

**WYROK**  
z dnia 13 września 2011 r.  
**Sygn. akt P 33/09\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Piotr Tuleja – przewodniczący  
Maria Gintowt-Jankowicz  
Miroslaw Granat  
Stanisław Rymar  
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 13 września 2011 r., 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,

o r z e k a:

**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.**

UZASADNIENIE

**I**

1. Postanowieniem z 1 czerwca 2009 r., zmienionym postanowieniem z 22 lipca 2009 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA) przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne: 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.; aktualnie: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) jest zgodny z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Wątpliwość konstytucyjną WSA powziął, oceniając zgodność z prawem decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach (dalej: SKO), na którą skargę wniosła Jastrzębska Spółka Węglowa S.A. Zakwestionowane przepisy prawne stanowiły

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 29 września 2011 r. w Dz. U. Nr 206, poz. 1228.

bowiem materialnoprawną podstawę decyzji podatkowych, wydanych zarówno przez organ pierwszej instancji – Wójta Gminy Ornontowice (dalej: wójt), jak i przez organ odwoławczy – SKO.

Decyzją z 2007 r. wójt określił Kopalni Węgla Kamiennego „Budryk” S.A. w Ornontowicach (aktualna nazwa: Jastrzębska Spółka Węglowa S.A.; dalej: spółka węglowa) wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2005 r. w kwocie 8 367 851 zł, wobec wykazanej przez podatnika wysokości tego zobowiązania w deklaracji podatkowej za 2005 r. w kwocie 3 991 920,20 zł. Wójt uznał bowiem, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także znajdujące się w wyrobisku górniczym obiekty budowlane służące do wydobywania kopaliny, które należy zakwalifikować jako budowle w rozumieniu u.p.o.l. W uzasadnieniu swojej decyzji powołał się przy tym na stanowisko prezentowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA).

W odwołaniu do SKO spółka węglowa zarzuciła decyzji wójta naruszenie u.p.o.l., mające polegać na błędnym przyjęciu, że przestrzenie stanowiące części wyrobisk górniczych są budowlami w rozumieniu powołanych przepisów, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. SKO decyzją z 2008 r. podzieliło stanowisko wójta i utrzymało w mocy jego rozstrzygnięcie. Na decyzję tę spółka węglowa wniosła skargę do WSA.

Rozpatrując skargę, WSA uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest przepisem niedookreślonym i niejasnym, a przez to nie pozwala na zbadanie przez sąd zgodności z prawem zaskarżonego rozstrzygnięcia. W ocenie WSA, do dokonania oceny legalności wydanej w sprawie decyzji konieczne jest wyjaśnienie, czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnym wyrobisku górniczym, wykorzystywane przez spółkę węglową do prowadzenia działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Stosownie do pierwszego z wymienionych przepisów opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca zdefiniował natomiast pojęcie budowli. Pojęcie to oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Sąd uznał, że poza sporem w rozpatrywanej sprawie jest okoliczność, iż obiekty i urządzenia górnicze były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

W ocenie WSA, posłużenie się w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego” skutkuje powstaniem wątpliwości, do jakiej konkretnie regulacji odsyła ustawodawca w tym wypadku: do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, ze zm.; dalej: u.p.b.) czy też ogólnie do regulacji prawnych normujących zagadnienia budowlane zawartych w różnych ustawach. Pytający sąd zwrócił uwagę, że prawo budowlane jest gałęzią prawa administracyjnego, która reguluje proces budowlany. Jakkolwiek zasadnicze znaczenie w tej dziedzinie posiada u.p.b. i wydane na jej podstawie akty wykonawcze, to jednak licznych przepisów prawa budowlanego można się też doszukać w innych ustawach. Przykładami rozważanych aktów normatywnych są m.in.: ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115, ze zm.), ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 193, poz. 1194, ze zm.) czy wreszcie ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947, ze zm.; dalej: u.p.g.g.). Tak ukształtowany stan prawny pozwolił dwóm biegłym – prof. L. Etelowi i prof. A. Lipińskiemu – na wydanie przeciwstawnych opinii prawnych, opierających się głównie na

unormowaniach u.p.b. albo u.p.g.g. W pierwszym wypadku uznano, że podziemne wyrobisko górnicze podlega opodatkowaniu na podstawie u.p.o.l., a w drugim zaś, że opodatkowanie takie jest wykluczone.

Poza tym WSA rozważył możliwe konsekwencje, jakie dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych i zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń niesie treść art. 2 ust. 1 u.p.b., zgodnie z którym przepisów tej ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych, oraz treść art. 58 u.p.g.g., zgodnie z którym obiektami budowlanymi zakładu górniczego są objekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Pytający sąd uznał, że wskazane uregulowania są źródłem dodatkowych wątpliwości.

W podsumowaniu WSA podkreślił, że to podatnik – w deklaracji podatkowej – a nie organ podatkowy obowiązany jest ustalić wszystkie elementy stosunku podatkowego, w tym jego przedmiot, podstawę i stawkę. Niedookreśloność i niejednoznaczność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku podatkowego w prawidłowy sposób. Przepis ustawy podatkowej powinien być na tyle jasny, by przeciętny podatnik mógł samodzielnie określić wielkość ciężących na nim danin podatkowych. Skoro warunków tych – w ocenie WSA – nie spełniają omawiane przepisy u.p.o.l., to zasadne było skierowanie pytania do Trybunału Konstytucyjnego.

2. W imieniu Sejmu – pismem z 26 października 2009 r. – stanowisko w sprawie zajął jego Marszałek, który wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na jego niedopuszczalność. Ponadto – w sytuacji nieuwzględnienia przez Trybunał wniosku o umorzenie – Marszałek wniósł o uznanie, że wskazane w pytaniu prawnym przepisy są zgodne z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Analizując art. 193 Konstytucji, Marszałek Sejmu doszedł do wniosku, że wśród przesłanek umożliwiających skuteczne zadanie przez sąd pytania prawnego istotne znaczenia ma przesłanka funkcjonalna. Z jej spełnieniem mamy do czynienia tylko wówczas, gdy od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem. W opinii Marszałka, analizowane pytanie prawne nie realizuje rozważanej przesłanki, ponieważ WSA nie wykazał w nim poważnych zastrzeżeń odnośnie do konstytucyjności przepisów u.p.o.l.

Zdaniem Marszałka Sejmu, treść zaskarżonych przepisów jest zrozumiała, nie budzi wątpliwości i została prawidłowo zinterpretowana przez organy podatkowe. Przyjęta przez nie wykładnia została oparta na orzecznictwie sądów administracyjnych rozpatrujących podobne lub identyczne stany faktyczne, na dowód czego Marszałek powołał odpowiednie wyroki sądów administracyjnych. W przekonaniu Marszałka, orzecznictwo tych sądów nie pozostawia wątpliwości co do treści wskazanych w pytaniu prawnym przepisów i wynika z niego, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają znajdujące się w wyrobisku górniczym objekty budowlane, służące do wydobywania kopaliny. Należy zatem uznać, że kwestionowane przepisy są jasne i zrozumiałe, a ich treść została ukształtowana przez jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych. Marszałek zwrócił przy tym uwagę, że ustawodawca wyjaśnił występujące uprzednio w praktyce orzeczniczej wątpliwości co do obowiązującego stanu prawnego. Dokonano tego ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683). Nowa regulacja weszła w życie 1 stycznia 2003 r., rozstrzygając definitywnie, że budowlą jest nie tylko sam obiekt, lecz także wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego normalne funkcjonowanie.

Ponadto Marszałek zwrócił uwagę, że WSA – w sytuacji, gdy uznał, że przepisy

u.p.o.l. są nadal niejasne i wymagają interpretacji – powinien był wykorzystać możliwość wystąpienia do NSA o dokonanie ich wykładni w trybie przewidzianym przez ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.). Trybunał Konstytucyjny jest bowiem właściwy do badania hierarchicznej zgodności aktów normatywnych i nie może zajmować się kontrolą interpretacji przepisów prawnych w praktyce sądowej, chyba że wystąpi problem związany ze stosowaniem prawa, które w praktyce przyjęło formy zasadniczo odbiegające od treści i znaczenia nadanych mu przez prawodawcę.

3. Pismem z 5 listopada 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, który wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z powodu niedopuszczalności orzekania.

Analizując przepisy prawne zakwestionowane przez pytający sąd, związane z nimi regulacje prawne oraz okoliczności faktyczne sprawy, Prokurator Generalny stwierdził – tak jak Marszałek Sejmu – że pytanie prawne nie spełnia przesłanki funkcjonalnej. Zdaniem Prokuratora, WSA pyta bowiem o wykładnię przepisów prawnych potrzebną mu do rozstrzygnięcia sprawy, a nie o ich zgodność ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi. Tymczasem pytanie prawne nie może być traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do rozumienia przepisów, które nie są jednolicie interpretowane w praktyce orzeczniczej. Sąd mający zastrzeżenia odnośnie do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją powinien w pierwszej kolejności, we własnym zakresie, zmierzać do ich wyjaśnienia, posługując się dostępnymi metodami wykładni. Dopiero gdy te starania zakończą się niepowodzeniem, powstaje konieczność przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego. W żadnym wypadku Trybunał nie może rozstrzygać zagadnień związanych ze sprawowaniem przez sądy wymiaru sprawiedliwości.

Prokurator Generalny podniósł przy tym, że WSA w uzasadnieniu pytania prawnego nie wskazał, jakie istotne przeszkody – wbrew dotychczasowemu stanowisku orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych i NSA – uniemożliwiają mu dokonanie wykładni zakwestionowanej regulacji, która pozwoliłaby na rozpoznanie sprawy. W ocenie Prokuratora, również te wątpliwości sądu pytającego, które w istocie dotyczą racjonalności i zasadności decyzji ustawodawcy, nie mogą być przedmiotem kontroli konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny.

W razie nieuwzględnienia przez Trybunał wniosku o umorzenie Prokurator Generalny w uzasadnieniu swojego stanowiska wniósł o uznanie, że wymienione w pytaniu prawnym przepisy są zgodne z wzorcami konstytucyjnymi wskazanymi przez pytający sąd.

## II

Na rozprawie w dniu 13 września 2011 r. przedstawiciele uczestników: pytającego sądu, Sejmu i Prokuratora Generalnego podtrzymali stanowiska w sprawie. Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podniósł przy tym zagadnienie adekwatnego określenia zakwestionowanych przepisów prawnych, stwierdzając, że przedmiotem pytania prawnego nie powinien być 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 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.), lecz art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Trybunał Konstytucyjny, po uzyskaniu akceptacji pytającego sądu, uwzględnił omawianą propozycję.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że rozpoznanie niniejszej sprawy wymaga przede wszystkim ustalenia, czy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (dalej: WSA) ma legitymację do zadania pytania prawnego na podstawie art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Dopuszczalność przedstawienia pytania prawnego jest bowiem uwarunkowana trzema przesłankami: 1) podmiotową – wedle której może to uczynić jedynie sąd jako państwowy organ władzy sądowniczej, oddzielony i niezależny od legislatywy i egzekutywy, 2) przedmiotową – w myśl której przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie zarzut niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą oraz 3) funkcjonalną, która ogranicza możliwość wystąpienia z pytaniem prawnym tylko do sytuacji, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem. Jakkolwiek spełnienie dwóch pierwszych z wymienionych przesłanek nie budzi w niniejszym wypadku wątpliwości, to Trybunał podziela pogląd zaprezentowany w stanowiskach Sejmu i Prokuratora Generalnego, że szczegółowego wyjaśnienia wymaga spełnienie przesłanki funkcjonalnej.

Na marginesie warto zaznaczyć, że zgodność powiązanych ze sobą art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji była wcześniej dwukrotnie kwestionowana w drodze skarg konstytucyjnych, jednak postępowania zainicjowane tymi skargami zostały umorzone ze względu na brak zdolności skargowej podmiotów je wnoszących (zob. postanowienia TK: z 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, oraz z 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28), co w żadnej mierze nie tworzy przeszkody w rozpoznaniu pytania prawnego przedstawionego przez WSA.

Rozpatrując kwestię spełnienia przesłanki funkcjonalnej w wypadku pytania prawnego sformułowanego przez pytający sąd, przypomnieć należy, że Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie prezentuje pogląd, iż w pierwszej kolejności relewantność pytania jest ustalana przez sąd, który rozstrzyga zawisłą przed nim sprawę. Z oczywistych względów sąd musi bowiem ustalić, czy w stanie faktycznym i prawnym zawisłej przed nim sprawy zachodzi wątpliwość konstytucyjna odnośnie do szeroko rozumianej podstawy prawnej mającego zapaść rozstrzygnięcia. Dokonując takiej autonomicznej oceny, sąd kieruje się własnym poglądem co do konstytucyjności przepisów prawnych podlegających uwzględnieniu w danym postępowaniu.

Z autonomią orzeczniczą sądu zadającego pytanie prawne w trybie art. 193 Konstytucji koresponduje jednak ściśle autonomia Trybunału Konstytucyjnego w zakresie autorytatywnej oceny poddanych jego kontroli aktów normatywnych. Zgodnie z art. 188 Konstytucji Trybunał jako jedyny organ został umocowany do badania zgodności aktów normatywnych z ustawą zasadniczą, przy czym – jak stanowi art. 195 ust. 1 Konstytucji – sędziowie Trybunału w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji. Oznacza to, że Trybunał Konstytucyjny, wypełniając powierzoną mu funkcję ustrojową, nie jest związany zapatrywaniem pytającego sądu dotyczącym istnienia legitymacji do wystąpienia z danym pytaniem prawnym, ani tym bardziej jego stanowiskiem dotyczącym konstytucyjności kwestionowanego aktu normatywnego.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje pogląd, zgodnie z którym: „Ocena relewantności pytania prawnego, która obejmuje również kwestię zasadności zastrzeżeń co do konstytucyjności danej normy prawnej, należy w zasadzie do sądu orzekającego w danej sprawie (por. postanowienie TK z 12 kwietnia 2000 r., sygn. P 14/99). Ponieważ jednak proces wykładni tekstu prawnego, który doprowadził do zainicjowania przez sąd postępowania przed Trybunałem, leży u podstaw kontroli konstytucyjności prawa

dokonywanej przez TK, również on podlega kontroli tego organu. Pogląd odmienny stawałby Trybunał Konstytucyjny przed koniecznością merytorycznego ustosunkowywania się do pytań prawnych opartych na wadliwej wykładni przepisów (por. postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03)” – postanowienie TK z 6 lutego 2007 r., sygn. P 33/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 14.

2. Zadając pytanie prawne, WSA uznał, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest przepisem niedookreślonym i niejasnym, który uniemożliwia podatnikom ustalenie treści obowiązku podatkowego. W rozpoznawanej przez WSA sprawie owa niejednoznaczność co do treści obowiązku ma – zdaniem pytającego sądu – sprowadzać się do istotnych trudności w ustaleniu, czy poszczególne obiekty i urządzenia znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym bądź również samo to wyrobisko podlegają, na podstawie u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. W ocenie WSA, trudności te wynikają przede wszystkim z posłużenia się przez ustawodawcę w zakwestionowanej regulacji, przy okazji definiowania terminu „budowla”, niejasnym odesłaniem do przepisów prawa budowlanego. Pytający sąd podkreśla bowiem, że „ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 [u.p.o.l. – przypis TK] odsyła do «przepisów prawa budowlanego», używając przy tym małej litery, podczas gdy ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. zawsze określa się jako «Prawo budowlane». Nie ma wątpliwości co do tego, że określenie «Prawo budowlane» (...) należy odnieść do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Użycie natomiast przez ustawodawcę określenia «przepisy prawa budowlanego» rodzi pytanie, czy zakresu takiego odesłania nie postrzegać szerzej, jako wykraczającego poza regulacje ustawy Prawo budowlane (dlaczego racjonalny ustawodawca nie użył w analizowanym przepisie ustawy podatkowej sformułowania – «przepisy ustawy Prawo budowlane», mimo że w momencie dodania do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych art. 1a – tj. z dniem 1 stycznia 2003 r. – obowiązywała ustawa – Prawo budowlane)”. W konsekwencji, w przekonaniu WSA, nie jest jasne, czy odpowiadając na pytanie dotyczące opodatkowania na podstawie u.p.o.l. obiektów i urządzeń położonych w obrębie podziemnego wyrobiska górniczego, należy brać pod uwagę definicję obiektu budowlanego zawartą w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, ze zm.; dalej: u.p.b.), czy w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947, ze zm.; dalej: u.p.g.g.). Trybunał Konstytucyjny pragnie zatem zauważyć, iż w istocie wątpliwości WSA sprowadzają się przede wszystkim do ustalenia związków normatywnych między różnymi aktami normatywnymi: u.p.o.l., u.p.b. oraz u.p.g.g.

Przedstawione ustalenia prowadzą do wniosku, że – w opinii pytającego sądu – o niezgodności z ustawą zasadniczą badanych przepisów prawnych świadczą trudności interpretacyjne spowodowane nie dość precyzyjnym wyznaczeniem przez ustawodawcę relacji występujących pomiędzy regulacjami trzech wskazanych wcześniej aktów normatywnych. Sytuację taką w procesie stosowania prawa należy jednak, w zasadzie, uznać za typową, gdyż najczęściej okazuje się, że organy stosujące prawo muszą brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co nie tylko wyklucza komfort odwołania się do przepisów jednego aktu normatywnego, lecz zazwyczaj oznacza konieczność szczegółowego rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa. Omawiana sytuacja występuje zwłaszcza w wypadku regulacji podatkowych przewidujących podatki związane z aktywnością gospodarczą, jak ma to miejsce w rozpoznawanej przez WSA sprawie, której rozstrzygnięcie wymaga uwzględnienia unormowań prawa budowlanego oraz prawa geologicznego i górniczego, a szerzej – prawa administracyjnego.

Złożone stany prawne, charakteryzujące się „nakładaniem” i „krzyżowaniem” regulacji stanowią, jak już zauważono, typową osnovę rozstrzygnięć organów władzy

publicznej, w tym sądów. Jak przyjęto w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90: „«Rozproszenie materii» jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej. Liczne odesłania utrudniają niewątpliwie lekturę i zrozumienie tekstu prawnego zwłaszcza przez osoby nie będące specjalistami z danej dziedziny prawa, ale samo uregulowanie określonego zagadnienia w różnych częściach aktu normatywnego, a nawet w różnych aktach normatywnych, tylko w skrajnych wypadkach uznać należałoby za naruszenie Konstytucji. Miałyby to miejsce wówczas, gdy ustawodawca bez żadnego uzasadnienia ujął regulację jednego zagadnienia w różnych przepisach (a nawet różnych ustawach), a skutkiem tego działania byłaby «poważna» dezorientacja adresatów i organów stosujących prawo. Inaczej mówiąc, działanie prawodawcy musiałyby w oczywisty sposób podważać zaufanie do jego racjonalności, którą uznać należy za istotny element zasady bezpieczeństwa prawnego i ochrony zaufania do państwa i prawa”.

Decydujące znaczenie we wskazanych sytuacjach ma odpowiednia wykładnia obowiązujących aktów normatywnych, co jest domeną organów powołanych do stosowania prawa. Jak podkreślono w postanowieniu TK z 6 lutego 2007 r., sygn. P 33/06: „Bliższej uwagi wymaga – charakterystyczna dla instytucji pytań prawnych, jako procedury konkretnej kontroli konstytucyjności prawa – przesłanka funkcjonalna, ujmowana w postaci prawnie relewantnej (doniosłej) relacji pomiędzy odpowiedzią na pytanie a rozstrzygnięciem sprawy. Przesłanka ta obejmuje m.in. konieczność wykazania, że zastrzeżenia zgłoszone wobec kwestionowanego przepisu są obiektywnie uzasadnione oraz na tyle istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia w ramach procedury pytań prawnych do TK. Jeżeli zatem sąd orzekający poweźmie co do przepisu, który ma być przesłanką rozstrzygnięcia, wątpliwości natury konstytucyjnej, powinien w pierwszej kolejności dążyć do ich usunięcia w drodze znanych nauce prawa reguł interpretacyjnych i kolizyjnych, w szczególności – jeżeli jest to możliwe – w drodze wykładni zgodnej z konstytucją (por. Z. Czeszejko-Sochacki, *Procedury kontroli konstytucyjności norm*, [w:] *Studia nad prawem konstytucyjnym*, red. J. Trzcíński i B. Banaszak, Wrocław 1997, s. 74 i n.; A. Kabat, *Pytania prawne do Trybunału Konstytucyjnego*, Białystok 1995). Takie zachowanie stanowi realizację nakazu dokonywania wykładni ustaw w sposób zgodny z konstytucją i winno poprzedzać wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym w trybie art. 193 Konstytucji (por. W. Kręcisz, *Glosa do postanowienia SN z 7 czerwca 2002 r., I KZP 17/02, „Przegląd Sejmowy” nr 5/2002, s. 134; B. Nita, Glosa do wyroku TK z 16 stycznia 2001 r., P 5/00, „Palestra” nr 7-8/2002, s. 210*)”. Powołać w tym kontekście należy również pogląd wyrażony w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02: „Do Trybunału nie należy dokonywanie wiążącej dla sądów wykładni ustaw «zwykłych». Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Nie leży w jego kompetencjach określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy. Pytanie prawne nie może być zatem traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie jest jednoznacznie interpretowana w praktyce ich stosowania”. Podobne stanowisko Trybunał prezentował w: postanowieniu z 22 marca 2000 r., sygn. P 12/98, OTK ZU nr 2/2000, poz. 67; postanowieniu z 29 marca 2000 r., sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68; postanowieniu z 29 listopada 2001 r., sygn. P 8/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 268; postanowieniu z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; postanowieniu z 30 maja 2005 r., sygn. P

14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 60. Należy zatem przyjąć, że warunkiem koniecznym spełnienia przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego dotyczącego niejasnej regulacji prawnej jest to, by podniesione przez pytający sąd wątpliwości interpretacyjne były rzeczywiste, obiektywne i poważne. Jako że nie istnieje w tym względzie inna metoda weryfikacji, w celu ustalenia, czy ujawnione w pytaniu zastrzeżenia co do jednoznaczności czy precyzji określonych uregulowań prawnych są relewantne, niejako z założenia niezbędne okazuje się przeprowadzenie przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanej regulacji, która powinna mieć jednak na względzie stanowisko pytającego sądu oraz praktykę stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądy judykatury.

Trzeba przy tym zarazem zastrzec, że uznanie wskazanych w pytaniu prawnym wątpliwości interpretacyjnych za istotne, a tym samym poddanie przepisu prawnego kontroli merytorycznej nie przesądza jeszcze kwestii jego niekonstytucyjności. Nie można bowiem utożsamiać kryterium oceny istnienia legitymacji sądu do zadania określonego pytania prawnego, jakim w rozważanym wypadku jest rzeczywisty, obiektywny i poważny charakter przedstawionych zastrzeżeń co do jasności uregulowania prawnego, z kryterium oceny badanego aktu normatywnego jako konstytucyjnego bądź niekonstytucyjnego (analogicznie zresztą w procedurze cywilnej precyzyjnie odróżnia się legitymację procesową powoda od zasadności zgłoszonych przez niego roszczeń). Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań nie decydują tu organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Jak przyjęto w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02: „dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej –



takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu”. Podobne stanowisko zaprezentowano w postanowieniu TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03: „przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji. (...) Stąd też stwierdzenie pytającego sądu, iż «sama mnogość tych wystąpień [zawierających interpretację zakwestionowanego przepisu] wskazuje, że mamy do czynienia z błędnie sformułowanym przepisem. Gdyby bowiem norma była zredagowana prawidłowo, tj. zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji, to żadne interpretacje nie byłyby potrzebne» – jest oparte na nieporozumieniu. Takie rozumowanie prowadziłyby – po pierwsze – do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami; po drugie – do utożsamiania pojęcia «przepis prawny» z pojęciem «norma prawna». Każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach prowadzi może do deformacji idei państwa prawnego. Nie każda więc, ale jedynie kwalifikowana – tj. nie dająca się usunąć w drodze uznanych metod wykładni – nieostrość czy niejasność przepisu może stanowić podstawę stwierdzenia jego niekonstytucyjności. Jeżeli natomiast regulacja zawarta w analizowanym przepisie dotyczy sfery relewantnej konstytucyjnie, a poszczególne metody wykładni stosowne w trakcie orzekania dają możliwość identyfikacji treści zgodnej z Konstytucją – nie ma podstaw do formułowania wątpliwości konstytucyjnych”.

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej, że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie) – por. wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn.

P 13/02, oraz wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103.

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowiska wypracowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Należy przy tym zastrzec, że z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut niekonstytucyjności kierowany jest w odniesieniu do niejasnej regulacji prawnej nie ze względu na niezachowanie określonych przez Konstytucję standardów legislacyjnych, lecz z powodu naruszenia wyznaczonych przez nią wymogów co do treści prawa. Skoro we wskazanej sytuacji zastrzeżenia odnoszą się do merytorycznej zawartości budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o ich zgodności bądź niezgodności z ustawą zasadniczą nie decyduje jednak okoliczność, czy w ogóle daje się z nich wyinterpretować normy prawne; istotne jest bowiem to, czy na podstawie omawianych przepisów można odtworzyć normy niepozostające w kolizji z Konstytucją.

Trybunał Konstytucyjny zauważa zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być

materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Pozostaje zatem rozstrzygnąć, na czym miałyby polegać – w opinii pytającego sądu – niekonstytucyjność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Uzasadnienie pytania prawnego, w tym przede wszystkim przedstawione rozbieżności występujące w orzecznictwie i opiniach ekspertów, pozwalają stwierdzić, że w odniesieniu do powołanych przepisów nie mamy do czynienia z trwałą, powszechną i jednolitą ich wykładnią w praktyce stosowania prawa, ale wręcz przeciwnie – z pewnymi wątpliwościami interpretacyjnymi uniemożliwiającymi czy też istotnie utrudniającymi odtworzenie z tych przepisów norm prawnych.

3. Po przeprowadzeniu szczegółowej analizy zakwestionowanej przez pytający sąd regulacji prawnej oraz odnoszącego się do niej orzecznictwa sądowego Trybunał Konstytucyjny stwierdził ostatecznie, że wskazane przez WSA problemy dotyczące kwalifikacji obiektów i urządzeń znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych oraz samych tych wyrobisk jako budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, będące niewątpliwie konsekwencją istotnych wątpliwości interpretacyjnych, są w świetle standardów konstytucyjnych rzeczywiste, obiektywne i poważne, co zostanie wykazane w przeprowadzonej w dalszej części uzasadnienia niniejszego wyroku analizie przepisów u.p.o.l. oraz związanych z nimi przepisów u.p.b. i u.p.g.g. Oznacza to, iż w rozpoznawanej sprawie, obok przesłanki podmiotowej i przedmiotowej, spełniona została także przesłanka funkcjonalna pytania prawnego, a tym samym uzasadnione jest poddanie wymienionych w tym pytaniu przepisów kontroli merytorycznej. Konieczne stało się zatem ustalenie, czy występująca w rozważanym wypadku niejasność stanu prawnego ma charakter kwalifikowany, co przesądzałoby o jej niekonstytucyjności.

4. Trybunał Konstytucyjny uznał, że jakkolwiek w *petitum* pytania prawnego art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zakwestionowano w całości, to jednak z uzasadnienia tego pytania wynika, iż pytający sąd zarzut niezgodności z Konstytucją sformułował w rzeczywistości jedynie w zakresie, w jakim powołana regulacja miałyby stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń. Nie dziwi to zresztą, skoro przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie kwestia, od której rozstrzygnięcia zależy wynik sprawy zawisłej przed sądem, a sprawa, w kontekście której skierowano niniejsze pytanie, dotyczy właśnie opodatkowania podatkiem od nieruchomości omawianych wyrobisk

i usytuowanej w nich infrastruktury. Tym samym zakwestionowane przez WSA przepisy prawne u.p.o.l. zostały poddane kontroli konstytucyjnej jedynie we wskazanym zakresie.

Dodatkowo stwierdzić należy, że jakkolwiek pytający sąd jako wzorzec kontroli wskazał art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, to jednak analiza uzasadnienia pytania prawnego doprowadziła jednoznacznie do wniosku, iż w rzeczywistości konstytucyjność uregulowań u.p.o.l. zakwestionowana została wyłącznie w kontekście dwóch zasad wywodzonych z powołanych postanowień ustawy zasadniczej, a mianowicie: zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasady poprawnej legislacji.

Trybunał Konstytucyjny uznał jednocześnie, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim miałyby dotyczyć podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń, nie narusza wskazanych przez pytający sąd wzorców konstytucyjnych. Jakkolwiek zauważone przez WSA wątpliwości co do rozumienia rozważanej regulacji są poważne, to nie mają one charakteru kwalifikowanego, co oznacza, iż możliwe jest ich usunięcie przez zastosowanie przyjętych w kulturze prawnej reguł wykładni. Tym samym pytający sąd, rozpatrując zawisłą przed nim sprawę, może samodzielnie, w toku interpretacji zakwestionowanych przepisów prawnych, rozstrzygnąć przedstawione przez niego zagadnienia, co powinno nastąpić w zgodzie z wymogami stawianymi przez Konstytucję. Jak podkreślono bowiem w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02: „w pełni uzasadniona jest teza, w myśl której w sytuacji, gdy różne metody wykładni prowadzą do rozbieżnych rezultatów co do rozumienia określonego przepisu, organ stosujący prawo powinien wybrać ten z nich, który najlepiej harmonizuje z normami, zasadami i wartościami konstytucyjnymi”. Zarazem jednak aprobując odnosząc się do prokonstytucyjnej aktywności pytającego sądu, który – kierując się uzasadnioną troską o jakość obowiązującej regulacji podatkowej – postanowił zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego o dokonanie jej weryfikacji, a także dostrzegając liczne mankamenty legislacyjne tej regulacji (częściowo inne niż pytający sąd) oraz mając na względzie konieczność ochrony praw i wolności konstytucyjnych zagrożonych przez niewłaściwe jej stosowanie, Trybunał uznał za celowe szczegółowe odniesienie się do wskazanych w pytaniu prawnym wątpliwości, nie przesądzając kierunku rozstrzygnięcia sprawy, w związku z którą pytanie to zostało sformułowane. Przypomnieć należy ponownie, że Trybunał Konstytucyjny nie jest władny dokonywać wiążącej wykładni aktów normatywnych, a przeprowadzona w dalszej części uzasadnienia niniejszego wyroku analiza interpretacyjna ma na celu wykazanie, iż zakwestionowana regulacja nie narusza wymogów ustawy zasadniczej.

4.1. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. 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. Termin „budowla”, zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Podana definicja, jak się jeszcze okaże, budzi istotne zastrzeżenia, chociaż inne niż wskazane przez pytający sąd. Bardzo ważki argument zdaje się bowiem jednoznacznie przemawiać za przyjęciem, że dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, w tym również do przepisów u.p.g.g. Znaczenie określeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zostało objaśnione jedynie w art. 3 pkt 1 i 9 u.p.b. Definicji tych wyrażen nie zawierają inne obowiązujące akty

normatywne. Podkreślenia wymaga w szczególności to, że znaczenia określenia „obiekt budowlany” nie objaśnia art. 58 u.p.g.g., który to przepis zawiera definicję wyrażenia „obiekt budowlany zakładu górniczego”, będącego wyrażeniem różnym od wyrażenia „obiekt budowlany”. Jakkolwiek zatem można zgodzić się z pytającym sądem, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie musi być równoznaczne z odesłaniem do u.p.b. (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), to jednak żaden inny akt normatywny regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym nie zawiera definicji określeń „obiekt budowlany” czy „urządzenie budowlane”. Jednocześnie warto odnotować, że powstałej wątpliwości można było z łatwością uniknąć, gdyby ustawodawca, stosując dyrektywy zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908; dalej z.t.p.), konsekwentnie w całej ustawie posługiwał się wyrażeniem „przepisy Prawa budowlanego”, jak to uczynił w art. 7 ust. 1 pkt 12 u.p.o.l., rezygnując z mniej precyzyjnego wyrażenia „przepisy prawa budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.).

4.2. Analizę definicji zawartych w u.p.o.l. Trybunał Konstytucyjny rozpoczął od omówienia definicji zawartych w u.p.b., skoro to do nich odsyłają przepisy pierwszej z powołanych ustaw. Zgodnie z przepisami prawa budowlanego:

- 1) przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 u.p.b.),
- 2) przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 u.p.b.),
- 3) przez obiekt małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz 3) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki (art. 3 pkt 4 u.p.b.),
- 4) przez urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (art. 3 pkt 9 u.p.b.).

Zarazem obiektem budowlanym – zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. – jest: 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, 2) budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz 3) obiekt małej architektury. Jeśli pod

podaną definicję obiektu budowlanego podstawi się ustalone w u.p.b. znaczenie wyrażen „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”, to za rozważany obiekt należy uznać:

- 1) [obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach] wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- 2) [obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową] stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- 3) [niewielki obiekt, a w szczególności: 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz 3) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki].

Z kolei urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z tak rozumianym obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W tym kontekście konieczne wydaje się poczynienie trzech uwag.

Po pierwsze, poważne zastrzeżenia – z metodologicznego punktu widzenia – budzi łącznie zestaw definicji wyrażen: „obiekt budowlany”, „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. Z jednej bowiem strony przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę i obiekt małej architektury, z drugiej zaś budynek i budowla charakteryzowane są wprost, a obiekt małej architektury w domyśle – jako obiekty budowlane (zob. wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339). Powołany zestaw definicji obarczony jest zatem błędem logicznym określanym jako błędne koło pośrednie.

Odnotować wypada ponadto, że w wypadku tej części definicji obiektu budowlanego, która dotyczy budowli, występuje błąd amfibologii, nie wiadomo bowiem, czy całość techniczno-użytkową ma stanowić sama budowla, czy też budowla wraz z instalacjami i urządzeniami. Za pierwszym z przedstawionych wariantów interpretacyjnych opowiedział się NSA *explicite* w: wyroku z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1066/09, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis; natomiast za drugim z nich, *implicitie*, w wyroku z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, należy zgodzić się z poglądem dominującym w orzecznictwie, za czym przemawiają wnioski wynikające z porównania treści lit. a i lit. b pkt 1 art. 3 u.p.b. Skoro ustawodawca nie zastrzegł, by warunkiem uznania za obiekt budowlany w postaci budynku było tworzenie całości techniczno-użytkowej przez budynek oraz

związane z nim instalacje i urządzenia techniczne, to trudno byłoby uzasadnić, dlaczego taki warunek, odnoszący się tym razem do budowli oraz związanych z nią instalacji i urządzeń, miałby występować w wypadku obiektu budowlanego w postaci budowli. Ustanowienie wymogu tworzenia całości techniczno-użytkowej przez same budowle okazuje się natomiast celowe z dwóch powodów. Po pierwsze, biorąc pod uwagę, że omawiana kategoria, inaczej niż budynki, jest wyjątkowo zróżnicowana, pojawiają się niekiedy wątpliwości, jakie konkretne obiekty do niej przynależą, a kryterium powiązań techniczno-użytkowych stanowi niezbędną pomoc w ich eliminowaniu. Po drugie, w praktyce mogą nierzadko powstawać trudności w ustaleniu, czy określony obiekt powinien być traktowany jako samodzielna budowla, czy też jedynie jako część bardziej złożonej budowli, a rozważane kryterium pomaga rozstrzygnąć również tę kwestię.

Poza tym budzi wątpliwości, czy posłużenie się wyrażeniem „urządzenia techniczne” w odniesieniu do budynków i wyrazem „urządzenia” w odniesieniu do budowli miało charakter celowy czy też jedynie przypadkowy. Jeśli bowiem uwzględnić zakaz wykładni synonimicznej, należałoby przyjąć, że zakres pojęcia „urządzenia techniczne” jest podrzędny względem zakresu pojęcia „urządzenia”. Pozostaje jednak pytanie o uzasadnienie merytoryczne takiego zróżnicowania.

Ostatecznie nie jest też jasne, z jakiego powodu instalacje i urządzenia (techniczne) są częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynków i budowli, ale już nie w wypadku obiektów małej architektury, chociaż np. z posągiem może być związane przyłącze i instalacja elektryczna, służące jego oświetleniu, a z wodotryskiem – przyłącze i instalacja elektryczna oraz przyłącze i instalacja wodna. Na niekonsekwencję ustawodawcy w tym kontekście wskazuje także okoliczność, o czym będzie jeszcze mowa, że kategoria urządzeń (technicznych) obejmuje kategorię urządzeń budowlanych lub się z nią pokrywa, a z żadnego przepisu u.p.b. nie wynika, by urządzeniami budowlanymi były jedynie urządzenia związane z obiektem budowlanym w postaci budynku lub budowli, z czego wnioskować należy, iż urządzenia te mogą być związane z dowolnym obiektem budowlanym, w tym również z obiektem małej architektury.

Po drugie, omówienia wymaga charakter definicji wyrażenia „budowla”. Formalnie jest to definicja zakresowa równościowa, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury. W rzeczywistości jednak przedstawioną definicję należy uznać za definicję zakresową cząstkową. Formuluje ona bowiem dwa warunki:

- 1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści,
- 2) warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury.

Omawiana definicja nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 168-169).

Przedstawiony sposób funkcjonowania definicji wyrażenia „budowla” w praktyce potwierdza jednoznacznie orzecznictwo sądów administracyjnych (zob. wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973; wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1066/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis; wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Posłużenie się definicją omawianego rodzaju nie budzi przy tym zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego jako dziedziny prawa administracyjnego.

Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

- 1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” obejmuje *expressis verbis* budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),
- 2) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” obejmuje *expressis verbis* obiekty liniowe, do których – zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. – należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),
- 3) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” nie obejmuje *expressis verbis* przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).

Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, że o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażeń występujących w prawie budowlanym lub



rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowiły, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b.

Po trzecie, konieczne wydaje się poddanie precyzyjnej analizie wyrażenia „urządzenia budowlane”. Zawarta w art. 3 pkt 9 u.p.b. definicja tego wyrażenia jest definicją równościową klasyczną (urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), wzbogaconą o elementy definicji zakresowej częściowej (urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Przedstawiona definicja sama w sobie nie budzi istotnych wątpliwości w kontekście wymogów legislacyjnych przyjętych dla prawa budowlanego jako dziedziny prawa administracyjnego, chociaż bez wątpienia ze względu na nieostrość terminów występujących w jej definiensie kwalifikacja określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie są urządzenia wprost wymienione w treści wskazanej definicji – może niekiedy wymagać posłużenia się analogią z ustawy (por. wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973, oraz wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210). Podobnie jak w wypadku budowli, zastrzec należy, że nie jest wykluczone, by o uznaniu określonego urządzenia za urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b., poza definicją sformułowaną w art. 3 pkt 9 u.p.b., współdecydowały pozostałe przepisy tej ustawy lub załącznik do niej, a nawet inne regulacje prawne, w tym również akty podustawowe.

Analiza definicji zawartych w u.p.b. pozwala sformułować poważne zastrzeżenia odnośnie do niejasnych związków, jakie występują pomiędzy pojęciami obiekt budowlany, urządzenie budowlane i niektórymi z nazw obiektów będących przykładowymi rodzajami budowli.

W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny przypomina przede wszystkim, że zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Ustawodawca nie sprecyzował przy tym, czy częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynku i budowli są wszelkie urządzenia (techniczne), które pozostają z nim w jakimkolwiek istotnym związku (szeroka interpretacja), czy też jedynie te urządzenia (techniczne), które zapewniają możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli urządzenia budowlane (wąska interpretacja). Nie może jednak ulegać wątpliwości, że urządzenia budowlane jako – z mocy definicji – urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, zawierają się w zbiorze urządzeń (technicznych) albo go wyczerpują. Za pierwszym wariantem opowiedziano się *implicite* w: wyroku NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973; wyroku NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210; wyroku NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyroku NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1066/09, Legalis; wyroku NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyroku NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis; wyroku WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; natomiast za drugim wariantem *implicite* w wyroku WSA w Krakowie z 19 lipca 2007 r., sygn. akt II SA/Kr 868/05, Lex nr 507219, i *explicite* w wyroku WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607; niejednoznaczne stanowisko przyjęto z kolei w wyroku WSA w Warszawie z 27 października 2004 r., sygn. akt IV SA 1840/03, Lex nr 164468. Jakkolwiek ze względu na zakaz wykładni synonimicznej należałoby zaakceptować szeroką interpretację wyrażenia „urządzenie (techniczne)”,

niesprowadzającą urządzeń (technicznych) do urządzeń budowlanych, to jednak warto zauważyć, że opowiedzenie się za którymkolwiek z prezentowanych rozwiązań prowadzi do tej samej konkluzji, a mianowicie, iż nie sposób wskazać kategorię urządzeń budowlanych niebędących zarazem częściami składowymi obiektów budowlanych (z zastrzeżeniem pewnych wątpliwości dotyczących urządzeń budowlanych związanych z obiektami małej architektury) – por. jednak: wyrok NSA z 9 lipca 1999 r., sygn. akt IV SA 1129/97, Lex nr 47827. Dodatkowo odnotować w tym miejscu wypada, że skoro ustawodawca w art. 3 pkt 1 lit. a i b u.p.b. rozróżnia urządzenia (techniczne) i instalacje, a urządzenia budowlane są szczególnym rodzajem urządzeń (technicznych), to przyjąć musimy, iż instalacje nie są urządzeniami budowlanymi.

Konieczne wydaje się również omówienie dopuszczalnych kwalifikacji urządzeń technicznych na gruncie u.p.b. Analiza przepisów tej ustawy oraz związanego z nią orzecznictwa sądów administracyjnych (zob. wyrok WSA w Warszawie z 27 października 2004 r., sygn. akt IV SA 1840/03, Lex nr 164468; wyrok NSA z 29 września 2006 r., sygn. akt II OSK 1155/05, Lex nr 320915; wyrok WSA w Szczecinie z 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 780/05, Lex nr 381155; wyrok WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607; wyrok WSA w Krakowie z 13 lutego 2008 r., II SA/Kr 1113/07, Lex nr 509161; wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1066/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis; wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575) prowadzi do wniosku, że – w zależności od okoliczności – urządzenie techniczne może:

- 1) posiadać status urządzenia budowlanego, a tym samym, jako urządzenie (techniczne) związane z obiektem budowlanym, stanowić część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy – ewentualnie – obiektu małej architektury, nie będąc jednak częścią składową samego budynku, budowli bądź obiektu małej architektury; np. ogrodzenie otaczające budynek,
- 2) posiadać status urządzenia (technicznego) związanego z obiektem budowlanym, innego niż urządzenie budowlane, a tym samym stanowić część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy – ewentualnie – obiektu małej architektury, nie będąc jednak częścią składową samego budynku, budowli bądź obiektu małej architektury,
- 3) posiadać status części składowej budynku, budowli czy obiektu małej architektury, a tym samym stanowić część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy obiektu małej architektury, nie będąc urządzeniem budowlanym lub innym urządzeniem (technicznym) związanym z obiektem budowlanym; np. urządzenie będące częścią sieci technicznej stanowiącej budowlę,
- 4) posiadać status samodzielnej budowli, a tym samym stanowić część składową obiektu budowlanego w postaci budowli, nie będąc urządzeniem budowlanym lub innym urządzeniem (technicznym) związanym z obiektem budowlanym – np. wolno stojące urządzenie techniczne; wyjątkowo zdarza się jednak, że status samodzielnej budowli posiada nie całe urządzenie techniczne, lecz jego część – np. część budowlana urządzenia technicznego jako odrębna pod względem technicznym część przedmiotu składającego się na całość użytkową,
- 5) nie posiadać żadnego z wymienionych statusów;

przy czym podkreślić wypada, że ustawodawca nie sformułował żadnych precyzyjnych wskazówek, jak kwalifikować poszczególne urządzenia techniczne, co w praktyce często

prowadzi do skomplikowanych sporów, których rozstrzygnięciem – w mniej lub bardziej spójny sposób – zajmują się sądy administracyjne.

Zastrzec trzeba również, że jakkolwiek wykluczone jest wystąpienie sytuacji, w której dane urządzenie techniczne, stanowiące część składową budynku, budowli czy obiektu małej architektury, należałoby jednocześnie uznać: 1) za urządzenie budowlane lub inne urządzenie (techniczne) związane z obiektem budowlanym, będące częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy – ewentualnie – obiektu małej architektury albo 2) za samodzielną budowlę (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607), to jednak możliwa jest sytuacja, gdy dane urządzenie techniczne daje się potencjalnie zakwalifikować zarazem: 1) jako urządzenie budowlane lub inne urządzenie (techniczne) związane z obiektem budowlanym, będące częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy – ewentualnie – obiektu małej architektury, oraz 2) jako samodzielną budowlę. Z orzecznictwa można wyprowadzić przy tym wniosek, iż w ostatnio rozważanym wypadku urządzeniu należy przypisać jedynie status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji – status samodzielnej budowli (zob. wyrok WSA w Krakowie z 13 lutego 2008 r., sygn. akt II SA/Kr 1113/07, Lex nr 509161; por. jednak: wyrok NSA z 29 września 2006 r., sygn. akt II OSK 1155/05, Lex nr 320915). Odrzucenie przedstawionej reguły rozstrzygnięcia zbiegu statusów urządzeń technicznych skutkowałoby powstaniem istotnej wątpliwości polegającej na konieczności określenia, która ze wskazanych kwalifikacji jest wówczas poprawna, skoro przypisanie temu samemu urządzeniu podwójnego statusu nie wydaje się dopuszczalne, a u.p.b. nie zawiera reguły pozwalającej na rozstrzygnięcie omawianej wątpliwości.

W świetle dotychczasowych ustaleń przyjąć należy, że urządzenie techniczne będące urządzeniem budowlanym jest zawsze częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy – ewentualnie – obiektu małej architektury, natomiast urządzenie techniczne niebędące urządzeniem budowlanym może być: 1) innym urządzeniem technicznym związanym z obiektem budowlanym, 2) częścią składową budynku, budowli lub obiektu małej architektury, 3) samodzielną budowlą albo 4) urządzeniem nieposiadającym żadnego z wymienionych statusów.

Niezbędne wydaje się jeszcze przedstawienie istotnego zastrzeżenia wobec sposobu sformułowania przepisów u.p.b. Zauważmy mianowicie to, że ustawodawca bardzo niekonsekwentnie posługuje się w powołanej ustawie wyrażeniami „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”. Regulując prawa i obowiązki uczestników procesu budowlanego oraz organów władzy publicznej, najczęściej odnosi je do różnych działań związanych z obiektami budowlanymi, nie wyróżniając przy tym odrębnie działań związanych z urządzeniami budowlanymi (art. 1, art. 3 pkt 6-8, 12 i 20, art. 5 ust. 2, art. 6, art. 7 ust. 1, ust. 2 pkt 2 i ust. 3 pkt 2, art. 9 ust. 3 pkt 4, art. 10, art. 12 ust. 1 pkt 5, art. 19, art. 20 ust. 1 pkt 1a i 1b oraz ust. 3 pkt 2, art. 21a ust. 1 i ust. 4 pkt 1, art. 22 pkt 1, 3 i 7-9, art. 25 pkt 3, art. 27, art. 29 ust. 1 pkt 13 i 14 oraz ust. 2 pkt 14 i 15, art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. b i ust. 7, art. 31 ust. 2, 4 i 5, art. 32 ust. 1, art. 33 ust. 2 pkt 4 lit. a, ust. 3 i ust. 4 pkt 2, art. 34 ust. 3 pkt 1, 2 i 4, ust. 3a oraz ust. 6 pkt 2, art. 35 ust. 5, art. 36 ust. 1 pkt 3 lit. a, art. 36a ust. 5 pkt 2 i 6, art. 38 ust. 2 i 3, art. 39, art. 43 ust. 1-3, art. 46, art. 48 ust. 1 i ust. 2 pkt 2, art. 49a ust. 2, art. 49b ust. 1, art. 50a, art. 51 ust. 1 pkt 1 i ust. 6, art. 52, art. 53, art. 54, art. 55, art. 56 ust. 1, art. 57 ust. 1, 7 i 8, art. 59 ust. 1-3 i 4a-6, art. 59a ust. 2 pkt 1, 2 i 4, art. 59d ust. 2 i 4, art. 59e, art. 59f ust. 1 i 4, art. 60, art. 61, art. 62 ust. 1, ust. 1b, ust. 2 pkt 2 oraz ust. 3, art. 63 ust. 1, art. 64, art. 65, art. 66, art. 67 ust. 1-3, art. 68 pkt 1, art. 69 ust. 1, art. 70, art. 71 ust. 1, 2, 4 i 5-7, art. 71a ust. 1 i 4, art. 72 ust. 2 i 3, art. 73 ust. 1, art. 75 ust. 1, art. 76 ust. 3 pkt 1 i ust. 4, art. 78, art. 79, art. 81 ust. 1 pkt 1 lit. b, art. 81a ust. 1 pkt 1 i ust. 4, art. 81c ust. 1 i 2, art. 82 ust. 3 i 4, art. 84 ust. 2 pkt 3 oraz ust. 5 i 6, art. 89c ust. 1, art. 91a, art. 93 pkt 3, 9, 9b i 10 oraz art. 100 u.p.b.),

co wydaje się uzasadnione, skoro urządzenia budowlane są zawsze częściami składowymi tych obiektów. W dwóch wypadkach (art. 34 ust. 3b oraz art. 73 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.b) ustawodawca rozróżnia obiekty budowlane i urządzenia budowlane, co jednak nie budzi zastrzeżeń, jako że działaniom czy zdarzeniom dotyczącym obiektów budowlanych oraz urządzeń budowlanych jako ich wyróżnionych części składowych przyporządkowane zostały odmienne konsekwencje prawne. Niekiedy jednak wymienia obok siebie obiekty budowlane i urządzenia budowlane, poddając je identycznemu reżimowi prawnemu, co – wbrew poczynionym wcześniej ustaleniom – sugeruje, że nie są to kategorie pozostające ze sobą w relacji całości do części (art. 3 pkt 3a, art. 5 ust. 1, art. 29 ust. 2 pkt 1, art. 31 ust. 1 pkt 2 oraz art. 39a), a tym samym prowadzi do istotnych niejasności. Dla porządku warto odnotować wątpliwości interpretacyjne wynikające z mało konsekwentnego sposobu posługiwania się przez ustawodawcę w u.p.b. – pojedynczo lub w zestawieniu – wyrażeniami: „obiekt budowlany”, „część obiektu budowlanego”, „element obiektu budowlanego”, „urządzenie budowlane”, „urządzenie techniczne”, „urządzenie instalacyjne”, „urządzenie” oraz „instalacja”.

Przedstawienie przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.b. miało na celu przygotować grunt pod analizę rozwiązań zawartych w u.p.o.l., a ponadto pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających przepisy prawa budowlanego.

4.3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. 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, przy czym stosownie do:

- 1) art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez budynek należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 2) art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przez budowlę należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu definicje wyrażeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażeń „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. Oznacza to w konsekwencji, że regulacje u.p.o.l. obarczają te same mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone przy okazji analizy u.p.b. Jednak ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter.

Dodatkowo podkreślić należy, że jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji

ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (por. wyroki TK: z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06; z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; z 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników. Ze względu jednak na odmienną charakterystykę metodologiczną definicji wyrażen „budowla” i „urządzenie budowlane” konsekwencje tego zakazu we wskazanych wypadkach wymagają odrębnego omówienia.

Definicja wyrażenia „budowla”, występująca w u.p.b., ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej częściowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub – co wynika z wcześniejszych ustaleń – w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Jakkolwiek mogłoby się wydawać, że sformułowana teza nie daje się pogodzić z orzecznictwem sądowym, dopuszczającym opodatkowanie obiektów o cechach zbliżonych do obiektów wprost wskazanych w analizowanej definicji, to podkreślić trzeba, iż owa rozbieżność występuje wyłącznie na poziomie teoretycznym. W praktyce bowiem sądy administracyjne za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznają budowle wyraźnie określone w art. 3 pkt 3 u.p.b., natomiast w odniesieniu do innych obiektów, które potencjalnie mogłyby zostać zakwalifikowane jako budowle ze względu na ich istotne podobieństwo do obiektów należących do pierwszej ze wskazanych kategorii, najczęściej nie dopatrują się istnienia takiego podobieństwa (por. orzeczenia sądów administracyjnych obrazujące sposób funkcjonowania definicji wyrażenia „budowla”), zastrzegając przy tym, że regulacji prawa podatkowego nie wolno stosować „rozszerzająco” (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607; wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210). Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Definicja wyrażenia „urządzenie budowlane” ma natomiast charakter definicji równościowej klasycznej, wzbogaconej o elementy definicji zakresowej częściowej. Przedstawiona definicja nie budzi istotnych wątpliwości w kontekście prawa budowlanego, jednak z trzech powodów nie wszystkie obiekty uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b. mogą zostać uznane za budowle w ujęciu u.p.o.l., a tym samym podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Po pierwsze, ze względu na nieostrość terminów występujących w definiensie omawianej definicji kwalifikacja określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie są

urządzenia wprost wymienione w jej treści – może niekiedy wymagać posłużenia się analogią z ustawy. Stosowanie na gruncie prawa podatkowego tej definicji musi jednak uwzględniać okoliczność, że wykładnia *per analogiam* na niekorzyść podatnika jest zakazana w świetle standardów konstytucyjnych. Oznacza to w rezultacie, iż opodatkowaniu na podstawie u.p.o.l. podlegać będą tylko te urządzenia budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, które bezspornie odpowiadają charakterystyce zawartej w omawianej definicji (lub – co wynika z wcześniejszych ustaleń – w pozostałych przepisach u.p.b. albo w załączniku do tej ustawy), a ewentualne wątpliwości należy rozstrzygać w oparciu o *argumentum a contrario*. Po drugie, mając na uwadze, że o uznaniu urządzeń technicznych za urządzenia budowlane decyduje na gruncie prawa budowlanego określony ich związek z obiektami budowlanymi, a nie wszystkie obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. są obiektami budowlanymi w ujęciu u.p.o.l., nie sposób nie zauważyć, iż nie każde urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b. zostanie zakwalifikowane jako budowla w ujęciu u.p.o.l. Po trzecie, urządzenie budowlane na gruncie u.p.b. ma zapewniać możliwość korzystania zgodnie z przeznaczeniem z obiektu budowlanego dowolnego rodzaju, skoro jednak opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie obiekty budowlane w postaci budynku i budowli, ale już nie obiekty budowlane w postaci obiektu małej architektury, to przyjąć należy, że pojęcie budowli występujące w u.p.o.l. nie obejmuje urządzeń budowlanych związanych z obiektami małej architektury.

Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b. Konieczne okazuje się jednak w tym miejscu poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. W prawie podatkowym – inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego – obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie u.p.o.l. Odwołanie się w u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej. Stanowisko to potwierdzają liczne orzeczenia sądów administracyjnych (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; odmiennie jednak: wyrok NSA z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 1411/07, Legalis, w którym powołano się na pogląd wyrażony w uchwale NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 1/09, ONSA i WSA nr 5/2009, poz. 88, z zastrzeżeniem, że analiza treści wskazanej uchwały nie potwierdza, by wyrażono w niej zapatrywanie, jakoby odwołanie się do przepisów prawa budowlanego obejmowało również akty wykonawcze wydane na podstawie u.p.b.).

Podkreślić wypada, że definicje wyrazów „budynek” i „budowla”, sformułowane w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., obarczają nie tylko mankamenty, które zostały stwierdzone przy okazji analizy u.p.b., lecz one same stanowią źródło nowych niejasności. By to wykazać,

wystarczy pod pojęcia występujące w omawianych definicjach podstawić ich objaśnienia zawarte w prawie budowlanym.

Jeżeli w wypadku definicji wyrazu „budynek” (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) uwzględnimy definicję wyrażenia „obiekt budowlany” (art. 3 pkt 1 u.p.b.), a następnie definicję wyrażenia: „budynek” (art. 3 pkt 2 u.p.b.), „budowla” (art. 3 pkt 3 u.p.b.) i „obiekt małej architektury” (art. 3 pkt 4 u.p.b.), to definicja wyjściowa ulegnie, kolejno, przekształceniu w następujący sposób:

- 1) przez budynek należy rozumieć [budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury], który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 2) przez budynek należy rozumieć {[taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach] wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, [każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową] stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz [niewielki obiekt, a w szczególności: 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz 3) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki]}, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Gdyby ostateczną wersję definicji wyrazu „budynek”, sformułowanej w u.p.o.l., zapisać w wersji schematycznej, to przedstawiałaby się ona następująco: przez budynek należy rozumieć {[A] wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, [B] stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz [C]}, który jest A. Jakkolwiek nie powinno budzić wątpliwości, że tym samym budynkiem w rozumieniu u.p.o.l. jest po prostu obiekt budowlany wskazany w art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b., czyli budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, to jednak z metodologicznego punktu widzenia przedstawiona definicja jest rażąco wadliwa.

Jeżeli natomiast w wypadku definicji wyrazu „budowla” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) uwzględnimy definicję wyrażenia „obiekt budowlany” (art. 3 pkt 1 u.p.b.) oraz definicję wyrażenia „urządzenie budowlane” (art. 3 pkt 9 u.p.b.), to definicja wyjściowa ulegnie przekształceniu w następujący sposób: przez budowlę należy rozumieć [budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury], niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także [urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki], związane z

obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Gdyby ostateczną wersję definicji wyrazu „budowla”, sformułowanej w u.p.o.l., zapisać w wersji schematycznej, to przedstawiałaby się ona następująco: przez budowlę należy rozumieć [A wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, B stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz C], niebędący A lub C, a także [D], będące D. Jakkolwiek nie powinno budzić wątpliwości, że tym samym budowlą w rozumieniu u.p.o.l. jest po prostu obiekt budowlany wskazany w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, oraz urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 3 pkt 9 u.p.b., to jednak z metodologicznego punktu widzenia również ta definicja okazuje się rażąco wadliwa.

W świetle dotychczasowych ustaleń ujawnia się jeszcze dodatkowa wątpliwość. Jak już stwierdzono wcześniej, urządzenia budowlane jako urządzenia (techniczne) są zawsze częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku lub budowli. Powstaje zatem pytanie, czy urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b. mają być opodatkowane podatkiem od nieruchomości:

- 1) w wypadku, gdy urządzenie budowlane jest częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku w rozumieniu u.p.b.: jako część składowa obiektu budowlanego w postaci budynku w ujęciu u.p.b., będącego budynkiem w rozumieniu u.p.o.l., czy też samodzielnie jako urządzenie budowlane w ujęciu u.p.b., będące budowlą w rozumieniu u.p.o.l.,
- 2) w wypadku, gdy urządzenie budowlane jest częścią składową obiektu budowlanego w postaci budowli w rozumieniu u.p.b.: jako część składowa obiektu budowlanego w postaci budowli w ujęciu u.p.b., będącego budowlą w rozumieniu u.p.o.l., czy też samodzielnie jako urządzenie budowlane w ujęciu u.p.b., będące budowlą w rozumieniu u.p.o.l.;

z zastrzeżeniem, że w oparciu o bezsporną argumentację funkcjonalną wykluczyć należy wariant, w którym urządzenia budowlane miałyby podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości dwukrotnie – jako części składowe obiektów budowlanych oraz samodzielnie.

Przyjęcie, że urządzenie budowlane podlega opodatkowaniu jedynie jako część składowa obiektu budowlanego w postaci budynku w rozumieniu u.p.b., będącego budynkiem w ujęciu u.p.o.l., lub jako część składowa obiektu budowlanego w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., będącego budowlą w ujęciu u.p.o.l., oznaczałoby, iż wyróżnienie w ramach definicji wyrażenia „budowla” sformułowanej w u.p.o.l. – obok obiektu budowlanego w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. – urządzeń budowlanych w rozumieniu u.p.b. jest nie tylko zbędne, ale wręcz mylące, skoro urządzenia budowlane nigdy nie są samodzielnie opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Przedstawione rozwiązanie okazuje się tym samym równoznaczne z pozbawieniem znaczenia normatywnego definicji wyrażenia „budowla” zawartej w u.p.o.l., w zakresie, w jakim jej definiens obejmuje urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., a w konsekwencji, chociaż nie bez zastrzeżeń, musi zostać odrzucone.

Przyjęcie drugiego rozstrzygnięcia, a mianowicie, że urządzenie budowlane podlega opodatkowaniu wyłącznie samodzielnie jako szczególny rodzaj budowli w rozumieniu u.p.o.l., prowadzi jednak do konsekwencji, które nie wydają się do końca uświadomione przez ustawodawcę i nie zawsze odpowiadają praktyce stosowania u.p.o.l. (referowane rozwiązanie zaakceptowano jednak w wyroku WSA we Wrocławiu z 5 stycznia 2011 r., sygn. akt III Sa/Wr 579/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). By się o tym przekonać, należy najpierw zauważyć, że podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.); przez powierzchnię użytkową budynku lub jego części rozumie się, zgodnie z art. 1a



ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz sztywów dźwigowych (za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe),

- 2) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – najczęściej wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w wypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Gdy urządzenie budowlane nie jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, przyjęcie, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega urządzenie budowlane:

- 1) jedynie jako część składowa obiektu budowlanego:
  - a) jeżeli urządzenie budowlane stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, oznaczałoby, iż takie urządzenie jest przedmiotem opodatkowania, chociaż nie ma ono wpływu na podstawę opodatkowania, liczoną od powierzchni użytkowej budynku,
  - b) jeżeli urządzenie budowlane stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budowli, oznaczałoby, iż takie urządzenie nie jest przedmiotem opodatkowania, skoro opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., będące budowlami w rozumieniu u.p.o.l., związane z działalnością gospodarczą,
- 2) jedynie samodzielnie jako urządzenie budowlane, oznaczałoby – niezależnie od tego, czy takie urządzenie stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budynku czy budowli – iż nie jest ono przedmiotem opodatkowania, skoro opodatkowaniu podlegają jedynie urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., będące budowlami w rozumieniu u.p.o.l., związane z działalnością gospodarczą.

W przedstawionej sytuacji okazuje się, że to, czy urządzenie budowlane ma być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako część składowa obiektu budowlanego, czy też samodzielnie, nie ma znaczenia dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, chociaż – w wypadku urządzeń budowlanych związanych z budynkami – powoduje istotną wątpliwość teoretyczną, a mianowicie, czy brak omawianego wpływu jest konsekwencją tego, iż urządzenie budowlane nie stanowi przedmiotu opodatkowania, czy też tego, iż nie uwzględnia się go przy obliczaniu podstawy opodatkowania.

Gdy urządzenie budowlane jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, przyjęcie, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega urządzenie budowlane:

- 1) jedynie jako część składowa obiektu budowlanego:
  - a) jeżeli urządzenie budowlane stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, oznaczałoby, iż takie urządzenie jest przedmiotem opodatkowania, chociaż nie ma ono wpływu na podstawę opodatkowania, liczoną od powierzchni użytkowej budynku,
  - b) jeżeli urządzenie budowlane stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budowli, oznaczałoby, iż takie urządzenie jest przedmiotem opodatkowania, mając zarazem wpływ na podstawę opodatkowania, liczoną w rozważanym wypadku od wartości obiektu budowlanego w postaci budowli, która to wartość uwzględnia wartość urządzeń budowlanych związanych z tym obiektem,
- 2) jedynie samodzielnie jako urządzenie budowlane, oznaczałoby – niezależnie od tego, czy takie urządzenie stanowi część składową obiektu budowlanego w postaci budynku

czy budowli – iż jest ono przedmiotem opodatkowania, mając zarazem wpływ na podstawę opodatkowania, liczoną w rozważanym wypadku od wartości urządzenia budowlanego.

W przedstawionej sytuacji okazuje się, że to, czy urządzenie budowlane ma być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako część składowa obiektu budowlanego, czy też samodzielnie, ma znaczenie dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego wyłącznie w wypadku urządzeń budowlanych związanych z budynkami. Jakkolwiek oba rozstrzygnięcia implikują tezę, że urządzenia budowlane będące częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku są przedmiotem opodatkowania, to jednak przy uwzględnieniu pierwszego rozwiązania nie mają one wpływu na określenie podstawy opodatkowania, liczonej wówczas od powierzchni użytkowej budynku, natomiast przy uwzględnieniu drugiego rozwiązania taki wpływ istnieje, skoro podstawa opodatkowania liczona jest wtedy od ich wartości.

Podkreślenia wymaga zatem to, że jakkolwiek jedynie rozwiązanie, zgodnie z którym urządzenia budowlane podlegają samodzielnie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, pozwala uzasadnić celowość wyróżnienia w ramach definicji wyrażenia „budowla” sformułowanej w u.p.o.l. – obok obiektu budowlanego w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. – urządzeń budowlanych w rozumieniu u.p.b., to jednak trudno stwierdzić, czy wynikające z takiego rozstrzygnięcia konsekwencje praktyczne odpowiadają rzeczywistej *ratio legis* wprowadzenia do definiensa omawianej definicji kategorii urządzeń budowlanych. Zauważyć bowiem trzeba, że przedsiębiorca władający gruntem, na którym znajduje się budynek oraz związane z nim urządzenia budowlane, takie jak: przyłącza i urządzenia instalacyjne, przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki, jest wówczas obowiązany – niezależnie od uiszczenia podatku od gruntu, liczonego od powierzchni, i podatku od budynku, liczonego od powierzchni użytkowej – uiścić podatek od wszystkich urządzeń budowlanych, liczony od ich wartości. Z drugiej jednak strony, gdy przedsiębiorca włada gruntem, na którym znajduje się budowla oraz związane z nią urządzenia budowlane, nie budzi wątpliwości, że ma on obowiązek – niezależnie od uiszczenia podatku od gruntu, liczonego od powierzchni, i podatku od budowli, liczonego od jej wartości – uiścić podatek od wszystkich urządzeń budowlanych, liczony od ich wartości.

Prezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie – na dwa sposoby: 1) przez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. Podkreślić jednak trzeba, iż jako optymalne jawi się drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażen „budowla” i „urządzenie budowlane”, sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni *per analogiam* na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b. zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l., co bez wątpienia skutkuje powstaniem poważnego zamieszania.

Warto w tym miejscu sformułować ogólniejsze zastrzeżenie. Jakkolwiek posługiwanie się w tekście prawnym odesłaniami jest zgodne z dyrektywami zawartymi w z.t.p. (por. wyrok TK z 27 listopada 2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153), to jednak prawodawca powinien mieć na uwadze, że odwoływanie się w aktach normatywnych

regulujących dziedzinę spraw, w odniesieniu do których obowiązuje wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych, do treści aktów normatywnych normujących zagadnienia, w wypadku których wskazany standard jest niższy, może prowadzić do naruszenia wymogów wynikających z konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji. W takim wypadku prawodawca powinien zawsze sprawdzić, czy przepisy prawne, do których odsyła, spełniają wymagania legislacyjne właściwe nie tylko dla materii regulowanej przez nie bezpośrednio, lecz także dla materii regulowanej przez nie na skutek odesłania. Zaniechanie wskazanej weryfikacji może bowiem doprowadzić – ze względu na konieczność stosowania częściowo innego zestawu reguł wykładni – do odmiennej interpretacji tych samych przepisów prawnych w zależności od tego, dla potrzeb którego uregulowania są one poddawane egzegezie. W skrajnych sytuacjach, gdyby powstałe wątpliwości interpretacyjne miały charakter kwalifikowany, uzasadniałoby to stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów odsyłających.

Przeprowadzona analiza aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala również odnieść się do zagadnienia podlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyrobisk górniczych, w tym przede wszystkim podziemnych wyrobisk górniczych, oraz znajdującej się w nich infrastruktury.

4.4. Zanim jednak zostanie rozważony budzący liczne spory problem opodatkowania wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń, konieczne – w przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego – wydaje się odniesienie się do często powtarzanego w orzecznictwie sądów administracyjnych twierdzenia, zgodnie z którym odwołanie się w u.p.o.l. do zawartych w u.p.b. definicji wyrażen „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane” (co w konsekwencji oznacza także odesłanie do definicji wyrażen „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”) powoduje, że przy ustalaniu znaczenia lub zakresu tych wyrażen nie jest dopuszczalne branie pod uwagę – poza art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b. – innych przepisów u.p.b., a tym bardziej przepisów innych aktów normatywnych (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 3 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 656/05, Lex nr 193322; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Lex nr 295449; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 964/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1634/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok NSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 508/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1407/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1114/09, Legalis; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 maja 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 87/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 342/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Zdaniem Trybunału, twierdzenie to zdaje się ignorować kilka bezspornych reguł wykładni, które w celu poprawnego odtworzenia normy prawnej z tekstu prawnego nakazują: 1) interpretować przepisy prawne w kontekście normatywnym, obejmującym nie tylko przepisy sąsiadujące

czy przepisy zawarte w tej samej jednostce systematyzacyjnej, lecz także treść całego aktu normatywnego, 2) uwzględniać wszelkie przepisy modyfikujące regulację podstawową, niezależnie od tego, w jakim miejscu danego aktu normatywnego czy też w jakim akcie normatywnym takie modyfikatory zostały zamieszczone, 3) przeprowadzać interpretację przepisów prawnych w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne przepisy u.p.b. oraz inne akty normatywne, w szczególności u.p.g.g., nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że – jak wykazano – definicje te budzą bardzo wiele wątpliwości. Odmiennym zagadnieniem jest natomiast to, czy powoływane przez podatników w sporach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi przepisy prawne u.p.b. i u.p.g.g. rzeczywiście pozwalają na wyłączenie wyrobisk górniczych i znajdujących się w nich obiektów i urządzeń spod zakresu omawianych definicji. Odnotować wypada przy tym, że sądy administracyjne – niejako wbrew przyjętym przez siebie założeniom – rozważaną kwestię nierzadko czyniły przedmiotem swojej analizy.

W tym miejscu celowe będzie również odniesienie się do bardzo ogólnego argumentu dotyczącego nazwy nadanej przez ustawodawcę podatkowi od nieruchomości, który to argument, często podnoszony przez podatników, miałby przesądzać o wykluczeniu możliwości opodatkowania rozważanym podatkiem zarówno podziemnych wyrobisk górniczych, jak i zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń. Utrzymuje się mianowicie, że skoro omawiane wyrobiska oraz usytuowana w nich infrastruktura nie są żadnym z rodzajów nieruchomości, nie stanowią ich części składowych, ani nawet nie są położone w obrębie nieruchomości gruntowych, to niejako z założenia nie sposób przyjąć, by mogły zostać uznane za przedmiot opodatkowania podatkiem lokalnym określanym mianem podatku od nieruchomości. Twierdzenie to opiera się – w przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego – na całkowicie błędnym założeniu, zgodnie z którym nazwa podatku powinna być nie tylko adekwatna i komunikatywna (a w konsekwencji w możliwie prosty sposób informować o charakterystyce przedmiotu opodatkowania, gdy jest on jednolity, albo o charakterystyce podstawowego czy istotnego zakresu tego przedmiotu, gdy jest on zróżnicowany), lecz musi precyzyjnie i wyczerpująco odzwierciedlać wszystkie tytuły, z jakich określony podatek ma być należny. Zauważyć bowiem trzeba, przykładowo, że podatkiem od spadków i darowizn opodatkowane są również: zapis, dalszy zapis, polecenie testamentowe, polecenie darczyńcy, zasiedzenie, nieodpłatne zniesienie współwłasności, zachówek oraz nieodpłatna renta, użytkowanie i służebność, a podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych naliczany jest niekiedy nie od dochodu, lecz od przychodu (por. uchwała NSA z 2 lipca 2001 r., sygn. akt FPS 2/01, ONSA nr 1/2002, poz. 2).

Skoro przy tym art. 2 ust. 1 u.p.o.l. jednoznacznie stanowi, że przedmiotem podatku od nieruchomości są i nieruchomości, i obiekty budowlane, w tym grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to nie ma żadnych podstaw do konkluzji, iż opodatkowaniu podlegają jedynie te obiekty budowlane, które są nieruchomościami lub ich częściami składowymi albo przynajmniej są położone w obrębie nieruchomości gruntowych, chociaż z pewnością wskazane sytuacje należą do typowych. Postulat węższej interpretacji przedmiotu podatku od nieruchomości, z powołaniem się na nazwę tego podatku, mógłby okazać się uzasadniony tylko wówczas, gdyby sposób sformułowania przepisów u.p.o.l., w tym art. 2 ust. 1, prowadził do powstania wątpliwości, czy opodatkowanie ma dotyczyć również obiektów budowlanych niebędących nieruchomościami i niezwiązanych z nimi. Z taką sytuacją nie mamy jednak do czynienia.

4.4.1. By ustalić, czy wyrobiska górnicze podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, konieczne jest określenie ich statusu. Definicję wyrażenia „wyrobisko górnicze” zawiera u.p.g.g., przy czym mając na względzie, że ustawa ta pełni podstawową rolę przy regulowaniu zagadnień związanych z wydobywaniem kopalin ze złóż, nie budzi wątpliwości, iż rozważaną definicję należy uznać za wiążącą także na gruncie innych aktów normatywnych, w tym u.p.b., o ile prawodawca nie zastrzegł w tych aktach inaczej, co jednak nie miało miejsca. Zgodnie z art. 6 pkt 10 u.p.g.g. wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych. Tak rozumiane wyrobisko, co nie budzi żadnych wątpliwości, nie może być obiektem budowlanym. Przy okazji warto zauważyć, że przedstawiona definicja wyrażenia „wyrobisko górnicze” oraz definicja wyrażenia „roboty górnicze”, zawarta w art. 6 pkt 11 u.p.g.g., obarczone są błędem logicznym, określanym jako błędne koło pośrednie. Wyrobiskiem górniczym, jak już stwierdzono, jest bowiem przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych, natomiast robotami górniczymi mają być wykonywanie, zabezpieczenia lub likwidowanie wyrobisk w związku z działalnością regulowaną ustawą. Jeśli zatem z oczywistych względów pominąć roboty górnicze polegające na zabezpieczaniu i likwidacji wyrobisk górniczych, to okaże się, iż wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku wykonywania wyrobisk górniczych w związku z działalnością regulowaną ustawą. Nie trzeba przy tym przekonywać, że formułowanie definicji legalnych obarczonych błędem logicznym zawsze musi zostać uznane za poważne uchybienie legislacyjne.

Przeciwko zakwalifikowaniu wyrobisk górniczych jako obiektów budowlanych przemawia także treść art. 6 pkt 7 u.p.g.g. zawierającego definicję wyrażenia „zakład górniczy”, zgodnie z którą zakładem górniczym jest wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża, w tym: wyrobiska górnicze, obiekty budowlane oraz technologicznie związane z nimi obiekty i urządzenia przerobcze. Skoro bowiem ustawodawca odrębnie wskazał w wyliczeniu części składowych zakładu górniczego wyrobiska górnicze i obiekty budowlane, to nie sposób przyjąć, by wyrobiska mogły zostać zakwalifikowane jako szczególny rodzaj tych ostatnich (zob. uchwała NSA z 2 lipca 2001 r., sygn. akt FPS 2/01, ONSA nr 1/2002, poz. 2; uchwała SN z 12 marca 2002 r., sygn. akt III ZP 34/01, OSNP nr 23/2002, poz. 561; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Lex nr 295449; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 964/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 345/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Podkreślić należy przy tym, że sytuacja przedstawiałaby się inaczej, gdyby w art. 6 pkt 7 u.p.g.g. nie wymieniono obiektów budowlanych, lecz obiekty budowlane zakładu górniczego, którymi – zgodnie z art. 58 u.p.g.g. – są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Jedynie wówczas można by próbować bronić stanowiska, że częściami składowymi zakładu górniczego są wyrobiska górnicze jako podziemne obiekty budowlane i obiekty budowlane zakładu górniczego jako naziemne obiekty budowlane. Nie budzi jednak wątpliwości, że ustawodawca – konstruując definiens definicji wyrażenia „zakład górniczy” – posłużył się określeniem „obiekt budowlany” w znaczeniu przyjętym w art. 3 pkt 1 u.p.b., co nie zawsze jest należycie dostrzegane.

Dla dalszej analizy istotne jest również wskazanie, że na podstawie treści u.p.g.g. wyrobiska górnicze podzielić należy na odkrywkowe i podziemne, przy czym jako szczególny rodzaj wyrobisk górniczych trzeba zakwalifikować otwory wiertnicze (odwierty) – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 31 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 1064/04, Baza

Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 20 września 2007 r., sygn. akt II FSK 1016/06, Lex nr 389400.

Pozostaje jeszcze ustalić, jakie związki normatywne w zakresie odnoszącym się do wyrobisk górniczych występują pomiędzy uregulowaniami u.p.g.g. i u.p.b., co pozornie nie wydaje się trudne wobec treści art. 2 ust. 1 u.p.b., zgodnie z którym przepisów tej ustawy nie stosuje się do rozważanych wyrobisk. Sformułowanie rozpatrywanego przepisu jest bez wątpienia językowo dwuznaczne, co oznacza, że mamy do czynienia z kolejnym poważnym mankamentem legislacyjnym omawianej ustawy. Sens art. 2 ust. 1 u.p.b. można bowiem sprowadzić do wyłączenia spod zakresu regulacji prawa budowlanego, normującej – zgodnie z art. 1 u.p.b. – sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych:

- 1) wyrobisk górniczych; w tym wypadku zastrzeżenie, zgodnie z którym prawa budowlanego nie stosuje się do wyrobisk górniczych, należałoby rozumieć jako wykluczenie stosowania u.p.b. do procesów budowlanych dotyczących samych wyrobisk górniczych,
- 2) obiektów budowlanych zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych; w tym wypadku zastrzeżenie, zgodnie z którym prawa budowlanego nie stosuje się do wyrobisk górniczych, należałoby rozumieć jako wykluczenie stosowania u.p.b. do procesów budowlanych realizowanych w wyrobiskach górniczych.

Rozstrzygnięcie wskazanej wątpliwości nie ma jednak żadnego znaczenia dla ustalonego na gruncie u.p.g.g. statusu wyrobisk górniczych.

Pierwszy wariant interpretacyjny jedynie *prima facie* opiera się na założeniu, że wyrobiska górnicze muszą zostać uznane za obiekty budowlane, jako że w przeciwnym razie wyłączenie przewidziane w art. 2 ust. 1 u.p.b. okazałoby się bezzasadne. Przedstawiona teza była zresztą tylko sporadycznie formułowana przez sądy w dawniejszym orzecznictwie (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425). Nie powinno bowiem ulegać wątpliwości, iż wyrażeniu „wyrobisko górnicze” występującemu w powołanym przepisie należy przypisać znaczenie ustalone w u.p.g.g., a analiza art. 6 pkt 7 i 10 u.p.g.g. prowadzi do jednoznacznej konkluzji, że wyrobiska górnicze nie są obiektami budowlanymi. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego, akceptacja aktualnie rozważanego rozwiązania interpretacyjnego nie prowadziłaby do konstatacji, że art. 2 ust. 1 u.p.b. stanowi w istocie *superfluum*. Jego sens sprowadzałby się wówczas do negatywnego przesądzenia ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych mogących zaistnieć w związku z kwestią, czy działalność polegająca na projektowaniu, budowie, utrzymaniu i likwidacji wyrobisk górniczych podlega reżimowi u.p.b.

Przyjęcie drugiego wariantu interpretacyjnego nie powoduje natomiast jakichkolwiek wątpliwości odnośnie do tezy, że wyrobiska górnicze nie są obiektami budowlanymi. Skoro jednak przewidziane w art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłączenie spod regulacji prawa budowlanego miałoby dotyczyć obiektów i urządzeń zlokalizowanych w omawianych wyrobiskach, należy założyć, iż przynajmniej niektóre z tych obiektów i urządzeń, znajdujące się w wyrobiskach odkrywkowych, w wyrobiskach podziemnych lub w wyrobiskach obu wskazanych rodzajów, dają się zakwalifikować jako obiekty budowlane w rozumieniu u.p.b.

Poczynione ustalenia pozwalają odnieść się do bardziej problematycznego zagadnienia, jakim jest opodatkowanie wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości. Od razu należy zauważyć, że rozstrzygnięcie wskazanej kwestii będzie przedstawiać się częściowo inaczej w wypadku wyrobisk odkrywkowych i wyrobisk podziemnych. Przypomnijmy, że zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu tym podatkiem podlegają

następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Biorąc pod uwagę, że wyrobisko górnicze nie jest obiektem budowlanym, pozostaje przyjąć, iż:

- 1) odkrywkowe wyrobiska górnicze podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w ramach opodatkowania gruntu, jednak wyłącznie w zakresie, w jakim są częścią składową nieruchomości gruntowej,
- 2) podziemne wyrobiska górnicze w ogóle nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie stanowią części składowej nieruchomości gruntowej (zob. uchwała NSA z 2 lipca 2001 r., sygn. akt FPS 2/01, ONSA nr 1/2002, poz. 2; uchwała SN z 12 marca 2002 r., sygn. akt III ZP 34/01, OSNP nr 23/2002, poz. 561; wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 31 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 1064/04, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1634/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok NSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 508/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Przyczyną wielu nieporozumień jest w tym kontekście powtarzana w wielu orzeczeniach teza, będąca parafrazą stanowiska sformułowanego w doktrynie, zgodnie z którą wyrobisko górnicze, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt, lecz jako budowla składająca się z wielu obiektów i urządzeń budowlanych (np. szyby, sztolnie, szybiki, rurociągi, linie energetyczne i wentylacyjne), powiązanych ze sobą funkcjonalnie w taki sposób, by możliwe było wydobywanie kopaliny. Omawiane obiekty i urządzenia mają stanowić części wyrobiska górniczego jako budowli służącej prowadzeniu działalności gospodarczej, a od ich wartości winien być naliczany podatek od nieruchomości. Formułując to stanowisko, sądy administracyjne zastrzegały zarazem, że opodatkowaniu nie podlega wyrobisko górnicze rozumiane zgodnie z art. 6 pkt 10 u.p.g.g. jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze, lecz wszystko, co się w niej znajduje w postaci obiektów i urządzeń składających się na wyrobisko górnicze jako obiekt budowlany – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Lex nr 295449; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 964/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1634/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 345/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Niezależnie od tego, że ani przepisy u.p.g.g. i u.p.b., ani tym bardziej przepisy u.p.o.l. nie dają podstaw do konstruowania i posługiwania się

inną definicją wyrażenia „wyrobisko górnicze” niż definicja legalna zawarta w u.p.g.g., rozważany pogląd ze względu na swoją ogólność, niejednoznaczność, a być może również wewnętrzną sprzeczność może prowadzić do wadliwego określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a tym samym do błędnego ustalenia podstawy tego opodatkowania, co zresztą zauważono już w nowszym orzecznictwie sądowym (zob. wyrok NSA z 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 907/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). By się o tym przekonać, konieczne jest wyróżnienie trzech możliwych sposobów pojmowania wyrobisk górniczych:

- 1) w znaczeniu fizycznym wyrobisko traktowane jest jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych (gdyby przedmiotem opodatkowania miało być tak rozumiane wyrobisko górnicze, podstawą obliczenia podatku byłaby wartość samej przestrzeni odpowiadająca w zasadzie wartości robót górniczych prowadzących do jej wytworzenia),
- 2) w znaczeniu technicznym wyrobisko traktowane jest jako zespół funkcjonalnie powiązanych ze sobą urządzeń służących wydobywaniu kopaliny, zlokalizowany w przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstałej w wyniku robót górniczych (gdyby przedmiotem opodatkowania miało być tak rozumiane wyrobisko górnicze, podstawą obliczenia podatku byłaby wartość urządzeń),
- 3) w znaczeniu kompleksowym wyrobisko traktowane jest jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych wraz ze zlokalizowanymi w niej urządzeniami służącymi wydobywaniu kopaliny (gdyby przedmiotem opodatkowania miało być tak rozumiane wyrobisko górnicze, podstawą obliczenia podatku byłaby wartość samej przestrzeni odpowiadająca w zasadzie wartości robót górniczych prowadzących do jej wytworzenia, zwiększona o wartość umieszczonych w niej urządzeń).

Jakkolwiek nie sposób jednoznacznie przesądzić, czy pojęcie wyrobiska górniczego wypracowane w powołanych wcześniej orzeczeniach uwzględnia drugie czy też trzecie znaczenie wyrażenia „wyrobisko górnicze”, to wydaje się jednak, że sądy opowiadają się w tych orzeczeniach za ostatnim rozwiązaniem. Zauważmy bowiem, iż szyby, sztolnie i szybiki są częściami wyrobisk górniczych, przy czym w zależności od tego, jak rozumiane jest samo wyrobisko, szyby, sztolnie i szybiki będą traktowane odpowiednio jako: 1) część przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstałej w wyniku robót górniczych, 2) urządzenia służące wydobywaniu kopaliny, zlokalizowane w części przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstałej w wyniku robót górniczych bądź 3) część przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstałej w wyniku robót górniczych wraz ze zlokalizowanymi w niej urządzeniami służącymi wydobywaniu kopaliny. Skoro jednak przy okazji wyliczania elementów wyrobisk górniczych pojmowanych zgodnie z definicją wypracowaną we wskazanych orzeczeniach obok szybów, sztolni i szybików wyróżniane są urządzenia służące wydobywaniu kopaliny, to uznać należy, że te pierwsze muszą być rozumiane jako część wyrobiska w znaczeniu fizycznym, czyli jako część przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze. Tym samym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości miałyby podlegać wyrobiska górnicze w rozumieniu kompleksowym, obejmującym zarówno przestrzeń, jak i zlokalizowane w niej urządzenia. Oznacza to *de facto*, że wbrew odmiennym zastrzeżeniom podatek powinien być naliczany także od wartości wyrobiska górniczego w znaczeniu ustalonym w art. 6 pkt 10 u.p.g.g. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, konieczne są w tym miejscu dwie uwagi.

Po pierwsze, nie powinno ulegać wątpliwości, że wyrobiska górnicze pojmowane zgodnie z u.p.g.g. jako przestrzenie w nieruchomościach gruntowych lub w górotworach, nie będąc obiektami budowlanymi, nie mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako takie obiekty: ani samodzielnie (jako wyrobiska w rozumieniu



fizycznym), ani wespół ze zlokalizowanymi w nich urządzeniami (jako wyrobiska w rozumieniu kompleksowym). Przyjęcie przeciwnego poglądu byłoby równoznaczne z niedopuszczalną konstytucyjnie rozszerzającą wykładnią regulacji podatkowej.

Po drugie, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako obiekty budowlane mogą potencjalnie podlegać wyrobiska górnicze w znaczeniu technicznym, czyli zespoły funkcjonalnie powiązanych ze sobą urządzeń służących wydobywaniu kopaliny, zlokalizowane w przestrzeniach w nieruchomościach gruntowych lub w górotworach powstałych w wyniku robót górniczych, o ile takie zespoły dają się zakwalifikować jako obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., będące budowlami w ujęciu u.p.o.l., co wiąże się jednak z koniecznością przyporządkowania omawianych zespołów do jednej z nazw budowli wymienionych *expressis verbis* w prawie budowlanym. Należy przy tym pamiętać, że nawet gdyby dopuścić, w drodze analogii, uznanie wyrobisk górniczych w znaczeniu technicznym za obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., to nazwa „wyrobisko górnicze” oznaczająca rodzaj budowli nie występuje w tej ustawie. Podkreślić ponadto wypada, że wyróżnienie technicznego pojęcia wyrobiska górniczego wydaje się w świetle przepisów u.p.g.g. nieuzasadnione i może prowadzić do licznych nieporozumień, a w konsekwencji należy z niego zrezygnować, tym bardziej, iż wystarczające, a przy tym klarowne jest rozróżnienie dwóch zagadnień: opodatkowania wyrobisk górniczych w rozumieniu u.p.g.g. i opodatkowania urządzeń umieszczonych w tak rozumianych wyrobiskach.

4.4.2. Ustalenie, czy obiekty i urządzenia zlokalizowane w wyrobiskach górniczych podlegają – jako obiekty budowlane – opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, okazuje się zdecydowanie bardziej złożonym zagadnieniem. Analizę mającą na celu rozstrzygnięcie tej kwestii należy rozpocząć od przypomnienia definicji sformułowanej w art. 58 u.p.g.g., zgodnie z którą obiektami budowlanymi zakładu górniczego są obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi i służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Rozważenia wymaga przy tym najpierw okoliczność, czy obiekty budowlane zakładów górniczych mogą być usytuowane w wyrobiskach górniczych. Odpowiedź na postawione pytanie przedstawia się nieco inaczej w zależności od rodzaju wyrobiska górniczego:

- 1) zakwalifikowanie obiektów znajdujących się w odkrywkowym wyrobisku górniczym jako obiektów budowlanych zakładu górniczego może budzić pewne wątpliwości, gdyż omawiane wyrobiska najczęściej nie są, przynajmniej w całości, położone na powierzchni ziemi,
- 2) zakwalifikowanie obiektów znajdujących się w podziemnym wyrobisku górniczym jako obiektów budowlanych zakładu górniczego jest wykluczone, skoro są one położone w całości pod powierzchnią ziemi.

Definicja wyrażenia „obiekty budowlane zakładu górniczego” bywa bardzo często powoływana przez podatników jako argument przeciwko opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako obiektów budowlanych urządzeń umieszczonych w podziemnych wyrobiskach górniczych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, należy jednak zgodzić się z dominującym w orzecznictwie stanowiskiem, zgodnie z którym wskazany argument jest chybiony (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1634/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych;

wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok NSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 508/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1407/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 345/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1114/09, Legalis; wyrok NSA z 13 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 342/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przemawia za tym następująca argumentacja.

Definicja wyrażenia „obiekt budowlany zakładu górniczego” jest niejako definicją drugiego stopnia, gdyż w jej definiensie występuje wyraźne odwołanie do definicji wyrażenia „obiekt budowlany”. Oznacza to, że jeśli weźmiemy pod uwagę wszystkie możliwe obiekty, to okaże się, iż niektóre z nich na podstawie definicji zawartej w art. 3 pkt 1 u.p.b. zostaną zakwalifikowane jako obiekty budowlane, a następnie niektóre z tych obiektów budowlanych na podstawie definicji zawartej w art. 58 u.p.g.g. zostaną zakwalifikowane dodatkowo jako obiekty budowlane zakładów górniczych. Tym samym definicja wyrażenia „obiekty budowlane zakładów górniczych” w żaden sposób nie oddziałuje i nie może oddziaływać na status obiektów budowlanych niebędących obiektami budowlanymi zakładów górniczych, czyli takich obiektów, które nie są zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi lub nie służą do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża – obiekty te pozostają obiektami budowlanymi. W praktyce oznacza to, że definicja sformułowana w art. 58 u.p.g.g. nie wpływa na ewentualną kwalifikację obiektów znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych. Ze względu na usytuowanie omawiane obiekty, nawet jeżeli służą bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża, nie mogą jednak zostać uznane za obiekty budowlane zakładu górniczego.

Konkluzję tę potwierdza treść art. 6 pkt 7 u.p.g.g., zgodnie z którym przez zakład górniczy rozumie się wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża, w tym m.in. obiekty budowlane. Biorąc pod uwagę, że ustawodawca nie posłużył się w tym wypadku określeniem „obiekty budowlane zakładu górniczego”, zasadne wydaje się przyjęcie, iż elementami zakładu górniczego są wszelkie obiekty budowlane służące bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża, a mianowicie: zarówno obiekty budowlane zakładu górniczego, czyli obiekty budowlane zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, jak i obiekty budowlane niebędące obiektami budowlanymi zakładu górniczego, czyli obiekty budowlane niezlokalizowane w całości na powierzchni ziemi.

Przeciwnie zapatrywanie opiera się na całkowicie błędnym, prawdopodobnie nieuświadomionym, założeniu, że art. 58 u.p.g.g., wbrew swemu sformułowaniu, nie zawiera definicji nowego wyrażenia, jakim jest wyrażenie „obiekt budowlany zakładu górniczego”, ale w rzeczywistości jest modyfikatorem art. 3 pkt 1 u.p.b., którego rola sprowadza się do wykluczenia z zakresu definicji wyrażenia „obiekt budowlany” wszelkich takich obiektów, będących elementami zakładu górniczego, które nie są w całości zlokalizowane na powierzchni ziemi. Ujmując inaczej, w referowanym ujęciu rozważany przepis nie nadaje niektórym spośród obiektów budowlanych statusu obiektów budowlanych zakładu górniczego, lecz pozbawia statusu obiektu budowlanego niektóre spośród obiektów składających się na zakład górniczy. Nie trzeba przekonywać, że przedstawione rozwiązanie jest nieakceptowalne. Skoro bowiem art. 58 u.p.g.g. jednoznacznie odwołuje się do art. 3 pkt 1 u.p.b. w taki sposób, że przez wyrażenie „w rozumieniu prawa budowlanego” uwzględnia w całości definicję wyrażenia „obiekt budowlany”, przypisując dodatkową kwalifikację

wszystkim obiektom budowlanym w ujęciu u.p.b., które odznaczają się pewnymi cechami szczególnymi, to jest oczywiste, iż jednocześnie nie może omawianej definicji modyfikować.

Jakkolwiek uznanie obiektu budowlanego służącego bezpośrednio do wydobywania kopaliny ze złoża za element zakładu górniczego, niebędący – ze względu na lokalizację – obiektem budowlanym zakładu górniczego, wydaje się z językowego punktu widzenia nieco niezrozumiałe, to jednak należy pamiętać, że celem wprowadzenia do ustawy definicji zawartej w art. 58 u.p.g.g. było wyróżnienie szczególnej grupy obiektów budowlanych, podlegających zmodyfikowanemu w porównaniu z innymi obiektami budowlanymi reżimowi prawnemu. Zgodnie bowiem z art. 57 u.p.g.g. do projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych zakładu górniczego stosuje się przepisy prawa budowlanego, o ile u.p.g.g. nie stanowi inaczej, przy czym w odniesieniu do wskazanej działalności zadania z zakresu administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego określone w przepisach prawa budowlanego wykonują właściwe organy nadzoru górniczego. Zasada ta – jak przewiduje art. 62 u.p.g.g. – znajduje odpowiednie zastosowanie do remontu obiektów budowlanych zakładu górniczego. Przyjąć w konsekwencji należy, że wyróżnienie kategorii obiektów budowlanych zakładu górniczego nie oznacza, iż elementami zakładu górniczego nie mogą być również inne obiekty budowlane, które jednak nie podlegają uregulowaniom zawartym w art. 57 i art. 62 u.p.g.g.

Jakkolwiek definicja wyrażenia „obiekty budowlane zakładu górniczego” nie wspiera – w przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego – stanowiska opowiadającego się przeciwko opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości obiektów i urządzeń znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych, konieczna jest również weryfikacja innego argumentu przemawiającego w przekonaniu podatników za takim rozstrzygnięciem, a mianowicie argumentu odwołującego się do treści art. 2 u.p.b., który stanowi, że omawianej ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych (art. 2 ust. 1 u.p.b.) oraz że jej przepisy nie naruszają w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych przepisów odrębnych, a w szczególności prawa geologicznego i górniczego (art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b.). Pierwszy z omawianych przepisów, jak już stwierdzono, jest dwuznaczny, skoro można go rozumieć jako wyłączenie spod zakresu regulacji prawa budowlanego wyrobisk górniczych albo obiektów budowlanych zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych, natomiast drugi z tych przepisów nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, jako że zwrot „nie naruszają” oznacza jedynie tyle, iż do obiektów budowlanych zakładów górniczego u.p.b., jako *lex generalis*, należy stosować wyłącznie w zakresie nieuregulowanym przez u.p.g.g., będącej w tym wypadku *lex specialis*. By ustalić, czy urządzenia znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako obiekty budowlane, konieczne jest rozważenie obu wskazanych wcześniej interpretacji art. 2 ust. 1 u.p.b.

Pierwsze rozwiązanie, zgodnie z którym art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłącza spod regulacji prawa budowlanego wyrobiska górnicze, a nie znajdujące się w nich obiekty, pozwala uniknąć ewentualnej kolizji z treścią art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. Skoro bowiem u.p.b. nie stosuje się jedynie do wyrobisk górniczych, to nie jest wykluczone stosowanie tej ustawy, z ograniczeniami wynikającymi z u.p.g.g., do obiektów budowlanych zakładów górniczych zlokalizowanych w odkrywkowych wyrobiskach górniczych, gdyby dopuścić takie ich usytuowanie.

Omawiane rozwiązanie ma jednak istotną wadę. Jak już stwierdzono, do obiektów budowlanych zakładów górniczych zastosowanie znajduje u.p.b., o ile u.p.g.g. nie stanowi inaczej (art. 57 ust. 1 u.p.g.g. w związku z art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b.), przy czym zadania z zakresu administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego określone w przepisach prawa budowlanego wykonują wówczas właściwe organy nadzoru górniczego (art. 57 ust. 2 u.p.g.g.). Jeżeli jednak przepisy u.p.b. stosują się do obiektów budowlanych

zakładów górniczych, jako obiektów budowlanych będących elementami zakładu górniczego zlokalizowanymi w całości na powierzchni ziemi, jedynie w zakresie określonym przez u.p.g.g., to tym bardziej nie sposób przyjąć, by u.p.b. miało regulować bez żadnych ograniczeń proces budowlany w wypadku obiektów budowlanych usytuowanych w odkrywkowych wyrobiskach górniczych, lecz niezlokalizowanych w całości na powierzchni ziemi, a w konsekwencji niebędących obiektami budowlanymi zakładów górniczych, oraz w wypadku ewentualnych obiektów budowlanych usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych. Można oczywiście podnieść, że u.p.g.g. w rzeczywistości nie wprowadza w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładu górniczego żadnych odstępstw od reguł określonych w u.p.b., a właściwość organów nadzoru górniczego w wypadku usytuowanych w wyrobiskach górniczych obiektów budowlanych, niebędących obiektami budowlanymi zakładów górniczych, wynika z art. 80 ust. 4 u.p.b. (który generalnie zastrzega, że administrację architektoniczno-budowlaną i nadzór budowlany w dziedzinie górnictwa sprawują organy określone w odrębnych przepisach) oraz z art. 109 ust. 1 pkt 5 u.p.g.g. (który przewiduje, że o ile przepis szczególny nie stanowi inaczej, organy nadzoru górniczego sprawują nadzór i kontrolę nad ruchem zakładów górniczych, w tym w zakresie budowy i likwidacji zakładu górniczego). Jednak skoro zgodnie z art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. przepisy prawa budowlanego nie naruszają w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładu górniczego przepisów odrębnych, w tym przepisów prawa geologicznego i górniczego, a zgodnie z art. 57 ust. 1 u.p.g.g. do obiektów budowlanych zakładu górniczego stosuje się przepisy prawa budowlanego, chyba że u.p.g.g. stanowi inaczej, należy uznać – wobec braku uregulowania tej kwestii w którejkolwiek z ustaw – że *a contrario* u.p.b. w ogóle nie znajduje zastosowania do obiektów budowlanych usytuowanych w wyrobiskach górniczych, niebędących – ze względu na niezlokalizowanie ich w całości na powierzchni ziemi – obiektami budowlanymi zakładów górniczych. Powstaje tym samym pytanie, jak uzasadnić takie wyłączenie. Jedynym rozwiązaniem wydaje się w tej sytuacji przyjęcie, że ustawodawca *implicite* założył, iż obiekty usytuowane w wyrobiskach górniczych, o ile nie są obiektami budowlanymi zakładu górniczego, nie mogą być kwalifikowane jako obiekty budowlane. Oznaczałoby to, że jako obiekty budowlane nie są traktowane nie tylko obiekty znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych, lecz także niebędące obiektami budowlanymi zakładów górniczych obiekty znajdujące się w odkrywkowych wyrobiskach górniczych, z czym – przynajmniej w ostatnim wypadku – nie sposób się zgodzić. Jak już bowiem stwierdzono, na podstawie art. 6 pkt 7 u.p.g.g. wśród obiektów budowlanych będących elementami zakładu górniczego wyróżnić należy: obiekty budowlane zakładu górniczego, czyli obiekty budowlane zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, oraz obiekty budowlane niebędące obiektami budowlanymi zakładu górniczego, czyli obiekty budowlane niezlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, a tymi ostatnimi mogą być jedynie niektóre z obiektów usytuowanych w wyrobiskach górniczych. Wydaje się zatem, że rozwiązanie, zgodnie z którym art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłącza spod regulacji prawa budowlanego wyrobiska górnicze, a nie znajdujące się w nich obiekty, powinno zostać odrzucone.

By uniknąć niejasności, warto zaznaczyć, że jako uregulowania zagadnienia stosowania u.p.b. do zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych obiektów budowlanych niebędących obiektami budowlanymi zakładu górniczego nie można traktować art. 78 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 109 ust. 2 pkt 1 u.p.g.g., który w odniesieniu do niektórych obiektów, maszyn i urządzeń zakładu górniczego przewiduje konieczność uzyskania zezwolenia organu nadzoru górniczego na oddanie ich do ruchu. Trudno byłoby bowiem przyjąć, że wprowadzenie do u.p.g.g. instytucji zezwolenia na oddanie do ruchu obiektów, maszyn i urządzeń, które to zezwolenie jest w pewnym tylko stopniu odpowiednikiem pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego, wydawanego na podstawie u.p.b., miałyby oznaczać wyłączenie w stosunku do obiektów budowlanych znajdujących się w wyrobiskach

górnictwa, niebędących obiektami budowlanymi zakładu górnictwa, stosowania regulacji u.p.b. w całości, a nie jedynie w zakresie obowiązku uzyskania pozwolenia na użytkowanie.

Drugie rozwiązanie, zgodnie z którym art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłącza spod regulacji prawa budowlanego nie wyrobiska górnictwa, lecz znajdujące się w nich obiekty budowlane, pozwala natomiast wyjaśnić, dlaczego do obiektów budowlanych zlokalizowanych w wyrobiskach górnictwa, niebędących obiektami budowlanymi zakładu górnictwa, nie stosuje się u.p.b. Jednocześnie opiera się ono wyraźnie na założeniu, że występowanie w wyrobiskach obiektów budowlanych innych niż obiekty budowlane zakładu górnictwa nie jest generalnie wykluczone. Przyjęcie odmiennego zapatrywania prowadziłoby bowiem do konkluzji, że art. 2 ust. 1 u.p.b.:

- 1) przy założeniu, iż w wyrobiskach górnictwa nie mogą znajdować się obiekty budowlane zakładów górnictwa, jest zbędny, jako że nie występują obiekty, które można by wyłączyć spod zakresu regulacji prawa budowlanego (interpretatorowi nie wolno jednak dokonywać wykładni przepisów prawnych w taki sposób, by pozbawić je znaczenia normatywnego),
- 2) przy założeniu, iż w wyrobiskach górnictwa mogą znajdować się obiekty budowlane zakładów górnictwa, został wadliwie sformułowany, gdyż jego sens sprowadzałby się wówczas do wyłączenia spod zakresu regulacji prawa budowlanego jedynie obiektów budowlanych zakładu górnictwa, o ile zlokalizowano je w wyrobiskach, chociaż – inaczej niż w art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. – nie wspomina się w nim o takich obiektach, lecz o niestosowaniu omawianej ustawy do wyrobisk górnictwa (uwzględniając zakaz wykładni synonimicznej, interpretator musi jednak przyjąć, że skoro prawodawca posłużył się różnymi określeniami, to przypisał im różne znaczenie).

Pewnym mankamentem omawianego rozwiązania jest to, że nie wyklucza ono możliwości wystąpienia częściowej niezgodności pomiędzy treścią art. 2 ust. 1 u.p.b. i art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. Jeżeli bowiem założymy, iż obiekty usytuowane w odkrywkowych wyrobiskach górnictwa mogą, przynajmniej niekiedy, odpowiadać charakterystyce obiektu budowlanego zakładu górnictwa wskazanej w art. 58 u.p.g.g., to okaże się, że z jednej strony art. 2 ust. 1 u.p.b. wyklucza całkowicie stosowanie do nich przepisów prawa budowlanego, a z drugiej strony art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. przewiduje stosowanie tych przepisów z ograniczeniami wynikającymi z u.p.g.g. Rozważaną kolizję można jednak bez większych problemów usunąć przez zastosowanie reguły kolizyjnej *lex primaria derogat legi subsidiariae*, mając na uwadze, iż posłużenie się wskazaną regułą wymaga – na podstawie odpowiednio przekonującej argumentacji funkcjonalnej – przypisania jednemu z kolidujących uregulowań charakteru podstawowego, a drugiemu z nich – charakteru posiłkowego. Gdyby za *lex primaria* uznać art. 2 ust. 1 u.p.b., prawo budowlane nie znajdowałoby zastosowania do obiektów budowlanych zakładów górnictwa znajdujących się w odkrywkowych wyrobiskach górnictwa, natomiast gdyby za *lex primaria* uznać art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b., prawo budowlane znajdowałoby zastosowanie do obiektów budowlanych zakładów górnictwa znajdujących się w odkrywkowych wyrobiskach górnictwa w granicach określonych przez u.p.g.g.

Pogłębiona analiza u.p.b. i u.p.g.g. sugeruje dość jednoznacznie konieczność przyjęcia, że art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłącza spod zakresu regulacji prawa budowlanego nie wyrobiska górnictwa, lecz zlokalizowane w nich obiekty budowlane. Nie oznacza to oczywiście, iż wyrobiska podlegają reżimowi u.p.b., skoro – jak już wcześniej ustalono – nie są one obiektami budowlanymi. Przedstawiony pogląd nie pozostaje przy tym w sprzeczności ze stanowiskiem reprezentowanym w orzecznictwie sądowym, które zdaje się w ogóle nie dostrzegać dwuznaczności powołanego przepisu prawnego (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych;

wyrok NSA z 3 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 656/05, Lex nr 193322; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Lex nr 295449; wyrok NSA z 20 września 2007 r., sygn. akt II FSK 1016/06, Lex nr 389400; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 964/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok NSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 508/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1407/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 345/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1114/09, Legalis; wyrok NSA z 13 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 342/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Za rozstrzygnięciem proponowanym przez Trybunał Konstytucyjny przemawia również okoliczność, że właśnie na wskazanej interpretacji art. 2 ust. 1 u.p.b. opiera się treść rozporządzeń wydanych na podstawie art. 78 ust. 1 u.p.g.g., który to przepis przewiduje m.in. obowiązek określenia przez ministra właściwego do spraw gospodarki w porozumieniu z ministrami właściwymi do spraw pracy i spraw wewnętrznych wypadków, gdy oddanie do ruchu określonych obiektów, maszyn i urządzeń wymaga zezwolenia organu nadzoru górniczego. By uniknąć wątpliwości, przypomnieć należy jednak, że aktów normatywnych o wyższej mocy prawnej nie wolno interpretować przez pryzmat aktów normatywnych o niższej mocy prawnej, a w konsekwencji odwołanie się do rozwiązań przyjętych w aktach wykonawczych ustanowionych w oparciu o art. 78 ust. 1 u.p.g.g. ma jedynie charakter argumentu uzupełniającego.

Na podstawie wskazanego upoważnienia ustawowego wydane zostały m.in.:

- 1) rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 17 czerwca 2002 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy, prowadzenia ruchu oraz specjalistycznego zabezpieczenia przeciwpożarowego w odkrywkowych zakładach górniczych wydobywających kopaliny podstawowe (Dz. U. Nr 96, poz. 858, ze zm.; dalej: rodkpodst),
- 2) rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 28 czerwca 2002 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy, prowadzenia ruchu oraz specjalistycznego zabezpieczenia przeciwpożarowego w odkrywkowych zakładach górniczych wydobywających kopaliny pospolite (Dz. U. Nr 109, poz. 962, ze zm.; dalej: rodkposp),
- 3) rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 28 czerwca 2002 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy, prowadzenia ruchu oraz specjalistycznego zabezpieczenia przeciwpożarowego w podziemnych zakładach górniczych (Dz. U. Nr 139, poz. 1169, ze zm.; dalej: rpodz).

Zauważmy zatem, że w odkrywkowych zakładach górniczych oddanie do ruchu podstawowych obiektów i urządzeń zakładu górniczego, za które uznaje się: 1) główne rozdzielnie elektryczne wysokiego i średniego napięcia, 2) centrale telefoniczne i dyspozytorskie wraz z systemami łączności i alarmowania, 3) stacje sprężarek powietrza oraz 4) główne urządzenia i układy odwadniania, wymaga zezwolenia właściwego organu nadzoru

górnictwa, chyba że taki obiekt lub urządzenie stanowi wyposażenie bądź część składową obiektu budowlanego zakładu górnictwa usytuowanego poza wyrobiskiem górnictwa, dla którego zezwolenie na użytkowanie wydawane jest na podstawie odrębnych przepisów (§ 29 ust. 1-3 rodzkodst i § 34 ust. 1-3 rodzkodsp). Do obiektów budowlanych zakładu górnictwa usytuowanych poza wyrobiskiem górnictwa zalicza się w szczególności: 1) drogi technologiczne, 2) składy materiałów wybuchowych, 3) obiekty i urządzenia przeróbcze, 4) rurociągi technologiczne, 5) obiekty stacji załadowniczych i wyładowniczych, 6) budynki głównych stacji sprężarek powietrza wraz z rurociągami, 7) budynki stacji elektroenergetycznych oraz główne urządzenia i sieci rozdzielcze wysokiego i średniego napięcia, 8) obiekty i urządzenia odwadniania, 9) wolno stojące budynki centrali telefonicznych i dyspozytornie, 10) zbiorniki przeciwpożarowe oraz 11) mosty i estakady technologiczne (§ 29 ust. 4 rodzkodst i § 34 ust. 4 rodzkodsp).

Dodatkowo zezwolenia właściwego organu nadzoru górnictwa wymaga w wypadku odkrywkowych zakładów górnictwa oddanie do ruchu obiektów budowlanych usytuowanych w wyrobisku górnictwa (§ 32 ust. 1 rodzkodst i § 37 ust. 1 rodzkodsp). Ze względu na brak zastrzeżenia analogicznego do przewidzianego w § 29 ust. 3 rodzkodst czy w § 34 ust. 3 rodzkodsp obowiązek uzyskania zezwolenia na oddanie do ruchu nie ulega wyłączeniu, gdy obiekt budowlany usytuowany w wyrobisku górnictwa jest obiektem budowlanym zakładu górnictwa, dla którego zezwolenie na użytkowanie miałoby zostać wydane na podstawie odrębnych przepisów. Pojawia się jednak w tym kontekście uzupełniający wymóg, by obiekty budowlane usytuowane w wyrobisku górnictwa były projektowane, budowane, utrzymywane, remontowane i rozbierane zgodnie z zasadami wiedzy technicznej i budowlanej, przy czym czynności te powinny wykonywać osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje budowlane (§ 32 ust. 4 i 5 rodzkodst oraz § 37 ust. 3 i 4 rodzkodsp). Budowę, przebudowę, remont i rozbiorę obiektu budowlanego usytuowanego w wyrobisku górnictwa prowadzi się na podstawie dokumentacji zatwierdzonej przez kierownika ruchu zakładu górnictwa (§ 32 ust. 6 rodzkodst i § 37 ust. 5 rodzkodsp).

W konsekwencji, skoro w powołanych rozporządzeniach nie rozróżniono obiektów budowlanych zakładu górnictwa usytuowanych poza wyrobiskiem górnictwa i obiektów budowlanych zakładu górnictwa usytuowanych w wyrobisku górnictwa, lecz obiekty budowlane zakładu górnictwa, które zostały usytuowane poza wyrobiskiem górnictwa, oraz obiekty budowlane, które zostały usytuowane w wyrobisku górnictwa, bez precyzowania, czy są one obiektami budowlanymi zakładu górnictwa, to należy przyjąć, że w wypadku odkrywkowych zakładów górnictwa możemy mieć do czynienia zarówno z obiektami budowlanymi zakładu górnictwa, czyli obiektami zlokalizowanymi w całości na powierzchni ziemi, jak i z obiektami budowlanymi niebędącymi obiektami budowlanymi zakładu górnictwa, czyli z obiektami niezlokalizowanymi w całości na powierzchni ziemi, przy czym te pierwsze występują zarówno w wyrobisku górnictwa, jak i poza nim, natomiast te drugie – jedynie w wyrobisku górnictwa.

Poza tym warto odnotować, że:

- 1) zezwolenie na oddanie do ruchu podstawowych obiektów i urządzeń zakładu górnictwa nie jest wymagane, gdy stanowią one wyposażenie lub część składową usytuowanego poza wyrobiskiem górnictwa obiektu budowlanego zakładu górnictwa, na którego użytkowanie zezwolenie wydawane jest na podstawie odrębnych przepisów, czyli – jak należy założyć – na podstawie u.p.b. stosowanej z ograniczeniami wynikającymi z u.p.g.g., natomiast w wypadku zezwolenia na oddanie do ruchu obiektów budowlanych usytuowanych w wyrobisku górnictwa nie przewidziano analogicznego wyłączenia, co pozwala uznać, iż – zdaniem organu ustanawiającego analizowane rozporządzenia – w stosunku do obiektów budowlanych znajdujących się w odkrywkowych wyrobiskach górnictwa, nawet jeśli są one

- objektami budowlanymi zakładu górniczego, nie istnieje możliwość wydania zezwolenia na użytkowanie przewidzianego w u.p.b.,
- 2) w odniesieniu do obiektów budowlanych usytuowanych w wyrobisku górniczym wprowadzono obowiązek przestrzegania zasad wiedzy technicznej i budowlanej przy ich projektowaniu, budowaniu, utrzymywaniu, remontowaniu i rozbieraniu, z zastrzeżeniem, iż działania te powinny wykonywać osoby posiadające wymagane kwalifikacje budowlane, a budowę, przebudowę, remont i rozbiorke omawianych obiektów należy prowadzić na podstawie dokumentacji zatwierdzonej przez kierownika ruchu zakładu górniczego, natomiast podobne postanowienia nie odnoszą się do obiektów budowlanych zakładu górniczego usytuowanych poza wyrobiskiem górniczym; uregulowanie pewnych zagadnień związanych z procesem budowlanym jedynie w wypadku obiektów budowlanych usytuowanych w wyrobisku górniczym, niezależnie do tego, czy są one obiektami budowlanymi zakładu górniczego, oznacza, że – zdaniem organu wydającego analizowane rozporządzenia – do omawianych obiektów u.p.b. – inaczej niż w wypadku obiektów budowlanych zakładu górniczego zlokalizowanych poza wyrobiskiem górniczym – nie znajduje zastosowania ani z ograniczeniami wynikającymi z u.p.g.g., ani tym bardziej bez takich ograniczeń.

Ostatecznie można zatem przyjąć, że rozwiązania zawarte w rodzkodst oraz w rodzkodsp opierają się na założeniu, iż art. 2 ust. 1 u.p.b. wyłącza spod zakresu tej ustawy nie wyrobiska górnicze, lecz zlokalizowane w nich obiekty budowlane, przy czym eliminacja niezgodności pomiędzy tak zinterpretowanym art. 2 ust. 1 u.p.b. i art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.b. następuje przez uznanie pierwszego z tych uregulowań za *lex primaria*, w konsekwencji czego przepisy prawa budowlanego nie stosują się w ogóle do obiektów budowlanych znajdujących się w odkrywkowych wyrobiskach górniczych, nawet jeśli są one obiektami budowlanymi zakładów górniczych.

Przy okazji warto zaznaczyć istotne różnice pomiędzy rodzkodst i rodzkodsp z jednej strony oraz rpdz z drugiej strony. Zauważmy mianowicie, że jakkolwiek § 30 ust. 4 rpdz wskazuje przykładowe obiekty budowlane zakładu górniczego, czyli obiekty naziemne, składające się na podziemny zakład górniczy, a mianowicie: 1) budynki maszyn wyciągowych, 2) budynki nadszybia, 3) budynki lampiarni, 4) obiekty i urządzenia przeróbcze, 5) budynki stacji odmetanowania wraz z główną siecią rurociągów, 6) obiekty stacji wentylatorów głównych, 7) szybowe wieże wyciągowe, 8) budynki głównych stacji sprężarek powietrza wraz z rurociągami, 9) budynki centralnych stacji klimatyzacyjnych, 10) budynki stacji elektroenergetycznych oraz główne urządzenia i sieci rozdzielcze wysokiego i średniego napięcia, 11) urządzenia i instalacje głównego odwadniania, 12) wolno stojące budynki centrali telefonicznych i dyspozytorni, 13) przeciwpożarowe zbiorniki, 14) mosty i estakady technologiczne, 15) obiekty podsadzkowe oraz 16) obiekty placów składowych urobku, to żaden z przepisów tego aktu nie rozróżnia obiektów budowlanych zakładu górniczego zlokalizowanych w wyrobisku górniczym i poza wyrobiskiem górniczym, co jest zrozumiałe, skoro obiekty znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych nie są usytuowane na powierzchni ziemi, a w konsekwencji nie mogą być obiektami budowlanymi zakładów górniczych. Istotne jednak jest to, że w rpdz nie ma jakichkolwiek postanowień dotyczących obiektów budowlanych niebędących – ze względu na niezlokalizowanie ich w całości na powierzchni ziemi – obiektami budowlanymi zakładu górniczego, czyli obiektów budowlanych znajdujących się w podziemnym wyrobisku górniczym. Porównanie treści rodzkodst i rodzkodsp oraz rpdz mogłoby zatem prowadzić do wniosku, że organ ustanawiający te akty wykonawcze opierał się na założeniu, iż w podziemnych wyrobiskach górniczych – odmiennie niż w odkrywkowych wyrobiskach górniczych – nie występują jakiegokolwiek obiekty, które można by uznać za obiekty budowlane. Rozważany wniosek nie wydaje się jednak uprawniony. Zauważmy bowiem, że z treści upoważnienia ustawowego



zawartego w art. 78 ust. 1 u.p.g.g. wynika jednoznacznie, iż zadaniem ministra właściwego do spraw gospodarki nie było ustalenie, czy w poszczególnych rodzajach wyrobisk górniczych znajdują się obiekty budowlane, lecz określenie: 1) szczegółowych zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, prowadzenia ruchu oraz specjalistycznego zabezpieczenia przeciwpożarowego związanego z ruchem w poszczególnych rodzajach zakładów górniczych, 2) szczegółowych zasad oceniania i dokumentowania ryzyka zawodowego oraz stosowania niezbędnych środków profilaktycznych zmniejszających to ryzyko, w formie dokumentu bezpieczeństwa i ochrony zdrowia pracowników zatrudnianych w ruchu zakładów górniczych, 3) wypadków, w których oddanie do ruchu określonych obiektów, maszyn i urządzeń wymaga zezwolenia organu nadzoru górniczego, a także 4) wypadków, w których przedsiębiorca obowiązany jest dokonać sprawdzenia rozwiązań technicznych w drodze badań przeprowadzanych przez rzeczoznawców. Należy przy tym założyć, że mając na uwadze występujące w praktyce spory dotyczące możliwości zakwalifikowania obiektów zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych, które to spory nie miały miejsca w odniesieniu do obiektów zlokalizowanych w odkrywkowych wyrobiskach górniczych, minister właściwy do spraw gospodarki nie zamierzał, wydając rpodz, opowiadać się za żadnym ze stanowisk, czego uniknął przez posłużenie się pojemnymi nazwami, takimi jak: „obiekty”, „maszyny” i „urządzenia”, nie precyzując, czy przynajmniej niektóre z desygnatów tych nazw są obiektami budowlanymi lub ich częściami. Poza tym podkreślić należy, że ze względu na treść delegacji ustawowej zawartej w art. 78 ust. 1 u.p.g.g., rpodz – niezależnie od tego, jakie były intencje organu wydającego powołany akt normatywny – nie może służyć ustaleniu, czy i – ewentualnie – które obiekty znajdujące się w podziemnych wyrobiskach górniczych są obiektami budowlanymi, a tym bardziej decydować o ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o czym przesądza zresztą podustawowy charakter omawianego aktu.

Dodać jeszcze wypada, że – w opinii Trybunału Konstytucyjnego – w celu zakwalifikowania obiektów i urządzeń usytuowanych w wyrobiskach górniczych, zarówno odkrywkowych, jak i podziemnych, jako obiektów budowlanych nie można posługiwać się przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) – Dz. U. Nr 112, poz. 1316, ze zm.; dalej: rpkob – czy przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz. U. Nr 242, poz. 1622; dalej: rkśt – wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. Nr 88, poz. 439, ze zm.; dalej u.s.p.). Przepisy u.s.p. przewidują wprawdzie, że Rada Ministrów wprowadza standardowe klasyfikacje i nomenklatury podstawowe do określenia przebiegu i opisu procesów gospodarczych i społecznych, jednak zgodnie z art. 40 ust. 3 u.s.p. omawiane klasyfikacje i nomenklatury, w tym również PKOB i KŚT, stosuje się w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej, co oznacza, iż nie mogą one przesądzać o uznaniu danego obiektu za obiekt budowlany czy urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b., a tym samym decydować o jego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (zob. uchwała NSA z 18 grudnia 1997 r., sygn. akt FPK 24/97, ONSA nr 2/1998, poz. 46; wyrok NSA z 20 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 63/09, Legalis, i wyrok WSA we Wrocławiu z 5 stycznia 2011 r., sygn. akt III Sa/Wr 579/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, w których w całości wykluczono możliwość posługiwania się w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości rozważanymi klasyfikacjami i nomenklaturami, oraz uchwała NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 1/09, ONSA i WSA nr 5/2009, poz. 88, i wydany w jej następstwie wyrok NSA z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 1411/07, Legalis, w których jedynie wyjątkowo dopuszczono, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ostrożne stosowanie tych klasyfikacji i nomenklatur wyłącznie w zakresie odnoszącym się do ustalenia rodzaju

budynku, a poza tym za całkowicie wystarczające dla rozstrzygnięcia zawisłej sprawy uznano przepisy u.p.o.l.). Za nieuwzględnieniem wskazanych aktów wykonawczych przy rozstrzygnięciu o statusie obiektów i urządzeń w kontekście opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości przemawia poza tym okoliczność, że w prawie podatkowym obowiązuje zasada wyłączności ustawowej, a w konsekwencji rozporządzenie nie może, poza niewielkimi wyjątkami, regulować zagadnień podatkowych (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Dodatkowo z rozważanej zasady należy wyprowadzić regułę interpretacyjną, która zakazuje domniemywania, że akt wykonawczy normuje wskazane zagadnienia, jeśli nie wynika to bezpośrednio z jego treści, z przepisów ustawy zawierającej upoważnienie do jego wydania lub z innych ustaw.

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 (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 3364/03, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 3 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 656/05, Lex nr 193322; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1811/06, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1814/06, Lex nr 305425; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1596/06, Lex nr 295449; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 964/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1004/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 18 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1006/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 15 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1634/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 944/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1572/07, Lex nr 380935; wyrok NSA z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 508/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1407/07, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 345/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 953/08, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1114/09, Legalis; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 maja 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 87/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 342/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

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. (o ile założymy, iż w wyrobiskach odkrywkowych nie mogą występować obiekty budowlane w postaci budynków

w rozumieniu u.p.b., będące jednocześnie budynkami w ujęciu u.p.o.l., co w odniesieniu do wyrobisk podziemnych jest przesądzone).

4.4.3. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie przybrało postać wyroku interpretacyjnego, którego treść wymaga bliższego omówienia. Trybunał uznał, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., 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.

Stwierdzenie, że zakwestionowana regulacja przewidująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w rozumieniu u.p.o.l. nie narusza ustawy zasadniczej, jeżeli będzie interpretowana jako nieodnosząca się do podziemnych wyrobisk górniczych, oznacza, iż w świetle obowiązujących przepisów prawa opodatkowanie wskazanych wyrobisk rozważanym podatkiem należy uznać za niedopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia. Podziemne wyrobiska górnicze nie są bowiem obiektami budowlanymi (urządzeniami budowlanymi) w ujęciu u.p.b., lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych, a w konsekwencji nie mogą być kwalifikowane jako budowle na gruncie u.p.b. Tym samym nie stanowią one przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani samodzielnie (jako wyrobiska w znaczeniu fizycznym), ani wspólnie ze znajdującą się w nich infrastrukturą (jako wyrobiska w znaczeniu kompleksowym).

Stwierdzenie z kolei, że zakwestionowana regulacja przewidująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w rozumieniu u.p.o.l. nie narusza ustawy zasadniczej, jeżeli będzie interpretowana jako mogąca się odnosić do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, oznacza, iż w świetle obowiązujących przepisów prawa opodatkowanie wskazanych obiektów i urządzeń rozważanym podatkiem nie jest wykluczone z konstytucyjnego punktu widzenia. Nie istnieje bowiem jakiegokolwiek przepis prawa, który generalnie wyłączałby możliwość zakwalifikowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych (urządzeń budowlanych) w ujęciu u.p.b., a tym samym jako budowli na gruncie u.p.o.l. Posłużenie się przez Trybunał Konstytucyjny w sentencji niniejszego wyroku zwrotem „rozumiany w taki sposób, że (...) może odnosić się do” (zamiast zwrotu „rozumiany w taki sposób, że (...) odnosi się do”) nie jest przypadkowe, gdyż Trybunał w żadnej mierze nie przesądza, czy rozważane obiekty i urządzenia dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l. Rozstrzygnięcie tej kwestii leży w kompetencji organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, powołanych do kontroli ich działalności. Konieczne w tym kontekście wydaje się jednak przypomnienie wcześniej poczynionych zastrzeżeń, których uwzględnienie warunkować będzie zgodność procesu stosowania prawa w rozważanych sprawach z Konstytucją. Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. 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;

mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Trybunał Konstytucyjny podzielił jednocześnie pogląd, że w każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle w rozumieniu u.p.o.l., co pozwoli wykluczyć ryzyko opierania się w tym względzie na wątpliwych uogólnieniach (por. wyrok NSA z 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 907/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Biorąc pod uwagę duże zróżnicowanie obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, do których zaliczyć należy m.in.: urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (lutniociągi), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody, przewody sieci energetycznej do napędu urządzeń do transportu i urabiania, przenośniki taśmowe lub zgrzeblowe służące do transportu, urządzenia do prowadzenia urabiania kopalin użytecznych oraz obudowy wyrobiska (podporowe i zmechanizowane), konieczne jest precyzyjne rozważenie, czy poszczególne z tych obiektów i urządzeń, ich zespoły bądź też cała rozważana infrastruktura dają się przyporządkować nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym, co nie wydaje się wcale zadaniem łatwym. Wypada przy tym ponownie podkreślić, iż nawet gdyby założyć, że wyrobiska górnicze można w drodze analogii uznać za obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. (takie obiekty budowlane odpowiadałyby wówczas wyróżnionemu przez Trybunał Konstytucyjny pojęciu wyrobiska górniczego w znaczeniu technicznym), to skoro w powołanej ustawie nie wymieniono *expressis verbis* nazwy „wyrobisko górnicze” jako nazwy budowli, nie są one budowlami w ujęciu u.p.o.l.

Jeżeli przyporządkowanie poszczególnych obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym zakończy się niepowodzeniem, konieczne będzie ustalenie, czy rozważane obiekty i urządzenia dają się zakwalifikować jako urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., które zarazem są budowlami w ujęciu u.p.o.l. Określając obiekt budowlany, z którym dane urządzenie techniczne pozostaje w związku, oraz badając, czy zapewnia ono możliwość korzystania z takiego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, należy mieć na uwadze dwie okoliczności. Po pierwsze, skoro podziemne wyrobisko górnicze pojmowane jako przestrzeń (wyrobisko górnicze w znaczeniu fizycznym) nie jest obiektem budowlanym w ujęciu u.p.b., a podziemne wyrobisko górnicze pojmowane jako infrastruktura techniczna (wyrobisko górnicze w znaczeniu technicznym) nie jest obiektem budowlanym przynajmniej w ujęciu u.p.o.l., to bezzasadne będą próby kwalifikowania jakichkolwiek urządzeń jako urządzeń budowlanych przez wykazanie ich niezbędności dla funkcjonowania wyrobiska. Po drugie, przynajmniej w niektórych wypadkach wątpliwości może budzić poszukiwanie związku urządzeń technicznych usytuowanych w podziemnym wyrobisku górniczym z naziemnymi obiektami budowlanymi. Powiązania urządzenia budowlanego z obiektem budowlanym, polegające na zapewnieniu możliwości korzystania z takiego obiektu zgodnie z przeznaczeniem, nie należy bowiem rozumieć na tyle szeroko, żeby miało ono obejmować zapewnienie możliwości realizowania przez dany obiekt zadań gospodarczych wynikających z jego przynależności do określonego przedsiębiorstwa, którym w analizowanym wypadku jest zakład górniczy. Zauważmy, przykładowo, że urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (lutniociągi), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody czy obudowa górnicza warunkują wprawdzie funkcjonowanie podziemnego wyrobiska

górniczego, a tym samym uzasadniają w sensie gospodarczym istnienie naziemnych obiektów budowlanych wchodzących w skład zakładu górniczego, jednak w żadnym razie nie przesądza to o zapewnianiu przez te urządzenia możliwości korzystania z omawianych obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem. Pytanie, czy można je uznać za urządzenia budowlane, w tym za urządzenia budowlane związane z obiektami budowlanymi usytuowanymi na powierzchni ziemi, pozostaje jednak otwarte.

Podkreślenia wymaga to, że gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia zlokalizowanego w podziemnym wyrobisku górniczym jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię – ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym – należy rozstrzygnąć negatywnie. Rozważany zakaz działa przy tym niejako dwupoziomowo: na poziomie abstrakcyjnym wyklucza 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*, a na poziomie konkretnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania poszczególnych obiektów, jeżeli nie można ich definitywnie przyporządkować do kategorii, której nazwa została wprost zawarta w u.p.b.

W świetle poczynionych ustaleń nie wydaje się zatem dopuszczalne, by *a priori* odrzucać taką ewentualność, że przypisanie statusu budowli w rozumieniu u.p.o.l. niektórym bądź wszystkim obiektom (urządzeniom), znajdującym się w określonym bądź jakimkolwiek podziemnym wyrobisku górniczym, jest niemożliwe. Niezależnie jednak od tego, jak wskazane zagadnienie zostanie ostatecznie rozstrzygnięte, konieczne wydaje się szczegółowe wyjaśnienie podatnikom, jakie względy przemawiały za taką bądź inną decyzją. Mając bowiem na uwadze mankamenty legislacyjne analizowanych przepisów prawnych oraz spowodowane nimi rozbieżności w orzecznictwie, będzie to z pewnością służyć realizacji zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

By uniknąć wątpliwości, należy zaznaczyć, że w przedstawionych w niniejszym wyroku rozważaniach odwoływano się do aktualnie obowiązujących regulacji, gdyż omówienie ewolucji poszczególnych unormowań z oczywistych względów nie było możliwe. Nie podważa to jednak w żadnym stopniu zawartych w orzeczeniu wniosków, ponieważ – formułując je – Trybunał Konstytucyjny brał pod uwagę również poprzednie wersje poszczególnych aktów normatywnych. Konieczne wydaje się zatem jedynie zastrzeżenie, że organ rozstrzygający kwestię opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów i urządzeń znajdujących się w podziemnym wyrobisku górniczym, stosując się do ustaleń poczynionych w tej sprawie przez Trybunał, powinien uwzględnić regulacje prawne w brzmieniu właściwym dla okresu, za jaki podatek ten miałby być należny.

4.4.4. Trybunał Konstytucyjny ma świadomość, że 9 czerwca 2011 r. Sejm uchwalił nową ustawę – Prawo geologiczne i górniczne (Dz. U. Nr 163, poz. 981), która 1 stycznia 2012 r. zastąpi u.p.g.g. Ze względu na stan prawny mający znaczenie dla sprawy rozstrzyganej przez pytający sąd przedmiotem rozważań były jedynie dotychczas obowiązujące przepisy prawne, a w konsekwencji nie rozpatrywano wpływu nowej regulacji na interpretację u.p.b. i u.p.o.l. Trybunał zaznacza jednak, że przeprowadzona analiza rozwiązań zawartych w u.p.g.g. ujawniła liczne jej mankamenty, a mianowicie: pośrednie błędne koło obarczające definicje wyrażeń „wyrobisko górniczne” i „roboty górniczne” oraz brak czytelnego uregulowania relacji pomiędzy u.p.g.g. i u.p.b. w zakresie odnoszącym się do wyrobisk górnicznych, obiektów budowlanych zakładów górnicznych i obiektów budowlanych usytuowanych w poszczególnych rodzajach wyrobisk. Zasadne wydaje się zatem zalecenie, by ustawodawca ustalił, czy te same wady przypadkowo nie występują w nowo uchwalonej ustawie, a jeśli tak – by niezwłocznie zostały one wyeliminowane.

5. Trybunał Konstytucyjny potwierdził stanowisko pytającego sądu, że regulacje u.p.o.l., u.p.b. oraz u.p.g.g. dalekie są od jasności i precyzji. Należy zatem jeszcze raz wyjaśnić motywy, jakimi kierował się, uznając art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za zgodny z Konstytucją. Zdaniem Trybunału, niezależnie od obiektywnie występujących trudności możliwe wydaje się wyeliminowanie podniesionych przez pytający sąd wątpliwości dotyczących opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń, co wymaga jednak odpowiedniego wykorzystania przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni, w szczególności reguł systemowych w aspekcie pionowym, których przejawem jest tzw. technika wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją, oraz reguł funkcjonalnych. Posłużenie się wskazanymi regułami pozwoli zapewnić zgodność rozstrzygnięcia w sprawie, w związku z którą sformułowano pytanie prawne, z ustawą zasadniczą, do czego pytający sąd jest upoważniony i zarazem zobowiązany przez zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji. Z założenia mają w tym pomóc obszerne ustalenia poczynione przez Trybunał Konstytucyjny.

Nie sposób jednak w tym miejscu pominąć okoliczności, że ustawodawca od bardzo dawna zdawał sobie sprawę z istniejących w praktyce kontrowersji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń. Świadczy o tym chociażby treść uzasadnienia rządowego projektu powołanej już nowej ustawy – Prawo geologiczne i górnicze, złożonego w Sejmie 17 grudnia 2008 r. (druk sejmowy nr 1696), w którym stwierdzono: „W przepisach art. 6 ust. 2 [nowej ustawy – Prawo geologiczne i górnicze – przypis TK] została zamieszczona norma, że podziemne wyrobiska górnicze oraz znajdujące się w nich instalacje i urządzenia nie są budowlami ani też urządzeniami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Norma ta powinna usunąć wątpliwości związane z objęciem opodatkowaniem tych obiektów na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Sprawa ta w dotychczasowym stanie prawnym powodowała liczne spory sądowe. (...) Sprawy dotyczące określenia wysokości podatku od nieruchomości od budowli znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych są przedmiotem postępowań podatkowych lub sądowo-administracyjnych. Uchwalenie przepisu zawartego w art. 6 ust. 2 projektowanej ustawy wyeliminuje obecne rozbieżności stanowisk poprzez jednoznaczne określenie, iż podziemne wyrobiska górnicze oraz znajdujące się w nich instalacje i urządzenia nie są budowlami ani też urządzeniami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, wobec czego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W przypadku gdyby obecne spory zostały rozstrzygnięte na korzyść gmin, oznaczać to będzie dla przedsiębiorstw górniczych obowiązek zapłacenia zobowiązań podatkowych od nieruchomości, które nie uległy przedawnieniu”. Nie jest zatem zrozumiałe, dlaczego ustawodawca przez tak długi okres zaniechał podjęcia odpowiednich działań legislacyjnych mających na celu usunięcie powstałych wątpliwości, przerzucając ciężar ich rozstrzygnięcia na podatników, organy podatkowe i sądy administracyjne. Możliwość wyeliminowania istniejących niejasności przez zastosowanie pozostających do dyspozycji interpretatora reguł wykładni nie oznacza przecież, że obecne unormowania zasługują na pozytywną ocenę. Dopuszczenie do sytuacji, w której sposób sformułowania przepisów prawnych powoduje konieczność podjęcia niezwykle skomplikowanej i żmudnej analizy interpretacyjnej, jest przejawem lekceważenia przez władzę ustawodawczą demokratycznego państwa prawnego jej elementarnych powinności. Zasadne wydaje się zatem zwrócenie uwagi ustawodawcy, by zweryfikował okoliczność, czy uchwalona niedawno ustawa – Prawo geologiczne i górnicze, po zmianach wprowadzonych w toku prac legislacyjnych, w tym usunięciu z art. 6 ust. 2 dotychczasowej treści, rzeczywiście umożliwia, zgodnie z zapowiedziami, jednoznaczne ustalenie, czy obiekty i urządzenia znajdujące się w

podziemnych wyrobiskach górniczych mogą być kwalifikowane jako obiekty budowlane, co pozwoliłoby z kolei udzielić odpowiedzi na pytanie, czy w nowym stanie prawnym rozważane obiekty i urządzenia podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Jakkolwiek zaznaczyć należy, że nie zawsze spójne rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych oraz usytuowanej w nich infrastruktury, a w szczególności budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia uzasadnienia tych rozstrzygnięć, dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną u.p.o.l., u.p.b. oraz u.p.g.g., to jednak konieczne wydaje się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

6. Stwierdzenie zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, skutkuje na przyszłość – ze względu na obowiązującą Trybunał Konstytucyjny zasadę *ne bis in idem* – powstaniem przeszkody w ponownym merytorycznym rozpoznaniu kwestii konstytucyjności wskazanych uregulowań w zakresie zarzutu sformułowanego przez pytający sąd, który to zarzut dotyczył niejasności regulacji ustawowej w odniesieniu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń. W konsekwencji, gdyby rozważane przepisy zostały zaskarżone w którymkolwiek z trybów inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie będzie możliwe poddanie ich ponownemu badaniu w powołanym zakresie. Podkreślić należy jednak, że nie oznacza to niedopuszczalności zbadania konstytucyjności omawianej regulacji w kontekście tego samego zarzutu, jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy – ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą – stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401<sup>1</sup> Kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96). Poza tym rozpoznanie identycznego zarzutu w odniesieniu do zakwestionowanych przez pytający sąd przepisów u.p.o.l. jest możliwe również w razie zaistnienia nowego stanu prawnego, w tym także w sytuacji zmiany regulacji prawnych stanowiących kontekst normatywny u.p.o.l., co wobec uchwalenia nowej ustawy – Prawo geologiczne i górnicze w zasadzie ma już miejsce. By uniknąć niejasności, konieczne jest też wskazanie, że zbadanie konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji odnośnie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń jest bez ograniczeń dopuszczalne w zakresie innych zarzutów możliwych do skonstruowania na podstawie wskazanych wzorców konstytucyjnych. Nie

budzi wszak wątpliwości, że treść normatywna art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji nie wyczerpuje się w nakazie jednoznacznego i precyzyjnego regulowania zagadnień podatkowych w ustawach.

Rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie nie skutkuje natomiast w żadnej mierze powstaniem na przyszłość przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu kwestii zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń będących potencjalnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Mając powyższe na uwadze, należało orzec jak w sentencji.