jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem niezbędny do osiągnięcia zamierzonego rezultatu.

Konstatując – Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że panele fotowoltaiczne nie stanowią urządzeń służących do doprowadzania energii elektrycznej. W konsekwencji powierzchnia gruntu, na której są one umieszczone wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek dla gruntów związanych z tą działalnością. Obecny pogląd zaczął się ugruntowywać zarówno w wojewódzkich sądach administracyjnych, jak i Naczelnym Sądzie Administracyjnym<sup>38</sup>.

Innym istotnym i aktualnym zagadnieniem, które pojawiło się w orzecznictwie sądów administracyjnych jest problem dotyczący **sposobu określenia wysokości kondygnacji** na potrzeby podatku od nieruchomości. Zagadnienie to zaczęło pojawiać się w licznych sprawach, które trafiały do wojewódzkich sądów administracyjnych. W związku z tym, że rozstrzygnięcia w poszczególnych wojewódzkich sądach zaczęły się różnić, Naczelny Sąd Administracyjny w swoich orzeczeniach przyjął jednoznaczne stanowisko<sup>39</sup>. Uznał, że „w celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego ustawodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje

<sup>38</sup> Wyrok NSA z 28.07.2022 r., III FSK 389/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4DD0A43>, dostęp: 31.10.2023; wyrok WSA z 22.06.2022 r., I SA/Bk 98/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A89>, dostęp: 31.10.2023; wyrok NSA z 2.03.2023 r., III FSK 1019/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47D4JC0A43>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>39</sup> Wyrok NSA z 24.05.2022 r., III FSK 590/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63782EE>, dostęp: 31.10.2023.

zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca podatkowy określił co stanowi podstawę opodatkowania w przypadku budynków lub ich części. Podstawę opodatkowania stanowi zatem w tym przypadku powierzchnia użytkowa. W odróżnieniu zatem od wskazania podstawy opodatkowania dla gruntów, w przypadku budynków, jak również części tych budynków ustawodawca doprecyzowuje element powierzchni poprzez „wymiar użytkowy”. Dlatego też ustawodawca wprowadził definicję legalną powierzchni użytkowej. NSA uznał, że dla ustalenia zakresu podstawy opodatkowania w przypadku budynku lub jego części należy zatem zastosować unormowanie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Trzeba przy tym zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. ustawodawca, dla wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych definicji poddał nie tylko powierzchnię użytkową, do której odnosi się w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ale powierzchnię użytkową budynków lub ich części. Chodzi zatem o powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych”.

Jednocześnie w ramach definicji podstawy opodatkowania wskazano, że do kondygnacji należy zakwalifikować również garaże podziemne, piwnice, sułotereny i poddasza użytkowe. Dla ustalenia w konkretnym przypadku podstawy opodatkowania w odniesieniu do danego budynku, czy też jego części trzeba uwzględniać powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach z wyłączeniem wskazanych powierzchni, a jednocześnie należy zakwalifikować do kondygnacji ustawowo wskazane przypadki.

Zgodzić się należy, że stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>40</sup>, że „ustawodawca podatkowy na potrzeby doprecyzowania podstawy opodatkowania w przypadku budynków lub ich części – słusznie wprowadził regulację w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%. Z kolei gdy wysokość ta jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się. W celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 28.11.2019 r., III SA/Wa 707/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/12C4C-COA33>, dostęp: 31.10.2023; Wyrok NSA z 24.05.2022 r., III FSK 590/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63782EE>, dostęp: 31.10.2023.

do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego ustawodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu. Taki sposób określenia tego wyrażenia ugruntował się w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>41</sup>.

Kolejne ważne zagadnienie, często podejmowane przez sądy administracyjne dotyczy **zdefiniowania pojęcia sieci telekomunikacyjnej**<sup>42</sup>. Precyzyjne zdefiniowanie tego pojęcia ma kluczowe znaczenie dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>43</sup>. Szczególnie, że spraw kierowanych w tym przedmiocie do NSA jest stosunkowo dużo<sup>44</sup>. Spór generalnie dotyczy sposobu opodatkowania sieci telekomunikacyjnych. Istota problemu sprowadza się do tego, że sieć telekomunikacyjna to nie tylko zbiór linii telekomunikacyjnych, przewodów i węzłów, ale także systemy i urządzenia (w tym również elementy nieaktywne), które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą fal radiowych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Sieć ta składa się z szeregu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób – zgodnie z wymogami technicznymi – umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych poprzez stacje bazowe. Elementy konstrukcyjne stacji bazowych stanowi: wieża, na której ulokowane są maszty antenowe, oraz kontenery, w których znajdują się pozostałe elementy techniczne. Wszystkie elementy konstrukcyjne tworzą całość techniczno-użytkową bowiem

<sup>41</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 28.11.2019 r., III SA/Wa 707/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/12C4C-COA33>, dostęp: 31.10.2023; wyrok NSA z 24 maja 2022 r., III FSK 590/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63782EE>, dostęp: 31.10.2023; również L. Etel, *Obliczanie powierzchni użytkowej budynków z uwzględnieniem wysokości w świetle – glosa do wyroku NSA z dnia 24 maja 2022 r. (III FSK 590/21)*, Tax Press z 15/11/2022, <https://taxpress.pl/baza-wiedzy/9096-n-a> (dostęp: 31.10.2023).

<sup>42</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z 18.04.2016 r., I SA/Bk 1185/15 <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631677>, dostęp: 31.10.2023; wyrok NSA z 27.05.2014 r., II FSK 1498/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AB38631623>, dostęp: 31.10.2023; wyrok WSA w Białymstoku z 14.11.2012 r., I SA/Bk 270/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FK38381611> dostęp: 31.10.2023; wyrok NSA z 21.10.2021 r., III FSK 380/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/TR42631656>, dostęp: 31.10.2023.

<sup>43</sup> L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 163-166.

<sup>44</sup> W 2022 r. zanotowano wpływ w tym przedmiocie – 183 sprawy.

dopiero ich połączenie zgodnie z wymogami technicznymi umożliwią wykorzystanie stacji bazowej w celu transmisji danych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że dopiero całość ta stanowi budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane<sup>45</sup>. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy elementy te zlokalizowane są na gruncie czy też na innym obiekcie budowlanym, bowiem stanowią rodzaj budowli bezpośrednio wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane.

Naczelny Sąd Administracyjny formułuje w tej mierze argumentację prawną, że wśród budowli wymienionych w katalogu zawartym w art. 1 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane znalazły się m.in. sieci techniczne. Z kolei według załącznika do tej ustawy, do kategorii XXVI obiektów budowlanych, należą m.in. sieci telekomunikacyjne. Należy zauważyć, że ustawodawca nie definiuje tego pojęcia w ustawie Prawo budowlane. Natomiast pojęcie sieci telekomunikacyjnych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne<sup>46</sup>, zgodnie z którym są to systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają: nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, i optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od ich rodzaju.

W świetle powyższej definicji sieć telekomunikacyjna to nie tylko zbiór linii telekomunikacyjnych, przewodów i węzłów, ale także systemy i urządzenia (w tym również elementy nieaktywne), które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą fal radiowych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Zatem sieć telekomunikacyjna składa się z szeregu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób – zgodnie z wymogami technicznymi – umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych.

## Konkluzje

Wnioski płynące z analizy statystycznej uzasadniają stwierdzenie, że w latach 2018-2022 zaobserwowano znaczący wpływ spraw – w przedmiocie podatku od nieruchomości – zarówno do wojewódzkich sądów administracyjnych

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 1994 r. Nr 89, poz. 414, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 682, ze zm.).

<sup>46</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2024 r. poz. 34.

i w konsekwencji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jest to niewątpliwie związane z coraz szerszym spektrum zagadnień pojawiających się na gruncie podatku od nieruchomości. Jednocześnie można dostrzec pewną tendencję spraw powtarzalnych, gdzie przedmiot sporu jest tożsamy. Ponadto pojawiają się podobne zagadnienia generujące spór w większości gmin.

Na uwagę zasługuje poprawiająca się dynamika załatwiania spraw z zakresu podatku od nieruchomości. Dotyczy to zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Niewątpliwie znaczenie ma powołanie wyspecjalizowanego w zagadnieniach z obszaru m.in. podatku od nieruchomości, wydziału orzeczniczego w Izbie Finansowej NSA.

Na funkcjonowanie sądów administracyjnych wpływ miała pandemia Covid-19, która wymusiła zmianę organizacyjną sądów w zakresie działalności orzeczniczej. Rozstrzyganie na posiedzeniach niejawnych okazało się rozwiązaniem umożliwiającym stabilne funkcjonowanie sądów w zakresie orzeczniczym.

Problemy pojawiające się w orzecznictwie sądów administracyjnych uzasadniają twierdzenie, że podatek od nieruchomości wymaga pilnych zmian legislacyjnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nadal nie odpowiada konstytucyjnym standardom, jest niespójna, a obecne w ustawie odwołania do innych aktów normatywnych nie uwzględniają specyfiki prawa podatkowego. Niejednokrotnie w orzeczeniach można dostrzec rozbudowane wywody, w których stosowane są argumenty wymagające znajomości retoryki prawniczej. Niestety, bardzo często rozszyfrowywanie norm z obszaru podatku od nieruchomości wiąże się z koniecznością sięgania do zasad prawnych: autonomii prawa podatkowego, *lex retro non agit*, zasady dookreśloności obowiązku daninowego czy powinności rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.

Tym niemniej, obecny dorobek orzecznicy sądów administracyjnych w zakresie podatku od nieruchomości jest różnorodny i bogaty. Można zaobserwować kształtujące się linie orzecznicze, które są istotnym i pomocnym „drogowskazem” dla podatników, ale i samych organów podatkowych.

Zauważalna w ostatnich latach szybkość i sprawność orzekania przez sądy administracyjne w zakresie podatku od nieruchomości ma niewątpliwie wpływ na sytuację nie tylko samych podatników (szczególnie prowadzących działalność gospodarczą), ale i gmin, które są beneficjentami wpływów fiskalnych z tej dani. Jednym z kluczowych czynników, który miał wpływ na to zjawisko był zauważalny wzrost spraw rozstrzyganych na posiedzeniach niejawnych.

## Bibliografia

### Literatura

1. Etel L., *Obliczanie powierzchni użytkowej budynków z uwzględnieniem wysokości w świetle – glosa do wyroku NSA z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. akt III FSK 590/21)*, Tax Press z 15/11/2022, <https://taxpress.pl/baza-wiedzy/9096-n-a>, dostęp: 31.10.2023.
2. Etel L., *Opodatkowanie paneli fotowoltaicznych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 9.
3. Etel L., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, glosa do wyroku NSA z 30.07.2009 r. (II FSK 202/08)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
4. Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.
5. Etel L., Popławski M., *Czy elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 6.
6. 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: 31.10.2023.
7. Kran R., *Opodatkowanie gruntów pod infrastrukturą energetyczną*, 2018, Lex, dostęp: 31.10.2023.
8. Morawski W., *Zmiany regulacji w podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 11.
9. 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: 31.10.2023.

### Orzecznictwo

1. Wyrok TK z 12.12.2017 r., SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85.
2. Wyrok TK z 22.07.2020 r., K 4/19 (Dz. U. z 2020 r. poz. 1336).
3. Wyrok TK z 24.02.2021 r., SK 39/19, OTK ZU A/2021, poz. 14.
4. Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21 (Dz.U. z 2023 r. poz. 1313).
5. Postanowienie TK z 15.12.2020 r., S 3/20, OTK ZU A/2020, poz. 73.

6. Uchwała NSA z 9.12.2019 r., II FPS 3/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11FC37C90F>, dostęp: 31.10.2023.
7. Wyrok NSA z 27.05.2014 r., II FSK 1498/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AB38631623>, dostęp: 31.10.2023.
8. Wyrok NSA z 9.06.2016 r., II FSK 1156/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6799E66E01>, dostęp: 31.10.2023.
9. Wyrok NSA z 9.06.2016 r., II FSK 1157/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/051B9DD2EA>, dostęp: 31.10.2023.
10. Wyrok NSA z 9.06.2016 r., II FSK 1238/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BD5A5BD52>, dostęp: 31.10.2023.
11. Wyrok NSA z 17.06.2016 r., II FSK 1315/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F87BEF2731>, dostęp: 31.10.2023.
12. Wyrok NSA z 17.06.2016 r., II FSK 1391/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/61ED842DE4>, dostęp: 31.10.2023.
13. Wyrok NSA z 17.06.2016 r., II FSK 1392/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/393CEC323A>, dostęp: 31.10.2023.
14. Wyrok NSA z 17.06.2016 r., II FSK 1387/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B8882E30C>, dostęp: 31.10.2023.
15. Wyrok NSA z 4.07.2017 r., II FSK 1541/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EF686E16C6>, dostęp: 31.10.2023.
16. Wyrok NSA z 11.08.2017 r., II FSK 2177/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9F4D0B688C>, dostęp: 31.10.2023.
17. Wyrok NSA z 15.11.2017 r., II FSK 795/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631687>, dostęp: 31.10.2023.
18. Wyrok NSA z 22.10.2018 r., II FSK 1844/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7A417D700>, dostęp: 31.10.2023.
19. Wyrok NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C16199385>, dostęp: 31.10.2023.
20. Wyrok NSA z 20.08.2019 r., II FSK 888/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C9DD09998F>, dostęp: 31.10.2023.
21. Wyrok NSA z 20.08.2019 r., II FSK 889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C0E4492771>, dostęp: 31.10.2023.
22. Wyrok NSA z 20.08.2019 r., II FSK 890/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9497541360>, dostęp: 31.10.2023.

23. Wyrok NSA z 6.04.2020 r., II FSK 2410/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7C5760C9AD>, dostęp: 31.10.2023.
24. Wyrok NSA z 16.04.2020 r., II FSK 2355/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BF373CCF4>, dostęp: 31.10.2023.
25. Wyrok NSA z 13.05.2020 r., II FSK 2047/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CFBE624252>, dostęp: 31.10.2023.
26. Wyrok NSA z 9.06.2020 r., II FSK 2567/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D74ED094E>, dostęp: 31.10.2023.
27. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 619/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8862CF4D6>, dostęp: 31.10.2023.
28. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 620/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A43>, dostęp: 31.10.2023.
29. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 553/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/209DB2B291>, dostęp: 31.10.2023.
30. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 552/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6820A1A1AA>, dostęp: 31.10.2023.
31. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 762/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51965989E5>, dostęp: 31.10.2023.
32. Wyrok NSA z 17.06.2020 r., II FSK 530/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/57A87B4EF6>, dostęp: 31.10.2023.
33. Wyrok NSA z 25.02.2021 r., III FSK 2813/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/026893A8A1>, data dostępu: 31.10.2023.
34. Wyrok NSA z 17.03.2021 r., III FSK 2687/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AE9CC277F>, dostęp: 31.10.2023.
35. Wyrok NSA z 18.03.2021 r., III FSK 2594/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/123B3CDCCC>, dostęp: 31.10.2023;
36. Wyrok NSA z 18.03.2021 r., III FSK 2595/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/360478D41F>, dostęp: 31.10.2023.
37. Wyrok NSA z 21.04.2021 r., III FSK 3241/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63592EE>, dostęp: 31.10.2023.
38. Wyrok NSA z 7.07.2021 r., III FSK 4041/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B82A37E546>, dostęp: 31.10.2023.
39. Wyrok NSA z 21.10.2021 r., III FSK 380/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/TR42631656>, dostęp: 31.10.2023.



40. Wyrok NSA z 24.05.2022 r., III FSK 590/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/76F63782EE>, dostęp: 31.10.2023.
41. Wyrok WSA z 22.06.2022 r., I SA/Bk 98/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CC0A89>, dostęp: 31.10.2023.
42. Wyrok NSA z 28.07.2022 r., III FSK 389/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4DD0A43>, dostęp: 31.10.2023.
43. Wyrok NSA z 6.12.2022 r. III FSK 1092/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36D4CD1A43>, dostęp: 31.10.2023.
44. Wyrok NSA z 2.03.2023 r., III FSK 1019/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/47D4JC0A43>, dostęp: 31.10.2023.
45. Postanowienie NSA z 29.05.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00036EA5E9>, dostęp: 31.10.2023.
46. Postanowienie NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 31.10.2023;
47. Postanowienie NSA z 21 września 2020 r., (II FPS 1/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BD944C782>, dostęp: 31.10.2023.
48. Wyrok WSA w Białymstoku z 14.11.2012 r., I SA/Bk 270/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FK38381611> dostęp: 31.10.2023.
49. Wyrok WSA w Białymstoku z 18.04.2016 r., I SA/Bk 1185/15 <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DF38631677>, dostęp: 31.10.2023.
50. Wyrok WSA we Wrocławiu z 28.05.2019 r., I SA/Wr 27/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF12BF9E00>, dostęp: 31.10.2023.
51. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.08.2019 r., I SA/Wr 412/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F2E2EBD65>, dostęp: 31.10.2023.
52. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.08.2019 r., I SA/Wr 413/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A7BEE4196>, dostęp: 31.10.2023.
53. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.08.2019 r., I SA/Wr 414/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/961AC8COBB> dostęp: 31.10.2023.
54. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.08.2019 r., I SA/Wr 415/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A2126277A2>, dostęp: 31.10.2023.
55. Wyrok WSA we Wrocławiu z 8.08.2019 r., I SA/Wr 293/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/90DFFFBAFE>, dostęp: 31.10.2023.
56. Wyrok WSA we Wrocławiu z 14.08.2019 r., I SA/Wr 472/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E8FOE1ED1E>, dostęp: 31.10.2023.

57. Wyrok WSA w Warszawie z 28.11.2019 r., III SA/Wa 707/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/12C4CC0A33>, dostęp: 31.10.2023.
58. Wyrok WSA we Wrocławiu z 1.12.2020 r., I SA/Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/00869FE57C>, dostęp: 31.10.2023.
59. Postanowienie WSA we Wrocławiu z 23.06.2020 r., I SA/ Wr 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D0E0B62E6>, data dostępu: 31.10.2023.