

Sulmierzyce, dnia 27 lutego 2026 r.

Wójt Gminy Sulmierzyce
ul. Urzędowa 1
98-338 Sulmierzyce

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Sulmierzyce działając na podstawie 14j § 1, § 3 w zw. z art. 14b oraz art. 14c i art. 14r § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., dalej „Ordynacja Podatkowa”), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 2 grudnia 2025 r. (dalej: „Wniosek”) złożonego przez PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna Spółka Akcyjna ul. Węglowa 5, 97-400 Bełchatów, wpisaną do Krajowego Rejestru Sądowego przez Sąd Rejonowy dla Łodzi Śródmieścia w Łodzi, XX Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod nr KRS: 0000032334 (dalej: „Wnioskodawca”),

uznaje

stanowisko Wnioskodawcy w sprawie klasyfikacji umocnień skarp w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. jako obiektów niestanowiących budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm., dalej: „UPiOL”) **za nieprawidłowe.**

Uzasadnienie:

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny sprawy:

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego, będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, przedmiotem jego przeważającej działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej (PKD 35.11.Z). Jednym z oddziałów Spółki jest Kopalnia Węgla Brunatnego Bełchatów, w skład którego wchodzi Zakład Górniczy KWB „Bełchatów”, w którym prowadzone jest wydobywanie węgla brunatnego służącego jako paliwo energetyczne używane w pobliskiej Elektrowni Bełchatów.

Wydobywanie prowadzone jest metodą odkrywkową - w trakcie zdejmowania kolejnych warstw tworzone są skarpy, czyli strome zbocza, które odsłaniają warstwy geologiczne. Skarpy te muszą być w niektórych miejscach umocnione. Umacnianie skarp to zespół zabiegów geotechnicznych i biotechnicznych mających na celu ochronę skarp przed erozją i osuwaniem się gruntu, które mogłyby stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa ludzi i infrastruktury na terenie Kopalni. Powstają one w ścisłym związku z działalnością górniczą, jako konsekwencja odsłaniania i kształtowania zboczy wyrobiska w toku prowadzonej eksploatacji. Ich wykonanie nie stanowi celu samoistnego, lecz jest elementem powstającym w ramach procesu wydobywczego.

Umocnienia te polegają m.in. na wyrównaniu powierzchni skarp, ich stabilizacji oraz wzmocnieniu powierzchniowym. Najczęściej stosowaną metodą jest montaż geokraty trójwymiarowej, tj. komórkowej struktury z taśm polietylenowych lub polipropylenowych, która po rozciągnięciu tworzy przestrzenną siatkę i jest wypełniana gruntem lub kruszywem. Zastosowanie geokraty zwiększa wytrzymałość skarpy, ogranicza erozję oraz przeciwdziała obsuwaniu się gruntu.

Geokraty należą do systemów powierzchniowego umacniania skarp, które pełnią funkcję stabilizującą, a ich głównym celem jest rozkład sił działających na powierzchnię zbocza. Technologia ta nie wiąże się z powstawaniem elementów konstrukcyjnych typowych dla obiektów inżynierii lądowej (takich jak ściany czy mury oporowe), lecz polega na mechanicznym wzmocnieniu warstwy powierzchniowej gruntu. W efekcie umocnienia te mają charakter bierny, czyli zapobiegają erozji i przemieszczaniu się gruntu.

Nakłady na umocnienie skarp poprzez montaż geokraty ujmowane są jako nakłady na środki trwałe. Umocnienia skarp nie są związane z żadnym budynkiem ani innym obiektem budowlanym wymienionym w załączniku nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPiOL).

Spółka wskazuje, że umacnianie skarp w wyrobisku jest regulowane przez ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. prawo geologiczne i górnicze (dalej: PGiG) i stanowi roboty górnicze zdefiniowane w art. 6 pkt 12 PGiG. Niemniej jednak, umacnianie skarp może występować przy budowie obiektów odwodnienia powierzchniowego (np. przy budowie pompowni) jako element robót zagospodarowania terenu, ujętych w projekcie budowlanym.

Spółka wykazuje powyższe obiekty do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle.

Pytanie Wnioskodawcy:

W związku z przedstawionym powyżej opisem stanu faktycznego Wnioskodawca zwrócił się z pytaniem czy opisane wyżej umocnienia skarp, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. z racji niewymienienia w katalogu budowli w Załączniku nr 4 do UPiOL oraz w literach b-c przepisu 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL, stanowią budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż umocnienia skarp nie stanowią budowli w rozumieniu UPiOL i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił następujące uzasadnienie własnego stanowiska w sprawie:

Umocnianie skarp wyrobiska odkrywkowego jest regulowane przez ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. prawo geologiczne i górnicze i stanowi roboty górnicze zdefiniowane w art. 6 pkt 12 PGiG. Zgodnie z tym przepisem robotą górniczą jest wykonywanie, utrzymywanie, zabezpieczanie lub likwidowanie

wyrobisk górniczych oraz zwałowanie nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną ustawą;

W ocenie Spółki powyższe oznacza, iż umacnianie skarp nie stanowi robót budowlanych, do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z art. 106 PGiG do projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych zakładów górniczych stosuje się przepisy prawa budowlanego oraz odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału i rozdziału 5. Z kolei obiektem budowlanym zakładu górniczego jest znajdujący się poza podziemnym wyrobiskiem górniczym obiekt zakładu górniczego będący obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, służący bezpośrednio do wykonywania działalności regulowanej ustawą m.in. w zakresie wydobywania kopalin ze złóż. Zdaniem Wnioskodawcy, obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy prawo budowlane może być np. mur oporowy lub inna trwała konstrukcja, ale nie skarpa sama sobie. Opisane we wniosku geokraty nie są obiektem budowlanym, a tym bardziej obiektem służącym bezpośrednio do wykonywania działalności w zakresie wydobywania kopalin.

Niemniej jednak nawet w przypadku gdyby uznać umacnianie skarp za roboty budowlane w rozumieniu UPiOL, zdaniem Spółki w dalszym ciągu nie byłoby możliwości zakwalifikowania niniejszych konstrukcji jako budowli na gruncie UPiOL.

Badając możliwość takiej kwalifikacji, w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że umocnienia skarp nie zostały wprost wskazane przez Ustawodawcę w treści Załącznika nr 4 do UPiOL oraz w dodatkowych kategoriach budowli zawartych w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL.

Wnioskodawca rozważył jednak zakwalifikowanie umocnienia skarp do pozycji nr 20 Załącznika nr 4, obejmującej konstrukcje oporowe i konstrukcje wsporcze inne niż wymienione w załączniku.

W kontekście konstrukcji oporowych należy zauważyć, iż brak jest definicji legalnej tego pojęcia. Próby zdefiniowania konstrukcji oporowych zostały podjęte w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, w szczególności dokonał tego Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2025 r., sygn. III FSK 1004/23. Wyrok wydany został wprawdzie w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r., niemniej jednak dokonana przez NSA wykładnia językowa jest aktualna również w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. Jak wskazał sąd: W ustawie nie zostało zdefiniowane pojęcie "konstrukcja oporowa". Dlatego pojęcie to należy odkodować w drodze wykładni językowej, jak również zewnętrznej systemowej. Zwrot "konstrukcja" w znaczeniu językowym oznacza pewną budowlę, strukturę, natomiast przymiotnik "oporowy" rozumieć należy jako stawiający opór, działający na zasadzie oporu, czyli przeciwstawiający się, nieulegający działającej nań sile. W konsekwencji, funkcją konstrukcji oporowej jest zachowanie położenia przylegającego doń środowiska, mimo działających nań sił (zachowanie stateczności).

Ze względu na powyższe, zdaniem Spółki, konstrukcje oporowe to obiekty, których głównym zadaniem jest zabezpieczenie terenu przed osuwaniem się gruntu, takie jak ściany i systemy podtrzymujące, mury oporowe czy obudowy wykopów, w których elementy konstrukcyjne są poddawane siłom wywieranym przez podpierany materiał. Umocnienia skarp natomiast nie mają charakteru trwałej konstrukcji oraz pełnią wyłącznie funkcję techniczną wspierającą działalność górniczą służąc stabilizacji wyrobiska oraz zabezpieczając przed erozją gruntu.

Ponadto, w przypadku skarpy nie występuje zjawisko, w którym jedna masa gruntu wywiera parcie na inną i konieczne jest jej powstrzymanie. Skarpa, nawet umocniona geokratą czy innymi materiałami, nie pełni funkcji zatrzymywania naporu gruntu, lecz jedynie stabilizuje powierzchnię terenu. Celem takiego rozwiązania jest ograniczenie procesów erozyjnych oraz przeciwdziałanie obsuwaniu się gruntu pod wpływem czynników atmosferycznych, a nie przejmowanie parcia bocznego gruntu, jak ma to miejsce w konstrukcjach oporowych.

Zdaniem Wnioskodawcy, umocnienia skarp nie mogą zostać również uznane za konstrukcje wsporcze, o których mowa w pozycji nr 20 Załącznika nr 4 do UPIOL.

Z wykładni językowej pojęcia „wspornik” czy „wspierać” wynika, że konstrukcja wsporcza to obiekt, którego celem jest zapewnienie stabilności innemu obiektowi budowlanemu, czyli służy jako element pomocniczy umożliwiający prawidłowe funkcjonowanie zasadniczej konstrukcji (np. słupy, podpory, rusztowania). W literaturze technicznej pojęcie „konstrukcji wsporczych” odnosi się do obiektów pełniących funkcję nośną i podpierającą inne urządzenia lub instalacje. Klasycznym przykładem są stalowe ramy, wieże lub słupy podtrzymujące dźwignice czy linie elektroenergetyczne. Ich istotą jest przenoszenie obciążeń od urządzenia na grunt, a nie samo zabezpieczenie gruntu przed erozją.

Z kolei umocnienia skarp opisane w stanie faktycznym mają zupełnie inną funkcję, a mianowicie służą stabilizacji powierzchni gruntu poprzez zastosowanie geokraty, geowłóknin i warstw ziemnych. W literaturze geotechnicznej klasyfikowane są one jako elementy zabezpieczające i przeciwoerozyjne, a nie konstrukcje wsporcze. Nie podpierają żadnego obiektu ani urządzenia, nie pełnią zatem funkcji wsporczej.

Z tych też względów umocnień skarp nie można uznać za konstrukcje wsporcze, o których mowa w pozycji nr 20 załącznika nr 4 do UPIOL.

Ponadto umocnienia skarp nie mogą być traktowane jako urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, ponieważ ich przeznaczenie i funkcja pozostają ściśle związane z działalnością górniczą, a nie z obiektami budowlanymi objętymi opodatkowaniem. Umocnienia skarp służą funkcjonowaniu wyrobiska górniczego, ale ono nie stanowi w rozumieniu UPIOL ani budynku ani budowli z Załącznika nr 4.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że umocnienia skarp - nawet jeżeli stanowiłyby obiekt budowlany w rozumieniu ustawy Prawo budowlane - nie mogą być przypisane do jakiejkolwiek z kategorii budowli wymienionych w Załączniku nr 4 do UPIOL oraz w literach b-c przepisu 1a ust. 1 pkt 2 UPIOL. Umocnienia skarp nie są również związane z żadnym budynkiem ani obiektem niebędącym budynkiem wymienionym w załączniku nr 4 do UPIOL. W konsekwencji, należy stwierdzić, że obiekty te nie mogą być uznane za budowlę w rozumieniu UPIOL, a zatem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ocena stanowiska Wnioskodawcy:

Zdaniem Organu podatkowego, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we Wniosku jest **nieprawidłowe**.

W polskim porządku prawnym, od 1 stycznia 2025 r. funkcjonuje nowa definicja budynku i budowli, a także definicje pojęć pomocniczych kwalifikacji obiektów na potrzeby podatku od nieruchomości, wśród których wprowadzono m.in. definicje robót budowlanych.

W pierwszej kolejności Organ podatkowy pragnie przytoczyć więc art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL. Na mocy tegoż przepisu, w stanie prawnym od 1 stycznia 2025 r. budowla to:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
 - c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
 - e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową
- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Organ podatkowy pragnie przy tym zwrócić szczególną uwagę na wymienione powyższym przepisie kryterium wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych. Ustawodawca doprecyzował pojęcie „robót budowlanych” w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL, wskazując, że obejmuje ono prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418). Jak wynika z uzasadnienia nowelizacji, zamiarem projektodawcy było ograniczenie zakresu opodatkowanych obiektów wyłącznie do tych, które powstają w ramach procesu budowlanego.

Dodatkowo, w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL, wprowadzającym definicję budynku, utrzymano szczególne wyłączenie. Zgodnie z tym przepisem budynkiem jest obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wyposażony w instalacje umożliwiające użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały w kawałkach lub materiały ciekłe lub gazowe, jeżeli jego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność.

W konsekwencji, aby uznać dany obiekt za budowlę, konieczne jest łączne spełnienie następujących warunków: obiekt nie może spełniać definicji budynku, musi być wymieniony w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e albo w załączniku nr 4 do UPiOL (lit. a), musi powstać w wyniku robót budowlanych, może stanowić część obiektu niewskazanego wprost w przepisach, o ile samodzielnie spełnia wymienione kryteria.

Aby prawidłowo zakwalifikować dany składnik majątku na potrzeby podatku od nieruchomości, konieczne jest zbadanie zarówno jego konstrukcji, jak też sposobu, w jaki został wytworzony. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że w postępowaniu dotyczącym wydawania interpretacji indywidualnych organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do oceny stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę (zgodnie z art. 14b § 2 w zw. z art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

Z przedstawionych przez Wnioskodawcę okoliczności wynika, że na terenie kopalni zlokalizowane są umocnienia skarp.

Umocnienia polegają na wyrównaniu powierzchni skarp, ich stabilizacji oraz wzmocnieniu powierzchniowym. Najczęściej stosowaną metodą jest montaż geokraty trójwymiarowej.

Umocnienia będące przedmiotem wniosku występuje również przy budowie obiektów odwodnienia powierzchniowego jako element robót zagospodarowania terenu, ujętych w projekcie budowlanym. Celem umocnień jest ochrona skarp przed erozją i osuwaniem się gruntu, które mogłyby stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa ludzi i infrastruktury na terenie Kopalni. Zastosowanie geokraty zwiększa wytrzymałość skarpy, ogranicza erozję oraz przeciwdziała obsuwaniu się gruntu.

Umocnienia skarp a przesłanka wzniesienia w wyniku robót budowlanych:

Jak wskazano wcześniej, podstawowym warunkiem kwalifikacji obiektu jako budowli w rozumieniu UPiOL jest jego powstanie w wyniku robót budowlanych. W odniesieniu do umocnień skarp, wskazań należy, że nie są one rezultatem przypadkowej ingerencji w grunt, lecz powstają w wyniku zaplanowanego procesu, obejmującego szereg następujących po sobie działań. Proces ten polega na przygotowaniu podłoża, montażu geokraty, wbudowaniu warstw gruntowych oraz warstw stabilizujących.

Taki sposób realizacji przesądza o tym, że mamy do czynienia z działaniami odpowiadającymi istocie robót polegających na wznoszeniu oraz montowaniu obiektów, mieszczących się w ustawowym rozumieniu „budowy” i „montażu”. Bez znaczenia dla tej oceny pozostaje okoliczność, że te same czynności mogą być równocześnie kwalifikowane jako roboty geologiczne lub górnicze na gruncie przepisów prawa geologicznego i górniczego. Równoległe poddanie danego procesu realizacyjnego różnym reżimom prawnym nie prowadzi bowiem do wyłączenia jego charakteru budowlanego, jeżeli spełnia on przesłanki wynikające z przepisów Prawa budowlanego. Oznacza to, że kwalifikacja prac jako robót górniczych nie eliminuje możliwości ich jednoczesnego uznania za roboty budowlane na potrzeby oceny skutków prawnych wynikających z innych ustaw, w tym w szczególności na gruncie UPiOL.

Złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zostało zainicjowane przez wnioskodawcę w związku z nowelizacją ustawy, przy czym sama zmiana przepisów nie miała na celu modyfikacji dotychczasowego zakresu przedmiotowego opodatkowania. Nowelizacja ta wprost potwierdza bowiem dotychczasową wykładnię i praktykę (status quo), a jej ratio legis sprowadza się do usunięcia

wątpliwości interpretacyjnych, a nie do wprowadzenia nowych kategorii obiektów podlegających opodatkowaniu bądź wyłączenia z opodatkowania obiektów dotychczas nim objętych. Zostało to jednoznacznie zaakcentowane w uzasadnieniu do nowelizacji UPiOL, w którym wskazano, że celem zmian jest zachowanie dotychczasowego zakresu opodatkowania. Tym samym brak jest podstaw do przyjęcia, że w wyniku nowelizacji przedmiot opodatkowania miałby ulec zmianie, w szczególności w odniesieniu do obiektów, które już na gruncie wcześniejszego stanu prawnego były kwalifikowane jako podlegające opodatkowaniu.

Uzasadnienie do nowelizacji UPiOL wprost odnosi się do kwestii opodatkowania budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych, jednoznacznie akcentując zachowanie dotychczasowego zakresu opodatkowania. Na stronie 16 uzasadnienia do nowelizacji UPiOL wskazano: Wyłączenie wyrobiska górniczego z pojęcia obiektu budowlanego nie oznacza, iż opodatkowaniu nie będą podlegały zlokalizowane w nim budowle. Zgodnie z wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym mogą być przedmiotem opodatkowania, jeżeli będą spełniały przesłanki definicji budowli z projektowanego art. 1 ust. 1a pkt 2.

Orzecznictwo sądów administracyjnych jest bogate w rozstrzygnięcia odnoszące się zarówno do samych wyrobisk górniczych, jak i do obiektów budowlanych zlokalizowanych w ich obrębie. Jednocześnie należy podkreślić, że stan prawny w tym zakresie nie uległ zasadniczej zmianie na skutek nowelizacji przepisów. Również na gruncie poprzedniego stanu prawnego wyrobiska górnicze jako przestrzeń były wyłączone z opodatkowania, natomiast obiekty w nich zlokalizowane podlegały podatkowi od nieruchomości, o ile spełniały definicję budowli wynikającą z Prawa budowlanego. Skoro zaś katalog budowli zawarty w przepisach Prawa budowlanego obejmuje wyłącznie obiekty wznoszone w wyniku robót budowlanych, to także umocnienia skarp, jako obiekty powstałe w takim trybie, mieściły się i nadal mieszczą w zakresie przedmiotowym opodatkowania, niezależnie od ich usytuowania w obrębie wyrobiska górniczego.

Zgodnie z art. 6 pkt 17 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U.2026.69 t.j. z dnia 22 stycznia 2026 r.; dalej: UPGiG), wyrobisko górnicze zostało zdefiniowane jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze, która powstała w wyniku robót górniczych. Definicja ta jednoznacznie wskazuje na przestrzenny charakter wyrobiska, odrywając je od materialnych obiektów lub urządzeń.

Z treści tego przepisu wynika, że dla uznania danego elementu za wyrobisko górnicze konieczne jest łączne spełnienie dwóch warunków: po pierwsze, musi on stanowić przestrzeń w gruncie lub górotworze, a po drugie, przestrzeń ta musi być efektem robót górniczych. Już sama pierwsza z tych przesłanek przesądza, że wyrobisko górnicze nie może być utożsamiane z obiektami technicznymi ani z urządzeniami, lecz wyłącznie z pustą przestrzenią powstałą w wyniku eksploatacji.

W konsekwencji nie sposób przyjąć, aby urządzenia, instalacje czy inne obiekty mogły zostać zakwalifikowane jako wyrobisko górnicze. Urządzenia te nie stanowią bowiem przestrzeni, lecz materialne obiekty o określonej konstrukcji, funkcji i trwałości. Tym samym nie mogą one mieścić się w definicji wyrobiska górniczego w rozumieniu UPGiG, a ich istnienie i kwalifikacja prawna muszą być oceniane niezależnie od samej przestrzeni wyrobiska. Fakt, że obiekty te są zlokalizowane w obrębie wyrobiska, nie zmienia ich charakteru jako samodzielnych elementów infrastruktury technicznej i nie pozwala na utożsamianie ich z przestrzenią w górotworze.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, realizacji umocnień skarp towarzyszą określone czynności o charakterze montażowym, a część tych umocnień została ujęta w projekcie sporządzonym na potrzeby postępowania prowadzonego na gruncie prawa budowlanego. Okoliczność ta jednoznacznie wskazuje, że do analizowanych robót znajdują zastosowanie przepisy prawa budowlanego. Skoro bowiem elementy te zostały przewidziane i ocenione w dokumentacji projektowej sporządzonej zgodnie z reżimem tej gałęzi prawa, nie ulega wątpliwości, że podlegają one regulacjom wynikającym z przepisów prawa budowlanego.

Umocnienia skarp jako obiekt wymieniony w poz. 20 Załącznika nr 4 do UPiOL:

Zdaniem Wnioskodawcy, skoro umocnienia skarp nie zostały wprost ujęte w Załączniku nr 4 do UPiOL, nie mogą być traktowane jako budowle.

Organ podatkowy nie zgadza się z powyższym stanowiskiem.

Bez wpływu na ocenę prawną pozostaje okoliczność, że obiekty objęte wnioskiem nie przyjmują postaci klasycznych ścian oporowych (murów), co zostało wskazane przez Wnioskodawcę w opisie stanu faktycznego. Należy bowiem zauważyć, że pozycja nr 20 załącznika nr 4 do UPiOL odnosi się wprost do „konstrukcji oporowych”, a zatem jej zastosowanie nie jest uzależnione od istnienia „muru”. Tym samym brak cech typowych dla „muru” nie wyłącza możliwości zakwalifikowania tych obiektów jako konstrukcji oporowych w rozumieniu przepisów UPiOL.

W konsekwencji poz. 20 wskazaną w załączniku należy interpretować przez pryzmat funkcji, jaką dana konstrukcja spełnia, a nie wyłącznie w oparciu o jej formę czy rozwiązanie techniczne. Decydujące znaczenie ma zatem rzeczywista rola obiektu w kształtowaniu i zabezpieczaniu terenu, a nie jego zewnętrzny wygląd lub klasyfikacja konstrukcyjna. Takie podejście wynika bezpośrednio z samego znaczenia pojęcia „konstrukcja”, które zarówno w języku potocznym, jak i technicznym odnosi się do zespołu elementów powiązanych w określony sposób, tworzących całość zdolną realizowania określonej funkcji. Natomiast ustalenie funkcji konstrukcji oporowej wymaga w pierwszej kolejności odwołania się do znaczenia słowa „opór”, stanowiącego jej element definicyjny. Zgodnie ze „Słownikiem języka polskiego PWN” termin „opór” oznacza: „przeciwstawianie się czyjejś woli lub przemocy; także: nieuleganie jakiejś sile” bądź „siłę powstającą przy wprawianiu ciał w ruch lub wywołaną ruchem tych ciał i skierowaną przeciwnie do kierunku ruchu”. Na tej podstawie należy przyjąć, że istotą konstrukcji oporowej jest przeciwstawianie się oddziaływaniom zewnętrznym, w szczególności siłom wynikającym z naporu gruntu, wody lub innych mas, a tym samym zapewnienie stabilności oraz bezpieczeństwa określonego układu terenowego lub budowlanego. O kwalifikacji obiektu jako konstrukcji oporowej przesądza zatem realizowana przez niego funkcja polegająca na przejmowaniu i równoważeniu tych oddziaływań, a nie jego forma, technologia wykonania czy nazwa użyta w dokumentacji technicznej.

Nie można podzielić stanowiska Wnioskodawcy, zgodnie z którym bierny charakter zastosowanych umocnień miałby oznaczać brak realizacji funkcji oporowej. Okoliczność, że konstrukcja działa w sposób bierny, nie przesądza bowiem o braku przeciwstawiania się przemieszczeniom gruntu. Również konstrukcje bierne uczestniczą w przejmowaniu oddziaływań oraz ograniczaniu ruchu mas ziemnych,

tylko że ich działanie polega na współpracy z gruntem i stopniowym uruchamianiu oporu wraz z pojawieniem się tendencji do przemieszczeń. Sam fakt, że umocnienia nie generują oporu w sposób aktywny lub natychmiastowy, nie oznacza, iż nie pełnią funkcji oporowej. Przeciwnie, ich zadaniem jest właśnie przeciwdziałanie utracie stateczności poprzez wytworzenie oporu w odpowiedzi na działające siły, co w pełni odpowiada istocie konstrukcji oporowej. Tym samym argument Wnioskodawcy, utożsamiający bierny charakter konstrukcji z brakiem oporu, nie znajduje uzasadnienia ani w ujęciu technicznym, ani funkcjonalnym.

Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do wniosków sprzecznych zarówno z zasadami wykładni funkcjonalnej, jak i z realiami współczesnego budownictwa, które w ostatnich latach rozwija się na bardzo szeroką skalę w kierunku rozwiązań systemowych i geotechnicznych. Ograniczenie pojęcia „konstrukcji oporowej” wyłącznie do tradycyjnych, masywnych murów ignorowałoby postęp technologiczny oraz powszechnie stosowane obecnie alternatywne formy zabezpieczania skarp i nasypów. W skrajnym ujęciu taka interpretacja prowadziłaby do sytuacji, w której każda klasyczna konstrukcja oporowa mogłaby zostać zastąpiona rozwiązaniem opartym np. na geokratach wyłącznie w celu uniknięcia opodatkowania, mimo że pełniłaby identyczną funkcję techniczną. Taki rezultat pozostawałby w oczywistej sprzeczności z ratio legis analizowanej regulacji. Należy bowiem podkreślić, że w ramach tej pozycji załącznika decydujące znaczenie ma cel, jakiemu dana konstrukcja służy tj. przeciwstawianie się przemieszczeniom gruntu i zapewnienie stateczności a nie forma techniczna, w jakiej funkcja ta jest realizowana. Interpretacja przepisów prawa podatkowego nie może abstrahować od rozwoju technologii budowlanych ani prowadzić do nieuzasadnionego różnicowania obiektów spełniających tę samą funkcję konstrukcyjną.

Takie podejście znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wielokrotnie spotykano się z próbami obejścia przepisów prawa budowlanego poprzez formalne lub techniczne modyfikowanie charakteru realizowanych obiektów. W sprawach tych skarżący podejmowali różnorodne działania zmierzające do wyłączenia określonych robót lub konstrukcji spod režimu prawa budowlanego, mimo że w ujęciu funkcjonalnym obiekty te spełniały cechy typowych budowli. Praktyka ta spotkała się z jednoznaczną dezaprobatą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który konsekwentnie podkreślał, że o kwalifikacji prawnej obiektu decyduje jego rzeczywista funkcja i oddziaływanie, a nie przyjęta nazwa, forma techniczna czy sposób opisu w dokumentacji. Stanowisko to pozostaje w pełni aktualne również na gruncie wykładni przepisów podatkowych, które podobnie jak prawo budowlane nie mogą być interpretowane w sposób umożliwiający omijanie ich celu poprzez zabiegi czysto formalne/techniczne.

Już w 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko w przedmiotowej kwestii, wydając wyrok z dnia 20 listopada 2013 r., sygn. II OSK 1438/12, w którym wskazał, iż „Dla oceny tego, czy sporne obiekty stanowią konstrukcje oporowe czy obiekty małej architektury obojętne jest to jak traktowane są te obiekty przez skarżących, ani też to czy spełniają one dodatkowo inne funkcje. Jeżeli bowiem, jak w niniejszej sprawie, budowle objęte postępowaniem zabezpieczają teren przed osuwaniem się gruntu z terenu położonego wyżej, przy czym różnice wysokości pomiędzy poszczególnymi murkami wynoszą około 3 metrów, to z całą pewnością winny one być zakwalifikowane jako konstrukcje oporowe, których budowa wymaga uprzedniego uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę. To, że przedmiotowe budowle służą skarżącym jako dekoracja nie oznacza, że przestają one pełnić podstawową funkcję jaką

jest zabezpieczenie przed osuwaniem się ziemi z terenu położonego wyżej. To natomiast oznacza, że budowle te nie mogą być oceniane inaczej niż mury oporowe.”

Stanowisko to pozostaje aktualne i jest konsekwentnie respektowane przez wojewódzkie sądy administracyjne, które w swoich rozstrzygnięciach odwołują się do przyjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładni, uznając ją za nadal obowiązującą i miarodajną dla oceny analogicznych stanów faktycznych. Przykładowo, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 lipca 2025 r., sygn. II SA/Gd 121/25, Sąd wskazał, że funkcją konstrukcji oporowych jest podtrzymywanie nasypu ziemnego, którego poziom jest wyższy od poziomowi terenu chronionego (por. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2021 r., sygn. II OSK 1766/18). Sąd podkreślił, że jeżeli dominującą funkcją konstrukcji jest zabezpieczanie przed osuwaniem się ziemi, na co może wskazywać również charakter zastosowanych materiałów zapewniających stabilność, należy uznać ją za mur oporowy. Jednocześnie zaznaczono, że na gruncie prawa budowlanego o kwalifikacji obiektu decyduje przede wszystkim jego przeznaczenie, czyli funkcja, jaką faktycznie pełni, a nie sposób jego postrzegania przez inwestora ani próby przypisania mu innej roli. W konsekwencji sąd uznał, że konstrukcje oporowe służą przede wszystkim zabezpieczeniu gruntu przed osuwaniem się. Podobnie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 22 kwietnia 2021 r., sygn. IV SA/Po 853/19.

Tym samym z przywołanego orzecznictwa jednoznacznie wynika, że sądy administracyjne przypisują kluczowe znaczenie funkcji oporu, rozumianej jako przeciwstawianie się przemieszczeniom gruntu i zapewnienie jego stateczności.

Na gruncie prawa podatkowego analogiczne stanowisko zostało wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2025 r., sygn. III FSK 1004/23, wydanym na tle sprawy dotyczącej działalności górniczej. NSA wskazał, że „Zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do budowy prawodawca zalicza każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym, m.in. „konstrukcje oporowe”. W ustawie nie zostało zdefiniowane pojęcie „konstrukcja oporowa”. Dlatego pojęcie to należy odkodować w drodze wykładni językowej, jak również zewnętrznej systemowej. Zwrot „konstrukcja” w znaczeniu językowym oznacza pewną budowlę, strukturę, natomiast przymiotnik „oporowy” rozumieć należy jako stawiający opór, działający na zasadzie oporu, czyli przeciwstawiający się, nieulegający działającej nań sile. W konsekwencji, funkcją konstrukcji oporowej jest zachowanie położenia przylegającego doń środowiska, mimo działających nań sił (zachowanie stateczności). Zadaniem obudowy górniczej jest przeciwdziałanie naporowi skał otaczających wnętrza wyrobiska górniczego (zachowanie stateczności). Obudowy górnicze zapewniają stateczność górotworu, w którym drążone są podziemne wyrobiska górnicze. Istotną cechą obudowy górniczej jest stawianie oporu naporowi mas skalnych.”

Jak wskazuje Wnioskodawca, zastosowanie geokrat trójwymiarowych ma na celu zabezpieczenie skarp przed erozją oraz ograniczenie ryzyka osuwania się gruntu, które mogłoby stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa ludzi oraz infrastruktury zlokalizowanej na terenie Kopalni. Wnioskodawca podnosi ponadto, że wypełnienie geokrat gruntem lub kruszywem prowadzi do zwiększenia wytrzymałości skarpy oraz poprawy jej stateczności.

Opisany sposób działania oznacza, że w wyniku zastosowania geokrat powstaje trwały układ techniczny zespolony z podłożem, zdolny do przejmowania oddziaływań działających na zbocze i ograniczania

przemieszczeń mas ziemnych. Rozwiązanie to nie polega jedynie na biernej ochronie powierzchni terenu, lecz realizuje funkcję stabilizującą poprzez redystrybucję sił w gruncie. Tym samym wskazane przez Wnioskodawcę cechy i cele zastosowanych geokrat wypełniają przesłanki pozwalające na uznanie ich za konstrukcje oporowe, niezależnie od zastosowanej technologii i braku klasycznej formy muru.

Na marginesie należy odnotować, że według informacji przedstawionych przez Wnioskodawcę, wydatki związane z wykonaniem umocnień skarp zostały zakwalifikowane w ewidencji jako nakłady inwestycyjne zwiększające wartość majątku trwałego. Choć okoliczność ta sama w sobie nie przesądza o skutkach prawnych, wskazuje jednak na sposób postrzegania tych obiektów przez samego Wnioskodawcę. Trudno bowiem uznać, aby działania o charakterze incydentalnym lub wyłącznie techniczno-porządkowym były ujmowane jako elementy majątku o trwałym charakterze. Przyjęta kwalifikacja potwierdza zatem, że przedmiotowe umocnienia mają charakter stały, wyodrębniony i funkcjonalnie istotny, a nie tymczasowy czy pomocniczy.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe. Interpretacja dotyczy zaistniałego zdarzenia faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

POUCZENIE

Wnioskodawcy będącemu stroną przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi za pośrednictwem Wójta Gminy Sulmierzyce na adres: ul. Urzędowa 1, 98-338 Sulmierzyce, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Gminy w Sulmierzycach na platformie ePUAP: /sx1yi910cs/skrytka (art. 54 § 1a p.p.s.a.), w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu niniejszej interpretacji. Skargę należy wnieść w 2 egzemplarzach, a w przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 p.p.s.a.).

Otrzymują:

- 1) Wnioskodawca (strona):
PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna S.A.
ul. Węglowa 5
97-400 Bełchatów.
- 2) BFP a/a.