

GŁOSA APROBUJĄCA DO WYROKU NSA Z DNIA 11 LISTOPADA 2022 R., SYGN. AKT III FSK 257/22

APPROVAL COMMENT ON THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 11 NOVEMBER 2022, FILE REFERENCE III FSK 257/22

Aleksandra Kucharska

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, Polska
e-mail: a.kucharska@urad.edu.pl; <https://orcid.org/0009-0002-2394-1623>

Abstrakt

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 listopada 2022 r. (sygn. akt III FSK 257/22) rozstrzygnięto spór dotyczący opodatkowania ekranów akustycznych podatkiem od nieruchomości. Organy podatkowe uznały, że stanowią one „inne urządzenia techniczne” i jako takie podlegają opodatkowaniu, mimo że nie zostały wyraźnie wskazane w art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego* ani w jego załączniku. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął jednak odmienne stanowisko, uznając, że ekrany te nie mieszczą się w katalogu urządzeń budowlanych określonym w art. 3 pkt 9 *Prawa budowlanego*. Ponadto Sąd stwierdził, że nie można ich uznać za urządzenia użytkowo powiązane z budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 tej ustawy. W konsekwencji nasuwa się pytanie, czy przyjęte przez Sąd kryteria są wystarczające do jednoznacznego stwierdzenia, że ekrany akustyczne nie stanowią urządzeń budowlanych, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Czy takie podejście może stanowić uniwersalną wykładnię w podobnych sprawach, czy też wymaga każdorazowej analizy specyfiki danego obiektu?

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, obiekt budowlany, budowla, ekran akustyczny

Abstract

In the judgment of the Supreme Administrative Court of 11 November 2022 (reference number III FSK 257/22), the dispute regarding taxation of acoustic screens was decided with real estate tax. Tax authorities decided that they constitute “other technical devices” and as such are subject to taxation, although they were not clearly indicated in Article 3 point 3 of the Construction Law or in its attachment. However, the Supreme Administrative Court adopted a different position, considering that these screens do not fit into the catalogue of construction equipment specified in Article 3 point 9 of the Construction Law. In addition, the court stated that they could not be considered as devices used to the building within the meaning of Article 3 point 3 of this Act. Consequently, the question arises whether the criteria adopted by the court are sufficient to clearly state that acoustic screens do not constitute construction equipment, and thus are not taxable pursuant to Article 1a para. 1 point 2 of the Act on local taxes and fees. Can this approach be a universal interpretation in similar matters or does it require each time the specificity of a given object?

Keywords: property tax, construction object, building, acoustic screen

Uwagi wprowadzające

Wątpliwości, które pojawiają się przy omawianiu zagadnienia opodatkowania urządzeń budowlanych stanowi bezpośredni asumpt do bieżącej analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod kątem charakteru zmian, ale przede wszystkim dylematów stosowania prawa w tym zakresie. Problematyka glosowanego orzeczenia¹ stanowi przykład dowolności, a nawet braku sposobności właściwej logicznie, funkcjonalnej oraz spójnej systemowo interpretacji przez organy podatkowe. Pretekst do napisania niniejszej glosy stanowi zatem luka w literaturze prawa, jeśli chodzi o problematykę opodatkowania podatkiem od nieruchomości ekranów akustycznych. Dziwi takie podejście w sytuacji, gdy w postępowaniu podatkowym zakres pojęcia urządzeń budowlanych należy ustalać zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z uwzględnieniem przepisów Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. *Prawo budowlane*². Okazuje się bowiem,

¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 257/22, CBOSA.

² Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 z późn. zm. [dalej: u.p.b.].

iz niniejsza tematyka nie była dotąd przedmiotem zainteresowania nauki prawa. Stanowi to przesłankę uzasadniającą podjęcie założonych celów niniejszego opracowania. Poza tym glosa jest motywowana względami merytorycznymi, ponieważ tytułowe zagadnienie ma zasadnicze znaczenie zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych.

Problematyka opodatkowania urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 u.p.b. nadal wywołuje w orzecznictwie problemy interpretacyjne. Wynika to, przede wszystkim nie dość klarownej definicji obiektu budowlanego jak również, złożonej konstrukcji urządzeń technicznych. Mianowicie budowla zawarta w art. 3 pkt 3 u.p.b. stanowi zarazem budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych*³. Warto jednak zauważyć w ślad za B. Pahl, że każda budowla musi być oceniana jako obiekt kompletny „łącznie z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wniesiony z użyciem wyrobów budowlanych” [Pahl 2021, 30]. Specyfika analizowanego zagadnienia polega na tym, że choć ustawodawca wielokrotnie posługuje się terminem urządzeń technicznych, to jednak nie zdecydował się na jego zdefiniowanie. Nie dziwi zatem, że w praktyce orzeczniczej pojawia się problem zidentyfikowania urządzenia budowlanego, a rezultacie budowli. W analizowanym wyroku problem sprowadza się do tego, że ekrany akustyczne służące do ochrony przed hałasem nie zostały wyodrębnione przez prawodawcę w przywołanym art. 3 pkt 3 u.p.b. czy też w załączniku do tej ustawy, a jednak ograny podatkowe zakwalifikowały je do tzw. innych urządzeń technicznych, tym samym opodatkowując je jak urządzenia budowlane podatkiem od nieruchomości. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) stwierdził jednak, że ekrany akustyczne należące do skarżącej spółki nie można zakwalifikować do urządzeń, o których mowa w art. 3 pkt 9 u.p.b., a ponadto nie można ich zaliczyć do urządzeń użytkowo powiązanych z obiektem budowlanym kwalifikującym się do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Czy w takiej sytuacji wystarczające są kryteria, które Sąd przyjął w głosowanym wyroku by stwierdzić, że dany obiekt nie stanowi urządzenia budowlanego, a w konsekwencji nie podlega podatkowi od nieruchomości w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.?

³ Dz. U. z 2023 r., poz. 70 z późn. zm. [dalej: u.p.o.l.].

1. Prezentacja stanu faktycznego

Sprawa rozpatrywana przez Sąd dotyczyła interpretacji ekranów akustycznych w zakresie podatku od nieruchomości. Wystąpiła o nią spółka, która zajmuje się działalnością produkcyjną. Na terenie kompleksu przemysłowego znajdują się ekrany akustyczne i dźwiękochłonne. Pozwalają one ograniczyć szkodliwy wpływ hałasu na środowisko. Zdaniem podatnika takie obiekty nie stanowią budowli w rozumieniu u.p.o.l., a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Podatnik zwrócił się do prezydenta miasta z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Prezydent miasta był jednak innego zdania stwierdzając, że ekrany akustyczne są urządzeniami technicznymi, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Wskazał, że są to urządzenia budowlane, czyli budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) uchylił tę interpretację, zaznaczając, że organ nie wyjaśnił przesłanek poprzez nieustosunkowanie się do wątpliwości prawnych zawartych we wniosku⁴. Organ bezpodstawnie uznał, że związaną z obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 9 u.p.b., ma miejsce także wówczas, gdy dany składnik majątku podatnika, nie wykazując żadnego związku z obiektem budowlanym, niweluje szkodliwe oddziaływanie infrastruktury „niebudowlanej”, umieszczonej wewnątrz obiektu budowlanego. W toku ponownego rozpoznania sprawy, w reakcji na wezwania organu spółka dwukrotnie uzupełniała stanowisko wyrażone we wniosku o interpretację. Organ nie podzielił poglądu spółki i w wydanej interpretacji ponownie uznał stanowisko prezentowane we wniosku za nieprawidłowe. W treści interpretacji wskazano, że budowa ekranów celem eliminacji obciążenia hałasem była wymogiem koniecznym realizacji rozbudowy kompleksu z uwagi na decyzje o środowiskowych uwarunkowaniach zgody na realizację przedsięwzięcia i warunkach zabudowy oraz nie zależała od woli spółki. Wskutek czego podatnik złożył skargę do WSA, powołując się na podtrzymanie dotychczasowego stanowiska prezentowanego w sprawie przez organ podatkowy. WSA w Gliwicach

⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 października 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 716/21 CBOŚA.

nie podzielił stanowiska strony skarżącej i oddalił skargę. Jednocześnie wskazując na to, że ekrany chroniące przed hałasem pochodzącym z obszarów działalności przemysłowej, w tym działalności browaru, którą przepisy wprost zaliczają do przedsięwzięć mogących zawsze znacząco oddziaływać na środowisko. Sprawa ostatecznie trafiła do NSA, który wskazał że ekrany akustycznie chroniące przed hałasem pochodzącym z obszarów wykonywania działalności przemysłowej (w tym przypadku hali magazynowej, placów składowych i obiektów towarzyszących na terenie centrum dystrybucji) nie stanowią urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 u.p.b. Wskutek czego nie stanowią budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. NSA podkreślił też, że w spornym przypadku ekrany są obiektem budowlanym niezależnym od poszczególnych obiektów przemysłowych, w tym kwalifikowanych do kategorii budynków.

2. Ocena orzeczenia

W związku z obowiązującą od 28 czerwca 2015 r. nowelizacją p.b.⁵ ustalony został zakres pojęcia obiektu budowlanego. Jak trafnie stwierdza T. Wołowiec zostało ono znacznie zawężone, wprowadzając istotne zmiany przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Otóż na skutek wyżej wymienionej zmiany prawa z definicji obiektu budowlanego wyeliminowano przesłankę całości techniczno-użytkowej na rzecz idei wzniesienia obiektu z wykorzystaniem wyrobów budowlanych. W rezultacie wszystkie obiekty niebudowlane znalazły się poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości [Wołowiec 2022, 86]. Analizowany przypadek pokazuje, jak złożona jest interpretacja przepisów dotyczących opodatkowania urządzeń budowlanych podatkiem od nieruchomości w praktyce. Pojawia się pytanie, czy ekrany akustyczne, chroniące przed hałasem pochodzącym z obszarów działalności przemysłowej mogą zostać ujęte jako urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 u.p.b., a w konsekwencji – budowla w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Skoro z zakresu pojęcia obiektu budowlanego usunięto przywołaną powyżej nowelizacją urządzenia i instalacje, a nadto wyeliminowano z określenia budowli razem z instalacjami i urządzeniami jako całości

⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 433.

techniczno-użytkowej, to urządzenia powiązane z budowlą nie mogą zostać zakwalifikowane jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości [Skrzypiec-Ahmed i Wołowicz 2019, 105-107]. Wątpliwości nie budził w glosowanym orzeczeniu choćby brak kwalifikacji ekranu akustycznego do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Zresztą jak zauważył NSA w uchwale z dnia 10 października 2022 r. wyłącznie przed 28 czerwca 2015 r. dla objęcia podatkiem od nieruchomości istotne znaczenie miał związek techniczno-użytkowy⁶. Słusznie NSA doszedł do wniosku, że podobnie nie powinno dziwić przypisanie ekranu do pojęcia obiektu budowlanego z powodu wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych. Jeśli zaś chodzi o pojęcie urządzenia budowlanego Sąd powołał się w tej kwestii na wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r., który wprost stwierdził, że „jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje; mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”⁷. Glosowany wyrok wpisuje się zatem w ukształtowaną linię orzecniczą wąsko traktującą „inne urządzenia techniczne” jako urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l. Stanowisko to nie może budzić jednak wątpliwości, o czym poniżej.

Przede wszystkim określając przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości inne niż grunty, trzeba odnieść się do przepisów u.p.b.

⁶ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (7 sędziów) z dnia 10 października 2022 r., sygn.akt III FPS 2/22, Lex nr 3419771.

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, Lex nr 929854.

Jak trafnie zauważa jednak K. Radzikowski, odesłanie do ww. regulacji należy jedynie potraktować pomocniczo z uwagi na jej ograniczony charakter, a więc w granicach ustawowego odesłania [Radzikowski 2010, 12]. Z przepisu art. 3 pkt 9 u.p.b. wynika, że urządzenia budowlane muszą być wyodrębnione od konstrukcji budynku, bądź budowli (inaczej wyczerpywałyby definicję budynku, bądź budowli), zaś ich celem jest zagwarantowanie korzystania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Urządzenie zatem powinno pełnić rolę służebną w stosunku do obiektu budowlanego i zapewnić mu funkcjonowanie zgodnie z jego destynacją. Warunek ten nie będzie zatem spełniony, jeśli to budynek lub budowla będzie pełnić rolę służebną względem tego urządzenia, bądź urządzenie będzie *prima facie* odrębnym obiektem budowlanym od innych budynków i budowli jak w głosowanym orzeczeniu. NSA w sposób rozważny przeniósł na grunt rozpatrywanej sprawy wnioski z przywołanego powyżej werdyktu TK. Warto podkreślić, że chociaż w u.p.b. zaaprobowany został pogląd, iż definicja budowli obejmuje niepełny katalog obiektów budowlanych, to jednak niedopuszczalna jest taka praktyka w przypadku, kiedy niniejsza definicja ma odnosić się do prawa podatkowego [Wołowicz 2019, 130]. Dokonując kwalifikacji danego obiektu budowlanego do kategorii budynku lub budowli trzeba mieć na uwadze *ratio legis*, jakie realizuje prawodawca podatkowy inaczej, niż ma zastosowanie w przepisach u.p.b.⁸ Warto powtórzyć za L. Etelem „nawet jeżeli prawo budowlane budynek w rozumieniu u.p.o.l. zalicza do budowli, to nie zmienia tego, że na potrzeby opodatkowania jest to w dalszym ciągu budynek. Nie można sensownie dowodzić, że zaliczenie danego obiektu do budowli w przepisach prawa budowlanego, skutkuje tym, że jest to także budowla na potrzeby podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy obiekt ten odpowiada definicji budynku zawartej w u.p.o.l.” [Etel 2021, 29]. Innymi słowy, zasadę sprowadzającą się do tego, że opodatkować jako budowlę można jedynie obiekt budowlany bezpośrednio wskazany w przepisach u.p.b. należy także zastosować w stosunku do urządzeń budowlanych. Z tego względu choćby do budowli opodatkowanych podatkiem od nieruchomości jako urządzenia budowlane powinno się kwalifikować wyłącznie ścisły krąg urządzeń technicznych, do których zaliczają

⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 3612/21, Lex nr 3379986.

się przyłącza, urządzenia instalacyjne, a także obiekty o analogicznym charakterze [Kałużny 2020, 15]. Tym bardziej, że na gruncie u.p.o.l. w sytuacji uznania urządzenia technicznego do urządzeń budowlanych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla podlega pełna wartość urządzenia. W konsekwencji dla oceny, czy urządzenie techniczne jest zarazem budowlą w myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nieważne jest fizyczne powiązanie z obiektem budowlanym, ale faktyczne znaczenie w korzystaniu danego obiektu [Rogowski 2019, 17]. W realiach glosowanego orzeczenia nie sposób nie dostrzec, że powyższe założenie ma bezpośrednie zastosowanie do ekranów akustycznych, bowiem jak trafnie zauważyła skarżąca spółka między ekranami akustycznymi a jakimikolwiek obiektami budowlanymi nie występował związek o charakterze faktycznym, skoro to nie budynki emitowały hałas. Rozważania podjęte na tle analizowanego orzeczenia skłaniają do wniosku, że pojęcie urządzeń budowlanych należy uznać za definicję zakresową częściową. Posłużenie się definicją tego rodzaju w celu uznania ekranów akustycznych jako urządzeń budowlanych, które nie są obiektami wprost wymienionymi pozytywnie lub negatywnie w jej treści, wymaga odniesienia się do reguł wykładni funkcjonalnej – analogii do ustawy. Do ustalenia zatem, że ekrany akustyczne nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane, konieczne było wykazanie, że posiadane przez nie cechy nie są *argumentum a simili*, tj. w zasadniczym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców dla urządzeń budowlanych. Nie zmienia to jednak faktu, że nieprawidłowości oraz niejasności definicji urządzeń budowlanych będą występowały także w przyszłości na płaszczyźnie podatku od nieruchomości [Tyska 2022, 38]. Z pewnością glosowane orzeczenie wpisuje się doskonale w spór, który pojawił się w piśmiennictwie na przestrzeni ostatnich lat, a mianowicie, czy wszystkie urządzenia techniczne powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości i zakwalifikowane jako budowle, czy jednak niekoniecznie, czego dowodzi niniejsze orzeczenie. Należy zatem stwierdzić, że jedynie wymienienie wprost w przepisach u.p.b. określonych urządzeń technicznych może zadecydować o ich budowlanym charakterze [Dowgier, Etel, Liszewski, i in. 2021]. Powstały spór dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości ekranów akustycznych został ostatecznie rozstrzygnięty przez NSA, a nie organy podatkowe na korzyść podatników. Należy zarazem podkreślić, że przedstawiona przez Sąd konstatacja nie oznacza

w żadnym razie, iż żadne wolno stojące urządzenia techniczne nie będą budowlami, a zatem nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jak trafnie zauważył bowiem NSA do opodatkowania takich obiektów niezbędne jest, aby były one wzniesione przy zastosowaniu wyrobów budowlanych. Ekran akustyczny w głosowanym wyroku nie spełnia definicji urządzeń budowlanych w rozumieniu przepisów u.p.b., ponieważ choć powstały w efekcie robót budowlanych, nie gwarantują sposobności użytkowania jakiegokolwiek, zewnętrznego względem do nich samego obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem. Należałoby także dodać, że ekran akustyczny nie pełniąc więc służebnej funkcji wobec obiektu budowlanego, na którym zostały ustawione, nie mogą być uznane za urządzenie budowlane, a co za tym idzie także za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie sposób jednak uznać, że na tej płaszczyźnie wypracowano jednolite stanowisko, które przesądzałoby o ogólnej kwalifikacji prawnopodatkowej urządzeń technicznych. Warto bowiem podkreślić, że NSA przyjął, że ekran akustyczny wypełnia jednak definicję obiektu budowlanego wskazanego w art. 3 pkt 1 u.p.b. Dotąd bowiem w literaturze przedmiotu przywołany fakt oznaczał zarazem, że taki obiekt powinien tym samym być uznany za wolno stojące urządzenie techniczne wymienione choćby w art. 3 pkt 3 u.p.b. [Etel i Dowgier 2018, 11-12]. Nie sposób zarzucić rzecz jasna Sądowi, by taką formę aktywności budowlanej, jak ekran akustyczny uznał za wyjęte spod litery prawa. Można zatem przyjąć, że NSA wyszedł z założenia, że ustalenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymaga skorzystania niejako ze wszystkich pojęć zawartych w przepisach u.p.b., bowiem precyzyjne wymienienie przez ustawodawcę wszystkich urządzeń budowlanych jest po prostu niemożliwe. Jak trafnie bowiem zauważa M. Tyska „rozwój technologii budowlanych, zmienność życia i potrzeb inwestycyjnych powodują, iż to, co dawniej zostało uregulowane przez ustawodawcę, nie nadąża za zmieniającą się rzeczywistością” [Tyska 2022, 38]. Konkludując niniejsze rozstrzygnięcie należy uznać za przesłankę do braku podstaw prawnych opodatkowania takich urządzeń technicznych, jak ekran akustyczny podatkiem od nieruchomości.

Podsumowanie

Glosowany wyrok zasługuje na aprobatę ze względu na zastosowaną metodę rozpoznawania sprawy. NSA dokonał wykładni językowej, co zagwarantowało jednoznaczność przepisów, a w rezultacie czytelność orzeczenia. Należy podkreślić, że taki sposób orzekania wzmacnia poza tym relacje między obywatelem a państwem. Jak trafnie zauważają A. Kałużny i D. Jankowska „wykładnia prawa podatkowego jest obwarowana szczególnymi regułami interpretacyjnymi, w tym prymatem wykładni językowej oraz zakazem wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika” [Kałużny i Jankowska 2022, 43]. Organy podatkowe w ślad za niniejszym orzeczeniem korzystając z wykładni literalnej powinny mieć przeświadczenie, że w ten sposób ich działania stają się przewidywalne.

PIŚMIENNICTWO

- Dowgier, Rafał, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, i in. 2021. *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Etel, Leonard, i Rafał Dowgier. 2018. „Nieopodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych.” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 1:6-15.
- Etel, Leonard. 2021. „Opodatkowanie silosów. Komentarz do uchwały NSA z dnia 29 września 2021 r., III FSP 1/21.” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 12:29-34.
- Kałużny, Adam, i Daria Jankowska. 2022. „Opodatkowanie elektrowni fotowoltaicznej – im dalej w las, tym więcej drzew.” *Przegląd Podatkowy* 4:39-45.
- Kałużny, Adam. 2020. „Urządzenie budowlane jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 4:11-17.
- Pahl, Bogumił. 2021. „Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości.” *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego* 9:27-35.
- Radzikowski, Krzysztof. 2010. „Podatkowe prawo – obiekt budowlany – podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA z dnia 15 października 2008 r., I SA/Bk 254/08.” *Orzecznictwo Sądów Polskich* 1:76-79.
- Rogowski, Łukasz. 2019. „Opodatkowanie urządzeń budowlanych podatkiem od nieruchomości.” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2:16-20.

- Skrzypek-Ahmed, Sylwia, i Tomasz Wołowiec. 2019. *Praktyczne i zarządcze problemy opodatkowania nieruchomości w Polsce*. Lublin: WSEI.
- Tyska, Magdalena. 2022. „Możliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń typu paczkomaty.” *Finanse Komunalne* 2:36-43.
- Wołowiec, Tomasz. 2019. „Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości stacji redukcyjno-pomiarowych gazu. Glosa do wyroku WSA z dnia 14 września 2018 r., I SA/Wr 668/18.” *Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych* 1:127-33.
- Wołowiec, Tomasz. 2022. „Opodatkowanie budowli infrastruktury sportów zimowych na przykładzie wyciągu narciarskiego. Glosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 20 października 2021 r. (ISA/Wr 107/21).” *Samorząd Terytorialny* 10:85-96.

