

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego

z dnia 12 marca 2002 r.

III ZP 34/01

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra, Sędziowie SN: Andrzej Kijowski, Roman Kuczyński, Zbigniew Myszka, Barbara Wagner, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel (współsprawozdawca, autor uzasadnienia)

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Iwony Kaszczy-szyn, po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 12 marca 2002 r. sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich skierowanego przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego o podję-cie uchwały zawierającej wyjaśnienie wątpliwości:

Czy podziemne wyrobisko górnicze jest nieruchomością w znaczeniu art. 3 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.) i w związku z tym podlega opodatkowa-niu podatkiem od nieruchomości ?

p o d j ą ł uchwałę:

Podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w rozumieniu art. 3 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) i w związku z tym nie podlega podatkowi od nieruchomości”.

U z a s a d n i e

Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu wniosku o podjęcie przez Sąd Najwyższy uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawa budzących wątpli-wości w praktyce wskazał na to, że zagadnienie czy wyrobisko górnicze jest nieru-chomością obciążoną obowiązkiem podatkowym - podatkiem od nieruchomości - wywołało w okresie ostatnich 5 lat odmienne orzeczenia Naczelnego Sądu Admini-

stracyjnego. Odmienne są w tej materii także poglądy przedstawicieli nauki prawa podatkowego (np. B. Brzeziński, M. Kalinowski: glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r., SA/Ka 1913/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 1999 Nr 1, A. Hanusz: Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobisko górnicze, Glosa Nr 2/2001, R. Mastalski: Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych, Przegląd Podatkowy Nr 12/2001). Rozbieżne są tu interesy spółek węglowych obciążanych podatkiem od nieruchomości od wyrobisk górniczych znajdujących się w ich posiadaniu od interesu samorządów lokalnych, na rzecz których podatek ten jest pobierany, a który to podatek ma istotne znaczenie dla ich budżetów.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, że podjęta ostatnio uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 2/01 odstąpiła od poglądu wyrażonego w uchwale z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 4/99, przyjmując stanowisko, że podziemne wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ta zmienność poglądów orzecznictwa oraz odmienność poglądów doktryny powodują - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - niestabilność prawa i stan niepewności u podatników będących posiadaczami wyrobisk, jak i zainteresowanych jednostek samorządu lokalnego.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że w dniu 6 listopada 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł (SA/Ka 1913/95), iż podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w świetle przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Do czasu wydania tego wyroku, w doktrynie, jak i w orzecznictwie administracyjnym, nie podnoszono wątpliwości, że budowle wchodzące w skład wyrobisk górniczych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 29 listopada 1999 r., FPK/3/99 przyjął odmiennie od wyroku z dnia 6 listopada 1996 r., że: „podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych”. Po upływie siedemnastu miesięcy w uchwale z dnia 2 lipca 2001 r., FPS/2/01, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyrobiska górnicze nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowią żadnego z przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł w szczególności, że ustawodawca w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych nie zdefiniował pojęcia „nieruchomość” dla potrzeb tej ustawy, w związku z czym Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż należy korzystać z definicji nieruchomości zawartej w Kodeksie cywilnym (art. 46 § 1 KC). Analiza treści art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym określony został przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wskazuje jednak, że dla potrzeb podatkowych definicja nieruchomości odbiega od znaczenia tego pojęcia wedle przepisów Kodeksu cywilnego. Chodzi tu bowiem także o obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem oraz o budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej jednak niż działalność rolnicza lub leśna. Powstało natomiast pytanie, do której kategorii nieruchomości, określonej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, należy zaliczyć wyrobisko górnicze, które nie zostało zdefiniowane na gruncie tej ustawy ani jakiegokolwiek innej ustawy podatkowej.

W literaturze przedmiotu pod pojęciem - wyrobisko górnicze - rozumie się pustą przestrzeń w składach skorupy ziemskiej, powstałą wskutek urobienia i usunięcia skał („Leksykon górniczy - praca zbiorowa - Katowice 1989 r.). W „Górnicyzm słowniku encyklopedycznym” opracowanym przez Stanisława Gismana (Wydawnictwo Górniczo-Hutnicze 1955 r.) wskazuje się na różnego rodzaju „wrobiska górnicze” wymieniając między innymi wyrobisko eksploatacyjne, kapitalne, komorowe, korytarzowe, nadpoziomowe, podpoziomowe, utrzymywane, użytkowe, wybierkowe i inne. W każdym przypadku będzie to przestrzeń wybrana robotami górniczymi, odpowiednio przygotowana i zabezpieczona technicznie oraz w miarę potrzeby oprzyrządowana.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, nie powinno natomiast budzić wątpliwości, że wyrobisko górnicze stanowi część zakładu górniczego, rozumianego w myśl art. 6 pkt 7 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. Nr 27, poz. 96 ze zm.), jako wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących przedsiębiorcy do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Ponadto w jego skład wchodzi obiekty budowlane oraz technologicznie związane z nimi obiekty i urządzenia przeróbcze.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, że w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 listopada 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział między innymi tezę, że zlokalizowane pod powierzchnią ziemi wyrobiska górnicze nie są nieruchomością

gruntową, ale częścią górotworu. Korzystanie z nich nie jest związane ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem gruntu, a więc nie można przyjąć, że aż do nich sięga prawo własności gruntu. Podzielił, za ustawą z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo geologiczne i górnicze - kopaliny na zlokalizowane w powierzchniowej warstwie ziemi, stanowiące część składową nieruchomości gruntowej i kopaliny położone w głębszych warstwach ziemi, które za nieruchomość gruntową (a właściwie jej część składową) nie mogą być uznane. W dalszej części uzasadnienia Sąd stwierdził, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości może dotyczyć wyłącznie wyrobisk odkrywkowych, gdyż znajdują się one na powierzchni ziemi i są częścią gruntu, a świadczyć o tym mogą uregulowania obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dla oceny, czy istniał obowiązek podatkowy istotne jest, że zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 19 lit. d ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 12, poz. 50 ze zm.) - grunty wyeksploatowanych wyrobisk zostały zwolnione od podatku od nieruchomości. Oznacza to, że ustawodawca przyjął, iż obowiązek w tym podatku dotyczył gruntów, na których znajdują się wyrobiska górnicze, a jedynie zastosował zwolnienie przedmiotowe dla wyrobisk wyeksploatowanych. Aktualnie obowiązująca ustawa nie przewiduje już takiego zwolnienia, co oznacza - w ocenie Sądu - że grunty takie podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Na potwierdzenie tej tezy, Sąd powołał uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 27 października 1994 r. (III AZP 5/94), w której stwierdzono, że „tereny poeksploatacyjne, podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny, są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych". Wywód ten, w świetle powyższych rozważań, w ocenie Sądu, potwierdza stanowisko, że skoro wyrobisko na powierzchni jest traktowane jako grunt związany z działalnością gospodarczą, to wyrobisko pod ziemią nie jest budowlą, a więc nieruchomością w rozumieniu art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że w uchwale składu pięciu sędziów z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 4/99, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Sąd skoncentrował się na wskazaniu miejsca prawa podatkowe-

go w systemie prawa, bo tylko w taki sposób można, zdaniem Sądu, usunąć wątpliwości dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego. W dalszej części swojego wyводу wskazał, że aby udzielić odpowiedzi na stawiane pytania, należy ustalić przede wszystkim treść pojęcia „budowla” oraz ustalić pojęcie „podziemnego wyrobiska górniczego” oraz dokonać porównań tych dwóch nazw. Zdaniem Sądu, skoro ustawodawca podatkowy nie zdefiniował do celów podatku od nieruchomości pojęcia „budowla” ani też nie odsyła do innego aktu prawnego, w którym taka definicja ewentualnie się znajduje, to zgodnie z założeniami współczesnej pragmatycznej wykładni prawa wyjaśnienia tego terminu należy szukać w powszechnym języku polskim, a więc w języku, którym posługują się adresaci norm prawnych. Analiza językowa pojęć doprowadziła Sąd do stwierdzenia, że przez budowlę, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, należy rozumieć - z wyłączeniem budynków, o których mowa w art. 3 ust. 4 tej ustawy - efekt działalności budowniczych, stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębniony w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Z uwagi na fakt, że brak jest definicji legalnej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pojęcia „podziemne wyrobisko górnicze”, Sąd uznał za celowe posłużenie się wykładnią językową, która doprowadziła do przyjęcia, że „wyrobiska górnicze” są realnymi obiektami budowlanymi, na ich wytwarzanie i utrzymanie kopalnia łoży określone środki finansowe, które następnie w cenie sprzedawanego surowca przerzuca na swoich kontrahentów (nabywców towarów), co prowadzi do stwierdzenia, że „podziemne wyrobisko górnicze” mieści się w pojęciu „budowla”. Z tych względów należało dojść do wniosku, że „podziemne wyrobisko górnicze” podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach przewidzianych dla budowli”.

Rzecznik Praw Obywatelskich przypomniał, że stanowisko wyrażone w powyższej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego wywołało krytykę części przedstawicieli doktryny. Krytyce w szczególności poddano poprzestanie na interpretacji przepisów prawa podatkowego wyłącznie na podstawie reguł językowych oraz zakwestionowano uzupełnienie treści aktów normatywnych w drodze wykładni prawa podatkowego, a więc wkroczenie w kompetencje ustawodawcy (A. Hanusz - Glosa do uchwały NSA z dnia 29.11.1999 r., FPK 3/99: glosa 2001/2/20). Uzasadniając swoje stanowisko, A. Hanusz wskazał, iż płaszczyzną dla ustalenia praw i obowiązków podatkowych są zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP, przepisy ustaw podatkowych i wydawanych do nich rozporządzeń wykonawczych. Dlatego

zakres dozwolonej ingerencji państwa w sferę praw podmiotowych jednostki (np. poprzez nałożenie obowiązku podatkowego) musi być interpretowany w sposób ścisły. W związku z tym milczenie ustawodawcy co do objęcia obowiązkiem podatkowym danego stanu faktycznego (np. związanego z posiadaniem wyrobisk górniczych) powoduje konieczność uznania danego obszaru za wolny od opodatkowania. Ponadto skoro nie istnieje związek pomiędzy podziemnym wyrobiskiem górniczym a prawnym pojęciem nieruchomości zdefiniowanym w przepisach prawa cywilnego - brak jest podstaw aby dla celów podatkowych wyrobisko górnicze uznać za nieruchomość i za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podobne stanowisko zaprezentował A. Lipiński (glosa do uchwały NSA z dnia 29 listopada 1999 r., OSP 2000 nr 9, poz. 132), który uznał, że podziemne wyrobisko górnicze (znajdujące się w nim obiekty) nie jest ani nieruchomością (art. 46 § 1 KC), ani jej częścią składową (w znaczeniu przyjętym przez prawo), ani wreszcie ruchomością. W ocenie autora, wyrobiska znajdują się w przestrzeni, która w ogóle nie jest objęta prawem własności nieruchomości, zwłaszcza zaś nieruchomości gruntowej. Przestrzeń ta stanowi własność Skarbu Państwa i powinna być objęta prawem użytkowania górniczego przysługującym przedsiębiorcy prowadzącemu działalność regulowaną prawem geologicznym i górniczym. W konkluzji, autor prezentuje tezę, że „nieruchomość gruntowa” i „wnętrze skorupy ziemskiej” (a więc przestrzeń, w której znajdują się podziemne wyrobiska górnicze) są pojęciami rozłącznymi. Wyrobiska podziemne zakładu górniczego w całości znajdują się poza granicami przestrzennymi nieruchomości gruntowych i nie można do nich odnosić podatkowego pojęcia „grunt”.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podjął w dniu 2 lipca 2001 r. kolejną uchwałę FPS 2/01, mającą na celu wyjaśnienie wątpliwości prawnych przekazanych przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego powstałych w wyniku rozpatrywania skargi R. Spółki Węglowej S.A. - Kopalni Węgla Kamiennego „C.” w R. Sąd wyraził pogląd, że podziemne wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowi żadnego z przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W uchwale tej rozważano zagadnienie, czy wyrobisko górnicze mieści się w kategorii przedmiotu opodatkowania unormowanego w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ocenie Sądu podziemne wyrobisko górnicze nie jest ani obiektem budowlanym (a każda budowla stanowi obiekt budowlany), ani nie jest bu-

downią, tak więc w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Badając, czy „podziemne wyrobisko górnicze” stanowi nieruchomość, Sąd uznał, że należy przede wszystkim rozważyć kwestię, czy jest ono jednym z pięciu kategorii przedmiotu opodatkowania, wymienionych w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Analiza wskazuje, że można wyeliminować budynki i ich części, gdyż ani w orzecznictwie, ani w doktrynie nikt nie kwestionował tezy, że podziemne wyrobiska górnicze do tych kategorii nie należą. To samo można powiedzieć o gruntach. Podziemne wyrobiska górnicze nie są więc częściami powierzchni ziemskiej lecz stanowią część górotworu. Uznając, iż budowla jest terminem prawa budowlanego, wyjaśnienia pojęcia „wyrobisko” należy szukać w tym prawie. W świetle art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 ze zm.) budowlą jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury. Definicja ta, nie daje odpowiedzi na pytanie - czy wyrobisko górnicze jest budowlą. Pozwala jedynie stwierdzić, że nie jest budynkiem, ani obiektem małej architektury. Skoro więc przepisów Prawa budowlanego nie można zastosować do wyrobisk górniczych, a jednocześnie przepisy tego Prawa nie naruszają przepisów Prawa geologicznego i górniczego w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych - to można uznać po pierwsze, że Prawo budowlane stosuje się do obiektów budowlanych zakładów górniczych, a po drugie wyrobiska górnicze nie są obiektami budowlanymi zakładów górniczych. Rozróżnienie obiektów budowlanych i wyrobisk górniczych występuje także w ustawie Prawo geologiczne i górnicze. Zarówno art. 6 pkt 7 tego Prawa, jak i art. 80 pkt 1 wymieniają wyrobiska górnicze niezależnie od obiektów budowlanych. Z kolei art. 58 wśród obiektów budowlanych zakładu górniczego nie wymienia w ogóle wyrobiska górniczego, co oznacza, że wyrobisko górnicze nie mieści się w pojęciu obiektu budowlanego.

Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę, że teza powyższej uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i jej uzasadnienie zostały z kolei zakwestionowane przez część przedstawicieli doktryny. Podnoszą oni w szczególności, że stanowisko Sądu wyrażone w uchwale nadal nie rozstrzyga kontrowersji wokół opodatkowania budowli znajdujących się na podziemnym wyrobisku górniczym. R. Mastalski w artykule „Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych” (Przeгляд Podatkowy 2001 Nr 12), wskazuje, że stosowanie w praktyce uchwały podjętej przez NSA oznacza, że skoro wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, to budowle usytuowane na tym wyrobisku

górnictwem również nie powinny być objęte tym podatkiem. Takie zaś stanowisko musi budzić zastrzeżenia. Uzależnia ono bowiem w rzeczywistości opodatkowanie budowli od ich położenia na powierzchni ziemi lub pod ziemią. Trudno też znaleźć, jak podnosi Autor, racjonalną przesłankę zwolnienia z opodatkowania budowli usytuowanych pod ziemią, skoro z art. 3 ustawy wynika jednoznacznie, że istnieją dwa zasadnicze kryteria przesądzające o tym, czy dany obiekt wyczerpuje ustawowe znamiona przedmiotu opodatkowania: 1. zakwalifikowanie określonego obiektu do budowli, 2. wykorzystywanie go w działalności gospodarczej. Przedmiotem rozważań nie powinno być zatem udzielenie odpowiedzi czy wyrobiska górnicze mieszczą się w zakresie przedmiotowym podatku od nieruchomości, lecz czy w wyrobiskach górniczych usytuowane są „obiekty”, które należy uznać za budowle w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w tej części Autor zgadza się z przeprowadzonym w uzasadnieniu uchwały wywozem, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest wyrobisko górnicze jako takie, lecz budowle w nim i na nim usytuowane. Zdaniem Autora uchwała NSA nie rozstrzyga tego zagadnienia w sposób jednoznaczny, a wnioski końcowe są zaskakujące. Nie można bowiem w żadnym przypadku utożsamiać wyrobiska górniczego ze znajdującymi się w nim budowlami.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rozstrzygnięcie przedstawionego przez Rzecznika Praw Obywatelskich pytania prawnego wymaga rozważenia następujących kwestii prawnych: 1. przedmiotowego zakresu stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 2. dopuszczalności zastosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do podziemnych wyrobisk górniczych.

W orzecznictwie sądowym zarysowały się zasadnicze rozbieżności w kwestii określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Według jednego ze stanowisk ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych „odrywa się od cywilistycznego pojęcia nieruchomości, art. 3 ust. 1 powyższej ustawy bowiem stanowi wyraźnie, iż przedmiotem podatku od nieruchomości są: budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna oraz określone grunty, i nie uzależnia opodatkowania od tego, czy są one nieruchomościami w rozumieniu kodeksu cywil-

nego albo obiektami budowlanymi niezłączonymi trwale z gruntem. Także w art. 4 tej ustawy zastosowano taką samą technikę legislacyjną określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.” W uzasadnieniu uchwały składu pięciu sędziów NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99 (ONSA 2000 nr 2, poz. 59), w której przyjęto, że: „podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w świetle przepisu art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.)”, wyrażono pogląd, że „przedmiot podatku od nieruchomości, regulowany przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, to grunty, budynki i budowle albo ich części, i to bez względu na to, czy są one nieruchomościami w rozumieniu art. 46 KC albo obiektami niezłączonymi trwale z gruntem. Określając w art. 3 ust. 1 powyższej ustawy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca nie odwołuje się do cywilistycznego rozumienia nieruchomości, lecz wylicza elementy niezdefiniowane w kodeksie cywilnym, a podlegające opodatkowaniu. Mimo że redakcja art. 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może nasuwać pewne wątpliwości co do ich poprawności z punktu widzenia techniki legislacyjnej, należy przyjmując, że art. 2 ustawy zawiera definicję podatnika podatku od nieruchomości, natomiast art. 3 zawiera określenie przedmiotu opodatkowania. Za tym przemawia treść owych przepisów, ich konstrukcja i miejsce w ustawie podatkowej, a także założenie racjonalnego ustawodawcy, zmierzającego do uniknięcia nadmiernej kazuistyki przy określaniu podatników podatku od nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest nie tyle własność lub posiadanie nieruchomości czy obiektów budowlanych niezwiązanych trwale z gruntem, ile własność albo posiadanie budynków, budowli czy też gruntu.” Pogląd przeciwny zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 2/01 (Doradca Podatkowy 2001 nr 7-8, s.91), w której przyjęto, że: „podziemne wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowi żadnego z przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.)”. Sąd stwierdził, iż: „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie tylko nie zawiera własnej definicji nieruchomości, ale używa tego pojęcia w zestawieniu z pojęciami cywilistycznymi, takimi jak właściciel, użytkownik wieczysty, czy też posiadacz. Jest to argument, że ustawodawca podatkowy używa pojęcia „nieruchomość” zgodnie z jego cywilnoprawnym znaczeniem. (...) przedmiotem własności,

użytkowania wieczystego i posiadania są rzeczy. Prawo rzeczowe nie zna innych rzeczy niż nieruchomości i rzeczy ruchome. Właśnie ten dychotomiczny i wyczerpujący podział spowodował, że ustawodawca, określając w art. 2 osobę podatnika musiał powiązać ją albo z nieruchomością albo z rzeczą ruchomą. Innymi słowy art. 2 wyraża normę, że podatnikiem podatku od nieruchomości nie jest właściciel (użytkownik wieczysty, posiadacz) każdej rzeczy, ale tylko właściciel (użytkownik wieczysty, posiadacz) nieruchomości oraz właściciel (posiadacz) niektórych rzeczy ruchomych, a mianowicie obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Stąd też pojęcie nieruchomości występuje przy definiowaniu podatnika, nie pojawia się natomiast przy określaniu przedmiotu opodatkowania w art. 3.”

Sąd Najwyższy podziela ten ostatni pogląd i stwierdza, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określając podmiot (art. 2) i przedmiot (art. 3) obowiązku podatkowego posługuje się pojęciem: „nieruchomość” w znaczeniu przyjętym w art. 46 § 1 KC. Należy bowiem zważyć, że po pierwsze - przepisy tej ustawy nie zawierają definicji nieruchomości dla celów podatkowych, jak na przykład czyni to przepis art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w odniesieniu do pojęcia sprzedaży, po drugie - inne niż cywilistyczne znaczenie pojęcia nieruchomości nie wynika z całokształtu przepisów tej ustawy. W przypadku, gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcia ukształtowane w prawie cywilnym w celu określenia przedmiotu opodatkowania i jednocześnie nie nadaje im swoistego znaczenia w definicji ustawowej, to zasada autonomii prawa podatkowego musi ustąpić zasadzie jedności systemu prawnego. W systemie prawa polskiego istnieje bowiem wiążące ustalenie (definicja ustawowa) znaczenia terminu „nieruchomość” (art. 46 KC), który powinien być używany w tym właśnie znaczeniu w procesie stosowania wszystkich przepisów tego systemu, w tym również przepisów prawa podatkowego. Przemawia za tym nie tylko wskazana wyżej dyrektywa wykładni językowej, lecz przede wszystkim zasada bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa podatkowego, które nakazują między innymi jednolite rozumienie pojęć w nim użytych przez organy stosujące prawo. Przyjęcie, że organy podatkowe i sądy miałyby ustalać znaczenie pojęcia nieruchomości na podstawie reguł języka potocznego lub w drodze wykładni celowości, systemowej lub funkcjonalnej, w oderwaniu od definicji ustawowej nieruchomości zawartej w art. 46 KC, wyposaży organy stosujące ustawę o opłatach i podatkach lokalnych w zbyt szeroki, i godzący przez to w wymienione zasady, zakres uznania przy określeniu przedmiotu obowiązku podatkowego w podatku od nieru-

chomości. Zupełnie nie do przyjęcia jest teza wyrażona w uzasadnieniu pierwszej z powołanych wyżej uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego, że znaczenie prawne pojęcia nieruchomości użytego w ustawie mogłoby być ustalane zgodnie z potocznym jego rozumieniem w języku etnicznym: „poza wątpliwościami bowiem jest to, że podziemne wyrobisko górnicze nie spełnia przesłanek definicji legalnej budynku, zawartej w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oraz nie jest gruntem w potocznym jego rozumieniu, będąc rezultatem działalności ludzkiej.” Pogląd taki nie uwzględnia bowiem dyrektywy interpretacyjnej, zgodnie z którą pojęciem zdefiniowanym w przepisach prawnych nie można nadawać znaczenia przyjętego w języku potocznym, przy czym jest wątpliwe, czy polski język etniczny posługuje się dostatecznie sprecyzowanym i swoistym dla tego języka pojęciem nieruchomości. Odstępstwo od powyższej reguły jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy z interpretowanych przepisów z oczywistością wynika, że należy użyć pojęcia w znaczeniu odmiennym od ustalonego. W rozpatrywanym zagadnieniu prawnym odstępstwo od cywilistycznego rozumienia pojęcia nieruchomości nie wynika z oczywistością z przepisów art. 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, czego dowodem jest wykazana wyżej rozbieżność orzecznictwa sądowego i rozchwianie poglądów doktryny prawa podatkowego. W konkluzji tej części rozważań należy stwierdzić, że pojęcie nieruchomości użyte w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinno być interpretowane zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 46 Kodeksu cywilnego. Jeżeli bowiem ustawodawca zamierzał nadać temu pojęciu swoiste znaczenie dla celów podatkowych, odbiegające od przyjętych w innych gałęziach prawa, to powinien był to wyraźnie uczynić. W konkluzji pojęcie nieruchomości może mieć albo znaczenie przyjęte w prawie cywilnym, nawet gdy ustawodawca podatkowy nie odsyła do przepisów prawa cywilnego, albo znaczenie przyjęte w przepisach podatkowych (definicje ustawowe).

Kolejna rozbieżność w orzecznictwie i piśmiennictwie dotyczy zagadnienia, czy przedmiot opodatkowania jest „dualistyczny”, a mianowicie czy opodatkowaniu tym podatkiem podlegają jedynie dwie kategorie przedmiotów (rzeczy), a mianowicie nieruchomości i obiekt budowlany nie złączony trwale z gruntem (tak wyrok NSA z dnia 6 listopada 1996 r., SA/Ka 1913/ 95 (ONSA 1997 r. nr 4, poz. 159),czy też, jak to stwierdzono w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 2/01 „z art. 3 jednoznacznie wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: 1) budynki 2) części budynków 3) budowle 4) części bu-

dowli 5) grunty. (...)wśród kategorii przedmiotu opodatkowania wymienionych w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znaczna ich część nie jest ani nieruchomością ani obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem.” Należy podzielić ten pierwszy pogląd i przyjąć, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości w rozumieniu art. 46 KC i obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem. Zakresem przedmiotowym są niewątpliwie objęte grunty rozumiane jako części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności. Przepis art. 3 ust. 1 pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych używając pojęcia „grunt” nie nadaje mu swoistego znaczenia prawnego, lecz jedynie bliżej określa, które z gruntów w znaczeniu cywilistycznym podlegają podatkowi od nieruchomości. Z kolei budynki lub ich części wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należą do przedmiotu opodatkowania jako nieruchomości budynkowe w rozumieniu art. 46 § 1 KC, a zatem „budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności” oraz jako budynki stanowiące węższą kategorię „obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem” (art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Nie oznacza to modyfikacji cywilistycznego pojęcia nieruchomości budynkowa, lecz objęcie opodatkowaniem budynków, które nie są trwale z gruntem związane, a w związku z tym nie stanowią odrębnego od gruntu przedmiotu własności. Inne obiekty budowlane (lub ich części) niż budynki podlegają podatkowi od nieruchomości, jeżeli nie są złączone trwale z gruntem i są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna (art. 2 w związku z art. 3 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W konkluzji tej części rozważań należy stwierdzić, że określony w art. 2 ustawy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmuje: 1. nieruchomości wymienione w art. 46 § 1 KC, b) obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem, tj. budynki nie stanowiące nieruchomości budynkowej i budowle nie złączone trwale z gruntem.

Pytanie prawne Rzecznika Praw Obywatelskich ma ograniczony zakres „przedmiotowy”, bowiem zmierza do uzyskania odpowiedzi, czy „podziemne wyrobisko górnicze” jest „nieruchomością” w znaczeniu art. 3 ust. 1 w związku z art. 2 ustawy. Pytanie nie dotyczy zatem wszystkich rodzajów wyrobisk górniczych, np. wyrobisk powierzchniowych, a ponadto nie wszystkich możliwych na gruncie ustawy kwalifikacji prawnych podziemnego wyrobiska górniczego jako przedmiotu opodat-

kowania podatkiem od nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W związku z tak sprecyzowaną treścią pytania prawnego należy wskazać, że w piśmiennictwie nie budziła i nie budzi wątpliwości teza, że podziemne wyrobisko górnicze ujmowane jako całość nie jest nieruchomością gruntową (gruntem) w rozumieniu art. 46 § 1 KC. Podziemne wyrobisko górnicze znajduje się bowiem poza granicami przestrzennymi tej nieruchomości (art. 143 KC). Wprawdzie z mocy art. 8 Prawa geologicznego i górniczego do przysługującego Skarbowi Państwa prawa własności skorupy ziemskiej stosuje się odpowiednio przepisy o własności nieruchomości gruntowej, to jednak nie oznacza, iż wyrobisko górnicze powinno być z tego powodu kwalifikowane jako nieruchomość w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Celem odesłania zawartego w tym przepisie jest bowiem określenie zakresu prawa własności skorupy ziemskiej przysługującego Skarbowi Państwa, nie zaś określenie przedmiotu tego prawa. Oceny tej nie zmienia okoliczność, że podziemne wyrobisko górnicze z natury rzeczy musi być połączone z częścią powierzchni ziemskiej, czyli z nieruchomością gruntową. Z tej przyczyny wyrobiska te nie mogą być również uznane za część składową nieruchomości w znaczeniu przyjętym w prawie cywilnym. Stanowisko, zgodnie z którym podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością gruntową (gruntem) w rozumieniu art. 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ma obecnie wystarczające oparcie w przepisie art. 6 pkt 10 Prawa geologicznego i górniczego, dodanym przez art. 1 pkt 3 lit. d ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy - Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. Nr 110, poz. 1190), który stanowi, że „wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych.” Opodatkowaniu przestrzeni podatkiem od nieruchomości sprzeciwia się zdrowy rozsądek i przedstawiona wyżej argumentacja prawna.

Nie wymaga głębszego uzasadnienia teza, że podziemne wyrobiska górnicze nie są budynkami w sensie cywilistycznym i techniczno-budowlanym, w szczególności zaś, że nie odpowiadają legalnej definicji budynku zawartej w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pogląd, że podziemne wyrobisko górnicze jest budowlą (obiektom budowlanym) w rozumieniu Prawa budowlanego i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, był co najmniej dyskusyjny pod rządem poprzednio obowiązujących przepisów, zaś obecnie jest całkowicie bezpodstawny. Należy bowiem przypomnieć, że Prawo geo-

logiczne i górnicze odróżniało i odróżnia wyrobiska górnicze od obiektów budowlanych, np. art. 6 pkt 7, zgodnie z którym zakładem górniczym jest wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących przedsiębiorcy do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża, w tym wyrobiska górnicze, obiekty budowlane oraz technologicznie związane z nimi obiekty i urządzenia przeróbcze. Ponadto poprzednio obowiązujący przepis art. 58 ust. 1 tego Prawa zaliczał do obiektów budowlanych niektóre budynki (pkt 1 lit a-d) oraz inne obiekty (pkt 2 -8); do tych innych obiektów budowlanych należały: ujęcia wód leczniczych, termalnych i solanek; szybowe wieże wyciągowe; urządzenia odwiertów na powierzchni oraz rurociągi związane z ruchem zakładu górniczego; urządzenia podsadzkowe; składy materiałów wybuchowych; obiekty i urządzenia służące wydobywaniu kopaliny metodą odkrywkową lub otworów wiertniczych; obiekty i urządzenia przeróbcze. Przyjmując ponadto, że obiekty budowlane w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego dzielą się na budynki i budowle (wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1999 r., IV SA 2088/96 LEX nr 47193, zgodnie z którym "pojęcie budowli zdefiniowane zostało w art. 3 ust. 3 ustawy z 1994 r. Prawo budowlane. Fakt, że przedmiotowy budynek nie posiada fundamentów, a jest oparty jedynie na słupach stanowi o tym, że należy zaliczyć go do budowli, a nie budynków. Zarówno jednak budowle, jak i budynki zaliczają się do obiektów budowlanych"), należało także pod rządem poprzednio obowiązujących przepisów wykluczyć uznanie podziemnego wyrobiska górniczego jako całości za budowlę w rozumieniu tych przepisów. Obecnie kwalifikowanie podziemnego wyrobiska górniczego jako budowli nie ma już oparcia w przepisach Prawa górniczego i geologicznego, bowiem zgodnie z art. 58 tego Prawa obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Przepis ten wyklucza kwalifikowanie nie tylko podziemnego wyrobiska górniczego jako całości, lecz także obiektów i urządzeń w nim umieszczonych, jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji uchwały.

=====