

Prof. dr hab. Leonard Etel  
Wydział Prawa  
Uniwersytet w Białymstoku

**Opinia w sprawie opodatkowania budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09)**

I Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytania:

1. Jakie skutki prawne wywołuje wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z 13 września 2011 r. w odniesieniu do spraw zakończonych ostateczną decyzją organów podatkowych, których przedmiotem jest opodatkowanie budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych?
2. Jaki wpływ ma wyrok TK na toczące się i przyszłe postępowania w zakresie opodatkowania budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych?
3. Jak – uwzględniając stanowisko TK – należy opodatkować obiekty budowlane i urządzenia budowlane zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych?

II Uwagi ogólne

Przedmiotem wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. było rozpatrzenie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach: „czy 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.) jest zgodny z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?”

**Odpowiadając na tak postawione pytanie TK stwierdził, że 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 (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji**

**wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Nie budzi zatem wątpliwości, że TK nie stwierdził niezgodności analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z postanowieniami Konstytucji. Ustalenie to ma fundamentalne znaczenie z uwagi na problem będący przedmiotem pierwszego z postawionych na wstępie pytań.

### **III Jakie skutki prawne wywołuje wyrok TK z 13 września 2011 r. w odniesieniu do spraw zakończonych ostateczną decyzją organów podatkowych, których przedmiotem jest opodatkowanie budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych?**

Ustosunkowując się do tak postawionego pytania należy stwierdzić, że wzruszenie decyzji ostatecznych, w których organ podatkowy określił (ustalił) wysokość zobowiązania podatkowego od budowli w wyrobiskach górniczych jest możliwe jedynie w trybach nadzwyczajnych wzruszenia decyzji przewidzianych w ordynacji podatkowej (o.p.). W grę wchodzi wznowienie postępowania oraz stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej.

W pierwszym rzędzie należy rozpatrzyć możliwość wznowienia postępowania zakończonego ostateczną decyzją podatkową i w konsekwencji uchylenie lub zmianę tej decyzji. Wznowienie postępowania jest możliwe w przypadku wystąpienia jednej z przesłanek wymienionych w art. 240 o.p. Na wstępie należy rozważyć przesłankę przewidzianą w art. 240 par. 1 pkt 8, zgodnie z którym wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną jest możliwe, jeżeli decyzja ta została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny. W analizowanej sprawie, co wynika bezpośrednio z sentencji wyroku TK, nie ma miejsca stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym, co nie wymaga szczególnego uzasadnienia, przesłanka ta w opiniowanej sprawie nie może być podstawą do wznowienia postępowania.

Kolejna przesłanka wznowienia postępowania, która może być brana pod uwagę w niniejszej sprawie, jest zawarta w art. 240 par. 1 pkt 5 o.p. Przepis ten stanowi, że wznowienie jest możliwe w sytuacji, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał

decyzję<sup>1</sup>. Wyrok TK nie może być traktowany jako nowa okoliczność faktyczna czy też nowy dowód w sprawie<sup>2</sup>. W orzecznictwie i doktrynie utrwalony jest pogląd, że okoliczność faktyczna to zdarzenie niezależne od treści przepisów prawa, a tym bardziej od zmienionej wykładni prawa<sup>3</sup>. Nowe okoliczności i dowody służą ustaleniu stanu faktycznego, a wykładnia prawa zawarta w wyroku ma znaczenie już na innym etapie rozstrzygnięcia sprawy, tj. etapie subsumcji stanu faktycznego pod określoną normę prawną<sup>4</sup>. Podstawa wznowienia w oparciu o analizowaną przesłankę jest możliwa jedynie na etapie ustalania faktów<sup>5</sup>. Poza tym okoliczności faktyczne i dowody w sprawie muszą istnieć w momencie podejmowania decyzji przez organ podatkowy, a organ o nich nie wie. Orzeczenie TK zostało podjęte 13 września 2011 roku i w żadnym razie nie mogło istnieć w momencie podejmowania obecnie już ostatecznych decyzji przez organ podatkowy.

Nie miała też w rozważanej sprawie miejsca przesłanka z art. 240 par. 1 pkt 7 o.p., która uzasadnia wznowienie postępowania w przypadku, gdy decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji. W wyroku TK ustosunkował się do zapytania prawnego sformułowanego przez wojewódzki sąd administracyjny i nie doszło w tym przypadku do zmiany lub uchylecia orzeczenia sądu lub decyzji<sup>6</sup>.

Rozważanie innych możliwych przesłanek wznowienia postępowania nie ma sensu z uwagi na to, że już pobieżna ich analiza wskazuje jednoznacznie, że nie mogą znaleźć zastosowania w niniejszej sprawie. Na tej podstawie można stwierdzić, że **analizowany wyrok TK nie może być podstawą do wznowienia postępowań podatkowych zakończonych ostateczną decyzją, której przedmiotem było określenie podatku od budowni zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych.**

Do identycznych wniosków prowadzi analiza zawartych w art. 247 o.p. przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych. W zasadzie jedynie jedna z nich może być

---

<sup>1</sup> Za podstawę wznowienia postępowania nie można uznać wyroku Sądu Najwyższego, bowiem wykładnia przepisu prawa materialnego dokonana przez Sąd Najwyższy a także stanowisko zawarte w wyroku NSA nie jest ani nową okolicznością faktyczną ani nowym dowodem uzasadniającym wznowienie postępowania – wyrok NSA z dnia 19 marca 2003 r. (III SA 1463/01), „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 1.

<sup>2</sup> Zob. S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1128-1129 oraz uchwałę składu 5 sędziów NSA z dnia 17 października 2001 r. (FPK 9/01) ONSA 2002, nr 2, poz. 64.

<sup>3</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 538 i nast. oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>4</sup> Zob. B. Gruszczyński (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2010, s. 913.

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> Zob. wyrok NSA z 13 września 2001 r. (III SA 1383/00), gdzie stwierdzono, że uchwała 7 sędziów, która zapadła w innej sprawie, nie jest orzeczeniem na podstawie którego organ wydał decyzję, a zatem nie ma podstaw do wznowienia postępowania na podstawie art. 240 par. 1 pkt 7 o.p.

rozważana w związku ze stanem faktycznym mającym miejsce w niniejszej sprawie. Myślę tu o art. 247 par. 1 pkt 3, który dotyczy decyzji wydanych z rażącym naruszeniem prawa. Nie ma w doktrynie i judykaturze sporu co do tego, że zmiana wykładani przepisu prawnego w sprawach wywołujących wątpliwości interpretacyjne dokonana przez sądy nie może być kwalifikowana jako przesłanka do wznowienia postępowania w odniesieniu do decyzji organów podatkowych, w których przyjęto inny pogląd<sup>7</sup>. Jedyne wówczas, gdy decyzja ta w sposób ewidentny odbiega od obowiązującej normy prawnej i wykładnia tej normy nie budzi wątpliwości, można wskazywać na przesłankę rażącego naruszenia prawa<sup>8</sup>. W żadnym razie decyzje podatkowe, gdzie przyjęto odmienną wykładnię danego przepisu niż dokonana przez TK, nie mogą być tylko z tego powodu traktowane jako rażąco naruszające prawo w rozumieniu powołanego przepisu ordynacji<sup>9</sup>. Wykładania taka musiałaby **rażąco** odbiegać od nie budzącego wątpliwości rozumienia przepisu, na podstawie którego została podjęta decyzja<sup>10</sup>. „Inaczej mówiąc, konsekwencje prawne przepisów powinny być dostatecznie jasno i precyzyjnie ustalone na podstawie ich treści, bez rozbieżności ich wykładni.”<sup>11</sup> Jako rażącego naruszenia prawa nie można traktować błędów w wykładni prawa<sup>12</sup>, ale przekroczenie prawa w sposób jasny i niedwuznaczny<sup>13</sup>. Wybór jednej z możliwych interpretacji nie może być oceniany jako rażące naruszenie prawa nawet wówczas, gdy zostanie ona później uznana za nieprawidłową<sup>14</sup>. Rażące naruszenie prawa może wystąpić jedynie w sytuacji, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu a decyzją wydaną przez organ podatkowy. Sam TK w uzasadnieniu wyraźnie stwierdza, że nie ma w

---

<sup>7</sup> Zob. m.in. J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010, Wrocław 2010, s. 1022 i nast.

<sup>8</sup> Zob. B. Gruszczyński (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2010, s. 935.

<sup>9</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 581 i nast. oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>10</sup> „Cechą rażącego naruszenia prawa jest to, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu, tzn. istnienie tej sprzeczności da się ustalić poprzez proste ich zestawienie” – zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 577.

<sup>11</sup> Zob. m.in. J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010, Wrocław 2010, s. 1023 i nast.

<sup>12</sup> Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 538 i nast. oraz przywołane tam orzecznictwo.

<sup>13</sup> Zob. S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1150 oraz tam powołany wyrok NSA z dnia 3 maja 2003 r., III SA 2395/01. Lex nr 146076.

<sup>14</sup> Ibidem.

praktyce organów stosujących analizowane przepisy jednolitości poglądów<sup>15</sup> i wykładnia dokonana przez TK nie może być traktowana jako powszechnie obowiązująca.

W związku z tym jednoznacznie należy stwierdzić, że po ukazaniu się wyroku TK nie ma podstaw prawnych do stwierdzenia nieważności ostatecznych decyzji, w których organy podatkowe zastosowały odmienną interpretację wskazanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym bardziej nie ma możliwości wzruszenia decyzji, gdzie organy podatkowe przyjęły rozumienie analizowanych przepisów zbliżone do wynikającego z uzasadnienia wyroku TK, a tak jest w większości znanych mi przypadków. Nie zetknąłem się z decyzją, gdzie opodatkowaniu podlegałoby wyrobisko górnicze rozumiane jako „przeźren” powstała w wyniku robót górniczych. W decyzjach opodatkowane były obiekty zlokalizowane w tych wyrobiskach, co generalnie jest zgodne z sentencją wyroku TK. Ewentualne mankamenty dowodowe występujące w tych decyzjach (uogólnienia) nie mogą być traktowane jako rażące naruszenie prawa.

#### **IV Jaki wpływ ma wyrok TK na toczące się i przyszłe postępowania w zakresie opodatkowania budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych?**

Na samym wstępie należy stwierdzić, że wykładnia dokonana w analizowanym wyroku TK nie ma charakteru powszechnie wiążącego. Wskazuje na to zresztą TK kilkakrotnie w uzasadnieniu wyroku. Przedstawione przez TK rozumienie analizowanych przepisów miało na celu wykazanie czy jest możliwa ich wykładnia z uwzględnieniem wartości chronionych konstytucyjnie, a przez to czy przepisy te są zgodne z art. 2 i 217 Konstytucji RP. TK stwierdził, że taka ich interpretacja jest możliwa, co przesądziło o tym, że nie zakwestionował zgodności tych przepisów ustawy z Konstytucją. Z uzasadnienia wyroku TK nie wynika, że zaprezentowana interpretacja jest jedynie możliwa i nie można - rozstrzygając konkretną sprawę – dokonać innej wykładni, która będzie także zgodna z Konstytucją. Nie można bowiem wykluczyć, że organ podatkowy wydając decyzje na podstawie okoliczności faktycznych mających miejsce w danej sprawie, wskaże na takie rozumienie analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które będzie uwzględniało wszystkie wartości podlegające ochronie konstytucyjnej.

---

<sup>15</sup> Wstępnym warunkiem uznania, że nastąpiło rażące naruszenie prawa, jest stwierdzenie, iż w zakresie objętym konkretną decyzją administracyjną obowiązywał niewątpliwy stan prawny – wyrok NSA z dnia 18 lipca 1994 r. (V SA 535/94); ONSA 1995, nr 2, poz. 91.

Należy zaznaczyć, że w analizowanym wyroku TK nie rozstrzygnął czy obiekty znajdujące się w wyrobiskach górniczych powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta – co podkreślono w uzasadnieniu wyroku – została pozostawiona organom podatkowym prowadzącym postępowanie. TK wskazał jedynie na pewne uwarunkowania wynikające z wykładni tych przepisów, które organy podatkowe powinny brać pod uwagę określając podatek od budowli. Są to okoliczności, które muszą być wyjaśnione w postępowaniu tak, aby nie było wątpliwości czy dany obiekt jest budowlą i w konsekwencji podlega opodatkowaniu. Sprowadza się to do tego, że każdy obiekt zlokalizowany w wyrobisku górniczym musi być w postępowaniu zakwalifikowany jako budowla (albo nie) i w konsekwencji opodatkowany (albo wyłączony z opodatkowania). Jaki będzie wynik ostateczny, a zatem czy i jakie obiekty w wyrobiskach podlegają opodatkowaniu, TK nie jest w stanie przewidzieć, ponieważ wymaga to przeprowadzenia postępowań podatkowych w konkretnych sprawach.

Powyższe ustalenia mają duże znaczenie w kontekście pytania o to, jaki wpływ ma wyrok TK na toczące się i przyszłe postępowania, których przedmiotem jest opodatkowanie budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych. Przede wszystkim nie jest tak, że rozumienie analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest wiążące dla organów podatkowych (sądów administracyjnych). Mogą one oczywiście przyjąć ten pogląd bez zastrzeżeń i orzekać z uwzględnieniem argumentów przedstawionych przez TK. Nie wyklucza to jednak podjęcia przez te organy rozstrzygnięcia uwzględniającego wartości chronione konstytucyjnie w oparciu o argumentację inną niż przyjętą przez TK<sup>16</sup>.

W praktyce najczęściej – jak należy sądzić – będzie powielane rozumienie obiektu budowlanego i budowli zaprezentowane przez TK. Nie oznacza to jednak „zniewolenia” organów podatkowych i sądów rozstrzygających poszczególne sprawy. Jest to istotne z uwagi na to, że TK, o czym była mowa, nie rozstrzygnął jednoznacznie co należy uznać za obiekt budowlany (budowlę) podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W uzasadnieniu wyroku wskazane zostały jedynie pewne okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przez organ podatkowy na etapie wyjaśniania wszystkich istotnych aspektów rozpatrywanej sprawy. Ich uwzględnienie ma na celu dokonanie takiej wykładni

---

<sup>16</sup> TK w uzasadnieniu (str. 45) stwierdził m.in., „... iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. Organ podatkowy może zatem posłużyć się inną niż TK argumentacją wynikającą z ustaw, których postanowienia rzutują na rozumienie budowli w prawie budowlanym i ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Potwierdza to już wcześniej sformułowaną tezę, że wykładania TK jest jedną z możliwych i w żadnym razie nie może być traktowana jako obowiązująca organy podatkowe i sądy rozstrzygające indywidualne sprawy.

analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, aby była ona zgodna z Konstytucją. Z tego powodu organy podatkowe nie mogą pominąć argumentów TK, co nie wyklucza przytoczenia innych, uzasadniających ich stanowisko w rozpatrywanej sprawie.

## **V Jak – uwzględniając stanowisko TK – należy opodatkować obiekty budowlane i urządzenia budowlane zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych?**

W tej części opinii koncentruję się na wskazaniu, jak należy ustalić rozumienie obiektu budowlanego i budowli jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z argumentacją TK zawartą w uzasadnieniu wyroku. Nie oznacza to, że w całości argumentację tę akceptuję i uważam za trafną. Celem tej części opinii jest wskazanie organom podatkowym, w jaki sposób – uwzględniając stanowisko TK – mają ustalić czy dany obiekt jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co przesądza o jego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z uzasadnienia wyroku TK wynika, że nie ma argumentów, które wskazywałyby, że w podziemnych wyrobiskach górniczych nie mogą być zlokalizowane obiekty budowlane. Jeżeli obiekty te stanowią budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>17</sup>. Przytoczony pogląd był w zasadzie powszechnie wskazywany w orzecznictwie sądowym i literaturze przedmiotu<sup>18</sup>. Prof. Ryszard Mastalski już dosyć dawno stwierdził, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nie wyrobiska górnicze stanowiące przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze, lecz usytuowane w nich budowle.<sup>19</sup> Pogląd ten został zaakceptowany w

---

<sup>17</sup> „Konkludując, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że analiza u.p.b i u.p.g.g. prowadzi do wniosku, iż nie istnieją przekonujące argumenty przemawiające generalnie przeciwko możliwości uznania obiektów zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych, w tym także w podziemnych wyrobiskach górniczych, za obiekty budowlane, co odpowiada stanowisku dominującemu w orzecznictwie sądowym. (...).

Skoro przy tym art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to nie istnieją przeciwwskazania, by obiekty i urządzenia znajdujące się w wyrobiskach górniczych – zarówno odkrywkowych, jak i podziemnych – były obciążone podatkiem od nieruchomości, jeżeli tylko rozważane obiekty dają się zakwalifikować: 1) jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., będące zarazem budowlami w ujęciu u.p.o.l., albo 2) jako związane z działalnością gospodarczą części obiektów budowlanych uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., będące zarazem budowlami w ujęciu u.p.o.l.” – zob. st. 44-45 uzasadnienia wyroku TK.

<sup>18</sup> Szerzej L. Etel, Czy art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z Konstytucją RP? Opodatkowanie wyrobisk górniczych – ciąg dalszy, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.

<sup>19</sup> Zob. R. Mastalski, Opodatkowanie budowli wyrobisk górniczych, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 12.

literaturze<sup>20</sup> oraz judykaturze i w zasadzie nikt nie twierdzi, że opodatkowaniu powinno podlegać wyrobisko jako „przestrzeń” lub „obszar”<sup>21</sup>.

Nowością w zaprezentowanej w wyroku wykładni jest to, że za budowle – zdaniem TK można uznać:

„...1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,

2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje;”.

Jednocześnie TK podniósł, że nie można wykluczyć, że o statusie danego obiektu budowlanego jako budowli mogą decydować także postanowienia innych ustaw niż wyżej wskazane. Z uzasadnienia wyroku wynika także, że organy podatkowe rozpatrując konkretne sprawy powinny dokładnie zbadać czy dany obiekt jest budowlą podlegającą opodatkowaniu, bez stosowania uogólnień odnoszących się do całości obiektów mieszczących się w podziemnych wyrobiskach górniczych. Innymi słowy – zdaniem TK – każdy obiekt, który ma być opodatkowany, powinien być poddany analizie pod kątem możliwości zakwalifikowania go jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem TK – organ podatkowy chcąc określić podatek od budowli - musi „przyporządkować” dane obiekty w wyrobisku górniczym nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym, a konkretnie występującym w art. 3 pkt 3, innych postanowieniach tej ustawy i załączniku do niej. Możliwe jest również wskazanie nazw obiektów budowlanych zawartych w innych ustawach „uzupełniających” prawo budowlane (np. prawo energetyczne, prawo telekomunikacyjne,

---

<sup>20</sup> Szerzej – L. Etel, Pojęcie wyrobiska górniczego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Państwo i Prawo” 2002, z. 7.

<sup>21</sup> L. Etel, Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSA 656/05) „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 12.



ustawa o drogach publicznych, prawo o ochronie i kształtowaniu środowiska, o ochronie przeciwpożarowej, o zagospodarowaniu przestrzennym, o normalizacji). Są to ustawy, które - używając terminologii TK – uzupełniają, modyfikują i doprecyzowują prawo budowlane<sup>22</sup>, a zatem mogą być podstawą do uznania danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wystarczy jeżeli w przepisach tych ustaw ustawodawca używa nazwy danego obiektu i klasyfikuje go jako budowlę.

Odnalezienie „nazwy” budowli w ustawie Prawo budowlane lub ustawowych przepisach modyfikujących, doprecyzowujących i uzupełniających postanowienia Prawa budowlanego pozwala – zdaniem TK - na uznanie danego obiektu za budowlę i w konsekwencji opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. W przypadku, gdy danemu obiektowi nie da się przypisać nazwy budowli występującej we wskazanych ustawach, organ podatkowy powinien rozważyć czy nie jest to urządzenie budowlane w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, a przez to budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W sytuacji, gdy organ podatkowy nie będzie w stanie przyporządkować danego obiektu do konkretnej nazwy budowli w Prawie budowlanym (i ustawach uzupełniających) lub też zakwalifikować go jako urządzenia budowlanego, to nie może – zdaniem TK – traktować go jako przedmiotu podatku od nieruchomości. Trybunał w uzasadnieniu wyroku podkreślał wielokrotnie, że nie jest możliwe „...uznanie za przedmiot opodatkowania kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w u.p.b., nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii wskazanych *expressis verbis*...”.

W tym miejscu wyłania się pytanie o to, w jaki sposób organy podatkowe akceptujące wyżej zaprezentowane poglądy TK powinny ustalić, jakie obiekty w podziemnych wyrobiskach górniczych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Myślę tu o konkretnych działaniach, które powinny być podjęte przez organy podatkowe w ramach prowadzonych postępowań podatkowych.

Przede wszystkim należy wyjść od ustalenia: jakie obiekty są zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych. Do tego niewątpliwie potrzebne są wiadomości specjalne w rozumieniu art. 197 o.p. Z przepisu tego wynika, że w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę, która dysponuje takimi wiadomościami, w celu wydania opinii. W analizowanej sprawie powołanie biegłego (biegłych) jest nieodzowne z uwagi na złożoność sprawy oraz wynikający z wyroku TK wymóg szczegółowej klasyfikacji każdego obiektu zlokalizowanego w

---

<sup>22</sup> Zob. str. 45 uzasadnienia wyroku TK.

wyrobisku jako budowli podlegającej opodatkowaniu. Powołanie na biegłego powinno mieć miejsce w formie postanowienia. Należy przy tym w sposób precyzyjny określić przedmiot opinii. Przedmiot opinii musi korespondować ze wskazanym przez TK rozumieniem budowli podlegających opodatkowaniu. W związku z tym treść opinii biegłego powinna obejmować:

- 1) sporządzenie spisu wszystkich obiektów (urządzeń) zlokalizowanych w podziemnym wyrobisku górniczym,
- 2) przyporządkowanie obiektów nazwom budowli występującym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, załączniku do niej lub innych ustawowych regulacjach modyfikujących, uzupełniających lub doprecyzowujących prawo budowlane, a jeżeli okaże się niemożliwe, to
- 3) zakwalifikowanie urządzeń jako urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, jego innych przepisów (w tym załącznika) lub innych ustawowych regulacji modyfikujących, uzupełniających lub doprecyzowujących prawo budowlane, oraz wykazanie, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Opinia biegłego jest jednym z dowodów, na podstawie których organ podatkowy wyda decyzję podatkową. Nie może to być jedyny dowód na jakim oparł się organ podatkowy prowadzący postępowanie. Opinia biegłego powinna być zweryfikowana innymi środkami dowodowymi (dokumentacja budowlana, ewidencja środków trwałych, wyjaśnienia strony itp.). Rozstrzygnięcie wszystkich wątpliwości związanych z dokonaniem powyższych kwalifikacji obiektów (urządzeń) zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych wymagać może także dokonania oględzin z udziałem biegłego. O przeprowadzeniu oględzin z udziałem biegłego decyduje organ podatkowy w drodze postanowienia, zawiadamiając o tym strony postępowania z zachowaniem terminów określonych w art. 190 o.p. (7 dni).

W oparciu o opinię biegłego, oględziny i inne dowody uzyskane w trakcie postępowania, organ podatkowy ustala katalog obiektów i urządzeń zlokalizowanych w podziemnym wyrobisku górniczym, które są budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolejnym krokiem, który powinien być dokonany przez organ podatkowy w postępowaniu, jest ustalenie podstawy opodatkowania tych budowli. Chcąc stwierdzić, jaki podatek należy od nich zapłacić, trzeba ustalić podstawę opodatkowania tychże budowli. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest to „ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych”. Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

wymagają ustalenia wartości początkowej środka trwałego w ewidencji środków trwałych<sup>23</sup>. Ewidencja ta jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), gdzie w ramach grupy 2 „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”, podgrupy 20 „Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych”, rodzaj 200 sklasyfikowano „**Budowle dla górnictwa i kopalnictwa**”<sup>24</sup>. Podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości tego rodzaju budowli jest ich wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Zgodzić się należy, ale z pewnymi zastrzeżeniami, że przepisy Klasyfikacji Środków Trwałych oraz Klasyfikacji Obiektów Budowlanych nie powinny stanowić samodzielnej podstawy prawnej do określania przedmiotu podatku od nieruchomości. Jednakże należy pamiętać, że to ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 4 ust. 1 pkt. 3 wskazuje, że podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b i nast.), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22a i nast.) regulują zasady amortyzacji majątku trwałego, w tym także budowli dla górnictwa i kopalnictwa. Podatnik musi zatem na potrzeby amortyzacji uregulowanej w ustawach o podatkach dochodowych ustalić, jakie obiekty w wyrobiskach górniczych będą klasyfikowane jako rodzaj 200 – budowle dla górnictwa i kopalnictwa. To „przepisy o podatkach dochodowych”, do których odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych decydują o tym, jak powinny być amortyzowane budowle dla górnictwa i kopalnictwa, a przez to jaka powinna być ich wartość początkowa stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Najlepiej jest to widoczne w wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiących załącznik do ustawy o podatku dochodowym<sup>25</sup>. Jest to przepis rangi ustawowej, który obliuguje podatnika do ustalenia, jakie obiekty stanowią budowle dla górnictwa i kopalnictwa. Stawki dla poszczególnych kategorii środków trwałych są ustalane w oparciu o symbol KŚT zamieszczony w załączniku do ustawy. To ustalenie ma duże znaczenie w procesie opodatkowania budowli. Chcąc bowiem prawidłowo budowlę amortyzować (wartość amortyzacyjna i stawka amortyzacji), należy ją właściwie zakwalifikować zgodnie z załącznikiem do ustawy (ustalić czy są to budowle górnictwa i kopalnictwa w rozumieniu załącznika i KŚT). Stąd też nie tyle KŚT, co ustawy regulujące

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.) i ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.).

<sup>24</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U.Nr 242, poz. 1622).

<sup>25</sup> Zob. np. załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych”, gdzie wskazany jest w poz. 02 rodzaj KŚT 200. Identyfikacja jest to uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

podatki dochodowe, wymagają zakwalifikowania danych obiektów jako budowli dla górnictwa i kopalnictwa i następnie określenia ich wartości początkowej<sup>26</sup>. Wartość ta jest – co wynika już bezpośrednio z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawą opodatkowania tych budowli podatkiem od nieruchomości. Wartość początkowa jest wykazywana przez podatnika w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. **W związku z tym musi być zgodność pomiędzy wartością początkową budowli przyjętą na potrzeby amortyzacji i wartością początkową budowli będącą podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, przy założeniu, że dany środek trwały jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.** Zgodność ta jest zagwarantowana tym, że ustalanie odpisów amortyzacyjnych i podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości odbywa się na tej samej podstawie, którą jest kwota wartości początkowej budowli, ustalanej w oparciu o przepisy ustaw regulujących podatki dochodowe i uwidocznionej w ewidencji środków trwałych. W tym kontekście należy stwierdzić, że jeżeli podatnik klasyfikuje dany obiekt na potrzeby podatku dochodowego jako budowlę dla górnictwa i kopalnictwa i dokonuje ustalenia jej wartości początkowej, to wartość ta powinna być przyjęta na potrzeby opodatkowania tych budowli podatkiem od nieruchomości.

Nie może być tak – co w praktyce jest spotykane - że podatnik na potrzeby amortyzacji przyjmuje wartość początkową ustaloną zgodnie z zasadami wynikającymi z ustaw regulujących amortyzację, a na potrzeby opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości – inną wartość, z reguły niższą. Jak już wskazano wyżej, w obu podatkach wartość ta powinna być ustalona na takich samych zasadach<sup>27</sup>. W praktyce podatnicy różnicując tę wartość stosują różnego rodzaju argumentację. Jako przykład można wskazać

---

<sup>26</sup> Żałować należy, że ten aspekt analizowanego problemu został pominięty przez TK, który ograniczył się jedynie do stwierdzenia, że KŚT i KOB nie mogą stanowić podstawy do określenia przedmiotu podatku od nieruchomości. Wg mnie to przepisy rangi ustawowej, a mianowicie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 4 ust. 1 pkt 3), które odsyłają do przepisów ustaw o podatkach dochodowych regulujących amortyzację decydują o tym, że KŚT odgrywa ważną rolę na etapie klasyfikowania obiektów w wyrobiskach górniczych jako budowli dla górnictwa i kopalnictwa oraz ustalania ich wartości początkowej na potrzeby amortyzacji i ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ścisłe korelacje zachodzące pomiędzy postanowieniami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustaw o podatkach dochodowych, bazujące na KŚT, decydują o randze tej klasyfikacji przy amortyzowaniu majątku i jego opodatkowaniu. Powiązania te nie pozwalają uznać za zgodne z prawem klasyfikowania na potrzeby podatków dochodowych (amortyzacji a więc kosztów) danego obiektu jako budowli dla górnictwa i kopalnictwa, a na potrzeby podatku od nieruchomości jako obiektu nie będącego budowlą.

<sup>27</sup> Dążenie podatnika do zniżenia wartości stanowiącej podstawę opodatkowania budowli jest zrozumiałe z uwagi na to, że skutkuje to zmniejszeniem kwoty podatku od nieruchomości. Z kolei wyższa wartość amortyzacyjna, to wyższe odpisy amortyzacyjne a przez to koszty, co skutkuje obniżeniem podatku dochodowego. Te zależności skutkują tym, że podatnicy chcieliby mieć jak najwyższą wartość amortyzacyjną na potrzeby opodatkowania dochodu i jak najniższą na potrzeby opodatkowania nieruchomości.

wykazywanie na potrzeby opodatkowania wartości samych materiałów zużytych do wytworzenia budowli. Tego typu argumenty są często podnoszone w odniesieniu do budowli zlokalizowanych pod ziemią (odwierty geotermalne, budowle w wyrobiskach górniczych, studnie głębinowe), które były przedmiotem rozważań TK. Podatnicy wychodzą z założenia, że sama „dziura w ziemi” nie jest przedmiotem podatku od nieruchomości, co nie budzi też wątpliwości ani w doktrynie, ani w judykaturze. Stanowią go budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znajdujące się w tej „dziurze”, co wielokrotnie podkreślał TK w uzasadnieniu wyroku i z czym się należy zgodzić. Nie można się natomiast zgodzić z lansowanym przez podatników twierdzeniem, że wartością początkową tych budowli jest jedynie np. cena nabycia obiektu, z pominięciem kosztów jego umieszczenia w tej „dziurze”. W efekcie na potrzeby podatku od nieruchomości należy przyjąć – ich zdaniem - nie wartość amortyzacyjną wykazaną w ewidencji środków trwałych, a jedynie wartość samego obiektu (np. rury)<sup>28</sup>. Wskazuje się przy tym, że w związku z tym, że w ewidencji nie ma wartości samej rury, a jest natomiast wartość całej budowli, należy z tej wartości wyodrębnić wartość tejże rury. Wartością tejże – zdaniem podatników - jest albo cena jej nabycia, albo – wartość rynkowa. Jest to argumentacja całkowicie sprzeczna z postanowieniami regulującymi zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych (zob. art. 22g ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16g ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Za wartość początkową środka trwałego – zgodnie z tymi regulacjami - w razie wytworzenia go we własnym zakresie przyjmuje się koszt wytworzenia. Jest nim wartość – w cenie nabycia – zużytych do wytworzenia środków trwałych rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzenia za pracę wraz z pochodnymi i innych kosztów dających się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. A zatem w żadnym przypadku nie można za koszt wytworzenia uznać jedynie wartości samej rury, z pominięciem innych kosztów poniesionych w związku z jej umiejscowieniem w ziemi.

Tak więc organy podatkowe powinny ustalać podstawę opodatkowania budowli na zasadach wyżej przedstawionych. W przypadku trudności z ustaleniem tej wartości – a należy zakładać, że takie wystąpią w przypadku opodatkowania budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych, należy powołać biegłego, który w opinii ustali wartość początkową tychże budowli z uwzględnieniem postanowień ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustaw regulujących podatki dochodowe.

---

<sup>28</sup> Zob. L. Etel, Określanie wartości budowli na potrzeby podatku od nieruchomości, „Prawo i Podatki” 2010, nr 2.

Wnioski

**W konkluzji należy stwierdzić, że:**

- 1) wyrok TK i zawarta w nim wykładnia nie jest podstawą do wzruszenia ostatecznych decyzji określających (ustalających) wysokość podatku od budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych;**
- 2) wykładnia zawarta w wyroku TK nie ma charakteru powszechnie wiążącej, a przez to nie wiąże organów podatkowych prowadzących postępowania dotyczące opodatkowania budowli w wyrobiskach górniczych. TK nie przesądził czy obiekty w wyrobisku podlegają opodatkowaniu pozostawiając tę kwestie organom podatkowym prowadzącym postępowanie;**
- 3) zgodnie z wyrokiem TK określając podatek od obiektów zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych organy podatkowe powinny dokonać szczegółowej analizy każdego z tych obiektów pod kątem stwierdzenia czy jest to budowla w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wymaga to wiadomości specjalnych, co skutkuje koniecznością powołania biegłego (biegłych), którzy w opiniach zakwalifikują te obiekty (bądź nie) do kategorii budowli. Wartość tak rozumianych budowli należy ustalać na podstawie przepisów regulujących amortyzację zawartych w ustawach o podatkach dochodowych.**