



Prezydent Miasta Lubina

Z interpretacji indywidualnej usunięto dane identyfikujące wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zgodnie z art. 14i § 3 w związku z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.)

Lubin, 02.10.2025 r.

Sprawa: interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Znak sprawy: FN.310.4.2025.AD

.....

.....

.....

TAJEMNICA SKARBOWA

.....

.....

.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1, § 3 w zw. z art. 14b oraz art. 14c i art. 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 4 lipca 2025 r. złożonego przez, Prezydent Miasta Lubina postanawia uznać za **nieprawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy w sprawie kwalifikacji obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałych obiektów, znajdujących się w całości pod ziemią wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych (wymienionych przez Wnioskodawcę we wniosku), jako niestanowiących budowli, o których mowa w 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, dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., i w konsekwencji nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od 1 stycznia 2025 r.

Uzasadnienie

I. Zakres wniosku

Wnioskiem z dnia 4 lipca 2025 r. (nr KP.3262.11.109.2025)
(dalej jako „Wnioskodawca”) wystąpił o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podlegania podatkowi od nieruchomości obudów podziemnych wyrobisk górniczych oraz innych obiektów zlokalizowanych wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych.

II. Wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego

..... we wniosku z dnia 4 lipca 2025 r. przedstawił następujący zaistniały stan faktyczny.

Podatnik (....., wskazany jako Wnioskodawca) prowadzi działalność polegającą na wydobywaniu rud metali nieżelaznych w kopalniach podziemnych, w tym zlokalizowanych na obszarze właściwości miejscowej Organu.

Podatnik w oparciu o umowę ze Skarbem Państwa dysponuje prawem do użytkowania przestrzeni położonej pod skorupą ziemską wyznaczonej trójwymiarowo (przestrzeń w górotworze), w której znajdują się wyrobiska górnicze – zarówno pionowe, jak i poziome – występujące jako:

- szyby;
- podszybia (na szybach zjazdowych);
- komory: eksploatacji maszyn dołowych, rozdzielni dołowych, remontowe, magazynowania i rozładunku materiałów, zajezdnie, górnicze, funkcyjne, skład materiałów wybuchowych, zajezdnia lokomotyw i elektrowozów;
- chodniki transportu głównego.

Elementem wyżej wymienionych wyrobisk są obudowy.

Zdaniem Wnioskodawcy obudowa wyrobisk górniczych to ogół środków technicznych zapewniających stabilność i trwałość wyrobiska górniczego poprzez przenoszenie obciążeń mas gruntu lub górotworu, mająca na celu ochronę przestrzeni wyrobiska górniczego przed odspajaniem się skał i zasypywaniem przestrzeni wyrobiska górniczego na skutek oddziaływania naprężeń górotworu oraz wdarciami i zalaniem wodą lub substancjami chemicznymi.

W ramach obudów wyrobisk górniczych występujących w zakładzie górniczym Wnioskodawcy wyróżniono następujące rodzaje:

- obudowy betonowe – wykonane z betonu, występujące głównie w szybach (wyrobiskach pionowych), sporadycznie ten typ obudowy występuje w wyrobiskach poziomych;

- obudowy tubingowe – wykonane ze stali / żeliwa, składające się z pojedynczych pierścieni trwale ze sobą połączonych, występujące w szybach (wyrobiskach pionowych);
- obudowy podporowe/ŁP – składają się z prefabrykatów betonowych i/lub stalowych, mogą one występować w wyrobiskach poziomych.

Wewnątrz wyrobisk górniczych, poza obudowami górniczymi, występują również inne obiekty będące własnością Wnioskodawcy, w tym:

1. Instalacje, w szczególności:
 - a. Instalacje odwadniające;
 - b. Instalacje wody technologicznej;
 - c. Instalacje klimatyzacyjne
 - d. Instalacje p.poż.;
 - e. Instalacje sprężonego powietrza;
 - f. Instalacje wodne;
 - g. Instalacje oświetleniowe;
 - h. Instalacje pneumatyczne;
 - i. Instalacje elektroenergetyczne;
 - j. Instalacje transmisyjne;
2. Linie kablowe, w szczególności:
 - a. Linie światłowodowe;
 - b. Linie elektroenergetyczne;
 - c. Linie kablowe sejsmiczne;
 - d. Linie kablowe sygnalizacji szybowej;
 - e. Linie kablowe telekomunikacyjne;
 - f. Linie kablowe teletechniczne;
3. Magistrale telekomunikacyjne i teletechniczne;
4. Rurociągi, w szczególności:
 - a. Rurociągi wodne i odwadniające;
 - b. Rurociągi przeciwpożarowe;
 - c. Rurociągi przepłuczkowe;
 - d. Rurociągi wody technologicznej;
 - e. Rurociągi sprężonego powietrza;
 - f. Rurociągi klimatyzacyjne;
 - g. Rurociągi szlamowe;
 - h. Rurociągi podsadzkowe
5. Tory podziemne;
6. Zbiorniki, w szczególności:
 - a. Zbiorniki magazynowe oleju;
 - b. Zbiorniki retencyjne;
 - c. Inne zbiorniki magazynowe;
7. Sieci, w szczególności:
 - a. Sieci elektroenergetyczne;

- b. Sieci trakcyjne;
 - c. Sieci transmisyjne;
- 8. Bunkry wielokomorowe i przeładunkowe
- 9. Komory, w szczególności:
 - a. Komory paliwowe;
 - b. Komory pompowni;
 - c. Komory warsztatowe;
 - d. Komory remontowe, przeglądowo-naprawcze;
 - e. Komory wentylatorowe;
- 10. Kable, w szczególności:
 - a. Kable telekomunikacyjne;
 - b. Kable światłowodowe;
 - c. Kable elektroenergetyczne;
 - d. Kable teletechniczne;
- 11. Kanały grzewcze, kablowe oraz wentylacyjne;
- 12. Pompownie i przepompownie;
- 13. Podziemne stacje klimatyzatorów
- 14. Przewody zasilające, sprężonego powietrza;
- 15. Oświetlenie w chodnikach oraz komorach;
- 16. Inne dodatkowe obiekty, takie jak:
 - a. Tunele kablowe;
 - b. Fundamenty pod urządzenia i maszyny;
 - c. Systemy oczyszczania obudowy szybu.

Wnioskodawca wskazał, że wymienione powyżej obudowy wyrobisk górniczych, jak i pozostałe w/w obiekty zlokalizowane pod ziemią, wewnątrz wyrobisk górniczych są i były historycznie wykonywane w oparciu o regulacje przepisów prawa geologicznego i górniczego oraz:

- w całości są położone wewnątrz wyrobisk górniczych w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze, powstałych na skutek robót górniczych, tj. wykonywania, utrzymywania, zabezpieczania lub likwidowania wyrobisk górniczych oraz zwałowania nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną u.p.g.g.,
- zostały wykonane pod nadzorem organów nadzoru górniczego, o których mowa w art. 164 ust. 1 u.p.g.g.;
- zostały wykonane zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Energii z dnia 23 listopada 2016 r. w sprawie szczegółowych wymagań dotyczących prowadzenia ruchu podziemnych zakładów górniczych oraz na mocy poprzedzających przepisów górniczych.

Ponadto, wykonanie obudów wyrobisk górniczych oraz pozostałych w/w obiektów Wnioskodawcy:

- i. nie podlegało przepisom ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane ani innym przepisom prawa budowlanego;
- ii. nie zostało dokonane pod nadzorem organów administracji architektonicznobudowlanej i nadzoru budowlanego, o których mowa w art. 80 ust. 1 i 2 u.p.b i innych przepisach prawa budowlanego.

III. Pytanie przyporządkowane do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku

Czy obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty, znajdujące się w całości pod ziemią wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych - wymienione przez Wnioskodawcę we wniosku stanowią budowle, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w 2025 r. oraz w kolejnych okresach rozliczeniowych?

IV. Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego

W ocenie Wnioskodawcy wymienione we wniosku obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty znajdujące się w całości pod ziemią, wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych nie stanowią budowli, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od 01.01.2025 r.

V. Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego

Wnioskodawca przedstawił następujące uzasadnienie własnego stanowiska w sprawie.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. budowlę stanowi:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem;
- b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznnię, 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.

Jednocześnie, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., przez roboty budowlane należy rozumieć prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy u.p.b.

Zdaniem Wnioskodawcy, biorąc pod uwagę powyższe, z punktu widzenia uznania, że obiekt stanowi budowlę, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. konieczne jest łączne spełnienie następujących przesłanek:

- i. zakwalifikowanie obiektu do którejkolwiek z kategorii wymienionych w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a-e u.p.o.l.;
- ii. wzniesienie obiektu w wyniku robót budowlanych, tj. w wyniku prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy u.p.b.
- iii. dany obiekt nie stanowi wyrobiska górniczego.

Oznacza to, że w przypadku braku spełnienia którejkolwiek z ww. przesłanek obiekt nie stanowi budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., przez co nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty wewnątrz wyrobisk, wymienione we wniosku, nie spełniają – w ocenie Wnioskodawcy – przesłanki wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych, tj. w wyniku prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy u.p.b.

Wnioskodawca zwraca uwagę, że uzasadnienie projektu Ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej wskazuje w tym kontekście, że: *„Odwołanie w definicji robót budowlanych do ustawy – Prawo budowlane w zakresie rozumienia czynności, których efektem będzie wzniesienie obiektu budowlanego (budowa, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa i montaż) ma na celu ograniczenie zakresu przedmiotów opodatkowania do obiektów, które są wznoszone w procesie budowlanym. Celem tego rozwiązania jest również umożliwienie skorzystania z dokumentacji budowlanej obiektu, w razie wątpliwości co do jego charakteru”*.

Zdaniem Wnioskodawcy powyższe potwierdza prawidłowość jego stanowiska w zakresie tego, że budowle na gruncie przepisów u.p.o.l., mogą stanowić wyłącznie obiekty wzniesione w wyniku robót budowlanych, czyli prac, do których stosuje się przepisy u.p.b.

Przepisy u.p.b. normują działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych. Przepisów u.p.b., na mocy wyraźnego wyłączenia zawartego w art. 2 ust. 1 u.p.b. nie stosuje się do wyrobisk górniczych oraz obiektów znajdujących się w takich wyrobiskach.

Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 2 u.p.b., przepisy u.p.b. nie naruszają przepisów odrębnych, a w szczególności przepisów u.p.g.g. w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych.

W tym zakresie, w literaturze wskazuje się, że powyższe oznacza, że „w zakresie spraw związanych z projektowaniem, budową, utrzymaniem i rozbiórką obiektów budowlanych zakładów górniczych uregulowanych w przepisach prawa geologicznego i górniczego, przepisy te mają pierwszeństwo zastosowania w stosunku do przepisów prawa budowlanego, a w przypadku sprzeczności ich treści z przepisami prawa budowlanego – wyłączają stosowanie przepisów prawa budowlanego.”

Wnioskodawca wskazał w tym miejscu, że zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.g.g. obiekt budowlany zakładu górniczego stanowi znajdujący się poza podziemnym wyrobiskiem górniczym obiekt zakładu górniczego będący obiektem budowlanym w rozumieniu u.p.b., służący bezpośrednio do wykonywania działalności regulowanej ustawą w zakresie:

- wydobywania kopalin ze złóż, a w podziemnych zakładach górniczych wydobywających węgiel kamienny wraz z pozostającym w związku technologicznym z wydobywaniem kopaliny przygotowaniem wydobytej kopaliny do sprzedaży, albo
- podziemnego bezzbiornikowego magazynowania substancji, albo
- podziemnego składowania odpadów, albo
- podziemnego składowania dwutlenku węgla.

Jednocześnie, zgodnie z art. 6 pkt 12 u.p.g.g. robotą górniczą jest wykonywanie, utrzymywanie, zabezpieczanie lub likwidowanie wyrobisk górniczych oraz zwałowanie nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną u.p.g.g. Ponadto, zgodnie z art. 106 u.p.g.g. do projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych zakładów górniczych stosuje się przepisy prawa budowlanego oraz odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału i rozdziału 5 u.p.g.g.

Dodatkowo, stosownie do art. 164 ust. 1 u.p.g.g. organami nadzoru górniczego są: Prezes Wyższego Urzędu Górniczego, dyrektorzy okręgowych urzędów górniczych. Ww. organy nadzoru górniczego wykonują zadania z zakresu administracji architektonicznobudowlanej i nadzoru budowlanego właściwego rzeczowo w odniesieniu do następujących obiektów budowlanych podziemnych zakładów górniczych:

- a) obiektów budowlanych maszyn wyciągowych,
- b) szybowych wież wyciągowych,
- c) budynków nadszybi,
- d) obiektów budowlanych urządzeń, o których mowa w pkt 2 lit. b,

- e) wolnostojących budynków centrali, dyspozytorni, systemów oraz sieci, o których mowa w pkt 2 lit. d,
- f) obiektów budowlanych stacji wentylatorów głównych,
- g) obiektów budowlanych przeznaczonych dla urządzeń, instalacji i sieci elektroenergetycznych wysokiego i średniego napięcia, zasilających obiekty, maszyny i urządzenia, o których mowa w pkt 2 lit. a-e.

Stosownie do art. 168 ust. 1 u.p.b. Organy nadzoru górniczego sprawują nadzór i kontrolę nad ruchem zakładów górniczych, w szczególności w zakresie:

- bezpieczeństwa i higieny pracy;
- bezpieczeństwa pożarowego;
- ratownictwa górniczego;
- gospodarki złożami kopalin w procesie ich wydobywania;
- ochrony środowiska i gospodarki złożem, w tym według kryterium wykonywania przez przedsiębiorców obowiązków określonych w odrębnych przepisach lub na ich podstawie;
- zapobiegania szkodom;
- budowy i likwidacji zakładu górniczego, w tym rekultywacji gruntów po działalności górniczej.

Jednocześnie, zgodnie z art. 168 ust. 2 u.p.g.g. organy nadzoru górniczego wykonują zadania z zakresu administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego w odniesieniu do projektowania i wykonywania robót budowlanych oraz utrzymania obiektów budowlanych na terenie zakładu górniczego.

Zdaniem Wnioskodawcy, z punktu widzenia uznania, czy obudowy wyrobisk górniczych czy też pozostałe obiekty wymienione we wniosku stanowią obiekt budowlany zakładu górniczego, wobec którego przepisy u.p.b. nie naruszają przepisów u.p.g.g., kluczowe znaczenie będzie miało łączne spełnienie następujących przesłanek, wynikających z art. 6 pkt 4 u.p.g.g.:

1. zaliczenie obiektu do obiektów zakładu górniczego,
2. położenie obiektu poza podziemnym wyrobiskiem górniczym,
3. ustalenie, że obiekt jest budynkiem, budowlą lub obiektem małej architektury w rozumieniu przepisów,
4. ustalenie, że służy on bezpośrednio do wykonywania działalności regulowanej ustawą w zakresie wydobywania kopalin ze złóż, a w podziemnych zakładach górniczych wydobywających węgiel kamienny wraz z pozostałym w związku technologicznym z wydobywaniem kopaliny przygotowaniem wydobytej kopaliny do sprzedaży, podziemnego bezzbiornikowego magazynowania substancji albo podziemnego składowania odpadów.

W ocenie Wnioskodawcy obudowy wyrobisk górniczych, jak i pozostałe obiekty wymienione we wniosku, znajdujące się pod ziemią, wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych nie spełniają łącznie ww. przesłanek, w konsekwencji czego nie stanowią obiektów budowlanych zakładu górniczego. Zdaniem Wnioskodawcy, nie ulega wątpliwości że obudowy wyrobisk górniczych znajdują się wewnątrz wyrobisk górniczych, zapewniając stabilność i trwałość wyrobiska górniczego poprzez przenoszenie obciążeń mas gruntu lub górotworu, ochronę przestrzeni wyrobiska górniczego przed odspajaniem się skał i zasypywaniem przestrzeni wyrobiska górniczego na skutek oddziaływania naprężeń górotworu oraz wdarciami i zalaniem wodą lub substancjami chemicznymi.

Ponadto, podstawą projektowania, wykonywania i odbioru obudów górniczych są przepisy Rozporządzenia, które precyzyjnie określają sposób wykonania obudów wyrobisk górniczych.

W szczególności, zgodnie z § 119 Rozporządzenia w sprawie szczegółowych wymagań dotyczących prowadzenia ruchu podziemnych zakładów górniczych:

1. Obudowę wyrobiska dostosowuje się do warunków geologiczno-górniczych.
2. Obudowę zabezpiecza się strop niezwłocznie po odsłonięciu, uwzględniając stosowaną technologię prowadzenia robót.
3. W wyrobiskach drążonych w skałach dostatecznie mocnych, niegrożących zawaleniem, po dokładnym rozeznaniu warunków geologiczno-górniczych oraz przeprowadzeniu badań górotworu kierownik ruchu zakładu górniczego zezwala na niestosowanie obudowy.
4. Wyrobiska, w których nie wykonano obudowy, kontroluje się z częstotliwością określoną przez kierownika działu górniczego.

Również w odniesieniu do pozostałych obiektów wymienionych we wniosku, podstawą ich projektowania, wykonania i odbioru są przepisy Rozporządzenia, które określają wymagania i zasady jakim powinny odpowiadać obiekty znajdujące się w wyrobiskach górniczych. Wymagania te dotyczą obiektów technicznych i urządzeń instalowanych w wyrobiskach (w tym zbiorników, rurociągów, instalacji itp.).

Przykładowo, zgodnie z § 181 ust. 2, § 188, § 203–204, § 210–244 oraz § 256 Rozporządzenia, określone zostały wymagania techniczne i organizacyjne dotyczące instalacji odwadniających, rurociągów, urządzeń technicznych, instalacji elektroenergetycznych oraz zabezpieczeń przeciwpożarowych w wyrobiskach górniczych.

Ponadto, obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty wymienione we wniosku zostały wzniesione w wyniku robót górniczych, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 12 u.p.g.g., które stanowią wykonywanie, utrzymywanie, zabezpieczanie lub likwidowanie wyrobisk górniczych oraz zwałowanie nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną u.p.g.g.

Zdaniem Wnioskodawcy oznacza to, że w zakresie wykonania obudowy wyrobiska górniczego oraz (wzniesienia) i funkcjonowania pozostałych obiektów wymienionych we wniosku nie mają zastosowania przepisy u.p.b. Konsekwentnie, obudowy wyrobiska górniczego oraz pozostałe obiekty wymienione we wniosku nie zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.

Jak wskazano we wniosku wzniesienie obiektu w wyniku robót budowlanych jest jedną z przesłanek koniecznych dla uznania obiektu za budowlę na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.

W ocenie Wnioskodawcy skoro ww. przesłanka nie jest spełniona, , na gruncie u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., obiekty w postaci obudów wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty wymienione we wniosku, znajdujące się pod ziemią, wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych nie stanowią budowli, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od 01.01.2025 r.

VI. Ocena stanowiska Wnioskodawcy

Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest **nieprawidłowe**.

VII. Prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym

Wbrew stanowisku wnioskodawcy, wszystkie wymienione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej budowle (obiekty) zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2) i pkt 2b) u.p.o.l. W przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2b) u.p.o.l. roboty budowlane zostały zdefiniowane, jako „prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane”.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 418 z późn. zm. – **dalej: p.b.**): *Ustawa - Prawo budowlane, zwana dalej "ustawą", normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Z przepisu art. 2 ust. 1 wynika, że Prawa budowlanego nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Natomiast z art. 2 ust. 2 pkt 1 wynika, że przepisy Prawa budowlanego nie naruszają przepisów prawa geologicznego i górniczego - w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych.*

Użyte w przytoczonych przepisach określenia: „wyrobisko górnicze” oraz „obiekt budowlany zakładu górniczego” nie zostały zdefiniowane w Prawie budowlanym. Pojęcie „wyrobiska górniczego” zostało również użyte w art. 1a ust. 1 pkt 2a) u.p.o.l., przy czym

również w tej ustawie nie zostało zdefiniowane. Oba te pojęcia mają natomiast swoje definicje legalne w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1290 z późn. zm., **dalej: p.g.g.**). Zgodnie z art. 6 pkt 4) i pkt 17) p.g.g., w rozumieniu tej ustawy:

4) obiektem budowlanym zakładu górniczego - jest znajdujący się poza podziemnym wyrobiskiem górniczym obiekt zakładu górniczego będący obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725 i 834), służący bezpośrednio do wykonywania działalności regulowanej ustawą w zakresie:

a) wydobywania kopalin ze złóż, a w podziemnych zakładach górniczych wydobywających węgiel kamienny wraz z pozostającym w związku technologicznym z wydobyciem kopaliny przygotowaniem wydobytej kopaliny do sprzedaży, albo

b) podziemnego bezzbiornikowego magazynowania substancji, albo

c) podziemnego składowania odpadów, albo

d) podziemnego składowania dwutlenku węgla;

17) wyrobiskiem górniczym - jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych.

Ze względu na przedmiot niniejszej interpretacji bez znaczenia pozostaje przytoczona wyżej definicja obiektu budowlanego zakładu górniczego, gdyż odnosi się ona do obiektów znajdujących się poza podziemnymi wyrobiskami górniczymi, a wniosek w niniejszej sprawie dotyczy obudów podziemnych wyrobisk górniczych i innych obiektów znajdujących się w ich wnętrzu. Niemniej jednak została ona przytoczona, gdyż wynika z niej wprost, że każdy obiekt budowlany zakładu górniczego jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego, a więc powstaje w wyniku robót budowlanych. Jednocześnie, ponieważ z zakresu stosowania Prawa budowlanego nie wyłączono obiektów znajdujących się wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych, to one również stanowią obiekty budowlane powstające wskutek wykonania robót budowlanych w rozumieniu ustawy Prawo budowlane.

Istotną natomiast w niniejszej sprawie pozostaje definicja wyrobiska górniczego, w związku z tym, że zgodnie z przytoczonym wyżej art. 2 ust. 1 p.b. do wyrobisk górniczych nie stosuje się Prawa budowlanego. Z przytoczonego wyżej art. 6 pkt 17 p.g.g. wynika, że wyrobiskiem górniczym jest sama przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze. Zatem definicja ta nie obejmuje żadnych obiektów, które w tej przestrzeni są budowane, odbudowywane, rozbudowywane, nadbudowywane, przebudowywane lub montowane. Skoro bowiem zgodnie z art. 2 ust. 1 p.b. ustawy tej nie stosuje się do wyrobisk górniczych, to już do obiektów budowlanych zakładu górniczego oraz obiektów budowlanych znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych regulacje te się niewątpliwie stosuje. W innym przypadku ustawodawca wprowadziłby wyłączenie w ramach art. 2 ust. 1 p.b. o znacznie szerszym zakresie aniżeli tylko w odniesieniu do wyrobisk górniczych.

Należy podkreślić, że rozumienie pojęcia „wzrobisko górnice”, jako pusta przestrzeń bez jakichkolwiek dodatkowych elementów jest powszechnie akceptowane w literaturze i orzecznictwie. Zdaniem Mikołaja Gossa, komentującego art. 2 ust. 1 p.b. wzrobisko górnice to „trójwymiarowa przestrzeń we wnętrzu ziemi powstała lub przeobrażona przy wykorzystaniu technologii górnice”.¹ Również Hubert Schwarz wskazuje, że przepisów PrBud nie stosuje się jedynie do przestrzeni powstałej wskutek robót górnice, lecz będą one miały w pełni zastosowanie do zlokalizowanych w wzrobisku obiektów jeśli tylko spełniają warunki uznania za obiekt budowlany.”² W wyroku z 25.05.2016 r. (II OSK 2331/14) dotyczącym zakresu stosowania przepisów Prawa budowlanego NSA wprost stwierdził, że: „Definicja wzrobiska górnice znajduje się w ustawie Prawo geologiczne i górnice, zgodnie z którym wzrobisko górnice oznacza przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze, która powstaje w wyniku robót górnice (art. 6 ust. 1 pkt 17 p.g.g.). Stosowanie uregulowań Prawa budowlanego wyłączone jest tylko w stosunku do wzrobisk górnice, rozumianych jako wyżej wskazana przestrzeń związana z eksploatacją kopalin.”

Nie znajduje więc potwierdzenia pogląd Wnioskodawcy, iż „Przepisów u.p.b. na mocy wyraźnego wyłączenia zawartego w art. 2 ust. 1 u.p.b. nie stosuje się do wzrobisk górnice oraz obiektów znajdujących się w takich wzrobiskach” [podkreślenie organu]. Odnosnie obiektów znajdujących się w wzrobiskach jest to stanowisko całkowicie sprzeczne z przywołanym przepisem oraz jednolitym poglądem doktryny i judykatury.

Analogicznie wzrobisko górnice, jako wyłącznie przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze jest jednolicie rozumiane w orzecznictwie sądowo-administracyjnym dotyczącym podatku od nieruchomości. Kwestia ta nie budzi obecnie żadnych wątpliwości. Z najnowszych orzeczeń NSA można wskazać na wyrok NSA z 31.01.2025 r., III FSK 1004/23, wyrok NSA z 22.10.2024 r., III FSK 1443/22, czy wyrok NSA z 11.09.2024 r., III FSK 1197/22.

Należy zauważyć, że przepis art. 2 ust. 1 p.b. stanowi wyjątek od zasady wyrażonej w art. 1 tej ustawy, zgodnie z którą jej przepisom podlega wszelka działalność obejmująca sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych. Zgodnie z generalną regułą, wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco (exceptiones non sunt extentendae). Reguła ta ma szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego.

W przedmiotowej sprawie rozszerzająca wykładnia przepisu art. 2 ust. 1 p.b., powodująca wyłączenie obiektów budowlanych zlokalizowanych w podziemnych wzrobiskach górnice spod reżimu wzniesienia ich w wyniku robót budowlanych, powodowałaby wyłączenie ich z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Taka interpretacja naruszałaby zasadę powszechności opodatkowania, wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Na konieczność ścisłego interpretowania wyjątków od zasady opodatkowania wskazuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

¹ M. Goss [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, wyd. II, red. D. Sypniewski, Warszawa 2025, art. 2.

² H. Schwarz [w:] *Prawo geologiczne i górnice, Tom II. Komentarz*, wyd. 2, 2022

(np. wyrok z 2.08.2019 r., II FSK 2614/17, wyrok z 14.11.2012 r., II FSK 521/11, czy wyrok z 30.10.2019 r., II FSK 2455/18).

Przy czym należy podkreślić, że w niniejszej sprawie wykładnia literalna (a więc niemająca ani charakteru zawężającego, ani rozszerzającego) prowadzi do jednoznacznego wniosku, zgodnie z którym wszystkie obiekty zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych, są wznoszone w wyniku robót budowlanych. Taki wniosek wynika wprost z faktu, że nie dotyczy ich wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 p.b. Wykładnia ta opiera się na definicji legalnej „wyrobiska górniczego” zamieszczonej w art. 6 pkt 17 p.g.g. Jak wskazał NSA w wyroku z 13.05.2010 r. (II FSK 402/09): *„Wprowadzenie do tekstu prawnego definicji legalnej, oznacza, że nie ma ona charakteru opinii, porady, czy też wskazówki, lecz posiada, jako norma prawna, moc wiążącą dla adresatów tej normy (podmiotów stosujących prawo) w zakresie rozumienia zdefiniowanego pojęcia (por. uchwała NSA z dnia 30 października 2000 r., sygn. akt OPS 16/00, publik. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>). Zatem odstępstwo od definicji legalnej jest niczym innym jak naruszeniem prawa.”*

Również w literaturze podnosi się, że *„definicje legalne narzucają konieczność określonej interpretacji tekstu prawnego we wskazanym przez ustawodawcę sensie, co czyni je bardzo mocnymi dyrektywami wykładni. [...] Oznacza to, że definicje legalne posiadają walor wykładni autentycznej (stanowią jej przykład i przejaw), ponieważ wyraźnie kształtują decyzje interpretacyjne i są jednocześnie statuowane przez ten sam organ, który ustanowił określone przepisy.”*³

Jedynie uzupełniająco należy dodać i zarazem podkreślić, że definicja legalna z art. 6 pkt 17 p.g.g. jest zgodna z potocznym rozumieniem pojęcia „wyrobisko”. Zgodnie z internetowym Słownikiem Języka Polskiego jest to *„pusta przestrzeń w kopalni powstała po wybraniu skał w wyniku robót górniczych”*⁴.

Wobec jasnych i jednoznacznych wniosków płynących z wykładni literalnej art. 2 ust. 1 p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2) i pkt 2b) u.p.o.l. nie ma potrzeby sięgania do definicji legalnej „robót górniczych”, która nie ma zastosowania przy kwalifikacji obiektów znajdujących się wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych. Bez znaczenia są również przepisy wykonawcze do Prawa geologicznego i górniczego, dotyczące zasad prowadzenia ruchu zakładu górniczego.

Skoro do obiektów tych ma zastosowanie Prawo budowlane, to nie ma jakichkolwiek wątpliwości, że są one wznoszone w wyniku robót budowlanych, a więc *prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane.*

W niniejszej sprawie wnioski wynikające z wykładni literalnej i autentycznej potwierdza również wykładania celowościowa. Cel zmian przepisów został wyraźnie wskazany przez

³ J. Chmielewski, *Wykładnia autentyczna w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych*, ZNSA 2015, nr 3, s. 45-63.

⁴ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wyrobisko.html> dostęp 17.09.2025 r.

ustawodawcę w uzasadnieniu do projektu ustawy: „Projektowana definicja budowli ma na celu zachowanie w jak największym stopniu fiskalnego status quo zakresu opodatkowania, przez przeniesienie wskazanych w upb obiektów budowlanych będących budowlami (budowle wymienione w art. 3 pkt 3 upb i w załączniku do tej ustawy) oraz urządzeń budowlanych (art. 3 pkt 9 upb) do projektowanego załącznika nr 4 do upol zawierającego katalog budowli oraz do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b-e. [...] Zakłada się, że projekt, co do zasady, zachowuje status quo w zakresie przedmiotu opodatkowania i jest w tym aspekcie neutralny, zatem nie powinien spowodować zasadniczych zmian w zakresie sposobu opodatkowania majątku podlegającego opodatkowaniu. W odniesieniu do budowli znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych zostało to wskazane równie stanowczo: W celu wyeliminowania wątpliwości co do podlegania podatkowi od nieruchomości wyrobisk górniczych, w celu zachowania obecnego zakresu opodatkowania [podkreślenie organu], wyłączono je z zakresu pojęcia obiektu budowlanego. 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.

Tak więc celem nowelizacji ustawy nie było wyłączenie obudów górniczych i innych obiektów znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych z opodatkowania, ale utrzymanie stanu, jaki wytworzył się i jest powszechnie akceptowany w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowanym pod wpływem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11.09.2011 r. (P 33/09).

Wobec jednoznacznych wniosków, do jakich prowadzi wykładnia literalna, autentyczna i celowościowa, bez znaczenia pozostaje również podnoszona przez wnioskodawcę kwestia właściwości organów administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego oraz organów nadzoru górniczego. Bez względu bowiem na to, czy właściwe są organy górnicze, czy powszechne, o statusie obiektów zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych decydują przytoczone wyżej przepisy prawa materialnego. Niemniej jednak należy wskazać, że zgodnie z art. 168 ust. 2 p.g.g.: *W odniesieniu do projektowania i wykonywania robót budowlanych oraz utrzymania obiektów budowlanych na terenie zakładu górniczego organy nadzoru górniczego wykonują zadania z zakresu administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego*. Przepis ten koresponduje z art. 89a p.b., zgodnie z którym: *Do właściwości organów administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego w dziedzinie górnictwa należą sprawy i związane z nimi środki działania określone w ustawie, dotyczące obiektów i robót budowlanych zakładów górniczych*. Z treści obu tych przepisów wynika, że nie ograniczają one właściwości organów nadzoru górniczego wyłącznie do „obiektów budowlanych zakładu górniczego” w rozumieniu art. 6 pkt 4 p.g.g. i art. 2 ust. 2 pkt 1 p.b.

W art. 168 ust. 2 p.g.g. mowa jest bowiem o „*objektach budowlanych na terenie zakładu górniczego*”, co jest pojęciem szerszym od „*objektów budowlanych zakładu górniczego*”, gdyż obejmuje wszystkie obiekty zlokalizowane na terenie tego zakładu. Dotyczy więc również obiektów budowlanych znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych.

Natomiast z przepisu art. 89a p.b. wprost wynika, że w zakres kompetencji organów nadzoru górniczego wchodzi „*sprawy (...) dotyczące obiektów i robót budowlanych zakładów górniczych*”, a więc nie tylko robót budowlanych, które odnosiłyby się do „*objektów budowlanych zakładu górniczego*”. Właściwość organów nadzoru budowlanego rozciąga się zatem również na roboty budowlane, w wyniku których powstają obiekty budowlane zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych.

Z przedstawionej wykładni wynika, że zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. poz. 1757) nie miała żadnego wpływu na opodatkowanie obiektów zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych. W szczególności obiekty te spełniają wymóg wzniesienia ich w wyniku robót budowlanych z uwagi na to, że mają do nich zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane.

Aktualne zatem pozostaje jednolite stanowisko prezentowane dotychczas w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, zgodnie z którym obudowy tubingowe, betonowe i podporowe, a także obiekty budowlane znajdujące się wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. (por. wyroki NSA w wyrokach: z 18.10.2018 r., II FSK 2444/16; z 4.12.2018 r. II FSK 1367/18, z 5.11.2020 r., II FSK 1523/18; z 3.08.2021 r., III FSK 145/21, z 14.02.2024 r., sygn. akt III FSK 4215/21, czy z 19.12.2024 r., III FSK 1604/23). W tym zakresie nie doszło do żadnej zmiany, w związku z nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która weszła w życie od 1.01.2025 r.

W tym stanie rzeczy stanowisko Wnioskodawcy zawarte we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej należy uznać **za nieprawidłowe**.

Interpretacja dotyczy zaistniałego zdarzenia faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację:

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 we Wrocławiu za pośrednictwem Prezydenta Miasta Lubina na adres: ul. Jana Kilińskiego 10, 59-300 Lubin lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu

Miejskiego w Lubinie na platformie ePUAP: /um-lubin/SkrytkaESP (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.).

.....

Kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu (art. 25 ust.2 Rozporządzenia parlamentu europejskiego i rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 roku w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE).

Otrzymują:

- 1)
- 2) a/a