Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

Studia Iuridica Lublinensia vol. XXX, 1, 2021
DOI: 10.17951/sil.2021.30.1.429-440

Marzena Świstak
Maria Curie-Skłodowska University in Lublin, Poland
ORCID: 0000-0002-3910-6019
marzena.swistak@umcs.pl

Obudowa górnicza jako odrębny od wyrobiska obiekt – konstrukcja oporowa, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2020 r. (II FSK 532/18, LEX nr 2777589)

The Mining Support May Be Classified as a Separate to Post-Mining Pit Retaining Structure and is Subjected to the Property Tax: The Approving Gloss to the Judgement of the Supreme Administrative Court of 10 January 2020 (II FSK 532/18 LEX no. 2777589)

ABSTRAKT

Autorka podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w glosowanym wyroku. Obudowa górnicza, jako odrębny od wyrobiska obiekt – konstrukcja oporowa, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W 2011 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok interpretacyjny – jak się wydawało, przełomowy dla praktyki opodatkowania wyrobisk górniczych (wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854) – w którym stwierdził, że podziemne wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani samodzielnie, ani wraz ze znajdującą się w nich infrastrukturą. Podkreślił, że odmiennie jest jednak w przypadku poszczególnych elementów wyrobiska (np. obudów górniczych). Jak wskazuje przegląd rozstrzygnięć organów podatkowych i orzecznictwa sądowego, pomimo upływu czasu od wydania wspomnianego wyroku nadal pojawiają się znaczące rozbieżności interpretacyjne, a podatnicy stale toczą spory z organami podatkowymi. W glosie wskazano na konsekwencje długotrwałego braku

CORRESPONDENCE ADDRESS: Marzena Świstak, PhD, Assistant Professor, Maria Curie-Skłodowska University (Lublin), Faculty of Law and Administration, Institute of Law, Plac Marii Curie-Skłodowskiej 5, 20-031 Lublin, Poland.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

stabilności linii orzeczniczej dla podatników i palącą konieczność dokonania właściwych zmian ustawodawczych, w wyniku których usunięty zostanie stan niepewności związany z niejasnościami definicji legalnych.

Słowa kluczowe: wyrobisko górnicze; obudowa górnicza; konstrukcja oporowa; podatek od nieruchomości

W wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r. (II FSK 532/18, LEX nr 2777589) Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) uznał, że obudowa górnicza, która stanowi obiekt faktycznie i funkcjonalnie odrębny od wyrobiska górniczego, podlega opodatkowaniu jako budowla związana z działalnością gospodarczą. Wyrok ten zapadł w związku ze złożoną skargą kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 14 listopada 2017 r. (I SA/Gl 1552/16, LEX nr 2398842). W skardze strona skarżąca zarzuciła m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[1] w zw. z art. 3 pkt 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane,[2] poprzez przyjęcie stanowiska, iż obudowy wyrobiska górniczego podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem strony skarżącej doszło także do naruszenia art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.[3]

Podniesiono, iż WSA w Gliwicach dokonał błędnej wykładni art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 i 9 Prawa budowlanego, przyjmując, że obudowy podziemnego wyrobiska górniczego mogą zostać uznane za tunele, podczas gdy definicje legalne tego pojęcia nie dają podstaw do takiej subsumpcji. W ocenie strony skarżącej brak jest jednoznacznych podstaw faktycznych do zakwalifikowania obudowy górniczej do jednej z nazw budowli wymienionych *expressis verbis* w przepisach Prawa budowlanego.

Rozpatrując przedmiotową sprawę, NSA oddalił skargę i uznał, że w zaskarżonym rozstrzygnięciu WSA w Gliwicach, w ślad za organami podatkowymi, właściwie uznał obudowę górniczą za konstrukcję oporową (nie tunel) i zakwalifikował ją do jednej z nazw budowli wymienionych *expressis verbis* w przepisach Prawa budowlanego.

[1] T.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm., dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

[2] T.j. Dz.U. 2020, poz. 1333, dalej: Prawo budowlane.

[3] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

*

Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie przyjął w uzasadnieniu glosowanego wyroku, że obudowy górnicze są obiektami samodzielnymi, elementami odrębnymi od wyrobiska górniczego, których zadaniem jest zapewnienie stabilności i bezpieczeństwa poprzez przenoszenie obciążeń mas gruntu bądź górotworu.[4] Wskazał przy tym na prawidłowość działania organów podatkowych, które zbudowały swoją argumentację prawną nie tylko na podstawie wywołanej opinii biegłego, lecz także na całokształcie zgromadzonego materiału dowodowego. Na marginesie wypada podnieść, że NSA w ostatnich swoich orzeczeniach podkreślał, iż sprawy tego rodzaju są typowym przykładem postępowań, w których niezbędne jest oparcie się na wnioskach zawartych w opiniach biegłych. Nie chodzi przy tym o kwalifikację obiektów z punktu widzenia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, lecz o fachowe informacje dotyczące przedmiotu opodatkowania, w szczególności co do funkcjonalnego i technicznego związku poszczególnych obiektów w wyrobisku górniczym.[5]

Dodatkowo w uzasadnieniu glosowanego orzeczenia odwołano się do treści wyroku NSA z dnia 9 marca 2017 r. (II FSK 2209/16, LEX nr 2269855), w którym nawiązując do opinii biegłych, sąd zaliczył obudowy znajdujące się w wyrobisku kopalni do konstrukcji oporowych. We wspomnianym wyroku uznano obudowę górniczą za konstrukcję o charakterze budowlanym, która – wprowadzona do wnętrza wyrobiska górniczego – ma za zadanie przeciwdziałać naporowi skał lub gruntu otaczających wyrobisko oraz zapewnić w określonym czasie wymagany przekrój poprzeczny, a także zabezpieczyć pracę ludzi, maszyn i urządzeń przed opadem skał ze stropu i ociosów oraz przed zawałem skał stropowych.

Warto również zauważyć przekonującą argumentację NSA w zakresie istnienia wątpliwości związanych z samą definicją pojęcia konstrukcji oporowej. W tym względzie sąd także odwołał się do wyroku NSA z dnia 9 marca 2017 r. (II FSK 2209/16), w którym trafnie podkreślono, że definicja konstrukcji oporowej zawarta w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych[6] (budowla przeznaczona do utrzymywania w stanie stateczności nasypu lub wykopu) ma ograniczony zakres obowiązywania, znajduje bowiem zastosowanie tylko na gruncie tej ustawy. Wynika to z brzmienia art. 4 ustawy o drogach publicznych. Nie ma podstaw zatem do rozszerzającej wykładni polegającej na zastosowaniu zawartej tam definicji legalnej także w odniesieniu do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (a w konsekwencji

[4] Tak też wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 listopada 2017 r., I SA/Gl 1552/16, LEX nr 2398842.

[5] Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 3794/17, LEX nr 2461002.

[6] Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 470 ze zm.), dalej: ustawa o drogach publicznych.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Ponadto wypada podzielić stanowisko NSA, zgodnie z którym wskazana w art. 4 pkt 16 ustawy o drogach publicznych definicja konstrukcji oporowych w sposób oczywisty wiąże się z obiektami naziemnymi, takimi jak np. nasyp czy wykop. Tym samym jej odniesienie do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego spowodowałoby wykluczenie uznania za konstrukcje oporowe jakichkolwiek obiektów podziemnych, a ograniczenie takie nie wynika ani z brzmienia art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, ani z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, NSA uwypuklił również kluczowe znaczenie wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09, LEX nr 929854), zwłaszcza w zakresie zawartych tam wskazówek interpretacyjnych co do sposobu opodatkowania wyrobisk górniczych. Wypada wspomnieć, że TK wytyczył w zakresie analizowanego zagadnienia dwa główne kierunki, w jakich powinno się przeprowadzać wykładnię. Otóż sformułowano tezę, że regulacja przewidująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie narusza ustawy zasadniczej, o ile jest interpretowana jako nieodnosząca się do podziemnych wyrobisk górniczych. Zatem co do zasady TK uznał, że z konstytucyjnego punktu widzenia opodatkowanie wyrobisk jako całości jest niedopuszczalne. Jednocześnie zdaniem TK możliwe wydaje się być wyeliminowanie wątpliwości dotyczących opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń przy wykorzystaniu właściwych reguł wykładni. Podziemne wyrobiska górnicze nie są bowiem obiektami budowlanymi (urządzeniami budowlanymi) w ujęciu Prawa budowlanego, lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych, a w konsekwencji nie mogą być kwalifikowane jako budowle na gruncie przepisów Prawa budowlanego. Tym samym nie stanowią one przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani samodzielnie, ani jako całość wraz ze znajdującą się w nich infrastrukturą.

Należy dodać, że TK wskazał na trzy możliwe sposoby ujęcia tego, czym jest wyrobisko górnicze. Po pierwsze, wyrobisko może być traktowane jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych – wyrobisko górnicze w znaczeniu fizycznym. Po drugie, wyrobisko może być uznane za zespół funkcjonalnie powiązanych ze sobą urządzeń służących wydobywaniu kopaliny, zlokalizowany w przestrzeni w nieruchomości gruntowej lub w górotworze, powstały w wyniku robót górniczych (podstawą obliczenia podatku byłaby w tym przypadku wartość urządzeń) – wyrobisko górnicze w znaczeniu technicznym. Po trzecie, wyrobisko może być postrzegane jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych wraz ze zlokalizowanymi w niej urządzeniami służącymi wydobywaniu kopaliny (gdyby przedmiotem opodatkowania miało być tak rozumiane wyrobisko górnicze, podstawą obliczenia podatku byłaby wartość samej przestrzeni, odpowiadająca

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

w zasadzie wartości robót górniczych prowadzących do jej wytworzenia, zwiększonej o wartość umieszczonych w niej urządzeń) – wyrobisko w znaczeniu kompleksowym. Na marginesie można wskazać, że TK podniósł, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako obiekty budowlane mogłyby podlegać wyrobiska górnicze w znaczeniu technicznym, o ile takie zespoły urządzeń funkcjonalnie ze sobą powiązanych dałoby się zakwalifikować jako obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu Prawa budowlanego. Wiązałoby się to jednak z koniecznością przyporządkowania omawianych zespołów do jednej z nazw budowli wymienionych *expressis verbis* w Prawie budowlanym. Przyjęcie takiego rozwiązania mogłoby prowadzić do licznych rozbieżności i niezgodności z przepisami Prawa geologicznego i górniczego,[7] dlatego wskazane jest odstąpienie od jego stosowania.[8]

W kolejnych wnioskach TK podniósł, że zakwestionowana regulacja przewidująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie narusza ustawy zasadniczej, jeżeli będzie interpretowana jako mogąca się odnosić do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych. Oznacza to, że w świetle obowiązujących przepisów prawa opodatkowanie wskazanych obiektów i urządzeń rozważanym podatkiem nie jest wykluczone z konstytucyjnego punktu widzenia. Brak bowiem przepisu, który generalnie wyłączałby możliwość zakwalifikowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych (urządzeń budowlanych) w ujęciu przepisów Prawa budowlanego, a tym samym jako budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rozstrzygnięcie tej kwestii pozostawiono kompetencji organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. TK podzielił jednocześnie pogląd, że w każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (nie wykluczając opinii biegłych). Konieczne jest precyzyjne rozważenie, czy poszczególne obiekty i urządzenia, ich zespoły bądź cała rozważana infrastruktura dają się przyporządkować nazwom budowli wskazanym w Prawie budowlanym.[9]

Zarówno powyższa klasyfikacja obiektów, jak i przytoczona argumentacja są wprost przyjmowane i powtarzane przez organy podatkowe. Wydaje się, że także w orzecznictwie sądowym po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2011 r. wyraźnie się do niej nawiązuje, choć nie zawsze prowadzi to do przyjęcia jednolitych

[7] Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1064 ze zm.).

[8] Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854. Tak też P. Smoleń, M. Świstak, *Praktyka opodatkowania wyrobisk górniczych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 września 2011 r. (P 33/09)*, „Roczniki Nauk Prawnych" 2019, vol. 29(3), s. 126.

[9] Por. wyrok NSA z dnia 19 października 2010 r., II FSK 907/09, LEX nr 786261.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

wniosków. W tym kontekście warto przywołać kilka wybranych wyroków sądów administracyjnych dotykających tej złożonej materii.

Niewątpliwie sądy administracyjne, podążając za stanowiskiem TK, jednoznacznie przyjmują, iż wyrobisko górnicze jako takie nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Niestety, odmiennie kształtuje się kwestia opodatkowania wyrobiska w znaczeniu technicznym.[10] Pomimo upływu wielu lat od wydania kluczowego wyroku interpretacyjnego przez TK zagadnienie to nadal generuje poważne trudności interpretacyjne. Wystarczy przywołać wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 maja 2016 r. (I SA/Lu 1344/15, LEX nr 2075060), w którym sąd oddalił skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Lublinie w przedmiocie podatku od nieruchomości za budowle położone w wyrobiskach górniczych. Organy podatkowe (obu instancji) uznały, że opodatkowaniu podlegają obudowy podtrzymujące ściany wyrobisk, na których umocowane są m.in. rurociągi przeciwpożarowe i odwadniające, kolejki podwieszane, a także obudowy usytuowane w szybach, w przestrzeni chodników, komór, pochylni i przekopów oraz torowiska kolei spągowej. Zdaniem organów podatkowych są to budowle mieszczące się w zakresie przedmiotowym opodatkowania przede wszystkim jako tunele w rozumieniu Prawa budowlanego. Podkreślić przy tym należy, że podatnik tak w odwołaniu, jak i w skardze do WSA kwestionował przede wszystkim te ustalenia organów podatkowych. WSA nie podzielił jednak argumentacji podatnika, uznał bowiem, że co do zasady wymienione powyżej obiekty położone w podziemnych wyrobiskach górniczych (obudowy i mocowane na nich kolejki podwieszane, rurociągi, torowiska kolei spągowej, obudowy szybów, chodników i korytarzy) są budowlami i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem sądu obudowy i mocowane na nich urządzenia tworzą razem techniczno-użytkową całość, a konsekwencją takiego stanowiska powinno być opodatkowanie wszystkich składników tej budowli (całości technicznej i użytkowej) jako sieci technicznej. Uzasadniając swój wyrok, WSA przywołał przytoczone wyżej stanowisko TK oraz wywody zawarte w wyrokach NSA.[11] Znamienne przy tym jest to, że podsumowując dokonaną ocenę prawną, WSA stwierdził, że zabezpieczająca funkcja spełniana przez obudowy (m.in. przed zawałami ziemi, odłamkami skalnymi, niekontrolowanym wypływem gazów czy wód) sprawia, iż budowle te są konstrukcjami oporowymi wprost wymienionymi w Prawie budowlanym i – co szczególnie ważne – w ocenie sądu nie ma znaczenia, że w kopalni nazywają się one obudową. Oznacza to, że w aktualnym stanie prawnym można wyróżnić kilka rodzajów budowli wyrobiska górniczego (np. tunele, obiekty liniowe, sieci

[10] Na niejasności w tym zakresie Trybunał Konstytucyjny wskazywał już w wyroku z 2011 r.

[11] Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, LEX nr 1107836; wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 1096/13, LEX nr 1774050; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., II FSK 2841/12, LEX nr 1769549.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

techniczne lub konstrukcje oporowe). Wszystkie te obiekty mieszczą się w definicji budowli zawartej w Prawie budowlanym. Wydaje się nawet, że sąd uznał, iż dla celów opodatkowania istotne jest nie tyle konkretne określenie rodzaju budowli, ile uchwycenie typowych cech budowli charakteryzujących obiekty występujące w danym wyrobisku górniczym. Jest to o tyle ważne, że właśnie to zagadnienie wywołuje w praktyce największe kontrowersje.

Od wyroku WSA z dnia 6 maja 2016 r. złożono skargę kasacyjną. NSA w wyroku z dnia 26 lipca 2018 r. ją jednak oddalił.[12] W uzasadnieniu podkreślił, że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie te budowle, które zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, a ostatecznie także do urządzenia technicznego scharakteryzowanego w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej. Nawiązując do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., NSA podzielił pogląd WSA, że wszystkie cechy pozwalają na stwierdzenie, iż tego typu obiekt jest tunelem w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r. nawiązuje do przytoczonego wyroku NSA z dnia 26 lipca 2018 r., aczkolwiek już odmiennie kwalifikuje obudowy w wyrobiskach górniczych do konstrukcji oporowych (nie tuneli). Nie kwestionując zasadniczej treści wywodów NSA, warto zauważyć, że obecnie każdy obiekt (tunel, sieci techniczne czy konstrukcje oporowe) jest w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego budowlą, a zatem podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W podobnym kierunku wydaje się zmierzać argumentacja NSA również w innych ostatnio wydawanych wyrokach. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2019 r. (II FSK 3270/18, LEX nr 2635794) zaakcentował możliwość uznania obudów górniczych za budowle podlegające opodatkowaniu (oczywiście po rozpoznaniu w ramach rzetelnie przeprowadzonego postępowania dowodowego). Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że powoli zaczyna wyłaniać się wyraźnie zarysowana linia orzecznicza zaliczania obudów wyrobisk górniczych do konstrukcji oporowych,[13] którą potwierdza także glosowane orzecze-

[12] W wyroku z dnia 26 lipca 2018 r. (II FSK 2616/16, LEX nr 2537175) NSA oddalił skargę pomimo – jak podkreślił – częściowo błędnego uzasadnienia zaskarżonego wyroku WSA.

[13] Zob. np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2018 r., II FSK 86/17, LEX nr 2608601; wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2039/16, LEX nr 2533989; wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2040/16, LEX nr 2534623; wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2018 r., II FSK 2206/16, LEX nr 2558732; wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 2376/16, LEX nr 2737565; wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 2377/16, LEX nr 2737631; wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2853/16, LEX nr 2988023; wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2427/16, LEX nr 2593835; wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2444/16, LEX nr 2593928; wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2854/16, LEX nr 2589856; wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2598/16, LEX nr 2587657; wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2633/16, LEX nr 2998448; wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2911/16, LEX

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

nie. Co prawda, pojęcie konstrukcji oporowej nie zostało zdefiniowane w Prawie budowlanym, ale w przywołanym orzecznictwie sądowym podnosi się, że zwrot „konstrukcja" w języku potocznym oznacza budowlę, strukturę, układ elementów.[14] Do tego przymiotnik „oporowy" oznacza „stawiający opór",[15] „nieulegający jakiejś sile".[16] Celem konstrukcji oporowej wyrobiska górniczego jest więc przeciwdziałanie naporowi skał otaczających wnętrz wyrobiska górniczego, co ma zapewnić stateczność górotworu, w którym drążone są wyrobiska górnicze. Uznano, że obudowy górnicze stanowią samodzielne budowle. Aby mogły odgrywać swoją rolę, nie trzeba w nich instalować urządzeń, które stanowiłyby z tą konstrukcją całość techniczno-użytkową.

*

Glosowany wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r. (II FSK 532/18) zasługuje na aprobatę. Wydaje się, że stopniowo dochodzi do pożądanej od dłuższego czasu stabilizacji linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Omawiany wyrok należy uznać za kolejny ważny krok w tym kierunku. Jest to tym bardziej istotne, że niestety praktyka wskazuje, iż organy podatkowe (a niekiedy również sądy administracyjne) mają nadal (już prawie 10 lat po wyroku TK) trudności w rozstrzyganiu dylematów dotyczących sposobu klasyfikacji obiektów znajdujących się w podziemnym wyrobisku górniczym.[17] Potwierdza to różnorodność wywodów w orzecznictwie dotyczącym, dotyczących np. tuneli, konstrukcji oporowych, sieci technicznych czy obudów górniczych.

---

nr 2990709; wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2912/16, LEX nr 2996161; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 131/17, LEX nr 2612259; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 2512/16, LEX nr 2612233; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 3160/16, LEX nr 2992475; wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., II FSK 2910/16, LEX nr 2632372; wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., II FSK 3026/16, LEX nr 2657012; wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3571/16, LEX nr 2779607; wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3631/16, LEX nr 2779609; wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3632/16, LEX nr 2622722; wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2018 r., II FSK 26/17, LEX nr 2610989; wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2018 r., II FSK 86/17, LEX nr 2608601.

[14] Zob. Hasło: *Konstrukcja*, [w:] *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, https://sjp.pwn.pl/doroszewski/konstrukcja;5441862.html [dostęp: 4.08.2020].

[15] Zob. Hasło: *Oporowy*, [w:] *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, https://sjp.pwn.pl/doroszewski/oporowy;5466930.html [dostęp: 4.08.2020].

[16] Zob. Hasło: *Oporowy*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, https://sjp.pwn.pl/szukaj/oporowy.html [dostęp: 04.08.2020].

[17] Tak też B. Brzeziński, W. Morawski, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) – opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 1, s. 22 i cytowana tam literatura; B. Brzeziński, A. Nita, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2013, nr 1, s. 7.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

Niepokój budzi, w szczególności w zakresie zasady pewności prawa, tak długo trwająca rozbieżność stanowisk. Z jednej strony w niektórych wyrokach sądy stwierdzają, że dla celów opodatkowania nie ma znaczenia szczegółowe ustalanie, czy dany obiekt jest np. tunelem, siecią techniczną czy konstrukcją oporową. Istotne natomiast jest, żeby opierając się na wszechstronnie zebranym materiale dowodowym, organ uznał go za jedną z tych kategorii, ponieważ każda z nich mieści się w legalnej definicji budowli zawartej w Prawie budowlanym. Z drugiej strony w innych wyrokach sądy administracyjne nakazywały precyzyjne klasyfikowanie kategorii poszczególnych obiektów, nawet gdy bezsporne było, że mieszczą się one w legalnym pojęciu budowli. Podkreślano wręcz, że nie należy w tym przypadku sugerować się nazewnictwem przyjmowanym w odniesieniu do tych obiektów. Wciąż zatem występuje kazuistyka orzecznicza, i to niejednokrotnie pełna opozycyjnych tez i argumentów. Wypada dodać, że nawet biegli w wydawanych opiniach często nie dokonują jednoznacznej kwalifikacji obiektów wyrobisk górniczych.[18]

Podkreślając niebagatelne znaczenie klarującej się linii orzeczniczej sądów administracyjnych, nie można pominąć nasuwającego się wniosku o konieczności stosownej reakcji ustawodawcy, który nie może przecież być wyręczany (zastępowany) przez sądy administracyjne.[19] Podatnicy, pomimo wydania wyroku interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego z 2011 r., stale podejmują działania prawne. Podnoszą, że powszechnie przyjęta w orzecznictwie interpretacja przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozostawia zbyt duży luz interpretacyjny organom podatkowym oraz sądom i generuje zbyt dużą niepewność co do zakresu ingerencji w ich konstytucyjne prawa.

Dodatkowo wskazuje się, że ze względu na zasadę pewności prawa, zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zasadę prawidłowej legislacji norma podatkowa powinna być formułowana w sposób jednoznaczny, także po to, aby nie pozostawiać władzy publicznej swobody uznaniowej w stosowaniu, zapewniając w ten sposób podatnikom przewidywalność ich sytuacji prawnej i majątkowej. Przepisy powinny być tak zredagowane, by ich zrozumienie i zastosowanie nie wymagało skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych i wyższej niż przeciętna znajomości technik interpretacyjnych. Przepis, w którym zakodowana została norma podatkowa, powinien być więc na tyle jasny i precyzyjny, aby podatnik mógł

[18] Na trudności interpretacyjne wskazuje także Ł. Rogowski (*Opodatkowanie urządzeń budowlanych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2019, nr 2, s. 18).

[19] Chodzi o to, by definicje legalne zawarte w Prawie budowlanym i odwołujące się do nich definicje zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych miały poprawny kształt legislacyjny bądź – jak zasugerował TK w wyroku z 2011 r. – by przyjęto niezależne w tym zakresie definicje w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Do tej pory jednak nie doszło do realizacji tych postulatów. Zob. R. Dowgier, *Projektowane zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2014, nr 2, s. 7.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

samodzielnie rozpoznać i wykonać ciążący na nim obowiązek podatkowy, bez potrzeby prowadzenia postępowania podatkowego lub sądowoadministracyjnego, a tym bardziej stałego korzystania w tym zakresie z pomocy biegłych.[20]

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Brzeziński B., Morawski W., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) – opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 1.

Brzeziński B., Nita A., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2013, nr 1.

Dowgier R., *Projektowane zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2014, nr 2.

Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09*, „Finanse Komunalne" 2013, nr 3.

Rogowski Ł., *Opodatkowanie urządzeń budowlanych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2019, nr 2.

Smoleń P., Świstak M., *Praktyka opodatkowania wyrobisk górniczych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 września 2011 r. (P 33/09)*, „Roczniki Nauk Prawnych" 2019, vol. 29(3), **DOI: http://dx.doi.org/10.18290/rnp.2019.29.3-7**.

Netografia

Hasło: *Konstrukcja*, [w:] *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, https://sjp.pwn.pl/doroszewski/konstrukcja;5441862.html [dostęp: 4.08.2020].

Hasło: *Oporowy*, [w:] *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, https://sjp.pwn.pl/doroszewski/oporowy;5466930.html [dostęp: 4.08.2020].

Hasło: *Oporowy*, [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, https://sjp.pwn.pl/szukaj/oporowy.html [dostęp: 04.08.2020].

Skarga konstytucyjna do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 kwietnia 2019 r., SK 80/19, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&sprawa=21483 [dostęp: 6.08.2020].

[20] Tak np. złożona do Trybunału Konstytucyjnego skarga konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 2019 r., SK 80/19, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&sprawa=21483 [dostęp: 6.08.2020]. Zob. także: K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09*, „Finanse Komunalne" 2013, nr 3, s. 75.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 470 ze zm.).
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm.).
Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1333).
Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1064 ze zm.).

Orzecznictwo

Wyrok NSA z 19 października 2010 r., II FSK 907/09, LEX nr 786261.
Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, LEX nr 1107836.
Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., II FSK 2841/12, LEX nr 1769549.
Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 1096/13, LEX nr 1774050.
Wyrok NSA z dnia 9 marca 2017 r., II FSK 2209/16, LEX nr 2269855.
Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 3794/17, LEX nr 2461002.
Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2018 r., II FSK 2616/16, LEX nr 2537175.
Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2039/16, LEX nr 2533989.
Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2040/16, LEX nr 2534623.
Wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2018 r., II FSK 2206/16, LEX nr 2558732.
Wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 2376/16, LEX nr 2737565.
Wyrok NSA z dnia 12 października 2018 r., II FSK 2377/16, LEX nr 2737631.
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2427/16, LEX nr 2593835.
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2444/16, LEX nr 2593928.
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2598/16, LEX nr 2587657.
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2853/16, LEX nr 2988023.
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., II FSK 2854/16, LEX nr 2589856.
Wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2633/16, LEX nr 2998448.
Wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2911/16, LEX nr 2990709.
Wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 2912/16, LEX nr 2996161.
Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 131/17, LEX nr 2612259.
Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 2512/16, LEX nr 2612233.
Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 3160/16, LEX nr 2992475.
Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., II FSK 2910/16, LEX nr 2632372.
Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., II FSK 3026/16, LEX nr 2657012.
Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3571/16, LEX nr 2779607.
Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3631/16, LEX nr 2779609.
Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., II FSK 3632/16, LEX nr 2622722.
Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2018 r., II FSK 26/17, LEX nr 2610989.
Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2018 r., II FSK 86/17, LEX nr 2608601.
Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., II FSK 3270/18, LEX nr 2635794.
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 532/18, LEX nr 2777589.
Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 maja 2016 r., I SA/Lu 1344/15, LEX nr 2075060.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 listopada 2017 r., I SA/Gl 1552/16, LEX nr 2398842.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 01/11/2026 06:06:38

ABSTRACT

The author agrees with the Supreme Administrative Court's judgement that has been glossed. The mining support may be classified as a separate to post-mining pit retaining structure and is subjected to the property tax. In 2011, the Constitutional Tribunal issued an interpretative judgement which is of crucial importance for the practice of the taxation of post-mining pits. First and foremost, it resolved the fundamental dilemma concerning the post-mining pit, deciding that as such a post-mining pit does not constitute the subject of taxation. The situation is different in the case of infrastructure located in underground post-mining pits, e.g. mining support. The analysis of the most recent judicial decisions shows that the issue mentioned still provokes numerous difficulties. The gloss thoroughly analyses the latest judicial decisions of administrative courts through the prism of the negative consequences for the legal situation of taxpayers. Undoubtedly the necessity to carry out a proper amendment seems justified. Such an amendment would in a clear, unambiguous manner determine the legislator's will in the area of the taxation of post-mining pits.

Keywords: post-mining pit; mining support; retaining structure; property tax