

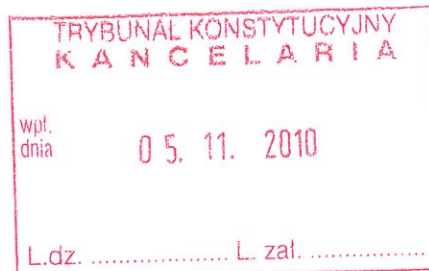


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 5 listopada 2010 r.

PG VIII TK 51/10

P 33/09



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach o zbadanie zgodności przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) - z powodu niedopuszczalności orzekania.

UZASADNIENIE

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: Sąd) zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym o zbadanie zgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ [(Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.), dalej: ustawa podatkowa].

¹ Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
 - 2) 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,
 - 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych,
 - 4) działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w przepisach Prawa działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2,
 - 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części - powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz sztybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe,
 - 6) działalność rolnicza - produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb,
 - 7) działalność leśna - działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania - z wyjątkiem skupu - drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.
2. Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:
- 1) działalności rolniczej lub leśnej,
 - 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

Art. 2. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
 - 2) budynki lub ich części,
 - 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.
2. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.
3. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również:
- 1) pod warunkiem wzajemności - nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych,
 - 2) grunty pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi, z wyjątkiem jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
 - 3) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich,
 - 4) pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

Jako wzorce kontroli konstytucyjnej Sąd wskazał art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej².

Pytanie prawne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach zostało przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu, w sprawie o sygn. , w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym.

Decyzją z dnia 19 grudnia 2007 r. Wójt Gminy określił byłej Kopalni Węgla Kamiennego S.A. w (obecnie S.A., dalej: Spółka) wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2005 r. w kwocie 8 367 851 zł, zamiast zadeklarowanej przez tego podatnika kwoty 3 991 920, 20 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również znajdujące się w wyrobisku górniczym obiekty budowlane służące do wydobywania kopaliny, jako zespół urządzeń i instalacji technicznych stanowiących obiekt budowlany. Zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji, obiekty te są budowlami w rozumieniu ustawy podatkowej. Spółka zaś jest właścicielem nieruchomości, tj. gruntów i budynków oraz budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Organ podatkowy powołał się także na pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2006 r., sygn. II FSK 656/05³, w którym to orzeczeniu uznano budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym za przedmiot opodatkowania.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K (dalej: SKO), decyzją z dnia 26 listopada 2008 r., nie uwzględniło odwołania Spółki i

² Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Art. 217. 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.

³ wyrok NSA z dnia 3.02.2006 r., sygn. akt II FSK 656/05, Baza Lex nr 193322

utrzymało w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Organ odwoławczy, dzielając stanowisko zawarte w rozstrzygnięciu organu podatkowego pierwszej instancji, uznał, że opodatkowaniu nie podlega samo wyrobisko górnicze (jako przestrzeń w górotworze⁴), ale zlokalizowane w nim obiekty i urządzenia, które stanowią budowle, zaklasyfikowane zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych⁵ do działu „Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych”. W ocenie SKO, zespół budowli i urządzeń budowlanych, składających się na wyrobisko górnicze, jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego [tu: ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.), dalej: Prawo budowlane] i służy prowadzonej działalności gospodarczej. Tym samym, w rozumieniu ustawy podatkowej, stanowi przedmiot opodatkowania stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Podtrzymując argumentację, zawartą w decyzji pierwszoinstancyjnej, SKO stwierdziło, iż oparta została ona zarówno o dotychczasowe ekspertyzy przedstawicieli nauki, jak i orzecznictwo

⁴ definicję wyrobiska górniczego na potrzeby ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze [(Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm.) zawiera art. 6 pkt 10 tej ustawy;

Art. 6. W rozumieniu ustawy:

1) - 9) (...)

10) wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych;

11) - 16) (...).

⁵ rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.). Załącznik: Część I. „Podział obiektów budowlanych na sekcje i działy”; Sekcja 2, Dział 23; Część III. „Podział obiektów budowlanych na grupy”, Sekcja 2, Dział 23, grupa 230: „Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych”; Część IV. „Schemat klasyfikacji z objaśnieniami”, Sekcja 2, Dział 23, grupa 230, Klasa 2301:

23			KOMPLEKSOWE BUDOWLE NA TERENACH PRZEMYSŁOWYCH
		230	Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych
			Grupa ta zawiera kompleksowe obiekty budowlane przemysłowe (elektrownie, rafinerie itp.), które nie mają formy budynku
		2301	Budowle dla górnictwa i kopalnictwa
			Klasa obejmuje:
			- Budowle dla górnictwa i kopalnictwa, eksploatacji złóż węglowodorów, eksploatacji kamieniołomów, żwirowni, itp. (np. stacje załadunkowe i wyładunkowe, wyciągi szybowe, itp.)
			- Budowle wytwórni gipsu, cementowni, cegielni, wytwórni materiałów budowlanych ceramicznych, itp.

sądowoadministracyjne, w tym powołany przez organ podatkowy wyrok NSA w sprawie II FSK 656/05 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06.

Na powyższą decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego Spółka wniosła skargę do WSA w Gliwicach.

Zasadnicza kwestia sporna między organami podatkowymi a skarżącą Spółką w sprawie zawisłej przed Sądem dotyczy tego, czy określone obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnym wyrobisku górniczym, wykorzystywane przez tę Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej, są obiektami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. budowlami w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy (taką kolejność związku omawianych przepisów, odmienną niż w *petitum*, zawarł Sąd na str. 8 uzasadnienia pytania prawnego). Różnica zdań pomiędzy stronami tego sporu dotyczy sposobu kwalifikacji - dla celów podatkowych - urządzeń w wyrobisku górniczym, takich jak: obudowy wyrobiska (podporowe i zmechanizowane), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody, przewody sieci energetycznej do napędu urządzeń do transportu i urabiania złożeń, urządzenia służące do prowadzenia urabiania kopalin użytecznych, przenośniki taśmowe do transportu lub zgrzeblowe służące do transportu, lutniociągi służące do dostarczania świeżego powietrza, itp.

Skarżąca Spółka, odmiennie niż SKO, uważa, iż wyrobisko górnicze nie jest obiektem budowlanym, o którym mowa w ustawie - Prawo budowlane, a w konsekwencji powiązane z nim obiekty i urządzenia nie są budowlami zarówno w rozumieniu tego Prawa, jak i ustawy podatkowej.

Dokonując oceny legalności decyzji SKO, w związku z wniesioną przez Spółkę skargą, Sąd odniósł się do problemu interpretacyjnego przepisów prawnych, regulujących przedmiot opodatkowania, i na tym tle powziął wątpliwość co do zgodności z normami Konstytucji RP, wymienionymi w *petitum* pytania prawnego, regulacji ustawy podatkowej stanowiącej - zdaniem

Sądu - materialnoprawną podstawę decyzji podatkowych, wydanych zarówno przez organ pierwszej instancji, jak i organ odwoławczy. Za niesporną Sąd uznał okoliczność faktyczną, iż obiekty i urządzenia górnicze w wyrobisku górniczym były wykorzystywane przez Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej, a także okoliczność prawną, iż, ustalając przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie opodatkowania budowli, podatnik obowiązany jest do zastosowania obu wymienionym wyżej przepisów - art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej - oraz (wobec odesłania zawartego w drugim z tych artykułów) „przepisów prawa budowlanego”.

W ocenie Sądu, użycie przez ustawodawcę - w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej - odesłania do ogólnie określonych „przepisów prawa budowlanego” rodzi wątpliwość, „do jakiej konkretnie regulacji prawnej prawodawca w tym przedmiocie odsyła” (uzasadnienie pytanie prawne – str. 9). Sądowi nasuwa się bowiem pytanie, czy zakresu takiego odesłania nie postrzegać szerzej, jako wykraczającego poza regulacje ustawy – Prawo budowlane: dlaczego bowiem racjonalny ustawodawca nie użył w analizowanym przepisie ustawy podatkowej sformułowania: „przepisów ustawy – Prawo budowlane”?

Kolejne wątpliwości Sądu, w aspekcie owego odesłania, dotyczą relacji pomiędzy ustawą - Prawo budowlane a ustawą z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo geologiczne i górnicze [(Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm.), dalej: p.g.g.], skoro w niektórych przepisach tej drugiej ustawy (np. art. 58 p.g.g.⁶) ustawodawca odsyła do stosowania Prawa budowlanego. Ilekroć w Prawie budowlanym jest mowa o obiekcie budowlanym, to - stosownie do art. 3

⁶ Art. 58. Obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża.

pkt 1 tej ustawy⁷ - należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość

⁷ Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) **obiekcie budowlanym** - należy przez to rozumieć:
 - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
 - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
 - c) obiekt małej architektury,
- 2) **budynku** - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 2a) **budynku mieszkalnym jednorodzinnym** - należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku,
- 3) **budowli** - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową,
- 4) **obiekcie małej architektury** - należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:
 - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
 - b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
 - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki,
- 5) **tymczasowym obiekcie budowlanym** - należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany nie połączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe,
- 6) **budowie** - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego,
- 7) **robotach budowlanych** - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego,
- 8) **remoncie** - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a nie stanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym,
- 9) **urządzeniach budowlanych** - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki,
- 10) **terenie budowy** - należy przez to rozumieć przestrzeń, w której prowadzone są roboty budowlane wraz z przestrzenią zajmowaną przez urządzenia zaplecza budowy,
- 11) **prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane** - należy przez to rozumieć tytuł prawny wynikający z prawa własności, użytkowania wieczystego, zarządu, ograniczonego prawa rzeczowego albo stosunku zobowiązaniowego, przewidującego uprawnienia do wykonywania robót budowlanych,
- 12) **pozwoleniu na budowę** - należy przez to rozumieć decyzję administracyjną zezwalającą na rozpoczęcie i prowadzenie budowy lub wykonywanie robót budowlanych innych niż budowa obiektu budowlanego,
- 13) **dokumentacji budowy** - należy przez to rozumieć pozwolenie na budowę wraz z załączonym projektem budowlanym, dziennik budowy, protokoły odbiorów częściowych i końcowych, w miarę potrzeby, rysunki i opisy służące realizacji obiektu, operaty geodezyjne i książkę obmiarów, a w przypadku realizacji obiektów metodą montażu - także dziennik montażu,
- 14) **dokumentacji powykonawczej** - należy przez to rozumieć dokumentację budowy z naniesionymi zmianami dokonanymi w toku wykonywania robót oraz geodezyjnymi pomiarami powykonawczymi,
- 15) **terenie zamkniętym** - należy przez to rozumieć teren zamknięty, o którym mowa w przepisach prawa geodezyjnego i kartograficznego,
- 16) **aprobach technicznej** - należy przez to rozumieć pozytywną ocenę techniczną wyrobu, stwierdzającą jego przydatność do stosowania w budownictwie,
- 17) **właściwym organie** - należy przez to rozumieć organy administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego, stosownie do ich właściwości, określonej w rozdziale 8,
- 18) **wyrobie budowlanym** - należy przez to rozumieć wyrób w rozumieniu przepisów o ocenie zgodności, wytworzony w celu wbudowania, wmontowania, zainstalowania lub zastosowania w sposób trwały w obiekcie budowlanym, wprowadzany do obrotu jako wyrób pojedynczy lub jako zestaw wyrobów do stosowania we wzajemnym połączeniu stanowiącym integralną całość użytkową,
- 19) **organie samorządu zawodowego** - należy przez to rozumieć organy określone w ustawie z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów, inżynierów budownictwa oraz urbanistów (Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 42),
- 20) **obszarze oddziaływania obiektu** - należy przez to rozumieć teren wyznaczony w otoczeniu obiektu budowlanego na podstawie przepisów odrębnych, wprowadzających związane z tym obiektem ograniczenia w zagospodarowaniu tego terenu,
- 21) **opłacie** - należy przez to rozumieć kwotę należności wnoszoną przez zobowiązanego za określone ustawą obowiązkowe kontrole dokonywane przez właściwy organ.

techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, a zatem zarówno część naziemną, jak i znajdującą się pod powierzchnią ziemi. Sąd wysuwa jednak z tych relacji (z zestawienia treści art. 3 Prawa budowlanego i art. 58 p.g.g.) odmienny wniosek, uznając, że odesłanie do „prawa budowlanego”, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej, odnosi się do obiektów budowlanych służących do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża, zlokalizowanych w całości na powierzchni ziemi i tylko te obiekty mogą być obiektami budowlanymi w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, a zatem podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy podatkowej. Według Sądu, treść normatywna art. 58 p.g.g. wskazuje na wyłączenie stosowania Prawa budowlanego w odniesieniu do obiektów i urządzeń górniczych znajdujących się pod ziemią, a zatem w podziemnym wyrobisku górniczym.

Sąd odrzuca pogląd - zawarty w jednym z orzeczeń, powołanych w uzasadnieniu decyzji podatkowego organu odwoławczego (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r., sygn. I SA/Wr 1596/06) - że *„uzależnienie opodatkowania budowli od ich usytuowania, na powierzchni ziemi lub pod nią, nie ma żadnego uzasadnienia w świetle przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84) i pozostawałoby w jawnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania”*.⁸

Szczególne znaczenie przypisuje zatem Sąd odpowiedzi na pytania: - czy samo podziemne wyrobisko górnicze może być uznane za obiekt budowlany, w rozumieniu Prawa budowlanego, oraz - czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w takim wyrobisku, można uznać za budowle, w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej, a to dopiero pozwoli na właściwą kwalifikację dla celów podatkowych budowli i urządzeń znajdujących się pod powierzchnią ziemi. Rozważania na ten temat doprowadziły Sąd do wniosku, że

⁸ wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16.05.2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Baza Lex 295449

redakcja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2, powiązanego z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej, nie pozwala w sposób jednoznaczny udzielić na to pytanie odpowiedzi. Przepis ten - w ocenie Sądu - nie posiada bowiem takich cech określoności i jednoznaczności, które pozwalałyby na uznanie go za zgodny z regułami poprawnej legislacji, co powoduje jego sprzeczność z art. 2 Konstytucji RP.

Skoro więc przepis art. 84 Konstytucji RP ustanawia powszechny obowiązek ponoszenia przez podmioty prawne ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie, od którego obowiązku owe podmioty w zasadzie nie mogą się uwolnić, a art. 217 ustawy zasadniczej kreuje zasadę wyłączności ustawowej w zakresie nakładania wszelkich danin publicznych, określania podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych od podatków - to nie ulega wątpliwości, że unormowania ustawowe, określające elementy zobowiązania podatkowego, powinny charakteryzować się kompletnością, precyzją i jednoznacznością. Cechy te mają także chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych.

Ma to szczególne znaczenie w sytuacji, gdy świadczenie podatkowe oparte jest o zasadę samoobliczenia, co oznacza, że podatnik, a nie organ podatkowy, obowiązany jest ustalić wszystkie elementy stosunku daninowego. Niedookreśloność przepisu ustawy podatkowej sprawa natomiast, że podatnik nie może prawidłowo tego obowiązku sprecyzować i samodzielnie ustalić wysokości obciążającej go daniny publicznej.

Zdaniem składu orzekającego pytającego Sądu, ów brak cech określoności i jednoznaczności przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej, który to właśnie przepis, według Sądu, stanowił materialnoprawną podstawę wydania decyzji o wymiarze podatku, nie pozwala na zbadanie przez sąd administracyjny zgodności z prawem zaskarżonego rozstrzygnięcia stosownie

do wymagań wynikających z treści art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)⁹.

Uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że analizowana regulacja narusza wskazane wzorce kontroli konstytucyjnej, spowoduje, iż zaskarżona do Sądu decyzja podatkowa zostanie uznana za opartą na wadliwie skonstruowanej normie prawnej, a to, z kolei, będzie prowadziło do wniosku o wydaniu tej decyzji bez podstawy prawnej.

Odnosząc się do zagadnienia dopuszczalności sformułowanego przez Sąd pytania prawnego - stosownie do reguły, wynikającej z treści przepisu art. 193 Konstytucji¹⁰, iż każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, jeżeli od odpowiedzi na owo pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem [tej samej treści regulację zawiera także przepis art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym¹¹ (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)] - należy podkreślić, iż każde pytanie prawne musi być skonstruowane w oparciu o przesłanki: podmiotową, przedmiotową oraz funkcjonalną, a jego podstawą powinna być zawsze wątpliwość występująca w toku konkretnego postępowania przed sądem.

⁹ Art. 145. § 1. Sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie:

1) uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi:

a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy,
b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego,
c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy;
2) stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach;
3) stwierdza wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa, jeżeli zachodzą przyczyny określone w Kodeksie postępowania administracyjnego lub w innych przepisach.

§ 2. W sprawach skarg na decyzje i postanowienia wydane w innym postępowaniu, niż uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego i w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przepisy § 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów regulujących postępowanie, w którym wydano zaskarżoną decyzję lub postanowienie.

¹⁰ Art. 193. 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.

¹¹ Art. 3. Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi 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.

Kontrola konstytucyjności norm, sprawowana przez Trybunał Konstytucyjny na podstawie pytania prawnego, jest formą kontroli konkretnej. W związku z tym, za punkt odniesienia kontrola ta ma zawsze jednostkową sprawę, w której pytający sąd dokonuje konkretyzacji określonej normy. To odróżnia ów rodzaj kontroli, będącej kontrolą indywidualną, od kontroli abstrakcyjnej, dokonywanej niezależnie od stosowania aktu normatywnego w konkretnej sprawie.

Pierwsze dwie ze wspomnianych przesłanek - przesłanka podmiotowa (oznaczająca, że z pytaniem prawnym może zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego wyłącznie sąd) - została w niniejszej sprawie niewątpliwie spełniona. Natomiast przesłanka przedmiotowa (oznaczająca, iż przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z ustawą zasadniczą, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą) spełniona została w tym aspekcie, że materią pytania prawnego Sąd uczynił zgodność konkretnego przepisu ustawy z Konstytucją. W zasadzie jednak pytający Sąd uczynił przedmiotem tego pytania zarówno treść normatywną, jak i wykładnię kwestionowanego przepisu.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny, m.in. w postanowieniu z dnia 22 października 2007 r., sygn. akt P 24/07, przedmiotem pytania prawnego musi być przepis, którego zgodność z określonym wzorcem wpływa na treść rozstrzygnięcia przez sąd konkretnej sprawy.¹² Wymaganie związku pytania prawnego z danym postępowaniem ma charakter bezwzględny. Przesłanka przedmiotowa jest zatem ściśle, i wzajemnie, powiązana z kolejnym kryterium dopuszczalności pytania prawnego. Istnienie bezpośredniego związku odpowiedzi na pytanie prawne, zadane Trybunałowi Konstytucyjnemu przez sąd, z przyszłym rozstrzygnięciem sprawy, zawisłej przed tym sądem, jest bowiem trzecią przesłanką, konieczną dla wszczęcia i prowadzenia

¹² postanowienie TK z dnia 22.10.2007 r. sygn. akt P 24/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 118 oraz powołany w nim wyrok TK z dnia 12.03.2002 r., sygn. akt P 9/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 14.

postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, określaną jako przesłanka funkcjonalna.

W powołanym wyżej postanowieniu w sprawie P 24/07, Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd: *„Wątpliwości sędziów co do zasadności, słuszności lub skuteczności istniejących rozwiązań nie mogą być rozpatrywane w ramach pytań prawnych (...). W pytaniu należy wyraźnie określić zarzut niezgodności z Konstytucją, wskazać przedmiot i wzorce kontroli oraz uzasadnienie. Sąd pytający musi również wykazać relewantność pytania prawnego, a więc uzasadnić, w jakim zakresie odpowiedź na nie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało przedstawione. Sąd pytający powinien wyczerpująco ująć rozważania prawne, tak by należycie uzasadnić sformułowane zarzuty.”*¹³.

Istnienie przesłanki funkcjonalnej w omawianej sprawie miałoby więc polegać na tym, że skutkiem wyroku Trybunału Konstytucyjnego, orzekającego o niezgodności z Konstytucją zakwestionowanych przepisów ustawy podatkowej, byłoby orzeczenie o nieważności decyzji organu orzekającego w sprawach podatków lokalnych.

Materia sprawy, zawisłej przed Sądem pytającym, jednak tylko pozornie wydaje się wskazywać na to, iż udzielona przez Trybunał Konstytucyjny odpowiedź na przedstawione przez Sąd pytanie prawne może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w której to pytanie przedstawiono.

Ocena spełnienia przesłanki funkcjonalnej wymaga w tym przypadku odwołania się do okoliczności faktycznych sprawy, w związku z którą zostało przedstawione pytanie prawne. Po przeprowadzeniu analizy tych okoliczności oraz regulacji prawnych związanych z przedmiotem sporu, tak w kontekście sformułowanych przez Sąd wobec tych regulacji zarzutów, jak i w kontekście niezbędności ich konstytucyjnej kontroli dla wydania orzeczenia, uprawnione

¹³ *ibidem*

staje się stwierdzenie, że w rozpoznawanej sprawie występuje okoliczność prowadząca do wniosku o braku wymaganej przesłanki funkcjonalnej.

Trudno dostrzec bezpośrednią i wyraźną zależność pomiędzy odpowiedzią na sformułowane pytanie prawne a możliwością rozstrzygnięcia sprawy, w toku rozpoznawania której pojawiła się wątpliwość co do poprawności konstytucyjnej kwestionowanej regulacji.

W przedstawionym Trybunałowi Konstytucyjnemu pytaniu prawnym brak jest dostatecznej argumentacji, która przekonywałaby o niemożności wyrokowania przez Sąd bez wdrożenia kontroli konstytucyjności przepisu. Odczytanie pytania prawnego w świetle stanu faktycznego sprawy pozwala na wniosek, że sąd pyta o wykładnię przepisu potrzebną mu do rozstrzygnięcia sprawy, a nie o zgodność zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Sformułowanie pytania prawnego do Sądu Konstytucyjnego znajduje przecież uzasadnienie tylko wówczas, gdy sąd pytający nie ma innej możliwości rozstrzygnięcia sprawy niż uzyskanie odpowiedzi na postawione pytanie prawne, a więc gdy niemożliwa jest wykładnia zakwestionowanego przepisu w zgodzie z Konstytucją. Pytanie prawne nie może być bowiem traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w praktyce orzeczniczej.¹⁴ Skład sądu, który ma wątpliwość co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, powinien w pierwszej kolejności, we własnym zakresie, zmierzać do jej wyjaśnienia, i - posługując się dostępnymi metodami wykładni - dokonać takiej interpretacji, która umożliwi rozstrzygnięcie sprawy. Dopiero gdy te starania zakończą się niepowodzeniem, powstaje konieczność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego. Trybunał Konstytucyjny nie

¹⁴ zob. postanowienia TK: - z dnia 14.01.2009 r., sygn. akt P 13/07, OTK ZU nr 1/A/2009 r., poz. 5; z dnia 21.10.2009 r., sygn. akt P 31/07, OTK ZU 9/A/2009 r., poz. 144

może rozstrzygać wątpliwości prawnych związanych ze sprawowaniem przez sądy wymiaru sprawiedliwości¹⁵.

W postanowieniu z dnia 17 listopada 2009 r., w sprawie P 15/07, Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na nieodzowność uwzględnienia, w pierwszej kolejności, dotychczasowego dorobku orzecznictwa sądowego.¹⁶ W omawianym przypadku dotyczy to przede wszystkim dorobku orzeczniczego wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego.

I tak, cytowany już WSA we Wrocławiu, w wyroku z dnia 9 listopada 2003 r. (a więc znacznie wcześniejszym niż orzeczenia sądów administracyjnych powoływane przez organy podatkowe w rozstrzygnięciach dotyczących Spółki), w sprawie o sygn. I SA/Wr 3364/03¹⁷, dotyczącej zastosowania tej samej regulacji prawnej, o którą chodzi w pytaniu prawnym w niniejszej sprawie, stwierdził, że regulacje art. 2 ustawy podatkowej „*określają ramy przedmiotowe opodatkowania tym podatkiem - krótko mówiąc rozstrzygają "co" podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości*”. Zdaniem tego WSA, „*wyrobiska górnicze objęte zostaną przedmiotem opodatkowania podatku od nieruchomości gdy spełnią dwa kryteria łącznie, tj. będą stanowiły budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz będą związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*”. Następnie WSA we Wrocławiu, w cytowanym orzeczeniu, ustalił, że drugie z kryteriów, tj. związek wyrobisk górniczych z działalnością podmiotu, zobowiązanego do świadczenia podatkowego - a była nim także spółka górnicza - jest bezsporny. Po przeprowadzeniu analizy przepisów ustawy podatkowej w kontekście przepisów prawa budowlanego WSA rozważył również zagadnienie, sprowadzające się do kwalifikacji, czy całe wyrobisko górnicze jest budowlą, czy też za przedmiot

¹⁵ zob. postanowienie TK w sprawie P 31/07, wym. w przyp. 13, oraz postanowienie TK z dnia 12.02.2008 r., sygn. P 62/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 17

¹⁶ zob. postanowienie TK z dnia 17 listopada 2009 r., sygn. akt P 15/07, OTK ZU Nr 10/A/2009, poz. 156

¹⁷ wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9.11.2003 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, nie publ. (źródło: baza orzeczeń zawarta na stronie internetowej NSA: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)

opodatkowania należy uznać wyłącznie jej część związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, i uznał, że *„wytobisko górnice, 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, tj. szybów, sztolni, linii energetycznych itp., służących - ogólnie mówiąc - wydobywaniu kopalin”*. Wskazane obiekty i urządzenia stanowią bowiem *„część składową wytobiska górnicego służącego prowadzeniu działalności gospodarczej i właśnie od tych obiektów (urządzeń) winien być naliczony podatek od nieruchomości”*. Zdaniem WSA we Wrocławiu, *„bez znaczenia dla opodatkowania w/w zespołu obiektów (urządzeń) podatkiem od nieruchomości jest ich umiejscowienie (pod ziemią czy też na jej powierzchni), gdyż przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jak i regulacje Prawa budowlanego, do których wprost odwołuje się ta ustawa, nie uzależniają opodatkowania od miejsca usytuowania przedmiotu opodatkowania. Ma to jedynie znaczenie dla definiowania pojęcia zakładu górnicego w rozumieniu Prawa górnicego i geologicznego”*. Reasumując, WSA we Wrocławiu stwierdził, że *„wytobisko górnice - 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”*. Uwzględniając zaś fakt, że wytobiska służą działalności gospodarczej, uznał, iż *„podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, stanowiąc przedmiot tego opodatkowania”*.

W cytowanym wyroku WSA przytoczył i podzielił poglądy prezentowane w doktrynie, iż nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonana w 2002 r., usunęła wątpliwości co do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wytobisk górnice, przesądzając jednoznacznie o ich opodatkowaniu.

Na marginesie warto zauważyć, że pierwotny tekst ustawy podatkowej, w art. 1, nie definiował przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości¹⁸ i również w kolejnych przepisach nie zakreślał tak szczegółowo, jak obecny art. 2 ustawy podatkowej, owego przedmiotu. Art. 2 ustawy podatkowej w pierwotnym brzmieniu¹⁹ określał zakres podmiotowy z pewnymi elementami zakresu przedmiotowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, wskazując podmioty, na których ciąży ten obowiązek w związku z łączącym je stosunkiem prawnym z przedmiotem opodatkowania. Dopiero nowelizacja, dokonana ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), wprowadziła zarówno art. 1a, obejmujący definicje ustawowe, jak i nowe brzmienie całego Rozdziału 2, zawierającego m.in. przepis art. 2, określający - w tym brzmieniu - przedmiotowy zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Nowelizacja ta nie tylko że poszerzyła pojęcie budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, przez objęcie nim obiektu budowlanego i 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.

¹⁸ Art. 1. Ustawa określa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłatach lokalnych: targowej, miejscowej i administracyjnej.

¹⁹ Art. 2. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które:

- 1) są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem,
- 2) są posiadaczami zależnymi lub zarządzają nieruchomościami albo obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub gminy, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem albo z zarządu ustanowionego przez właściciela,
- 3) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem, stanowiące własność Skarbu Państwa lub gminy,
- 4) są użytkownikami wieczystymi nieruchomości.

Budowlą w rozumieniu przepisów ustawy podatkowej, po nowelizacji z 2002 r., jest zatem nie tylko sam obiekt, lecz również wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego funkcjonalne użytkowanie.

Poglądy zbieżne z wyrażonymi w cytowanym wyżej wyroku w sprawie I SA/Wr 3364/03 można odnaleźć w kolejnym orzeczeniu, dotyczącym zastosowania tej samej regulacji prawnej, o którą chodzi w pytaniu prawnym, a mianowicie w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r., w sprawie o sygn. akt I SA/Wr 1596/06.²⁰ W wyroku tym WSA we Wrocławiu stwierdził, iż *„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”*. Kontynuując te rozważania WSA podkreślił, 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. 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”*.

²⁰ wyrok wym. w przyp. 7; podobnie WSA we Wrocławiu - w wyrokach: z dnia 15.03.2007 r., sygn. I SA/Wr 1814/06, Baza LEX nr 305425, oraz - z dnia 6.02.2008 r., sygn. akt I SA Wr 944/07, Baza LEX nr 471151

Podobne poglądy wyraził także Naczelny Sąd Administracyjny w, powoływanym przez organy podatkowe, wyroku z dnia 3 lutego 2006 r., w sprawie o sygn. II FSK 656/05, stwierdzając, że „*przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przepisy prawa budowlanego mają ograniczone zastosowanie*”. Zdaniem NSA, przepisy te „*[w] rzeczywistości sprowadzają się jedynie do definicji budowli i urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym, zawartych w przepisach art. 3 pkt 3 i 9 ustawy - Prawo budowlane.*” NSA podzielił pogląd sądu I instancji, stwierdzając: „*(...) art. 2 Prawa budowlanego oznacza jedynie to, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych w zakresie wynikającym z art. 1 ustawy. Nie oznacza to jednak, że z mocy art. 2 ustawy Prawo budowlane, budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym nie są budowlami w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 3 i 9 ustawy Prawo budowlane, o ile spełniają przesłanki przewidziane w tych przepisach.*”. NSA uznał tym samym, iż budowle, znajdujące się w wyrobisku górniczym, są opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Sądy administracyjne, orzekające w sprawach porównywalnych a nawet zbieżnych - co do stanu faktycznego i prawnego - ze sprawą zawisłą przed WSA w Gliwicach, dokonały jasnej i zrozumiałej wykładni tych samych regulacji, które kwestionuje - w aspekcie spełnienia wymogu określoności - pytający Sąd (kolejne wyroki zapadły w analogicznych sprawach rozpatrywanych przez WSA we Wrocławiu²¹: z dnia 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06 i z dnia 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA Wr 944/07).

W uzasadnieniu pytania prawnego w niniejszej sprawie Sąd nie wykazał, jakie istotne przeszkody uniemożliwiają mu dokonanie wykładni, chociażby z

²¹ zob. przyp. 20

uwzględnieniem poglądów zaprezentowanych w cytowanych wyżej orzeczeniach, która pozwoliłaby na rozstrzygnięcie sprawy. Sąd pytający ograniczył się do przeprowadzenia krytycznej oceny poglądów wyłożonych w obu ostatnich, cytowanych wyżej, orzeczeniach, odnoszących się do kwestionowanych przepisów, a także w opiniach przedstawicieli nauki, które przytoczył w uzasadnieniu pytania prawnego.

Wątpliwości Sądu, jakkolwiek odnoszą się do wykładni kwestionowanych unormowań, dotyczą również racjonalności i zasadności decyzji ustawodawcy. Takie zaś wątpliwości sądu uznane zostały - we wspomnianym wyżej postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 24/07²² - za niedopuszczalne do zawarcia ich w pytaniu prawnym.

Analiza pytania prawnego w niniejszej sprawie pozwala nabrać przekonania, że werdykt Sądu może - w tej sytuacji - zapaść bez uzyskania konstytucyjnej oceny regulacji, będących przedmiotem wątpliwości Sądu.

Należy zatem uznać, iż pytanie prawne nie spełnia kryterium dopuszczalności jego skierowania pod rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego.

Wnoszę więc jak w *petitum* niniejszego stanowiska.

Gdyby jednak Trybunał Konstytucyjny, po dokonaniu oceny relewancji pytania prawnego, uznał, że spełnia ono przesłanki dopuszczalności i stwierdził potrzebę badania zawartej w tym pytaniu kwestii konstytucyjnej, jako mającej znaczenie dla prognozy rozstrzygnięcia Sądu, odniesienie się do konkretnych zarzutów Wnioskodawcy warto poprzedzić przedstawieniem pewnych zagadnień ogólnych.

Przechodząc zatem do merytorycznego omówienia, wskazanych w pytaniu prawnym, zarzutów wobec zakwestionowanej regulacji oraz

²² zob. przyp. 11

przywołanych wzorców kontroli, zauważyć należy, iż zarzuty owe dotyczą przede wszystkim nieprecyzyjności jej treści normatywnej.

Wytoczone przez Sąd argumenty nie pozwalają jednak na obalenie domniemania konstytucyjności zakwestionowanego unormowania w aspekcie zasady określoności przepisów prawa. Stwierdzenie bowiem niezgodności przepisu z Konstytucją ze względu na brak określoności czy precyzji możliwe jest wówczas, gdy ustawodawca przekroczył w sposób drastyczny zakres przysługującej mu swobody legislacyjnej, a naruszenie zasad i wartości konstytucyjnych jest ewidentne. Tymczasem, pytający Sąd nie podniósł argumentów, które wskazywałyby, że rzekome rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, na tle zaskarżonego przepisu, mają właśnie taki charakter. Nie może również przekonywać ewentualny argument, że regulacja ta stwarza stan niepewności i uniemożliwia przewidywanie rozstrzygnięć wydawanych na jej podstawie.

W pytaniu prawnym zakwestionowano konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej, aczkolwiek za trafniejsze należy uznać odwrotne powiązanie obu tych przepisów. Przepisem materialnym, kreującym obowiązek podatkowy, a zatem będącym wprost podstawą prawną decyzji o wymiarze podatku, jest art. 2 ust. 1 pkt 3, a nie definicja zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Zakwestionowany, jako związkowy, przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej wraz z całą regulacją, objętą tym artykułem, określa przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazuje na to użyte w nim sformułowanie: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają”²³. Tak więc prawidłową, pełną konstrukcję prawną podstawy decyzji administracyjnej wyraża norma: art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej.

²³ por. H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, Głosa z 1999 r. nr 6, s. 2

Analiza treści uzasadnienia pytania prawnego pozwala na wniosek, że jako podstawową płaszczyznę kontroli zaskarżonej regulacji Sąd traktuje zasady prawidłowej legislacji, a w szczególności nakaz określoności przepisów prawa. Kluczowym bowiem zarzutem zarówno skarżącej rozstrzygnięcie administracyjne Spółki, jak i pytającego Sądu (który argumenty przytoczone przez Spółkę podzielił) wobec tej regulacji jest rzekomy brak precyzji w określeniu przedmiotu opodatkowania.

W konsekwencji tego braku - zdaniem Sądu - zaskarżona regulacja nie spełnia wymogu określenia przedmiotu opodatkowania w drodze ustawy, wynikającego z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, oraz narusza konstytucyjne standardy prawidłowej legislacji, wywiedzione z zasady demokratycznego państwa prawnego (w związku z art. 2 Konstytucji), obejmujące m.in. wymóg określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób jasny, precyzyjny i poprawny.

Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, a także niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznanych praw²⁴. Zatem, z naruszeniem zasad prawidłowej legislacji mamy do czynienia wówczas, gdy brak jasności przepisu powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków²⁵.

Ocena zaskarżonych przepisów, pod względem ich zgodności z tak rozumianymi zasadami poprawnej legislacji, wskazuje, że podnoszone przez Sąd zarzuty są nieuprawnione. Wbrew zarzutom Sądu, zakwestionowany przepis jest jasny, precyzyjny i poprawny. Na podstawie tego przepisu możliwe jest zatem określenie przedmiotu opodatkowania.

Sformułowany przez Sąd zarzut wadliwości art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej uzasadniony został argumentem dotyczącym niedopuszczalnej

²⁴ por. wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001 r., poz. 51

²⁵ por. wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

niejasności i niejednoznaczności tego przepisu, wynikającej w szczególności z zawartego w nim określenia „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”.

Warto zatem zauważyć, iż Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 27 listopada 2006 r., w sprawie o sygn. K 47/04²⁶, uznał za zgodny z Konstytucją przepis art. 1 nieobowiązującej już ustawy z dnia 9 lipca 2003 r. o gwarancji zapłaty za roboty budowlane [(Dz. U. Nr 180, poz. 1758), dalej: ustawa gwarancyjna], w którym to przepisie jest zawarte odesłanie o takiej samej treści („w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”)²⁷.

W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny, odwołując się do stanowiska doktryny oraz wcześniejszych orzeczeń, wyraził pogląd, że *„stosowanie odesłań jest normalną techniką prawodawczą, podyktowaną takimi względami jak zwięzłość tekstu, zapewnienie niesprzeczności (z zachowaniem możliwości regulacji wyjątkowej) i różnorodność szczebla aktów prawnych regulujących to samo zagadnienie”* (por. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 320, por. też S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do Zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 35.)”. Trybunał uznał art. 1 ustawy gwarancyjnej za klasyczny przykład ustanowienia odesłania w celu uniknięcia dwukrotnego powtarzania tych samych unormowań i stwierdził, że *„[d]opuszczalność posłużenia się taką techniką wynika jasno z § 4 ust. 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908; dalej: z.t.p.)”*.

²⁶ wyrok TK z dnia 27.11.2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153

²⁷ Art. 1. Ustawę stosuje się do umów, których przedmiotem jest wykonywanie robót budowlanych w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. [ustawa została uchylona z dniem 16.04.2010 r. ustawą z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 40, poz. 222)]

Zgodnie z powołanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego przepisem z.t.p., „[w] ustawie można odsyłać do przepisów (...) innej ustawy”²⁸. W ocenie Trybunału, odesłanie, sformułowane w art. 1 ustawy gwarancyjnej, „czyni zadość wskazanym wyżej wymaganiom. Choć pełne zrekonstruowanie treści pojęcia "roboty budowlane" na gruncie prawa budowlanego (jego art. 3 pkt 7 tej ustawy nawiązuje do pkt 6, 7a i 8) istotnie wymaga pewnego wysiłku, nie jest jednak niemożliwe, wobec czego powtarzanie definicji w ustawie gwarancyjnej byłoby nie tylko zbędne, ale i błędne w kontekście § 4 ust. 1 z.t.p. ("Ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach").”. „Tym samym - jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cyt. wyroku - mimo konieczności odwołania się przy rekonstruowaniu definicji pojęcia robót budowlanych do wielopoziomowych odesłań zawartych w słowniczku prawa budowlanego, art. 1 ustawy gwarancyjnej uznać trzeba za zgodny z art. 2 Konstytucji”.

W kontekście powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, nie ma - z analogicznych powodów - podstaw do zakwestionowania poprawności legislacyjnej, a w następstwie tego stwierdzenia - także poprawności konstytucyjnej, przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej.

Argumentacja przedstawiona w pytaniu prawnym nie dostarcza dowodów na to, by regulacja, dotycząca przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, obowiązująca po dniu 1 stycznia 2003 r., uzyskiwała w orzecznictwie sądów administracyjnych tak rozbieżne znaczenie, że uzasadniałoby to tezę o stworzeniu w ten sposób impulsu do prawotwórczej aktywności organów jedynie stosujących prawo.

²⁸ § 4. 1. Ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach.

2. W ustawie nie powtarza się również postanowień umów międzynarodowych ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską oraz dających się bezpośrednio stosować postanowień aktów normatywnych ustanowionych przez organizacje międzynarodowe lub organy międzynarodowe, którym Rzeczpospolita Polska przekazała kompetencje organów władzy państwowej w niektórych sprawach.

3. W ustawie można odsyłać do przepisów tej samej lub innej ustawy oraz do postanowień, o których mowa w ust. 2; nie odsyła się do przepisów innych aktów normatywnych.

4. W ustawie nie można zamieszczać przepisów nakazujących stosowanie innych aktów normatywnych, w tym umów i aktów, o których mowa w ust. 2

Wykazywane przez Sąd rozbieżności w tym zakresie istniały w dawnym stanie prawnym, wobec braku w ustawie podatkowej zarówno definicji budowli, jak i określenia przedmiotu opodatkowania.

Nieodzownym wydaje się również dodać, że tenże WSA w Gliwicach, w wyroku z dnia 9 lutego 2009 r., a zatem zapadłym jeszcze przed wydaniem przez pytający Sąd postanowienia o przedstawieniu Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego, orzekając w sprawie o sygn. akt I SA/GI 345/08, dotyczącej zastosowania tej samej regulacji prawnej, w analogicznym stanie faktycznym, dokonał szczegółowej analizy konstrukcji prawnej, która stanowi przedmiot pytania Sądu, w kontekście przepisów Prawa budowlanego oraz Prawa geologicznego i górniczego.

W wyroku tym, WSA w Gliwicach - w innym składzie orzekającym - uznał, *„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. 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.”*²⁹.

²⁹ wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9.02.2009 r., sygn. akt I SA/GI 345/08, POP nr 6 z 2009 r., poz. 573

W świetle powyższego, należy stwierdzić, że - przy zastosowaniu dopuszczalnych metod wykładni - można ustalić znaczenie unormowań zakwestionowanych przez Sąd.

Brak jest zatem podstaw do stwierdzenia, iż poddane analizie konstytucyjnej regulacje ustawy podatkowej są niezgodne z art. 2 Konstytucji - z powodu naruszenia zasady określoności przepisów prawa. Z uwagi na konstrukcję zarzutów, sformułowanych przez pytający Sąd, powyższe przesądza również o zgodności kwestionowanej w pytaniu prawnym regulacji z art. 217 i – powoływanym jako związkowy – art. 84 Konstytucji RP.

Z tych względów należało zająć stanowisko jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hennand
Zastępca Prokuratora Generalnego