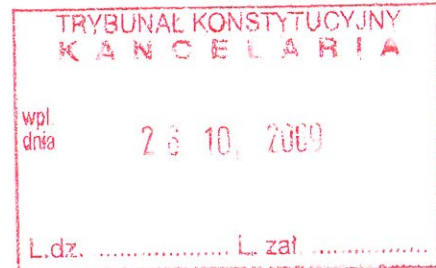




Warszawa, dnia 26 października 2009 r.

Sygn. akt P 33/09



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego z 1 czerwca 2009 r. (sygn. akt P 33/09), jednocześnie wnosząc, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, o **umorzenie postępowania** ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie, wnoszę o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) **jest zgodny** z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i zarzuty sądu

1. Przedmiotem kontroli są przepisy ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.; dalej ustawa). Pytający sąd wnosi o zbadanie konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Wymienione przepisy obowiązują w brzmieniu:

- a) art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: (...) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”;
- b) art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Treść tych przepisów została ustalona na podstawie ustawy z 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683). Ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

2. Podstawowym problem wskazanym w pytaniu prawnym przez sąd jest to, że: „(...) redakcja zaskarżonych przepisów nie pozwala w sposób jednoznaczny udzielić odpowiedzi na pytanie, czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach można uznać za podlegające opodatkowaniu budowle” (s. 12 uzasadnienia pytania prawnego). Zdaniem sądu, unormowania ustawowe określające elementy stosunku podatkowego powinny charakteryzować się kompletnością, precyzją i jednoznacznością. Niedookreśloność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku

podatkowego w sposób prawidłowy. Sąd, jako jeden z argumentów uzasadniających konieczność zadania pytania prawnego, wskazał na rozbieżne ekspertyzy dotyczące analizowanych przepisów (opinię prof. L. Etela, dzielącą stanowisko organów podatkowych w zakresie konieczności opodatkowania obiektów i urządzeń górniczych zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach, oraz opinię prof. inż. A. Lipińskiego, sporządzoną dla skarżącej spółki, interpretującą zaskarżone przepisy odmiennie).

W związku z powyższym – w przekonaniu sądu – zaskarżone przepisy ustawy są niezgodnie z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

II. Analiza formalnoprawna

1. W myśl art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. W przepisie tym zawarto trzy przesłanki, których łączne spełnienie warunkuje dopuszczalność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego. Są to:

1) przesłanka podmiotowa, zgodnie z którą pytanie może być przedstawione wyłącznie przez sąd, rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej, oddzielony i niezależny od legislatury i egzekutywy;

2) przesłanka przedmiotowa, zgodnie z którą przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą;

3) przesłanka funkcjonalna, zgodnie z którą wystąpienie z pytaniem prawnym jest uzasadnione tylko wówczas, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem (zob. np. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06).

W realiach niniejszej sprawy szczególną uwagę należy zwrócić na przesłankę funkcjonalną, która obejmuje między innymi konieczność wykazania, że zastrzeżenia zgłoszone wobec kwestionowanego przepisu są obiektywnie uzasadnione oraz na tyle istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia w ramach procedury pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego.

Jak podnosi się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: „Ocena relewantności pytania prawnego, która obejmuje również kwestię zasadności zastrzeżeń co do konstytucyjności danej normy prawnej, należy w zasadzie do sądu orzekającego w danej sprawie (...). Ponieważ jednak proces wykładni tekstu prawnego, który doprowadził do zainicjowania przez sąd postępowania przed Trybunałem, leży u podstaw kontroli konstytucyjności prawa dokonywanej przez TK, również on podlega kontroli tego organu. Pogląd odmienny stawiałby Trybunał Konstytucyjny przed koniecznością merytorycznego ustosunkowywania się do pytań prawnych opartych na wadliwej wykładni przepisów (...)” (postanowienie TK z 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 33/06 i przywołane tam inne orzeczenia TK).

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wyjaśnił, że zależność między odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem sprawy polega na tym, że treść orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego ma wpływ na rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem zadającym pytanie prawne. Zależność ta jest oparta na odpowiedniej relacji między treścią kwestionowanego przepisu i stanem faktycznym sprawy, w związku z którą zadano pytanie prawne. Przedmiotem pytania prawnego może być tylko przepis mogący mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, której ono dotyczy (zob. np. postanowienie TK z 15 maja 2007 r., sygn. akt P 13/06 oraz wyroki TK z: 17 lipca 2007 r., sygn. akt P 16/06; 23 października 2007 r., sygn. akt P 10/07; 20 grudnia 2007 r., sygn. akt P 39/06; 19 lutego 2008 r., sygn. akt P 49/06; 27 maja 2008 r., sygn. akt P 59/07).

2. W analizowanej sprawie zostały spełnione tylko dwie przesłanki uzasadniające możliwość zadania pytania prawnego – podmiotowa i przedmiotowa. Pytanie prawne zostało sporządzone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (przesłanka podmiotowa), zaś przedmiotem pytania prawnego są przepisy ustawy (przesłanka przedmiotowa). Nie została jednak spełniona przesłanka funkcjonalna. Sąd pytający musi wykazać, że zastrzeżenia co do konstytucyjności czy niekonstytucyjności danej normy są tak istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia przez Trybunał Konstytucyjny w drodze procedury pytań prawnych (por. R. Hauser, A. Kabat, *Pytania prawne jako procedura kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Sejmowy” 2001, nr 1, s. 33). Zdaniem Sejmu, sąd nie wykazał istotnych zastrzeżeń co do niekonstytucyjności wskazanych w pytaniu prawnym przepisów. Opinia ta wynika z analizy stanu faktycznego i prawnego sprawy zawisłej przed pytającym

sądem.

W rozpatrywanej sprawie, organ podatkowy I instancji uznał, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają znajdujące się w wyrobisku górniczym obiekty budowlane służące do wydobywania kopaliny, nazywane też zespołem urządzeń i instalacji technicznych stanowiących obiekt budowlany. Ustalił zatem wysokość zobowiązania podatkowego za 2005 r. w kwocie ponad 8 mln zł, wobec wykazanej przez podatnika wysokości tego zobowiązania w kwocie prawie 4 mln zł. Samorządowe Kolegium Odwoławcze, jako organ II instancji, utrzymało w mocy decyzję organu I instancji, orzekając, że opodatkowaniu podlega nie wyrobisko, ale poszczególne, znajdujące się w nim budowle, zaliczone zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych do działu „kompleksowe budowle na terenach przemysłowych”. Z taką interpretacją przepisów nie zgodziła się skarżąca spółka, wnosząc skargę do sądu administracyjnego, który zawiesił postępowanie i wystąpił z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego.

Zdaniem Sejmu, treść zaskarżonych przepisów jest zrozumiała, nie budzi wątpliwości i została prawidłowo zinterpretowana przez organy podatkowe. Interpretacja taka oparta została na orzecznictwie sądów administracyjnych rozpatrujących podobne lub identyczne stany faktyczne i prawne (por. analizę orzecznictwa sądów administracyjnych zawartą w punkcie III niniejszego pisma). Orzecznictwo sądowe nie pozostawia wątpliwości co do treści (interpretacji) wskazanych w pytaniu prawnym przepisów. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zatem znajdujące się w wyrobisku górniczym obiekty budowlane służące do wydobywania kopaliny. Kwestionowane przepisy są jasne i zrozumiałe, a ich treść została ukształtowana przez jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych.

Ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny wskazanych w pytaniu prawnym przepisów spowodowałoby usunięcie z ustawy legalnej definicji „budowli” (art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy) oraz ograniczyłoby przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy).

Wdrożenie kontroli konstytucyjności aktu normatywnego w trybie pytania prawnego uzależnione jest od relewantności kwestii prawnej. Z reguły brak będzie podstaw do przyjęcia wystąpienia tej przesłanki wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchamiania instytucji pytań prawnych. Pytanie prawne nie może

dotyczyć jakiegokolwiek zagadnienia, lecz jedynie zgodności przepisu prawa z normą hierarchicznie nadrzędną. W konsekwencji należy wykluczyć dopuszczalność pytania prawnego o wykładnię przepisu prawa (por. J. Trzeciński, M. Wiącek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 5, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 12). Trudno byłoby także przyjąć, że Trybunał Konstytucyjny powinien zastąpić Sąd Najwyższy lub Naczelny Sąd Administracyjny, bądź ma pełnić rolę swoistego doradcy sądów (por. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 860).

Innymi słowy, pytanie prawne nie może być traktowane jako środek służący usuwaniu wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej treści w praktyce ich stosowania. Trybunał Konstytucyjny nie może też rozstrzygać wątpliwości prawnych związanych ze sprawowaniem przez sądy wymiaru sprawiedliwości (por. K. Kolasiński, *Zaskarżalność ustaw w drodze pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 9, s. 25).

Sąd administracyjny, w sytuacji gdy uznał, że wskazane przepisy ustawy są niejasne i wymagają interpretacji o szczególnym stopniu zawichości (choć z analizowanego orzecznictwa taka teza nie wynika) powinien być wykorzystać możliwości zadania pytania prawnego Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (zob. art. 15 § 1 pkt 2 lub pkt 3 w związku z art. 264-269 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. Nr 153 poz. 1270 ze zm.) a nie Trybunałowi Konstytucyjnemu. Naczelny Sąd Administracyjny może bowiem podejmować dwa rodzaje uchwał: 1) uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych; 2) uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej. To działalność uchwałodawcza NSA polega przede wszystkim na dokonywaniu wykładni (interpretacji) przepisów prawa. Instytucja uchwał NSA służy także zapewnieniu jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych.

Trybunał Konstytucyjny jest właściwy do kontrolowania hierarchicznej zgodności obowiązującego aktu normatywnego. Nie zajmuje się natomiast kontrolą interpretacji przepisów w praktyce sądowej, chyba że wystąpi problem związany ze stosowaniem prawa, które w praktyce przyjęło formy zasadniczo odbiegające od treści i znaczenia przyznanych mu przez prawodawcę. Nie można zadawać pytań

prawnych w celu uzyskania wiążącej wykładni danego przepisu przez Trybunał Konstytucyjny.

Zdaniem Sejmu, argumentacja przedstawiona w pytaniu prawnym nie dostarcza dowodów na to, że regulacja przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, obowiązująca od 1 stycznia 2003 r. uzyskiwała w orzecznictwie sądowym rozbieżne znaczenie. Przyznać można, że pewne rozbieżności istniały w poprzednio obowiązującym stanie prawnym (nie jest to jednak przedmiotem pytania prawnego). Dodatkowo wskazać należy, że ewentualne wątpliwości interpretacyjne dotyczące pojęcia „budowla”, którym posługuje się art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, mogą być wyjaśnione w trybie interpretacji przepisów przewidzianej w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.).

W związku z powyższym, prezentowane rozważania prowadzą do wniosku, iż – z powodu niespełnienia przesłanki funkcjonalnej – postępowanie w niniejszej sprawie powinno zostać **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym).

III. Analiza zgodności

Gdyby Trybunał Konstytucyjny nie podzielił poglądu o konieczności umorzenia postępowania ze względu na brak przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego, w dalszej części pisma zostanie przedstawiona analiza prawna sprawy co do *meritum*.

Zdaniem pytającego sądu, redakcja zaskarżonych przepisów nie pozwala w sposób jednoznaczny stwierdzić, czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach można uznać za budowle podlegające opodatkowaniu. Dlatego też wskazuje, że przepisy te są niezgodne z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Stosownie do art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zgodnie zaś z postanowieniem art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia

ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawach. Z art. 2 Konstytucji pytający sąd wyprowadza obowiązek państwa przestrzegania reguł poprawnej legislacji, w tym dostatecznej określoności przepisów prawa.

Podstawowy zarzut pytającego sądu jest taki, że niedookreśloność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku podatkowego w prawidłowy sposób. Przepis ustawy podatkowej powinien być na tyle jasny, aby przeciętny podatnik mógł samodzielnie ustalić wielkość obciążających go danin publicznych.

Zdaniem Sejmu, nie można zgodzić się z argumentacją zaprezentowaną w pytaniu prawnym. Zaskarżone przepisy są jasne, precyzyjne i poprawne, a na ich podstawie możliwe jest określenie przedmiotu opodatkowania.

Istotne znaczenie w analizowanej sprawie ma dokonana w 2002 r. nowelizacja ustawy (zob. ustawę z 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej ustawa nowelizująca). Ustawa nowelizująca usunęła wątpliwości co do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych, przesądzając jednoznacznie o ich opodatkowaniu. Do tego czasu, pogląd o braku podstaw do objęcia podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych był wielokrotnie wyrażany przez Naczelny Sąd Administracyjny (m.in. orzeczenie z 6 listopada 1996 r. sygn. akt SA/KA 1913/95; uchwała składu 5 sędziów NSA z 18 grudnia 1997 r. sygn. akt FPK 24/97; uchwała składu 7 sędziów NSA z 2 lipca 2001 r. sygn. akt FPS 2/01). Wątpliwości z tym związane były także przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12 marca 2002 r. (sygn. akt III ZP 34/01), w której Sąd stwierdził, iż – w ówczesnym stanie prawnym – zarówno podziemne wyrobisko górnicze jako całość, jak i obiekty w nim umieszczone nie spełniały kryteriów kwalifikacji jako budowle w rozumieniu przepisów ustawy.

Artykuł 1 ust. 2 ustawy nowelizującej dodał do ustawy art. 1a, wprowadzając do tzw. słowniczka ustawowego między innymi definicję „budowli”. Artykuł 1 ust. 3 ustawy nowelizującej określił także nowe brzmienie art. 2 ustawy. Nowe regulacje weszły w życie 1 stycznia 2003 r. i rozstrzygnęły definitywnie, że budowlą jest nie tylko sam obiekt lecz i wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego normalne funkcjonowanie.

Kwestionowane przepisy ustawy należy rozpatrywać łącznie, gdyż jeden z nich (art. 2 ust. 1 pkt 3) określa zakres przedmiotowy opodatkowania – „budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, zaś drugi (art. 1a ust. 1 pkt 2) – precyzuje pojęcie „budowli”.

Podkreślić należy, że problematyka opodatkowania budowli znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych w oparciu o przepisy ustawy (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.), była już przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych. Orzecznictwo to jest jednolite i aprobowane w piśmiennictwie prawniczym.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się iż: „(...) wyrobisko górnicze powinno być traktowane jako budowla składająca się z wielu obiektów i urządzeń budowlanych funkcjonalnie powiązanych, tak aby wydobywać kopalinę. W tak rozumianym wyrobisku górniczym znajdują się szyby, sztolnie, szybki, rurociągi, linie energetyczne, wentylacyjne itp. obiekty budowlane, które same w sobie stanowią budowle w rozumieniu Prawa budowlanego. Są one częścią składową wyrobiska górniczego jako budowli służącej prowadzeniu działalności gospodarczej. To od wartości budowli i urządzeń składających się na wyrobisko naliczany jest podatek od nieruchomości” (por. L. Etel, *Podatek od nieruchomości a podziemne wyrobiska górnicze*, „Finanse Komunalne” 2003, nr 2, s. 22).

W wyroku z 9 listopada 2004 r. (sygn. akt I SA/Wr 3364/02) Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stwierdził, że: „(...) wyrobisko górnicze – stanowiące zespół poszczególnych budowli i urządzeń stanowi obiekt budowlany w rozumieniu Prawa budowlanego a w konsekwencji budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która niewątpliwie służąc prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. Taki pogląd znalazł również swoje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05). W innym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 czerwca 2008 r. (sygn. akt II FSK 508/07) sąd orzekający w pełni podzielił pogląd wyrażony w uzasadnieniu cytowanego wyroku NSA z 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05), co do tego, że: „(...) zestawienie zakresów znaczeniowych pojęć budowli użytych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w prawie budowlanym prowadzi do wniosku, że zakres tego pojęcia użyty w ustawie podatkowej jest szerszy gdyż oprócz obiektu budowlanego obejmuje również

urządzenia budowlane z obiektem tym związane. Trzeba zatem uznać, że (...) art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest jedynie prostym odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, a zawiera treści o charakterze normatywnym. Z tego też powodu nie jest pozbawione podstaw twierdzenie, że przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przepisy prawa budowlanego mają ograniczone zastosowanie. W rzeczywistości sprowadzają się one do definicji budowli i urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym, zawartych w przepisach art. 3 pkt 3 i 9 ustawy Prawo budowlane” (identyczne tezy zawierają wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 16 maja 2007 r.; sygn. akt I SA/Wr 1596/06 oraz z 9 listopada 2004 r., sygn. I SA/Wr 3364/03).

W wyroku z 9 lutego 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (sygn. akt I SA/GI 345/08) przyjął, że: „(...) wyrobisko górnicze, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt lecz jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych (...). Wskazane obiekty i urządzenia stanowią część składową wyrobiska górniczego, służącego prowadzeniu działalności gospodarczej i właśnie od tych obiektów (urządzeń) powinien być naliczany podatek od nieruchomości. Uzależnienie opodatkowania budowli od ich usytuowania, na powierzchni ziemi lub pod nią, nie ma żadnego uzasadnienia w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i pozostawałoby w jawnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania”. Podobne stanowisko zostało zawarte w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 15 marca 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1814/06; „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, Nr 5, poz. 78, s. 495).

Z kolei, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 16 lutego 2009 r. (sygn. akt I SA/GI 953/08) został wyrażony pogląd, że: „(...) nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie tylko poszerzyła pojęcie budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przez objęcie nim obiektu budowlanego, ale również urządzeń budowlanych z obiektem tym związanych, ale także nakazała poszukiwanie definicji tych pojęć w przepisach Prawa budowlanego, zwracając tym uwagę, że przedmiotem opodatkowania nie jest podziemne wyrobisko górnicze, ale budowle, pod pojęciem których należy rozumieć obiekty budowlane i urządzenia budowlane z obiektami tymi związane, które

zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tak więc przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest podziemne wyrobisko górnicze, zdefiniowane w art. 6 pkt 10 Prawa geologicznego i górniczego, ale, jak stanowi w art. 2 ust. 1 pkt 3, budowla czyli obiekt budowlany i urządzenia budowlane z tym obiektem związane, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a definicja tych pojęć znajduje się w art. 3 pkt 3 i 9 Prawa budowlanego. Powtórzyć ponownie należy, że wyrobisko górnicze, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt lecz jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych, to jest szybów, sztolni, linii energetycznych itp., służących wydobywaniu kopalin. Wskazane obiekty i urządzenia stanowią część składową wyrobiska górniczego, służącego prowadzeniu działalności gospodarczej i właśnie od tych obiektów (urządzeń) powinien być naliczany podatek od nieruchomości”.

W wyroku z 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05) Naczelny Sąd Administracyjny dokonał szerokiej interpretacji zaskarżonych przepisów. Spór w rozpatrywanej sprawie koncentrował się wokół określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a konkretnie – czy przedmiotem tym są między innymi budowle lub ich części związane z prowadzoną przez skarżącą spółkę działalnością gospodarczą, znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym. Pozytywna odpowiedź na tak sformułowane pytanie powodowała skutek w postaci opodatkowania wymienionych budowli podatkiem od nieruchomości. NSA uznał wówczas, że budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym są opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Stwierdził także, iż: „(...) aby dana budowla była opodatkowana podatkiem od nieruchomości powinna spełniać dwie cechy; po pierwsze – powinna być budowlą w znaczeniu przypisywanym temu określeniu w przepisie art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, po drugie – aby była związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (...)”.

Z analizy orzecznictwa sądowego i literatury przedmiotu jednoznacznie wynika, że wyrobisko górnicze, dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt, lecz jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów lub urządzeń funkcjonalnie ze sobą powiązanych. W związku z tym, nie ulega wątpliwości, że zaskarżone przepisy mają jednoznaczną treść, są jasne i czytelne dla podatnika. To oznacza, że nie

można takim regulacjom czynić zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji). Zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania został także precyzyjnie określony w kwestionowanych przepisach ustawy, czego wymaga art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji.

Alternatywnie zatem, w wypadku nieuwzględnienia przez Trybunał Konstytucyjny wniosku o umorzenie postępowania, wnosząc o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) **jest zgodny** z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Bronisław Komorowski