



Warszawa, 11/12/2001r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

RPO/384491/2001/VI/JF-Z

00-090 Warszawa Tel. centr. 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 827 64 53

Sąd Najwyższy
Izba Administracyjna, Pracy
i Ubezpieczeń Społecznych
WARSZAWA

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 13 pkt 3 oraz art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (tekst jedn. Dz. U. z 1994 r. Nr 13, poz. 48 z późn. zm.) i art. 16 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 19, poz. 147)

wnoszę

o podjęcie przez Sąd Najwyższy uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawa budzących wątpliwości w praktyce, których stosowanie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie, a mianowicie:

„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 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”

Uzasadnienie

Zagadnienie czy wyrobisko górnicze jest nieruchomością obciążoną obowiązkiem podatkowym - podatkiem od nieruchomości - wywołało na przestrzeni ostatnich 5 lat odmienne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Także odmienne prezentują się poglądy, w tej materii, poszczególnych przedstawicieli nauki prawa podatkowego (przykładowo: prof. B. Brzeziński i prof. M. Kalinowski Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. sygn. SA/Ka 1913/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 1999 Nr 1, prof. A. Hanusz, Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobisko górnicze, Glosa Nr 2/2001, prof. 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.

Niestabilność orzecznictwa administracyjnego w tej materii wywołuje wnioski spółek węglowych kierowane do Rzecznika Praw Obywatelskich o składanie rewizji nadzwyczajnych od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego zasądzających należności podatkowe od wyrobisk. Dotyczy to m.in. spraw rozstrzygniętych przez NSA Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, sygn. akt I SA/Lu 78/00 i I SA/Lu 77/00.

Ostatnio podjęta bowiem uchwała z dnia 2 lipca 2001 r. Siedmiu Sędziów NSA (sygn. akt FPS 2/01) odstąpiła od poglądu wyrażonego w Uchwale z dnia 29 listopada 1999 r. (sygn. akt FPK 4/99) przyjmując pogląd, że podziemne wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co wywołało z kolei krytykę części przedstawicieli nauki z zakresu prawa podatkowego.

Ta zmienność poglądów orzecznictwa oraz odmiennosc poglądów doktryny powodują niestabilność prawa i stan niepewności u podatników będących posiadaczami wyrobisk jak i zainteresowanych jednostek samorządu lokalnego.

1. W dniu 6 listopada 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł (sygn. akt SA/Ka 1913/95), że podziemne wyrobisko górnicze nie jest nieruchomością w świetle przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.), 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. (sygn. akt 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 (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.).

Po upływie 17-tu miesięcy w Uchwale z dnia 2 lipca 2001 r. (sygn. akt 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.

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 NSA 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 „Górnicyim słowniku encyklopedycznym” opracowanym przez Stanisława Gismana (wyd. Wydawnictwo Górniczo-Hutnicze 1955 r.) wskazuje się na różnego rodzaju „wyrobiska górnicze” wymieniając m.in. wyrobisko eksploatacyjne, kapitalne, komorowe, korytarzowe, nadpoziomowe, podpoziomowe, utrzymywane, użytkowe, wybierkowe, i inne. W każdym przypadku będzie to przestrzeń wybrana robotami górnicyimi, odpowiednio przygotowana i zabezpieczona technicznie oraz w miarę potrzeby oprzyrządowana.

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 z późn. 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 przerobcze.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 6.11.1996 r. NSA m.in. wypowiedział 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 NSA 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 z późn. 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. (sygn. akt 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.

2. W dniu 29 listopada 1999 r. w Uchwale w składzie Pięciu Sędziów (sygn. akt FPK 4/99) Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje, 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 z późn. zm.) Skoncentrował się na wskazaniu miejsca prawa podatkowego w systemie prawa, bo tylko w taki sposób można, zdaniem Sądu, usunąć wątpliwości dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego. W dalszej części swojego wywodu Sąd 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 określiła 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.

Stanowisko wyrażone w tej Uchwale NSA 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 (prof. A. Hanusz - Glosa do uchwały NSA z dnia 29.11.1999 r., FPK 3/99, opublikowana, Glosa 2001/2/20).

Uzasadniając swoje stanowisko, prof. 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 uznać je za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podobne stanowisko zaprezentował A. Lipiński (glosa do uchwały NSA z dnia 29.11.1999 r. opublikowana OSP 2000/9/132), który uznał, że podziemne wyrobisko górnicze (znajdujące się w nich 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”.

3. Naczelnny Sąd Administracyjny w dniu 2 lipca 2001 r. podjął kolejną Uchwałę (sygn. akt FPS 2/01) w składzie 7 sędziów, mającą na celu wyjaśnienia wątpliwości prawnych przekazanych przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego powstałych w wyniku rozpatrywania skargi Rybnickiej Spółki Węglowej S.A. - Kopalnia Węgla Kamiennego „Chwałowice” w Rybniku. Przedmiotem rozpoznania było ustalenie, czy „podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości” i 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 (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.).

W Uchwale tej i w opartym na niej wyroku przedmiotem rozważań, mającym zasadnicze znaczenie dla dokonanych rozstrzygnięć - stało się ustalenie 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 budowlą, 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 z późn. 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 Prawa budowlanego 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.

4. Teza Uchwały Składu Siedmiu Sędziów NSA, 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

górnictwem. Prof. Ryszard Mastalski w pracy „Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych” (Przeгляд Podatkowy Nr 12/2001), 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 górniczym 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 analizowanej ustawy wynika jednoznacznie, że istnieją dwa zasadnicze kryteria przesądzające o tym, czy dany obiekt wyczerpuje ustawowe znamiona przedmiotu opodatkowania:

- zakwalifikowanie określonego obiektu do budowli,
- 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 wywodem, 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.

Z tych względów, biorąc pod uwagę nieusunięte wątpliwości powstające w praktyce oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów i rozbieżności w doktrynie w zakresie opodatkowania „podziemnych wyrobisk górniczych” podatkiem od nieruchomości zachodzi potrzeba wyjaśnienia przez Sąd Najwyższy tego zagadnienia w trybie art. 13 pkt 3 ustawy o Sądzie Najwyższym.

Przedstawiony Wysokiemu Sądowi problem ma istotne znaczenie dla gospodarki spółek górniczych jak i jednostek samorządu terytorialnego.

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll