

Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r.
III ARN 11/95

Uwzględniając rewizję nadzwyczajną skierowaną przeciwko uzasadnieniu prawomocnego wyroku Sąd Najwyższy, na podstawie art. 423 § 1 zd. 2 k.p.c., może skreślić jego odpowiednie fragmenty i wpisać w to miejsce inną treść w taki sposób, aby zmienione uzasadnienie odpowiadało wymogom z art. 328 § 2 k.p.c.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 6 kwietnia 1995 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Kruszyw Mineralnych i Lekkich w K. na decyzję Kolegium Odwoławczego przy Sejmiku Samorządowym Województwa C. z dnia 4 lutego 1993 r., [...] w przedmiocie ustalenia podatku od nieruchomości za rok 1992, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z dnia 5 listopada 1994 r. [...]

z m i e n i ł zaskarżone uzasadnienie wyroku w ten sposób, że skreślił w tym uzasadnieniu fragment poczynając od słów na stronie trzeciej wiersz siódmy od dołu "Przez wyrażoną..." do słów na stronie piątej wiersz drugi od góry "...do danego podatnika" i w to miejsce wpisał: "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

Przedsiębiorstwo Produkcji Kruszyw Mineralnych i Lekkich w K. posiada w zarządzie na terenie Gminy K. grunty o powierzchni 311.435 m²

W deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości za rok 1992 Przedsiębiorstwo to zadeklarowało - oprócz budynków i budowli - grunty o powierzchni 158.445 m² jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz grunty o powierzchni 158.008 m² jako nie zajęte na działalność gospodarczą, określając podatek od nieruchomości w łącznej kwocie 146.037.000 zł.

Decyzją z dnia 18 listopada 1992 r. Wójt Gminy K. ustalił wysokość zobowiązania podatkowego od nieruchomości za 1992 r. w kwocie 276.603.000 zł przyjmując, że wszystkie grunty będące w zarządzie podatnika są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Po rozpoznaniu odwołania Przedsiębiorstwa Kolegium Odwoławcze przy Sejmiku Samorządowym Województwa C. utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Przedsiębiorstwo wniosło o uchylenie powyższej decyzji twierdząc w szczególności, że nie są związane z działal-

nością gospodarczą te grunty, na których proces eksploatacyjny został zakończony i które są poddane rekultywacji.

Naczelny Sąd Administracyjny uchylając zaskarżone decyzje obu instancji na podstawie art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 i 3 k.p.a. uznał, że zgodnie z wyrażoną w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) definicją działalności gospodarczej za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5) i ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy uważać grunty związane z prowadzeniem działalności wytwórczej, budowlanej i usługowej.

Stawką przewidzianą dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w danym roku podatkowym powinny być opodatkowane tylko te grunty, które w tym roku podatkowym służyły prowadzonej działalności gospodarczej. W sytuacji skarżącego Przedsiębiorstwa poza gruntami pod budynkami produkcyjnymi, magazynowymi, administracyjnymi, gruntami pod budowlami i urządzeniami drogowymi, wewnętrznymi placami manewrowymi, składowymi itd. będą w szczególności to grunty, które służą pozyskiwaniu kruszywa i przeznaczone są do eksploatacji w danym roku podatkowym.

Według NSA nie powinny podlegać opodatkowaniu według tej stawki grunty wyrobisk, na których eksploatacja została zakończona w latach poprzednich. Właściwa dla opodatkowania tych gruntów powinna być stawka przewidziana dla gruntów "pozostałych".

Za taką interpretacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przemawia zarówno interpretacja gramatyczna i logiczna art. 5 ust. 1 i 2 ustawy w powiązaniu z art. 6 ust. 3, jak i wykładnia historyczna. Do wejścia w życie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) grunty wyeksploatowanych wyrobisk górniczych zwolnione były w ogóle z podatku od nieruchomości (por. art. 7 ust. 1 pkt 19 lit. d ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu - Dz. U. z 1989 r., Nr 47, poz. 443). Wydaje się więc nieprawdopodobne, aby intencją ustawodawcy była tak gwałtowna i logicznie nieuzasadniona zmiana zasad opodatkowania gruntów tego rodzaju.

NSA uznał, że nie jest obecnie w stanie ustosunkować się do roszczenia skarżącego i ogranicza się do wskazania zasad, wedle których powinno ono być rozpoznane w postępowaniu administracyjnym. Niezbędne są w sprawie ustalenia faktyczne, które pozwolą na opodatkowanie rzeczywistej powierzchni gruntów pozostających w zarządzie skarżącego Przedsiębiorstwa w roku podatkowym 1992 oraz na zastosowanie właściwej stawki opodatkowania w zależności od sposobu wykorzystania tych gruntów.

Reasumując NSA stwierdził, że zaskarżona decyzja wydana została z naruszeniem przepisów prawa materialnego i prawa o postępowaniu administracyjnym. Naruszenia te miały istotny wpływ na wynik sprawy i dotyczyły decyzji organów obu instancji orzekających w sprawie. Z tego względu stosownie do art. 207 § 1 i § 2 pkt 1) i 3) k.p.a. - orzeczono jak w sentencji wyroku, a o kosztach postępowania stosownie do art. 208 k.p.a.

Od uzasadnienia tego wyroku złożył rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zarzucając mu:

- 1) naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej wyrażającego się w zasadzie

sądowej ochrony samodzielności gminy (art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym - Dz. U. Nr 16, poz. 95 ze zm.), której istotnym elementem jest ochrona finansowej samodzielności gminy, polegająca w szczególności na zapewnieniu gminom należnych im dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych,

2) rażąco naruszenie praw strony - Gminy K. przez pozbawienie tej Gminy możliwości uzyskania całego należnego jej podatku od nieruchomości za 1992 r. od Przedsiębiorstwa Produkcji Kruszyw Mineralnych i Lekkich w K. w wyniku nie znajdującego oparcia w art. 5 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) ustalenia, iż grunty pozostające w zarządzie przedsiębiorstwa eksploatującego kopaliny mogą być dzielone na te, które są bezpośrednio lub pośrednio związane z działalnością gospodarczą takiego przedsiębiorstwa ze wskazaniem, iż te drugie powinny być zaliczane do kategorii nazywanej przez ustawodawcę mianem: "pozostałe", a w szczególności, że grunty podlegające rekultywacji powinny być zaliczone do kategorii "pozostałe".

Na podstawie art. 417 § 1 zd. 2 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. wniesiono o zmianę uzasadnienia przedmiotowego wyroku NSA w Warszawie Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach:

1) przez skreślenie fragmentu tego uzasadnienia zaczynającego się na s. 3 w ostatnim akapicie od słów: "przez wyrażoną w postanowieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) (...),

2) przez zastąpienie skreślonego fragmentu tezą uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94 (nie publikowanej) o treści następującej: "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" oraz fragmentami jej uzasadnienia.

Wnosząc niniejszą rewizję nadzwyczajną uwzględniono, że w sprawie niniejszej doszło do istotnej obrazy przez organy obu instancji przepisów prawa materialnego i procesowego, co wymagało uchylecia decyzji tych organów na podstawie art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 i 3 k.p.a.

Jednakże wyrokowi temu towarzyszy wykładnia art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach lokalnych, która nie może być akceptowana z przyczyn, jakim dano wyraz w pytaniu prawnym z dnia 3 sierpnia 1994 r. Kw. Pr 4121/1/94/A, na które Sąd Najwyższy udzielił odpowiedzi w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94.

Istotne jest dokładne ustalenie, jakie w danym roku podatkowym - w tym wypadku w 1992 r. - tereny poeksploatacyjne wymagały rekultywacji, tylko bowiem ten obszar ponad zadeklarowany przez Przedsiębiorstwo Kruszyw Mineralnych i Lekkich w K., jako związany z działalnością owego przedsiębiorstwa może być uznany przez organy ustalające podatek od nieruchomości jako stanowiący także obszar związany z działalnością gospodarczą tego przedsiębiorstwa podlegający opodatkowaniu według wyższych stawek.

Odmienne stanowisko w kwestii przedmiotu opodatkowania, jakie znalazło się w kwestionowanym uzasadnieniu wyroku NSA w Warszawie Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach, powinno być uznane za naruszające, interes Rzeczypospolitej Polskiej, a także za rażąco naruszające prawa gminy do uzyskania należnego podatku od

nieruchomości, który jak wiadomo stanowi jedno z istotnych źródeł dochodów gminy.

W tym wypadku ograniczenie dochodu gminy nie tylko rzutuje w pewnym stopniu na samodzielność finansową gminy, ale także nie sprzyja szybszej rekultywacji terenów poeksploatacyjnych i przekazywaniu ich do użytkowania rolniczego lub leśnego przez przedsiębiorstwa eksploatujące kopaliny, czym powinny być ekonomicznie zainteresowane te przedsiębiorstwa., albowiem służy to interesom ogółu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Podzielając pogląd wyrażony w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94 (nie publikowanej) wskazać należy na podstawowe argumenty zawarte w jej uzasadnieniu.

Stosownie do 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.) grunty zostały podzielone na dwie grupy:

- a) związane z prowadzeniem 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 uchwale z dnia 18 grudnia 1992 r., III AZP 25/92 (OSNCP 1993 nr 5, poz. 68) Sąd Najwyższy wyjaśnił w jej uzasadnieniu, że przepis mówiący o związku gruntu z działalnością gospodarczą nie oznacza, że powinien to być związek bezpośredni lub efektywny. Powyższa uchwała została wprowadzona pod rządami nie obowiązującej 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. Takie rozumienie wyjaśnianego przepisu odpowiada wprost wskazówce pochodzącej od ustawodawcy, która wynika z art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach 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, zielące oraz tereny, na których są lub mają być realizowane zadania inwestycyjne".

Powyższa egzemplifikacja 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. Takie obiektywizujące określenie warunków istotnych dla stawki opodatkowania stwarza jasną i jednakową regułę dla wszystkich

podmiotów gospodarczych, które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej angażują rzecz o szczególnej 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.

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 wyrobisk górniczych podlegających obowiązkowej rekultywacji przez przedsiębiorstwo, stwierdzić można jego odpowiedniość. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że przedsiębiorstwa górnicze w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej posługują się gruntami zarówno wtedy, kiedy dopiero je przygotowują pod inwestycje, jak i 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 kopaliny 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 z 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. Z przepisu § 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 kopaliny, których wydobywanie podlega Prawu górniczemu (M.P. Nr 20, poz. 151) wynika, że cały cykl przedmiotowej działalności gospodarczej musi być objęty, ustalonym w odpowiednim postępowaniu, projektem zagospodarowania złóż 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 pełniących funkcję stymulującą ochronę środowiska.

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 kopaliny 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

górnictwa.

Rewidujący trafnie wniósł o zmianę uzasadnienia nie zaskarżając sentencji wyroku Sądu Administracyjnego, gdyż uchylenie tym wyrokiem decyzji organów administracyjnych było prawidłowe ze względu na niewyjaśnienie wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Jednakże wadliwy pogląd prawny Sądu Administracyjnego dotyczący stawki podatkowej, która powinna być zastosowana do wyrobisk górniczych, musiał zostać skorygowany, gdyż wiązałyby organy administracyjne przy ponownym rozpoznawaniu sprawy (art. 209 k.p.a.). Dlatego w zaskarżonym uzasadnieniu skreślono fragmenty odnoszące się do tego zagadnienia wpisując w to miejsce tezę uchwały Sądu Najwyższego z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94. Pozostawiono natomiast w uzasadnieniu wyroku Sądu Administracyjnego opis stanu faktycznego oraz wskazanie organom administracyjnym konieczności ustalenia rzeczywistej powierzchni gruntów pozostających w zarządzie Przedsiębiorstwa oraz zastosowania do tych gruntów właściwej stawki opodatkowania w zależności od sposobu ich wykorzystania.

Tego rodzaju forma wyroku znajduje podstawę w przepisie art. 423 § 1 zd. 2 k.p.c. Według tego przepisu gdy rewizja nadzwyczajna skierowana jest przeciwko uzasadnieniu prawomocnego wyroku, Sąd Najwyższy, uwzględniając rewizję nadzwyczajną, ogranicza się do zmiany uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia. Wskazana w tym przepisie zmiana uzasadnienia oznacza - w zależności od rzeczowej potrzeby - skreślenie jego odpowiednich fragmentów i wpisanie innej treści tak, aby zmienione uzasadnienie odpowiadało wymogom z art. 328 § 2 k.p.c.

Słuszne są także zarzuty naruszenia interesu Rzeczypospolitej Polskiej i praw strony (art. 417 § 1 zd. 2 k.p.c.), gdyż w zaskarżonym uzasadnieniu naruszono finansową samodzielność Gminy K. ograniczając w istotny sposób wysokość należnego jej podatku od nieruchomości.

Z powyższych względów na podstawie art. 423 § 1 zd. 2 k.p.c. orzeczono, jak w sentencji.

=====