

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego
z dnia 27 października 1994 r.
III AZP 5/94**

Przewodniczący: Prezes SN Jan Wasilewski, Sędziowie SN: Antoni Filcek, Teresa Flemming-Kulesza, Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski (współsprawozdawca, autor uzasadnienia), Walery Masewicz (sprawozdawca), Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 27 października 1994 r. wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych Sądu Najwyższego uchwały zawierającej odpowiedź na następujące zagadnienie prawne:

Czy w świetle art. 5 ust. 1 pkt 5 lit. "a" ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) w związku z art. 5 ust. 2 pkt 3 tej ustawy oraz w związku z art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 49, poz. 196) w związku z § 3 ust. 1 pkt 8 lit. "i" zarządzenia Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 23 czerwca 1992 r. w sprawie sposobu sporządzania i trybu zatwierdzania projektu zagospodarowania złóż kopalin, których wydobywanie podlega Prawu górniczemu (M.P. Nr 20, poz. 151) za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo prowadzące eksploatację złoża kopaliny mogą być uznane znajdujące się w zarządzie (użytkowaniu) takiego przedsiębiorstwa tereny poeksploatacyjne wymagające rekultywacji przez dane przedsiębiorstwo zgodnie z obowiązującymi przepisami ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny, są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.).

U z a s a d n i e n i e

Przedstawione we wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego zagadnienie prawne zostało ujawnione w konkretnej sprawie prowadzonej najpierw przed administracyjnymi organami samorządu terytorialnego, a następnie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Sąd ten, wyrokiem z dnia 5 listopada 1993 r., [...], uchylił zaskarżone decyzje administracyjne stwierdzając, że są one sprzeczne z art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), zwanej dalej ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Chodziło o ustalenie podatku od nieruchomości za 1992 r. należnego od Przedsiębiorstwa Produkcji Kruszyw Mineralnych i Lekkich w K., z tytułu posiadanych przez to Przedsiębiorstwo w zarządzie, a

poprzednio już przez nie wyeksploatowanych terenów (wzrostek górniczych), które podlegały obowiązkowej rekultywacji. Organy administrujące ustaliły ten podatek według stawki przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, która jest dziesięciokrotnie wyższa od stawki określonej dla "gruntów pozostałych". Sąd natomiast stwierdził, że ta wyższa stawka może być stosowana tylko w odniesieniu do gruntów, które w danym roku efektywnie służyły prowadzonej działalności gospodarczej. W konkretnej sytuacji faktycznej podlegały tej stawce grunty, które w danym roku służyły pozyskiwaniu kruszywa i były do tego celu przez podatnika przeznaczone. Natomiast wzrostki górnicze powinny być - zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego - opodatkowane według stawek niższych przewidzianych dla gruntów nie związanych z działalnością gospodarczą.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego uważa, że stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego jest błędne, ale ponieważ odzwierciedla ono wątpliwości dotyczące stosowania w praktyce normy prawa podatkowego, powinny one być rozważone przez powiększony skład Sądu Najwyższego w trybie przewidzianym dla wyjaśnienia przepisów prawnych. Nie jest bowiem pożądane, ażeby wątpliwości co do treści normy podatkowej były usuwane w drodze rewizji nadzwyczajnych.

Sąd Najwyższy podzielił przedstawione przez wnioskodawcę argumenty przemawiające za potrzebą wyjaśnienia art 5 ust. 2 w związku z ust. 1 pkt 5 litera "a" ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w trybie przewidzianym dla wyjaśnienia przez Sąd Najwyższy przepisów prawnych budzących wątpliwości w praktyce (art. 13 pkt 3 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym - jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 13, poz. 48). Należy podkreślić, że wyjaśnianie w tej drodze, przepisu prawnego stwarza warunki nie tylko dla jednolitości orzecznictwa właściwych organów ale przede wszystkim umożliwia adresatom tego przepisu, tj. podmiotom prowadzącym określoną działalność gospodarczą, jasne rozeznanie o zakresie ich obowiązku podatkowego jeszcze przed powstaniem sytuacji, z której taki obowiązek będzie wynikał. Funkcji takiej nie zapewnia natomiast - na co słusznie zwrócił uwagę wnioskodawca - możliwość weryfikacji błędnego rozstrzygnięcia w trybie rewizji nadzwyczajnej, która zresztą staje się bezprzedmiotowa, jeżeli związana z wątpliwościami prawnymi ewentualna wadliwość orzeczenia nie polega na rażącym naruszeniu prawa (art. 417 § 1 k.p.c.).

Merytoryczną analizę przedstawionego zagadnienia należy poprzedzić wskazaniem tych aspektów wyjaśnianego przepisu prawa, które w praktyce nie wzbudziły wątpliwości ale mają znaczenie dla interpretowanego zagadnienia i dlatego stanowią jego niekontrowersyjne uzupełnienie.

Przed wszystkim trzeba mieć na uwadze to, że problem podziału gruntów dla celów określenia stawki podatku od nieruchomości dotyczy tylko części przepisu art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który w zdaniu pierwszym ustępu pierwszego ustala kompetencję rad gmin do określenia stawek podatku od nieruchomości. Ustawowa zaś reglamentacja tych stawek, wynikająca z dalszych postanowień art. 5 ust. 1, polega wyłącznie na ustaleniu stawek maksymalnych, co oznacza, że gminy mają swobodę w określeniu stawek podatku od nieruchomości do ustawowo ustalonej ich maksymalnej granicy. Nie ma w szczególności przeszkód prawnych do tego, ażeby poszczególne gminy ustalały niższe, od maksymalnych, stawki podatku od nieruchomości.

Rozważany problem wynika natomiast na tle tego, że ustawowo określona maksymalna granica podatku od nieruchomości nie jest jednakowa dla wszystkich nieruchomości, ale jest różna w zależności od określonych w ustawie ich cech rodzajowych oraz funkcjonalnych. Pierwsza linia podziału nieruchomości dla określenia maksymalnej stawki podatku polega na wyodrębnieniu gruntów oraz budynków (budowli). Z kolei wśród budynków, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyróżnia się budynki mieszkalne, budynki (lub ich części) związane z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz budynki pozostałe. O ile w związku z tym w kategorii budynków pojawia się potrzeba ich klasyfikacji według różnych cech funkcjonalnych to w kategorii gruntów, występuje już tylko jedno kryterium ich podziału. Stosownie bowiem do art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, grunty zostały podzielone tylko na dwie grupy:

- a) służące prowadzeniu działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna z wyjątkiem związanych z budynkami mieszkalnymi,
- b) pozostałe.

Niekontrowersyjnym elementem tego podziału gruntów jest samo pojęcie działalności gospodarczej, jako - zdefiniowanej w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) - działalności wytwórczej, budowlanej, handlowej i usługowej prowadzonej w celach zarobkowych i na własny rachunek podmiotu prowadzącego taką działalność.

W przedstawionych warunkach, rozważany problem sprowadza się w istocie do wyjaśnienia po pierwsze tego jaki związek gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej kwalifikuje dany grunt do kategorii gruntu, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i po drugie, czy kontynuacja zarządu gruntami z wyrobiskiem górniczym przez przedsiębiorstwo górnicze pozostaje w związku z działalnością gospodarczą tego przedsiębiorstwa.

Pierwsza z tych kwestii była już przedmiotem analizy Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów w sprawie III AZP 25/92, w której chodziło o to, czy można kwalifikować do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty zajęte na ośrodek czasowy przedsiębiorstwa państwowego, który jest wykorzystywany sezonowo. Odpowiadając twierdząco na tak przedstawione pytanie prawne w uchwale z dnia 18 grudnia 1992 r. (OSNCP 1993 r. nr 5, poz. 68) Sąd Najwyższy wyjaśnił w jej uzasadnieniu, że przepis stanowiący o związku gruntu z działalnością gospodarczą nie zawiera żadnego ograniczenia związku, np takiego, że powinien to być związek bezpośredni lub efektywny oraz, że brak jest podstaw do innej rozszerzającej interpretacji. Powyższa uchwała została wprawdzie podjęta pod rządem nieobowiązującej już ustawy z dnia 14 maja 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 12, poz. 50 ze zm.) jednakże sposób ujęcia tego zagadnienia w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest taki sam jak poprzednio, co sprawia, że powołana wyżej uchwała Sądu Najwyższego jest nadal aktualna a Sąd Najwyższy w składzie niniejszym ją podziela. Takie rozumienie wyjaśnianego przepisu odpowiada wprost wskazówce wyjaśniającej pochodzącej od ustawodawcy, która wynika z art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W myśl tego przepisu za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się: "grunty zabudowane i nie zabudowane, służące prowadzonej działalności gospodarczej, a w szczególności:

1) grunty pod budynkami produkcyjnymi, magazynowymi, administracyjnymi, socjalnymi i hotelowymi,

2) grunty pod budowlami i urządzeniami,

3) grunty zajęte na drogi wewnętrzne i place manewrowe, place składowe, zieleńce oraz tereny, na których są lub mają być realizowane zadania inwestycyjne".

Powyższa egzemplifikacja przedmiotowego związku gruntu i prowadzonej działalności gospodarczej wyraźnie wskazuje na to, że jest to nie podlegająca dodatkowym warunkom, obiektywna, funkcjonalnie tylko uwarunkowana zależność pomiędzy gruntem i prowadzoną działalnością gospodarczą. Podane przez ustawodawcę przykłady takiego związku dotyczą zarówno gruntów pod budynkami produkcyjnymi jak i zieleńców, co pokazuje skalę, zupełnie różnych sposobów zależności, które tu mogą wchodzić w rachubę. Nic natomiast nie skłania do wyodrębnienia jakiegoś związku, który mógłby być tylko z punktu widzenia interesu posiadacza gruntu oceniony pozytywnie np. jako grunt przynoszący mu zysk. Takie obiektywizujące określenie warunków istotnych dla stawki opodatkowania stwarza jasną i jednakową regułę dla wszystkich podmiotów gospodarczych, które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej angażują rzeczy o szczególnej zupełnie wartości, jaką są grunty. Nie bez znaczenia jest i to, że użycie gruntów dla zarobkowej działalności gospodarczej przez poszczególne przedsiębiorstwa powinno być możliwie oszczędne, co ze społecznego punktu widzenia jest bardziej pożądane niż gdyby podmioty gospodarcze, ze względu na relatywnie niskie koszty gruntów użytkowanych dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, korzystały z nich w zakresie przekraczającym niezbędne potrzeby.

Ze względu na kontekst faktyczny rozpatrywanego zagadnienia należy ponadto szczególną uwagę zwrócić na ostatni z zacytowanych wyżej przykładów wymienionych w art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, według którego gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są w szczególności te, na których są lub mają być realizowane zadania inwestycyjne. Odnosząc ten wynikający z ustawy przykład do rozważanego w sprawie niniejszej pytania o kwalifikację wyrobisk górniczych, podlegających obowiązkowej rekultywacji przez przedsiębiorstwo, którego działalność te wyrobiska spowodowała, stwierdzić można jego odpowiedniość. Trzeba tu bowiem mieć na uwadze to, że przedsiębiorstwa górnicze, dla celów prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, posługują się gruntami zarówno wtedy, kiedy dopiero je przygotowują pod inwestycje, kiedy dokonują na nich odpowiednich inwestycji np. w zakresie budowy i urządzeń, kiedy przygotowane technicznie tereny już eksploatują i wreszcie wtedy, gdy realizują na nich obowiązkowe zadania poeksploatacyjne.

Nie ma podstaw, ażeby którykolwiek z tych etapów wykorzystania gruntu przez przedsiębiorstwo wydobywające kopaliny, został potraktowany jako posiadanie gruntu bez związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wydobywanie kopalin powoduje w następstwie degradację użytego w tym celu terenu, który w związku z tym wymaga określonego uporządkowania, w szczególności sukcesywnie prowadzonej rekultywacji. Zobowiązane jest do tego przedsiębiorstwo - jak to wynika ze wskazanego we wniosku przepisu art. 17 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska (Dz. U. Nr 3, poz. 6 ze zm.) - podejmujące eksploatację złóż kopaliny lub prowadzące tę eksploatację. Nie jest to zobowiązanie odrębne od przedmiotu działalności gospodarczej takiego przedsiębiorstwa. Zasadnie

we wniosku zwrócono uwagę na związek rozpatrywanego zagadnienia z przepisami określającymi warunki udzielania koncesji w zakresie wydobywania kopalin i sposobu prowadzenia tej działalności. W szczególności z § 3 ust. 1 pkt 8 lit. "i" zarządzenia Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 23 czerwca 1992 r. w sprawie sposobu sporządzania i trybu zatwierdzania projektu zagospodarowania złóż kopalin, których wydobywanie podlega Prawu górniczemu (M.P. Nr 20, poz. 191) wynika, że cały cykl przedmiotowej działalności gospodarczej musi być objęty, ustalonym w odpowiednim postępowaniu, projektem zagospodarowania złoża obejmującym m.in. sposób wydobywania kopaliny oraz sposób likwidacji wyrobisk i rekultywacji terenów poeksploatacyjnych. Nie byłoby właściwe ażeby zobowiązanie przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny do prowadzenia sukcesywnej rekultywacji terenów poeksploatacyjnych pozostawało bez konsekwencji w razie jego naruszenia. W obrębie przepisów podatkowych funkcję stymulującą ochronę środowiska, w tym odpowiednie tempo rekultywacji wyrobisk poeksploatacyjnych niewątpliwie w większym stopniu zapewniają podatki ustalone w wysokości istotnej dla ekonomicznej kalkulacji priorytetów przedsiębiorstw wydobywających kopaliny niż gdyby podatki z tego tytułu nie stanowiły liczącego się elementu kosztów prowadzonej działalności.

W powołanej wyżej, poprzednio obowiązującej ustawie z 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych, mocą odrębnego uregulowania zawartego w art. 7 ust. 1 pkt 19 lit. "d", grunty wyeksploatowanych wyrobisk zostały zwolnione od podatku od nieruchomości. W ustawie z 12 stycznia 1991 r. takie zwolnienie od podatku nie zostało przewidziane, co oznacza w konsekwencji poddanie opodatkowania przedsiębiorstw zajmujących się eksploatacją kopalin ogólnym regułom opodatkowania podmiotów gospodarczych, według których zaangażowanie gruntów w prowadzoną działalność gospodarczą związane jest z relatywnie wysokimi kosztami. Uzyskano w ten sposób, istotny z punktu widzenia działań proekologicznych, bodziec do szybkiego zagospodarowania wyrobisk górniczych. Być może, iż rozwiązanie to, tak radykalnie odmienne od regulacji poprzednio w tym zakresie obowiązującej, poszło zbyt daleko, skoro nie uwzględnia ono specyficznych warunków korzystania z gruntów przez przedsiębiorstwa wydobywające kopaliny i nie stwarza żadnych preferencji wobec tych przedsiębiorstw, które swe obowiązki w zakresie sukcesywnej rekultywacji wyrobisk wykonują z należytą starannością. Byłby to jednakże problem z zakresu stanowienia prawa, który nie podlega rozwiązaniu w ramach kompetencji Sądu Najwyższego do wyjaśnienia obowiązujących przepisów prawnych.

Z podanych wyżej względów Sąd Najwyższy przedstawione mu do rozstrzygnięcia zagadnienie wyjaśnił, jak w sentencji uchwały.

=====