

Sygn. akt

## P O S T A N O W I E N I E

Dnia 1 czerwca 2009r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach  
w składzie następującym:

|                |                            |
|----------------|----------------------------|
| Przewodniczący | Sędzia WSA Teresa Randak   |
| Sędzia NSA     | Ewa Madej                  |
| Sędzia WSA     | Krzysztof Winiarski (spr.) |
| Protokolant    | Izabela Maj                |

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 12 maja 2009r.

sprawy ze skargi S.A.

na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K

z dnia r. nr

w przedmiocie podatku od nieruchomości  
postanawia:

1. na podstawie art.193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym ( Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności 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 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
2. postępowanie sądowe zawiesić do czasu uzyskania odpowiedzi na powyższe pytanie.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

ST. SEKRETARZ SĄDOWY

Anna Lorek

## UZASADNIENIE

Problem konstytucyjny, przedstawiony Trybunałowi Konstytucyjnemu niniejszym postanowieniem, powstał na gruncie poniżej zaprezentowanego stanu faktycznego.

Decyzją z dnia

Wójt Gminy

określił Kopalni Węgla Kamiennego

S.A.

(obecnie

S.A.) wysokość zobowiązania podatkowego w

podatku od nieruchomości za 2005 r. w kwocie 8.367.851 zł., wobec wykazanej przez podatnika wysokości tego zobowiązania w deklaracji podatkowej za 2005 r. w kwocie 3.991.920,20 zł. Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również znajdujące się w wyrobisku górniczym obiekty budowlane służące do wydobywania kopaliny, nazywane też zespołem urządzeń i instalacji technicznych stanowiących obiekt budowlany. Zdaniem organu są to budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i bez znaczenia jest kwestia możliwości ich oddzielenia od budowli znajdujących się w wyrobisku górniczym. Z uzasadnienia decyzji pierwszoinstancyjnej wynika, że na przyjęcie takiego stanowiska wpłynął pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 3 lutego 2006 r. (*// FSK 656/05*).

W odwołaniu od powyższej decyzji pełnomocnik Spółki zarzucił organowi pierwszej instancji naruszenie art. 1a ust.1 pkt 3 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, polegające na przyjęciu, że "przestrzenie stanowiące części wyrobisk górniczych stanowią budowle w rozumieniu powołanych przepisów, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości".

Decyzją z dnia

nr

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K utrzymało w mocy rozstrzygnięcie pierwszoinstancyjne.

Organ odwoławczy podzielił pogląd organu pierwszej instancji, że opodatkowaniu podlega nie wyrobisko, ale poszczególne, znajdujące się w nim budowle, zaklasyfikowane zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych do działu "Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych". Zatem, zdaniem organu drugiej instancji, zespół budowli i urządzeń budowlanych składających się na wyrobisko górnicze jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa

budowlanego, służy prowadzonej działalności gospodarczej i podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podzielając stanowisko organu podatkowego pierwszej instancji Kolegium stwierdziło, że jest ono zgodne zarówno z tezą ekspertyzy prof. zw. dr hab. L. Etela, jak i wyrokami sądów administracyjnych, jakie zapadły już w zmienionym stanie prawnym (*między innymi wyroki : NSA z dnia 3 lutego 2006 roku, sygn. akt II FSK 656/05 oraz WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 roku sygn. akt I SAWr 1596/06*).

W skardze, skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, pełnomocnik strony skarżącej wniósł o uchylenie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K oraz utrzymanej nią w mocy decyzji organu pierwszej instancji, alternatywnie zaś o jej "uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania" i zasądzenie kosztów postępowania.

Ponadto pełnomocnik wniósł o przedstawienie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego w sprawie zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 i pkt.3; art. 2 ust.1 pkt.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 64 ust.1 i ust.3; art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji RP (art. 3 i 32 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym, oraz art. 193 Konstytucji RP) i w związku z tym o zawieszenie postępowania do czasu merytorycznego rozstrzygnięcia pytania prawnego przez Trybunał.

Zaskarżonej decyzji pełnomocnik zarzucił przede wszystkim naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

- a) art. 1a ust.1 pkt 2 i pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych - poprzez zaakceptowanie poglądu organu I instancji, iż obiekty znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych są objęte zakresem definicji tam sformułowanych, jako "określenia użyte w ustawie";
- b) art. 2 ust. 1 pkt.3 w/w ustawy - poprzez zaakceptowanie poglądu organu I instancji, iż obiekty znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;
- c) art. 3 ust.1 w/w ustawy - poprzez zaakceptowanie poglądu organu I instancji, iż skarżąca wypełnia kryteria podmiotowe wystarczające do uznania jej za podatnika

podatku od nieruchomości w zakresie odnoszącym się do obiektów usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych;

d) art. 6 ust. 2 i ust. 9 pkt. 1 i pkt 3 w/w ustawy - poprzez przyjęcie w ślad za ustaleniami organu I instancji, iż w odniesieniu do spornych obiektów po stronie skarżącej powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, którego realizacja ma polegać na zadeklarowaniu do podstawy opodatkowania obiektów usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych;

e) art. 2 ust. 1 i 2 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane, w związku z art. 6 pkt. 10 i art. 58 ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku Prawo geologiczne i górnicze - poprzez pominięcie tych regulacji mimo ich istotnego znaczenia dla sprawy.

W skardze zarzucono także organom podatkowym naruszenie licznych przepisów Ordynacji podatkowej, regulujących postępowanie podatkowe (art. 122, 187 § 1, 191, 197, 229, 235), przedstawiając w tym zakresie obszerną argumentację.

Pełnomocnik skarżącej Spółki przedłożył opinię sporządzoną przez prof. dr hab. inż. Antoniego Tajdusia z Akademii Górniczo-Hutniczej w Krakowie na temat "Możliwości uznania podziemnego wyrobiska górniczego oraz urządzeń w nim się znajdujących za budowle w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości".

W opinii tej stwierdzono, że w istniejących uwarunkowaniach prawnych brak jest podstaw do uznania, że podziemne wyrobiska górnicze oraz znajdująca się tam infrastruktura podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a zatem nie powinny one być objęte tym podatkiem. Brak także najmniejszych podstaw prawnych, aby wyrobiska oraz umiejscowione w nich instalacje (*urządzenia*) mogły na drodze wykładni zostać zaliczone do "nieruchomości" w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie istnieją również zdaniem Autora opinii jakiegokolwiek podstawy do przyjęcia, że elementy wyrobisk, a zwłaszcza znajdujące się tam instalacje, mogły być traktowane jako "budowle". Rozszerzenie zakresu opodatkowania w drodze różnorodnych zabiegów interpretacyjnych stoi jego zdaniem w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi, z których wynika nakaz ścisłej interpretacji przepisów wyznaczających zakres obowiązku podatkowego i bezwzględny zakaz stosowania ich wykładni rozszerzającej. Zdaniem Autora opinii wyrobisko górnicze nie jest obiektem



budowlanym, a skoro tak, to urządzenia umiejscowione w tym wyrobisku, powiązane z nim samym, nie są powiązane z obiektem budowlanym i w związku z tym nie mogą być traktowane zarówno jako urządzenia budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, jak i przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Odpowiadając na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze wniosło o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie. Organ odwoławczy podkreślił, że w rozpatrywanej sprawie kwestią sporną jest to, czy obiekty budowlane i urządzenia budowlane znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zasadnicze znaczenie, zdaniem organu ma więc udzielenie odpowiedzi na pytanie: czy znajdujące się w wyrobisku górniczym poszczególne budowle wchodzą w zakres przedmiotowy przepisu art. 2 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który wyznacza przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem organu, na podstawie powołanego przepisu stwierdzić można, że każda budowla, będąca obiektem budowlanym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ustaleniu tego, czy budowla jest obiektem budowlanym, kluczowe znaczenie ma art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zawierający definicję budowli, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć: "obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będący 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".

Ponadto organ odwoławczy wskazał, że zamieszczenie w ustawie normującej obiekty budowlane przepisu wyłączającego spod jej zasięgu wyrobiska górniczego wskazuje, że są one obiektami budowlanymi o znacznej specyfice, wymagającej odrębnej regulacji. W związku z tym nie ma zdaniem organu podstaw do przyjęcia stanowiska, że wyłączenie wyrobisk górniczych z reżimu Prawa budowlanego świadczy o tym, że nie są one obiektami budowlanymi. Zwrot "ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych" ma sens tylko wtedy, gdy przyjmiemy, że wyrobiska górnicze są obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego.

Wg zatem Kolegium wyrobisko górnicze (*zespół budowli i urządzeń budowlanych stanowiących zorganizowaną całość, służącą wydobywaniu kopaliny*) jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Skoro wyrobisko górnicze jest obiektem budowlanym, to obiekty budowlane znajdujące się w wyrobisku górniczym, które nie mają cech budynku, są budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ponieważ są to budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem organu nie ma znaczenia fakt, że budowla (*jej część*) jest umiejscowiona pod ziemią. Nie powoduje to bowiem automatycznie, że przestają być one budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ocenie SKO postanowienia ustawy Prawo geologiczne i górnicze nie mają w tym zakresie zastosowania. Wskazywać na to ma art. 58 Prawa geologicznego i górniczego, zgodnie z którym obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Organ podkreślił, że analiza *a contrario* wymienionego art. 58 wskazuje, że nie są obiektami zakładu górniczego obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, położone pod powierzchnią ziemi. Brak możliwości zakwalifikowania podziemnych obiektów do obiektów zakładu górniczego, nie oznacza, że nie są one obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego.

Dodatkowo organ powołał się na jedną z tez wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (*sygn. akt I SA/Wr 1814/06*), iż "uzależnienie opodatkowania budowli od ich usytuowania (*na powierzchni ziemi lub pod ziemią*) prowadziłoby do otwartej sprzeczności z przyjętą w Konstytucji zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania." Wskazał również na wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006 r., *sygn. akt II FSK 656/05*.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze nie zgodziło się również z zarzutami naruszenia zasad postępowania podatkowego, szeroko argumentując swoje stanowisko w odpowiedzi na skargę.

W ocenie Kolegium, wniosek skarżącej o przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego "w sprawie zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 i pkt 3;

art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 64 ust. 1 i ust. 3; art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji RP (...) i zawieszenie postępowania do czasu merytorycznego rozstrzygnięcia pytania prawnego przez Trybunał" jest bezzasadny, ponieważ zgodnie z wiedzą posiadaną przez Kolegium, Trybunał - w świetle nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - odmówił rozpatrzenia sprawy o podanej przez skarżącą sygnaturze.

Na rozprawie przed sądem administracyjnym pełnomocnik strony skarżącej zwrócił uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w sposób ogólny określa pojęcia budowla i obiekt budowlany, odsyłając do stosowania przepisów prawa budowlanego. Podkreślił, że art. 2 ust. 1 tego prawa wyłącza wyrobiska górnicze z przedmiotu jego regulacji, co w konsekwencji przesądza o tym, że zastosowanie ma art. 58 ustawy prawo geologiczne i górnicze, który to przepis za obiekt budowlany uznaje tylko naziemne budowle. Nie zgadzając się ze stanowiskiem organów podatkowych obu instancji, jakoby urządzenia znajdujące się w wyrobiskach podlegały opodatkowaniu, pełnomocnik skarżącej Spółki zaznaczył, że posadowienie tych urządzeń ma istotne znaczenie przy rozstrzyganiu kwestii tegoż opodatkowania. Zaakcentował również, że tak naprawdę organ podatkowy nie rozstrzygnął podstawowej kwestii, tj. czym jest wyrobisko, a czym urządzenie w tym wyrobisku posadowione, a w konsekwencji co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazał również na wątpliwości dotyczące określenia przedmiotu opodatkowania, co potwierdzają liczne oraz sprzeczne ze sobą opinie. Tym bardziej – zdaniem pełnomocnika Spółki – uzasadniony jest wniosek o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie zgodności art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z przepisami Konstytucji RP.

***Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje :***

Sąd uznał za celowe przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego co do zgodności 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 2002 r. nr 9, poz. 84 ze zm.*) z art. 217 w związku z art. 84 i 2 Konstytucji RP.

Jednym z problemów powstałych na tle sporu zaistniałego między organami podatkowymi, a skarżącą Spółką jest wymagające rozstrzygnięcia pytanie czy określone obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnym wyrobisku górniczym, wykorzystywane przez skarżącą Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej, są podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowlami, w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Polemika stron postępowania sądowoadministracyjnego dotyczy sposobu kwalifikacji dla celów podatkowych m.in. takich urządzeń, jak: urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (*tzw. lutniociągi*), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody, przewody sieci energetycznej do napędu urządzeń do transportu i urabiania, przenośniki taśmowe lub zgrzeblowe służące do transportu, urządzenia służące do prowadzenia urabiania kopalin użytecznych, obudowy wyrobiska (*podporowe i zmechanizowane*), itp.

W ocenie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K wymienione urządzenia i obiekty, są podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowlami w rozumieniu ww. przepisów ustawy podatkowej. Wg organu samo wyrobisko górnicze jest obiektem budowlanym, w świetle norm Prawa budowlanego.

Zdaniem natomiast strony skarżącej 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 przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Strony swoje stanowisko opierają na rozbieżnych opiniach naukowych, w tym prof. dr hab. L. Etela (*Samorządowe Kolegium Odwoławcze*), czy też prof. dr hab. A. Lipińskiego (*skarżąca Spółka*).

Przystępując do rozpatrzenia sprawy Sąd w pierwszej kolejności odniósł się do przepisów prawnych regulujących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W rozpatrywanym przypadku zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu ma interpretacja art. 2 ust. 1 pkt 3, w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stosownie do pierwszego z wymienionych przepisów opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawodawca zdefiniował natomiast pojęcie budowli. Przez budowlę, w



światle tejże regulacji, należy rozumieć 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. Poza sporem w rozpatrywanym przypadku jest okoliczność, iż obiekty i urządzenia górnicze były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Nie ulega zatem wątpliwości, że ustalając przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (*w przypadku budowli*) podatnik obowiązany jest do zastosowania obu przywołanych wyżej regulacji prawnych, a nadto – wobec zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 odesłania – również właściwych „przepisów prawa budowlanego”.

W ocenie Sądu użycie przez ustawodawcę w ww. przepisie określenia „przepisy prawa budowlanego” rodzi wątpliwość, do jakiej konkretnie regulacji prawnej prawodawca w tym przedmiocie odsyła. Czy chodzi o przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (*Dz. U. z 2006 r. nr 156, poz. 1118 ze zm.*), czy też ogólnie, o odnoszące się do rozpatrywanego problemu regulacje prawne, zawarte również w innych ustawach niż – Prawo budowlane z 1994 r. Pamiętać však należy, że prawo budowlane jest gałęzią prawa administracyjnego, która reguluje procesy budowlane. Oczywiście zasadnicze znaczenie w tej dziedzinie ma ustawa Prawo budowlane z 1994 r. i jej akty wykonawcze, to jednak licznych „przepisów prawa budowlanego”, tj. normujących szczególne rodzaje procesów i inwestycji budowlanych, można doszukać się również w innych ustawach. Przykładem takich aktów normatywnych są np.: ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (*Dz. U. z 2007 r. nr 19, poz. 115 ze zm.*), ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (*Dz. U. z 2008 r. nr 193, poz. 1194 ze zm.*), czy też wreszcie ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (*Dz. U. z 2005 r. nr 228, poz. 1947 ze zm.*).

Zwrócić należy uwagę, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 odsyła do „przepisów prawa budowlanego”, używając przy tym małej litery, podczas gdy ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. zawsze określa się, jako „Prawo budowlane”. Nie ma wątpliwości co do tego, że określenie „Prawo budowlane” (*takim właśnie sformułowaniem posługuje się wielokrotnie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w zaskarżonej decyzji*) należy odnieść do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Użycie natomiast przez ustawodawcę określenia „przepisy prawa budowlanego” rodzi pytanie, czy zakresu takiego odesłania nie postrzegać szerzej, jako wykraczającego poza regulacje

ustawy Prawo budowlane (*dlaczego racjonalny ustawodawca nie użył w analizowanym przepisie ustawy podatkowej sformułowania – „przepisy ustawy Prawo budowlane”, mimo że w momencie dodania do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych art. 1a – tj. z dniem 1 stycznia 2003 r. – obowiązywała ustawa – Prawo budowlane*).

Na rzecz szerszego postrzegania odesłania do „przepisów prawa budowlanego”, zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej, może przemawiać również fakt, że stosownie do art. 2 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane, aktu tego nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Przyjęcie tego stanowiska oznaczałoby konieczność stosowania - w przypadku wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń – przepisów ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze. W ocenie Sądu nie do końca jasne są relacje regulacji prawnych zawartych w tej ostatniej ustawie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, skoro w niektórych przepisach Prawa geologicznego i górniczego (*m.in. w art. 58*) ustawodawca odsyła do stosowania „prawa budowlanego”.

O ile w art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane mowa jest o obiekcie budowlanym, przez który należy rozumieć budynek (*wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi*), budowlę (*stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami*) oraz obiekt małej architektury, o tyle ustawa - Prawo geologiczne i górnicze posługuje się określeniem „obiekty budowlane zakładu górniczego”. Istotna przy tym jest treść art. 58 Prawa geologicznego i górniczego, stosownie do którego obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Wymieniony przepis odsyła zatem do „prawa budowlanego” (*nie mamy tu wątpliwości, że chodzi o ustawę – Prawo budowlane*), ale tylko w odniesieniu do obiektów budowlanych zlokalizowanych w całości **na powierzchni ziemi**. Można zatem przyjąć, że obiekty i urządzenia górnicze, służące bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża, zlokalizowane na powierzchni ziemi, mogą być obiektami budowlanymi w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane, a zatem – w zależności od spełnienia warunków określonych w art. 3 pkt 2, 3 albo 4 tej ustawy – albo budynkami, albo też budowlami, bądź obiektami małej architektury. Trudno jednak w tym miejscu uznać za wystarczająco uzasadnioną konstatację organu odwoławczego, że brak możliwości zakwalifikowania podziemnych obiektów zakładu górniczego nie oznacza, że nie są one obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego. Jeżeli natomiast

przyjąć, że art. 58 Prawa geologicznego i górniczego wyłącza stosowanie przepisów ustawy – Prawo budowlane, w odniesieniu do obiektów i urządzeń górniczych zlokalizowanych w podziemnym wyrobisku górniczym, za nieuzasadniony należałoby uznać pogląd wyrażony w wyroku WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r. (*I SA/Wr 1596/06*), że „uzależnienie opodatkowania budowli od ich usytuowania (*na powierzchni ziemi lub pod ziemią*) prowadziłoby do otwartej sprzeczności z przyjętą w Konstytucji zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania”.

Istotne znaczenie ma odpowiedź na pytanie czy samo wyrobisko górnicze może być uznane za obiekt budowlany w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, co w konsekwencji pozwoli na właściwą kwalifikację dla celów podatkowych budowli i urządzeń znajdujących się w podziemnym wyrobisku górniczym. Rysujące się na tym tle wątpliwości (*dot. interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*) dodatkowo potęgują rozbieżne opinie uznanych autorytetów.

Jak już wskazano, w ocenie prof. L. Etela wyrobisko górnicze jest obiektem budowlanym w rozumieniu – Prawa budowlanego (*Finanse Komunalne nr 2 z 2003 r., s. 22*). Obiekty te nie mają cech budynku, a zatem są budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Są to budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, co powoduje, że podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (*Op. cit.*). Aprobata tego stanowiska rodzi dodatkową wątpliwość. Skoro bowiem zdaniem L. Etela wyrobiska są budowlami związanymi z działalnością gospodarczą, to powinny być opodatkowane stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tymczasem zarówno w orzecznictwie oraz piśmiennictwie stwierdza się, że wyrobiska nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (*akcentuje to również SKO w K* ). Teza o zwolnieniu wyrobisk górniczych z podatku od nieruchomości stałaby się *de facto* fałszywa, gdyby przyjąć, że opodatkowaniu nie podlega wprawdzie wyrobisko, ale są za to opodatkowane poszczególne elementy składające się na wyrobisko. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lutego 2006 r., *II FSK 656/05*, uznając że budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stwierdził, iż 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 Prawa budowlanego, budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym nie są budowlami w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Warto jednakże odnotować odmienne stanowiska. Prof. A. Lipiński w opracowanej opinii prawnej w sprawie obciążenia podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdującej się tam infrastruktury podatkiem od nieruchomości (Katowice, 2008), uznał że wyżej zaprezentowane poglądy są rażąco błędne. Jego zdaniem nie do przyjęcia jest ocena zakładająca, że z prawnego punktu widzenia wyrobisko górnicze jest „obiektem budowlanym o znacznej specyfice”. „Taką ocenę można formułować na gruncie języka potocznego bądź technicznego, tyle że w świetle art. 2 Prawa budowlanego oraz art. 58 Prawa geologicznego i górniczego pozostaje one bez znaczenia”. A. Lipiński w głosie do uchwały NSA z dnia 29 listopada 1999 r. (OSP 2000, z. 9, poz. 132) stwierdził, że „nieruchomość gruntowa” i „wnętrze skorupy ziemskiej” (tj. przestrzeń, gdzie znajduje się wyrobisko górnicze) są pojęciami rozłącznymi. Wyrobiska podziemne zakładu górniczego znajdują się poza granicami przestrzennymi nieruchomości gruntowych i nie można do ich odnosić podatkowego pojęcia „grunt”. Również B. Brzeziński i W. Morawski (*Podziemne wyrobiska górnicze a podatek od nieruchomości. Cz. I i II. Forum prawa i podatków. Marzec – kwiecień 2008*) uznali, że „obszar” to nie obiekt budowlany, tak samo jak nie jest nim wyrobisko podziemne. Warto też odnotować jedną z tez wyroku NSA z dnia 20 września 2007 r., sygn. akt II FSK 1016/06, w którym stwierdzono, że wyrobisko górnicze (*odwiert*) nie mieści się w pojęciu obiektu budowlanego. Również Sąd Najwyższy w uchwale Siedmiu Sędziów z dnia 12 marca 2002 r., III ZP 34/01, orzekł że podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością, ani obiektem budowlanym i w związku z tym nie podlega podatkowi od nieruchomości. Uchwałę podjęto wprawdzie w 2002 r., ale w okresie tym regulacje art. 3 ustawy – Prawo budowlane, w tożsamy sposób – jak obecnie - definiowały pojęcie obiektu budowlanego.

Oceniając powyższe rozważania na temat kwalifikacji wyrobiska górniczego jako obiektu budowlanego oraz znajdujących się w nim budowli i urządzeń górniczych, rozpatrujący sprawę skład orzekający doszedł do wniosku, że redakcja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie pozwala w sposób jednoznaczny udzielić odpowiedzi na pytanie czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach można uznać za podlegające opodatkowaniu budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 wymienionej ustawy.



Stosownie do art. 217 Konstytucji RP 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 z kolei z art. 84 ustawy zasadniczej, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawach. W art. 2 Konstytucji prawodawca stwierdził, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Przepis art. 84 Konstytucji wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. W jego ujęciu, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony jedynie w drodze ustawy. Tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obywatel ma więc prawny obowiązek ponoszenia podatków, o ile obowiązek taki został nałożony na niego w drodze ustawy. Natomiast z postanowień przepisu art. 217 Konstytucji wynika bezwzględna wyłączność ustawy w zakresie nie tylko nakładania podatków, innych danin publicznych, ale również w zakresie określenia podstawowych elementów stosunku podatkowego, w tym przedmiotu opodatkowania. Nie ulega również wątpliwości, że unormowanie ustawowe, określające elementy stosunku podatkowego winny charakteryzować cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Z art. 2 Konstytucji RP można wyprowadzić obowiązek Państwa przestrzegania reguł poprawnej legislacji, w tym dostatecznej określoności przepisów prawa. Jak już wskazano - w ocenie Sądu - takich cech określoności i jednoznaczności nie posiada art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W przypadku jednostek organizacyjnych, w tym będących osobami prawnymi, podatek od nieruchomości podlega samoobliczeniu przez podatnika. Oznacza to, że to podatnik, a nie organ podatkowy obowiązany jest ustalić wszystkie elementy stosunku podatkowego, w tym jego przedmiot, podstawę i stawkę. Niedookreśloność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku podatkowego w sposób prawidłowy. Przepis ustawy podatkowej, winien być na tyle jasny, by przeciętny podatnik mógł samodzielnie ustalić wielkość obciążających go danin podatkowych. Ponieważ warunków tych - w ocenie Sądu - nie spełnia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznano za celowe skierowanie pytania do Trybunału Konstytucyjnego.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem  
ST. SEKRETARZ SĄDOWY  
Anna Florek