



Jan Sobuś

 <https://orcid.org/0009-0007-3885-6575>

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Polska

Wybrane problemy podatkowe w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw górniczych

Selected tax issues in the operational practice of mining enterprises

Summary

The article examines selected tax issues related to the operations of mining companies in Poland, in particular the tax aspects of mining damage, as well as doubts concerning expenditure on the implementation of corporate social responsibility (CSR), public law subsidies and property tax. The study aims to identify the solutions to these problems endorsed by jurisprudence and interpretative practice, while assessing the internal consistency of the positions taken by the tax administration and administrative courts. The author employs the dogmatic-legal method, based on an analysis of legal provisions, court rulings, and individual tax interpretations from 2020–2025.

The findings indicate that tax authorities often adopt a restrictive stance, e.g., regarding the classification of CSR expenditures as tax-deductible costs, whereas courts tend to favor a more flexible approach. In the case of mining damages, the study confirms the possibility of recognizing repair costs as tax-deductible expenses, while in the context of subsidies, it demonstrates differences in expenditure classification depending on the form of support. The author argues that, given the growing importance of CSR in business operations, official tax guidelines should be issued regarding the tax treatment of expenditures related to its implementation. The role of internal consistency of tax authorities' positions regarding the assessment of identical issues is also emphasised.

Key words: tax, mining, sustainable development, environmental damage

1. Wprowadzenie

Pomimo że w przestrzeni publicznej wciąż pojawiają się informacje o zamiarze jego częściowego wygaszenia, górnictwo nadal pozostaje istotnym sektorem polskiej gospodarki. Przedsiębiorstwa górnicze w swoim codziennym funkcjonowaniu napotykają liczne problemy, m.in. o charakterze podatkowym. Oprócz uiszczania podatków typowych dla każdej działalności gospodarczej, takich jak podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług czy podatek od nieruchomości, część przedsiębiorstw górniczych płaci również podatek od wydobywania niektórych kopalin. Jego konstrukcja jest stosunkowo zrozumiała i nie budzi większych wątpliwości praktycznych, o czym świadczy fakt, że od momentu wejścia w życie tego podatku w 2012 r. wydano zaledwie 17 dotyczących go interpretacji indywidualnych (najnowszą – w 2020 r.)¹. W wypadku pozostałych podatków istnieją niejasności, których wyjaśnienie jest bardzo ważne dla funkcjonowania przedsiębiorstw górniczych.

Kwestie podatkowe występujące w sektorze górnictwie nie były dotychczas przedmiotem analizy w piśmiennictwie. Głównym problemem badawczym podjętym w artykule jest ocena spójności stanowisk organów podatkowych i sądów administracyjnych w sprawie wybranych kluczowych problemów podatkowych przedsiębiorstw górniczych w Polsce oraz identyfikacja kierunku rozstrzygnięć preferowanego przez judykaturę. Według autora można postawić hipotezę, iż w zakresie problemów właściwych przedsiębiorstwom górniczym organy podatkowe zajmują restrykcyjne stanowisko i dokonują wykładni przepisów w sposób niekorzystny dla podatnika i nieprzystający do realiów prowadzenia działalności gospodarczej, a owo stanowisko następnie korygują sądy administracyjne. Przyjęcie takiej hipotezy uzasadniają badania wskazujące na znaczną wartość wskaźnika uchyleń decyzji organów podatkowych oraz interpretacji indywidualnych przez wojewódzkie sądy administracyjne, a także na jego tendencję wzrostową w latach 2017–2023².

Aby zweryfikować hipotezę, wyselekcjonowano cztery istotne problemy podatkowe na podstawie wyroków i interpretacji wydawanych w latach 2020–2025, celem autora pracy było bowiem skoncentrowanie się na kwestiach, które dotyczą obecnie funkcjonujących przedsiębiorstw górniczych. W doborze analizowanych zagadnień kierowano się również takim kryterium, że do danego problemu powinno się odnosić przynajmniej kilka wyroków lub interpretacji podatkowych,

¹ Stan z 17.07.2025 r. według informacji zamieszczonych w systemie EUREKA – zob. <https://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 17.07.2025].

² J. Sobuś, *Zgodność rozstrzygnięć organów podatkowych z prawem w świetle orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych: analiza regionalnych i czasowych zróżnicowań (2013–2023)*, w: *Prawo i społeczeństwo we współczesnych wyzwaniach*, red. M. Budnik-Minierska, Wydawnictwo Naukowe ArchaeGraph, Łódź 2025, s. 81–97.

nie zaś pojedyncze źródło. W badaniach wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatycznoprawną, czyli analizę powszechnie obowiązujących przepisów prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS). Jeżeli chodzi o potencjalne problemy praktyczne z omawianego zakresu, które nie zostały wprost poruszone w judykatach ani praktyce interpretacyjnej, autor sformułował własne uwagi i postulaty, opierając się na wykładni językowej przepisów prawa, orzecznictwie dotyczącym podobnej tematyki i poglądach doktryny. Niniejszy artykuł może stanowić źródło przydatnych informacji nie tylko dla środowiska naukowego, lecz także dla praktyków, w szczególności osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe i finansowe w sektorze górnictwa.

2. Podatkowe aspekty szkód górniczych

Działalność wydobywcza jest powszechnie zaliczana do rodzajów działalności gospodarczej charakteryzujących się negatywnym wpływem na środowisko naturalne. W zewnętrznym otoczeniu przedsiębiorstwa górniczego często występują szkody wywołane jego funkcjonowaniem. Zgodnie z art. 144 ust. 1 Prawa geologicznego i górniczego³ właściciel nieruchomości, chociaż nie może sprzeciwić się zagrożeniom spowodowanym ruchem zakładu górniczego, jeżeli nie są one sprzeczne z ustawą, to jednak jest uprawniony do żądania od przedsiębiorstwa górniczego naprawy powstałej szkody. Należy podkreślić, że przy odpowiedzialności za szkodę górniczą nie odgrywa roli kwestia winy, gdyż przyjmuje się, że szkoda taka stanowi normalne następstwo działalności zakładu i powinna zostać naprawiona, o ile między ową działalnością a szkodą występuje związek przyczynowy⁴. Właściciel rzeczy, w której powstała szkoda, musi znieść skutki działalności górniczej i nie może żądać jej zaniechania, pod warunkiem że odbywa się ona w sposób zgodny z prawem. Może jedynie wymagać, aby przedsiębiorstwo górnicze na swój koszt naprawiło szkodę. Do naprawienia szkody górniczej stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego⁵, chyba że uregulowania Prawa geologicznego i górniczego stanowią inaczej⁶. Samemu sposobowi naprawienia takiej szkody jest poświęcony art. 147 ust. 1 p.g.g., w myśl którego

³ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1290 ze zm.).

⁴ A. Kaźmierska-Patrzyzna, *Przedmiot szkody i jej powstanie*, w: *Prawo ochrony środowiska*, red. M. Górski, wyd. 4, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 644.

⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071).

⁶ M. Tyburek, *Komentarz do art. 145*, w: *Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, red. B. Rakoczy, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 752–754.

może ono nastąpić poprzez przywrócenie stanu poprzedniego, w szczególności poprzez dostarczenie gruntów, obiektów budowlanych, urządzeń, lokali, wody lub innych dóbr tego samego rodzaju, przy czym może się to odbyć zarówno własnymi siłami przedsiębiorstwa górniczego odpowiedzialnego za szkodę, jak i poprzez czynności samego poszkodowanego w zamian za zapłatę ze strony przedsiębiorstwa i za jego zgodą (art. 147 ust. 3 p.g.g.).

Aby rozważyć podatkowe skutki naprawy szkód górniczych, w pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na pytanie, czy wydatki na taką naprawę mogą stanowić koszt uzyskania przychodu w podatkach dochodowych. Organy podatkowe często kwestionują możliwość zaliczenia różnych opłat sankcyjnych do tej kategorii kosztów przez przedsiębiorców. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷ kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej stanął na stanowisku, że wydatki na naprawę szkód górniczych mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Występowanie tego typu szkód jest bowiem nieodłącznie związane z działalnością przedsiębiorstw zajmujących się wydobywaniem surowców, a w razie ich spowodowania istnieje prawny obowiązek usunięcia ich skutków⁸. Zdaniem organu interpretacyjnego mowa więc o integralnym elemencie działalności górniczej oraz bez wątpienia o koszcie poniesionym w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Przedsiębiorstwo górnicze musi bowiem ów koszt ponosić w toku swojej działalności na podstawie przepisów prawa, a zatem ewentualne zaniechanie w tym zakresie stanowiłoby zagrożenie dla źródła przychodu, jakim jest działalność górnicza, która powinna być prowadzona zgodnie z prawem. Warto w tym miejscu zauważyć, że o ile organy podatkowe często kwestionują możliwość zaliczenia różnych wydatków o charakterze sankcji w koszty uzyskania przychodów, uzasadniając to zawinieniem po stronie podatnika, o tyle w przypadku usuwania szkód górniczych nie ma istotnego elementu zawinienia, gdyż – jak już wspomniano – odpowiedzialność za szkodę górniczą nie jest związana z zasadą winy.

Podobne stanowisko wyrażono również w starszych interpretacjach indywidualnych⁹. W żadnej z nich nie odniesiono się natomiast wprost do zagadnienia

⁷ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm. [dalej: u.p.d.o.p.].

⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 września 2021 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.310.2021.1.SG, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-1-4010-310-2021-1-sg-koszty-uzyskania-185175766> [dostęp: 6.10.2025].

⁹ Zob. interpretację indywidualną Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 września 2016 r., nr IBPB-1-1/4510-256/16-1/ZK, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/ibpb-1-1-4510-256-16-1-zk-ustalenie-mozliwosci-zaliczenia-184871498> [dostęp: 6.10.2025]; interpretację indywidualną Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 sierpnia 2014 r., nr ILPB3/423-223/14-4/PR,

ewentualnego zastosowania do wydatków na naprawę szkód górniczych wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów zawartego w art. 16 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.p., więc jego potencjalne zastosowanie warto poddać pogłębionej analizie. Kosztu uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych zgodnie ze wskazanym unormowaniem nie stanowią kary, opłaty i odszkodowania z tytułu nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska, niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy, a także odsetki od tego rodzaju zobowiązań. W ocenie autora wydatki na naprawę szkód górniczych nie mogą być uznane za wydatki z tytułu nieprzestrzegania przepisów ochrony środowiska. Istota szkody górniczej polega bowiem na tym, że jej wystąpienie nie wiąże się z działaniem nielegalnym czy jakimś naruszeniem prawa, ale jest normalnym następstwem technicznym legalnego ruchu górniczego¹⁰. W samym art. 144 ust. 1 p.g.g. określono, że do szkody górniczej podlegającej reżimowi Prawa geologicznego i górniczego dochodzi wówczas, gdy wyrządzona została ona „ruchem zakładu górniczego prowadzonym zgodnie z ustawą”. Nie można zatem przyjąć, że w takim wypadku nie przestrzegano przepisów w zakresie ochrony środowiska, a więc brak przesłanek, aby na mocy art. 16 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.p. wykluczyć wydatki na naprawę szkód górniczych z podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Nie sposób również wykluczyć tych wydatków z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p., w myśl którego za owe koszty nie można uznać kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Wydatki na naprawę szkód górniczych nie są wszak ani karą umowną, ani odszkodowaniem z tytułu żadnej ze wskazanych kategorii, tylko wykonaniem szczególnego rodzaju zobowiązania przewidzianego w przepisach Prawa geologicznego i górniczego. Naczelnny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie stoi na stanowisku, że art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. odnosi się jedynie do wymienionych w nim wprost wadliwie wykonanych zobowiązań, które wynikają z cywilnoprawnych stosunków obligacyjnych, i rozszerzanie jego zakresu na wszelkiego rodzaju odszkodowania czy kary umowne jest niedopuszczalne¹¹.

Ze względu na związek pomiędzy usunięciem szkody górniczej a działalnością gospodarczą należy dopuścić również odliczenie przez przedsiębiorstwo górnicze naliczonego podatku od towarów i usług zakupionych po to, aby usunąć szkodę. Organy podatkowe uważały, że gdy przedsiębiorstwo górnicze w ramach

<https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/ilpb3-423-223-14-4-pr-pismo-wydane-przez-izba-skarbowa-w-184790193> [dostęp: 6.10.2025].

¹⁰ Wyrok SN z dnia 12 września 2019 r., sygn. V CSK 256/18, LEX nr 2734422.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2024 r., sygn. II FSK 209/22, LEX nr 3836165; wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2024 r., sygn. II FSK 409/22, LEX nr 3829988.

naprawy szkody ma obowiązek wybudowania wodociągu i przeniesienia nieodpłatnie jego własności na gminę, prawo do odliczenia mu nie przysługuje, gdyż nabycie nie wiąże się z działalnością opodatkowaną. Stanowisko to zakwestionował w jednym ze swoich wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi. Jego zdaniem nie można ograniczać się do kwestii bezpośredniego przekazania powstałej budowli tytułem naprawy szkody – które będzie nieodpłatne i nieopodatkowane podatkiem od towarów i usług – ale trzeba spojrzeć na szerszy kontekst całokształtu działalności gospodarczej przedsiębiorstwa górniczego, z którą jest związana naprawa szkód i która oznacza wykonywanie czynności opodatkowanych, nawet jeżeli konkretne świadczenia realizowane w ramach naprawy szkody nie stanowią czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług¹².

Kolejne istotne zagadnienie praktyczne obrazuje sytuacja, w której przedsiębiorstwo górnicze miało oddać gminie do użytkowania swoje środki trwałe, mianowicie studnie odwodnieniowe, co było formą wykonania obowiązku likwidacji szkody. Natomiast zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. c u.p.d.o.p. za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których były one oddane w to używanie. Na kanwie owego stanu faktycznego wywiązał się spór między podatnikiem a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej dotyczący tego, czy środki trwałe użyczane gminie w celu naprawy szkody górniczej są „oddane do nieodpłatnego używania”, a zatem – czy przedsiębiorstwo górnicze może włączyć naliczone odpisy amortyzacyjne od rzeczonych środków do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego o oddaniu w nieodpłatne użytkowanie można mówić wtedy, gdy świadczenie takie ma charakter nieekwiwalentny. Chodzi tu o sytuację, gdy korzyść podmiotu, któremu został udostępniony środek trwały, nie odpowiada żadnej korzyści podmiotu, który go udostępnia. W analizowanej sprawie NSA stwierdził: „Skoro spółka użyczyła gminie środek trwały (studnię odwodnieniową) w ramach stosownego porozumienia odnośnie do naprawy szkody górniczej, której skutki wiążą się z ustawową odpowiedzialnością spółki (negatywne konsekwencje finansowe), to znaczy, że owo użyczenie przysparza spółce korzyści w postaci ograniczenia zakresu jej odpowiedzialności odszkodowawczej (okoliczność bezsporna)”¹³. Tym samym, w ocenie sądu, stanowisko podatnika było słuszne i jest on uprawniony do amortyzacji podatkowej środków trwałych oddanych gminie do użytkowania w ramach likwidacji szkody górniczej, gdyż oddanie takie nie ma charakteru nieodpłatnego.

¹² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 lutego 2022 r., sygn. I SA/Łd 926/21, LEX nr 3317931.

¹³ Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2025 r., sygn. II FSK 646/22, LEX nr 3849149.

3. Wydatki przedsiębiorstwa górniczego związane z koncepcją CSR

Spółeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) jest współcześnie popularną koncepcją zarządzania, zgodnie z którą przedsiębiorstwa w swojej działalności powinny uwzględniać elementy społeczne, ekonomiczne i ekologiczne¹⁴. Aby realizować założenia CSR, trzeba poddać analizie m.in. stosunki z pracownikami, wpływ przedsiębiorstwa na społeczności lokalne, przestrzeganie praw człowieka czy troskę o środowisko naturalne¹⁵. Realizacja tej koncepcji wymaga szczególnych nakładów w branżach takich jak górnictwo, gdzie istnieje wysokie ryzyko negatywnego wpływu działalności gospodarczej na społeczności lokalne i środowisko. Obecnie polskie przedsiębiorstwa górnicze podejmują szereg działań z zakresu CSR, które są finansowane z posiadanych funduszy. Za każdym razem należy dokonać podatkowej oceny tego typu wydatków. Pojawia się bowiem pytanie, czy można je zakwalifikować jako podatkowe koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym, a także czy dopuszczalne jest odliczenie przez przedsiębiorcę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług potrzebnych do realizacji projektów z zakresu CSR. Generalnie w odniesieniu do wydatków na takie zarządzanie (nie tylko w branży górniczej) przyjmuje się, że aby w ogóle rozważać ich klasyfikację jako kosztu uzyskania przychodu, podatnik musi informować na zewnątrz o działaniach w ramach CSR. Potencjalne przełożenie strategii CSR na przychód polega bowiem na budowaniu pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa, a w tym celu konieczna jest świadomość otoczenia, że podejmuje się takie działania¹⁶.

Jedno z przedsiębiorstw górniczych zdecydowało o rekompensowaniu wpływu swojej działalności na społeczności lokalne za pomocą pewnych kwot przelewanych na rachunek gminy, w której prowadzi działalność, z przeznaczeniem na realizację zadań własnych przez tę gminę. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wydatki takie nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Po pierwsze, są one darowizną, a darowizny na mocy art. 16 ust. 1 pkt 14 u.p.d.o.p. zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Po drugie, wnioskując o wydanie interpretacji, przedsiębiorstwo posłużyło się tylko ogólną argumentacją i nie wykazało szczegółowo, w jaki sposób owe wydatki mogłyby się przełożyć na uzyskanie przez nie przychodu (co stanowi warunek konieczny, aby mówić o uznaniu za koszt uzyskania

¹⁴ W. Szpringer, *Spółeczna odpowiedzialność banków. Między ochroną konsumenta a osłoną socjalną*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 114.

¹⁵ D. Zuzek, *Spółeczna odpowiedzialność biznesu a zrównoważony rozwój przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2012, t. 21, nr 2, s. 199, <https://doi.org/10.25944/znmwse.2012.02.197207>.

¹⁶ T. Janicki, *Wydatki „nieoczywiste” jako koszty uzyskania przychodów*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 3, s. 8.

przychodu)¹⁷. Nie należy jednak interpretacji tej traktować jako definitywnego wykluczenia zaliczania wydatków na CSR do omawianych kosztów. Przedsiębiorstwo popełniło istotne błędy w formułowaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, polegające na nazwaniu przekazania środków „darowizną” i braku uzasadnienia jego pośredniego przełożenia się na osiągnięcie przychodu.

W praktyce dużym problemem może być odróżnienie darowizn od podobnych świadczeń, które jednak darowiznami nie są. W doktrynie prawa cywilnego podkreśla się, że celem umowy darowizny jest dokonanie na rzecz innego podmiotu „aktu szczodropliwości bez gospodarczego ekwiwalentu”¹⁸. Świadczenie będące darowizną nie daje stronie, która go dokonuje, prawa do domagania się jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego ani w danej chwili, ani w przyszłości. Za cechę znamioną dla umowy darowizny uważa się *animus donandi*, czyli wolę obdarowania stanowiącą subiektywny zamiar darczyńcy. Nie każde świadczenie nieodpłatne występujące w obrocie prawnym charakteryzuje się istnieniem *animus donandi*, a co za tym idzie – nie każde świadczenie tego typu zostanie uznane za darowiznę¹⁹.

Warto zaznaczyć, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydający interpretację indywidualną jest związany opisem stanu faktycznego podanym we wniosku. Określenie w nim danego wydatku jako darowizny *de facto* automatycznie powoduje konieczność stwierdzenia przez organ interpretacyjny wyłączenia go z kosztów uzyskania przychodów. Przedsiębiorstwo górnicze, które chce otrzymać interpretację potwierdzającą możliwość zaliczenia wydatku na CSR do takich kosztów, powinno w pierwszej kolejności uzasadnić jego bezpośredni lub pośredni związek z uzyskaniem, zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodu. Następnie – opisać cechy szczególne świadczenia i wykazać w kontekście *essentialia negotii* umowy darowizny, że dany wydatek nie jest darowizną w rozumieniu przepisów prawa. Należy pamiętać, że możliwość uwzględniania pewnych wydatków na CSR została wprost dopuszczona przez Naczelny Sąd Administracyjny. Według niego wydatki na nabycie towarów i usług poniesione w ramach realizowania społecznej odpowiedzialności biznesu mogą być kwalifikowane jako wydatki o charakterze marketingowym. Mogą zatem mieć związek z działalnością prowadzoną przez podatnika i przekładać się bezpośrednio na wizerunek firmy, a pośrednio – na generowanie przychodu²⁰.

¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3-4010-496-2023.1.JG, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-496-2023-1-jg-wydatki-na-spoieczna-185240537> [dostęp: 6.10.2025].

¹⁸ W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, wyd. 6 zm., Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994, s. 388.

¹⁹ M. Balwicka-Szczyrba, *Komentarz do art. 888*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, s. 1451.

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 13 października 2022 r., sygn. II FSK 363/20, LEX nr 3564410.

Dla przykładu: w innym wniosku o interpretację indywidualną przedsiębiorstwo górnicze zwróciło się o ocenę, czy do kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć wydatki na funkcjonowanie orkiestry górniczej. Taką kwalifikację uzasadniano, po pierwsze, wieloletnią tradycją pracowniczą w górnictwie, będącą normą społeczną, a po drugie, pozytywnym wpływem na motywację pracowników. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się z tą argumentacją i uznał stanowisko podatnika za prawidłowe²¹. Niemniej warto podkreślić, że w innej interpretacji organ zajął stanowisko przeciwne, czyli nie pozwolił zaliczyć wydatków na funkcjonowanie orkiestry górniczej do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Interpretację tę jednak uchylił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach – orzekł on, że w analizowanej sytuacji „nie ma znaczenia, czy Spółka posiada spisany program CSR. Istotne jest to, że poprzez stałe zlecanie koncertów zapewnia funkcjonowanie orkiestr górniczych, których występy są nie tylko celem samym w sobie, lecz [także – J.S.] pozytywnie oddziałują na lokalną społeczność i sprzyjają propagowaniu określonych wartości i przekazywaniu ich następnym pokoleniom”²². W cytowanym wyroku zauważono również, iż dzięki finansowaniu orkiestr górniczych przedsiębiorstwo buduje swoją markę wśród kontrahentów i pracowników, co ma przełożenie na efekty prowadzonej działalności gospodarczej.

Trzeba pamiętać, że związek pomiędzy wydatkami na CSR a uzyskaniem przychodu musi być racjonalnie uzasadniony z punktu widzenia konkretnych okoliczności ekonomicznych, w których działa przedsiębiorstwo. Według autora na taką racjonalność może w szczególności wskazywać popularność jakiegoś sposobu realizacji założeń CSR w branży. Jeżeli strategię społecznej odpowiedzialności stosuje konkurencja i otoczenie ją dostrzega, to realia prowadzenia działalności gospodarczej wymagają, aby także dane przedsiębiorstwo podjęło podobne działania. Uzasadniając spełnienie ogólnych cech kosztu uzyskania przychodu z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. przez konkretny wydatek na CSR, warto również uwypuklić znaczenie korzystnej reputacji w oczach opinii publicznej dla poziomu generowanych przychodów oraz potencjalne korzyści marketingowe związane z rozpowszechnieniem się informacji o społecznie użytecznych działaniach, które podejmuje dane przedsiębiorstwo, wśród grupy docelowych klientów. W literaturze przedmiotu podkreśla się ponadto, że pracownicy firm stosujących politykę CSR w większym stopniu są lojalni wobec swojego pracodawcy, co umożliwia zatrzymanie najbardziej wartościowych spośród nich²³. Wysoki

²¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 lipca 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.266.2023.3.KM, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-1-4010-266-2023-3-km-wydatki-na-orkiestre-185230893> [dostęp: 6.10.2025].

²² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2024 r., sygn. I SA/Gl 343/24, LEX nr 3743205.

²³ E. Leśna-Wierszołowicz, *Spoleczna odpowiedzialność biznesu jako element budowania przewagi konkurencyjnej*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 43/1, s. 59–60, <https://doi.org/10.18276/sip.2016.43/1-05>.

poziom i jakość pracy kadry przekładają się zaś na generowanie przychodów. Coraz częściej na stopień realizacji postulatów podobnej do CSR koncepcji ESG przez przedsiębiorstwo zwracają uwagę również banki, inwestorzy i kontrahenci²⁴. Nie podlega dyskusji, że pozyskanie przychylności tych grup podmiotów jest bezwzględnie warunkiem osiągania przychodów z działalności gospodarczej i jej dalszego rozwoju.

Wątpliwości praktyczne dotyczą też podatku od towarów i usług. Kwestią sporną pozostaje tutaj fakt, czy przedsiębiorstwa górnicze mogą skorzystać z prawa do odliczenia w przypadku nabytych towarów i usług związanych z CSR. Chociaż organy podatkowe często opowiadają się za ograniczeniem owego prawa, to jednak w orzecznictwie wyrażane jest stanowisko bardziej przychylne podatnikom. Przykładem może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, który uchylił niekorzystną dla podatnika interpretację Dyrektora KIS. O jej wydanie wystąpiła spółka będąca od dziesięcioleci światowym producentem i dostawcą metali, które wydobywa i które znajdują zastosowanie w wielu branżach. Chciała ona odliczyć podatek naliczony od zakupów związanych z organizacją wydarzeń z okazji jubileuszu powstania firmy, które wpisywały się w założenia strategii społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) wobec osób niebędących pracownikami lub były dla nich przeznaczone, takich jak koncerty, konkursy, turnieje sportowe, audycje radiowe i telewizyjne, iluminacje i murale na budynkach. Z uczestnictwa w wydarzeniach mieli skorzystać członkowie rodzin pracowników, emerytowani pracownicy, przedstawiciele władz i społeczność lokalna, kontrahenci oraz obecni i potencjalni inwestorzy. Zdaniem WSA we Wrocławiu wydatki na organizację tego typu wydarzeń co najmniej pośrednio wiążą się z działalnością opodatkowaną wykonywaną przez spółkę, zatem przysługuje od nich prawo do odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług²⁵.

W innej interpretacji Dyrektor KIS stwierdził, że przedsiębiorstwo nie może odliczyć podatku naliczonego od nakładów na promocję ochrony środowiska, nasadzenia nowych drzew czy uczestnictwo w akcjach prozdrowotnych, gdyż nie mają one związku z profilem prowadzonej działalności. Równocześnie dopuścił prawo do odliczenia wydatków na akcje edukacyjne, ich celem było bowiem pozyskiwanie przyszłych pracowników, co pośrednio przekładało się na obrót z tytułu działalności górniczej opodatkowany podatkiem od towarów i usług. Interpretacja ta została jednak uchylona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, który zarzucił organowi dokonanie wykładni prawa w sposób anachroniczny i bez wzięcia pod uwagę realiów gospodarczych. Według sądu Dyrektor KIS przed wydaniem interpretacji powinien był

²⁴ E. Szpak, *ESG: kto nie raportuje, ten ginie*, „Puls Biznesu” [online], <https://www.pb.pl/esg-kto-nie-raportuje-ten-ginie-1248304> [dostęp: 6.10.2025].

²⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 grudnia 2023 r., sygn. I SA/Wr 387/23, LEX nr 3655493.

przeanalizować stan faktyczny oraz uwzględnić najnowsze metody promocji, reklamy działalności gospodarczej i budowania pozytywnego wizerunku firmy powszechnie przyjęte w gospodarkach rozwiniętych. Jako nieuprawniony oceniono wniosek organu, który uznał, że wydatki na CSR nie wykazują związku z działalnością gospodarczą²⁶.

Podsumowując tę część rozważań, należy zaznaczyć, że obszar wydatków ponoszonych na wdrażanie omawianego modelu zarządzania i ich kwalifikacja podatkowa mogą stanowić przedmiot sporu pomiędzy organami podatkowymi a przedsiębiorstwami górnictwami. Restrykcyjne podejście organów do CSR zdaje się nie przystawać do współczesnych realiów prowadzenia działalności gospodarczej, w których zrównoważony rozwój i odpowiedzialność społeczna firm odgrywają coraz większą rolę. Aby móc uwzględnić wydatki na CSR w rachunku podatkowym, ich związek z działalnością gospodarczą i uzyskiwaniem przychodu musi być dobrze uzasadniony. W razie negatywnej interpretacji warto rozważyć wejście w spór sądowy, gdyż sądy prezentują stanowisko bardziej przyjazne podatnikom niż organy podatkowe.

4. Wątpliwości w zakresie dopłat

W związku z postępującymi zmianami klimatycznymi i dążeniem do osiągnięcia neutralności klimatycznej przez kraje Unii Europejskiej pojawiają się głosy o szkodliwości wydobywania węgla dla środowiska. W Polsce podjęto decyzję polityczną o stopniowym wygaszaniu górnictwa węgla kamiennego, czego wyraz stanowi nowy system wsparcia dla przedsiębiorstw górniczych, przewidujący w szczególności dopłaty do redukcji zdolności produkcyjnych w branży węglowej²⁷. Główną podstawą prawną tych działań jest ustawa z dnia 7 września 2007 r. o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego²⁸. Zgodnie z jej art. 5f ust. 3 dopłatę przekazuje się w formie dotacji z budżetu państwa lub podwyższenia kapitału zakładowego przedsiębiorstwa górniczego objętego systemem wsparcia skarbowymi papierami wartościowymi przez Skarb Państwa. Czynności te dokonywane są poprzez umowę o przyznanie dotacji na finansowanie dopłaty lub umowę o podwyższeniu kapitału zakładowego, którą minister właściwy do spraw

²⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 września 2024 r., sygn. I SA/Łd 433/24, LEX nr 3758450.

²⁷ B. Barszczowska, *Nowy system wsparcia dla sektora górnictwa węgla kamiennego – istota i wyzwania związane z monitoringiem i kontrolą systemu dopłaty do redukcji zdolności produkcyjnych*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią PAN” 2024, nr 112, s. 94.

²⁸ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1383.

gospodarki surowcami energetycznymi zawiera z przedsiębiorstwem górniczym objętym systemem wsparcia.

Jeżeli dopłata przyjmie formę dotacji z budżetu państwa, to w myśl art. 17 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.p. jej otrzymanie będzie stanowiło przychód zwolniony z opodatkowania. Równocześnie jednak na mocy art. 16 ust. 1 pkt 58 u.p.d.o.p. wydatki bezpośrednio sfinansowane z tej dotacji nie będą należały do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym. Stanowisko to, wynikające wprost z przepisów ustawy, znajduje potwierdzenie w interpretacjach organów podatkowych²⁹. Bardziej interesująca jest z kolei sytuacja, w której dopłata przyjmuje formę wniesienia przez Skarb Państwa wkładu niepieniężnego mającego podwyższyć kapitał zakładowy przedsiębiorstwa górniczego. We wniosku o interpretację indywidualną jedna ze spółek działających w sektorze górniczym zapytała, czy również wydatki sfinansowane z dopłaty w formie wkładu niepieniężnego będą podlegały wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Dyrektor KIS zaaprobował pogląd podatnika, że skoro dopłata w formie wkładu niepieniężnego nie stanowi dotacji, to sfinansowane z niej wydatki nie mogą być wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 58 u.p.d.o.p., gdyż hipoteza tego przepisu odnosi się wyraźnie do pojęcia dotacji. Ponadto samo wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci obligacji skarbowych nie spowoduje powstania przychodu podatkowego po stronie spółki, gdyż wkłady wniesione zarówno na kapitał zakładowy, jak i na kapitał zapasowy nie stanowią – zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 i 11 u.p.d.o.p. – przychodu podlegającego opodatkowaniu. Spółka w momencie sprzedaży obligacji wniesionych do niej aportem będzie mogła także, zdaniem Dyrektora KIS, pomniejszyć przychód o koszt jego uzyskania w wysokości wartości rynkowej obligacji ustalonej na dzień wniesienia ich aportem, na którą złożą się wartość nominalna tych obligacji i agio emisyjne³⁰.

Określone zdarzenie gospodarcze, np. zakup towarów czy usług, może sprawić, że w przedsiębiorstwie górniczym powstanie koszt uzyskania przychodu, a dopiero później przedsiębiorstwo otrzyma dopłatę w formie dotacji, z której dokona zapłaty z tytułu tego zdarzenia. Ponieważ wydatki pokryte z dotacji nie stanowią kosztu uzyskania przychodu, pojawia się konieczność skorygowania owych kosztów, gdyż uprzednio zaliczono do nich kwoty, które nie powinny

²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.291.2024.3.PC, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-291-2024-3-pc-zwolnienie-z-cit-dotacji-185261025> [dostęp: 6.10.2025]; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 października 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.441.2022.1.AP, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib2-1-4010-441-2022-1-ap-rozliczenia-cit-w-zwiazku-185205845> [dostęp: 6.10.2025].

³⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.146.2023.1.IZ, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-146-2023-1-iz-rozliczanie-cit-w-zwiazku-185223870> [dostęp: 6.10.2025].

znajdować się w tej kategorii ze względu na ich sfinansowanie z dotacji. Zgodnie z art. 15 ust. 4i u.p.d.o.p., jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymano fakturę korygującą lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Dyrektor KIS w jednej ze swoich interpretacji uznał, że gdy mowa o przedsiębiorstwie górniczym, które dostało dotację, korektę kosztu uzyskania przychodu należy zrobić od razu, w momencie zapłaty danego kosztu. Dokumentem potwierdzającym przyczynę korekty będzie w takiej sytuacji dowód przelewu³¹. W innej interpretacji indywidualnej wyrażono jednak stanowisko odmienne, mianowicie dokumentem potwierdzającym przyczynę korekty będzie umowa o przyznaniu dopłaty i to w okresie rozliczeniowym, w którym została ona zawarta – a nie w okresie, w którym otrzymano dopłatę lub wydano ją na pokrycie kosztów uzyskania przychodów – powinna nastąpić korekta owych kosztów³². Warto, aby podatnicy mieli świadomość rozbieżności interpretacyjnej dotyczącej momentu korekty i jeśli pojawi się duże ryzyko podatkowe (np. w razie wątpliwości co do roku podatkowego, do którego należy przypisać korektę kosztu uzyskania przychodu), powinni występować o własną interpretację indywidualną.

5. Szczególne sytuacje związane z podatkiem od nieruchomości

Wiele elementów infrastruktury kopalnianej wykorzystywanej przez przedsiębiorstwa górnicze, np. rurociągi, podziemne linie kablowe, torowiska czy trakcje, uznaje się za „budowle” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości³³. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁴ podatkowi od nieruchomości podlegają budowle i ich części związane z działalnością gospodarczą. Podstawą opodatkowania tym podatkiem w przypadku budowli jest zaś, stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ich wartość początkowa ustalana – zgodnie z regulacjami ustaw o podatkach dochodowych – na dzień 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą naliczania

³¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.291.2024.3.PC.

³² Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 października 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.441.2022.1.AP.

³³ Wskazane obiekty infrastruktury są wprost zakwalifikowane do kategorii budowli zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

³⁴ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 [dalej: u.p.o.l.].

odpisów amortyzacyjnych w danym roku i niepomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne. Podkreślenia wymaga fakt, że również budowle całkowicie zamortyzowane podlegają rzeczonemu opodatkowaniu, a jego podstawę stanowi wówczas wartość początkowa budowli z 1 stycznia ostatniego roku podatkowego, w którym dokonano od tej budowli odpisu amortyzacyjnego³⁵. Może się zdarzyć, że dana budowla nie jest amortyzowana na potrzeby przepisów o podatkach dochodowych. W tej sytuacji podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi, zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

W praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw górniczych pojawiał się problem, jak w świetle przepisów o podatku od nieruchomości kwalifikować kopalnie znajdujące się w fazie likwidacji. Jeżeli bowiem dana kopalnia stopniowo wygasza działalność, a często nawet w ogóle nie prowadzi czynności wydobywczych, to zasadne wydaje się pytanie, czy budowle wchodzące w jej skład są nadal związane z działalnością gospodarczą, co stanowi warunek *sine qua non* ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta była szeroko analizowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uznał, że prowadzenie działalności gospodarczej obejmuje nie tylko bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa i tworzenie nowych wartości użytkowych, lecz także procesy związane z fizyczną likwidacją składników majątku służących uprzednio prowadzeniu działalności. Zdaniem tego sądu budowle w likwidowanych kopalniach dalej są elementem działalności gospodarczej, której częścią składową jest likwidacja, a cel likwidacji kopalni ani utrata zarobkowego charakteru nie mają znaczenia dla oceny, czy budowla wiąże się z działalnością gospodarczą³⁶. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że skoro działalność w zakresie likwidacji kopalni jest finansowana z dotacji kwalifikowanych jako pomoc publiczna, to stanowi ona działalność gospodarczą³⁷.

Warto też zwrócić uwagę na utrwalony w orzecznictwie NSA pogląd, że jeżeli jedyną formą działalności danego przedsiębiorcy jest prowadzenie działalności gospodarczej, to samo posiadanie przez niego nieruchomości wystarczy, aby uznać ją za związaną z działalnością gospodarczą³⁸. Nie istnieje rozbieżność między owym poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego a wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., zgodnie z którym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związku gruntu, budynku lub budowli

³⁵ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 162.

³⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Gl 1564/23, LEX nr 3743988.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2025 r., sygn. III FSK 1196/24, LEX nr 3830106.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 11 września 2024 r., sygn. III FSK 1386/22, LEX nr 3844266; wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r., sygn. III FSK 895/21, ONSAiWSA 2021, nr 4, poz. 67.

z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest sprzeczny z przepisami Konstytucji³⁹. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu jednego ze swoich wyroków (wydanych już po opublikowaniu orzeczenia TK): „Skład orzekający NSA zna, rzecz jasna, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19), w którym sąd konstytucyjny uznał, że opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Użyte przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu ww. wyroku zwroty »niewykorzystywanych« oraz »niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi« zostały połączone funktorem koniunkcji »i«, co sugeruje konieczność łącznego uwzględniania tych wypowiedzi przy dokonywaniu analizy okoliczności faktycznych decydujących o rodzaju stosowanej stawki opodatkowania. Po wydaniu przez TK ww. wyroku w judykaturze ukształtowało się stanowisko (por. m.in. wyrok NSA z 4 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 895/21), że jeżeli jedyną formą aktywności podatnika/przedsiębiorcy, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość, jest wykonywanie działalności gospodarczej, uznać należy, że wyłącznym przejawem jego działania jest prowadzenie przedsiębiorstwa. W takim przypadku już tylko samo posiadanie nieruchomości oznacza, że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej»⁴⁰.

W ocenie autora ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego trzeba się zgodzić. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu swojego wyroku, charakter niekonstytucyjny ma sytuacja, gdy przedsiębiorcy są obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Niemniej jeżeli dany przedsiębiorca prowadzi wyłącznie taką działalność i nie wykonuje żadnej innej działalności, to posiadane przez niego nieruchomości muszą być niejako automatycznie związane z działalnością gospodarczą. Owa zależność dotyczy większości spółek, których jedynym celem statutowym jest prowadzenie działalności gospodarczej. Inaczej wygląda sprawa w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, którzy poprzez wycofanie posiadanych nieruchomości do majątku prywatnego spowodują, że nie będą one mogły zostać uznane za związane z działalnością gospodarczą. I do takich właśnie sytuacji powinien mieć zastosowanie wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Podsumowując, należy przyjąć, że konieczność ponoszenia ciężaru zapłaty podatku od nieruchomości będzie spoczywać na przedsiębiorcy górniczym także w fazie likwidacji kopalni

³⁹ Wyrok TK z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, OTK-A 2021, nr 14.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 11 września 2024 r., sygn. III FSK 1386/22, LEX nr 3844266.

aż do momentu faktycznego zakończenia działalności przedsiębiorstwa lub też likwidacji określonej budowli.

Kolejny interesujący problem na gruncie podatku od nieruchomości może wynikać z faktu, że poszczególne budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawsze są odrębnymi środkami trwałymi przedsiębiorcy górniczego. W księgach rachunkowych w branży górniczej zdarza się, że pod jednym środkiem trwałym w rozumieniu Klasyfikacji Środków Trwałych⁴¹ jest umieszczonych kilka budowli (a często jeszcze inne elementy), które się na niego składają. Wówczas nie sposób ustalić podstawy opodatkowania analizowanym podatkiem, biorąc za punkt odniesienia wartość początkową budowli, będącą podstawą obliczania amortyzacji. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawę opodatkowania poszczególnych budowli w tej sytuacji powinna stanowić ich wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego⁴². Nie należy jednak ustalać jej całkowicie arbitralnie, według własnego uznania. Organy podatkowe mogą bowiem w trakcie postępowania podatkowego zweryfikować prawidłowość takiej wyceny, mianowicie powierzyć to zadanie biegłemu rzeczoznawcy majątkowemu. Gdy opierając się na danych porównawczych, nie sposób wycenić wartości budowli, ponieważ brakuje ofert rynkowych dotyczących tożsamyh lub podobnych budowli, właściwą metodą wyceny jest metoda zamortyzowanego kosztu odtworzenia⁴³. Polega ona na tym, że wartość budowli ustala się jako wysokość bieżących kosztów, które trzeba by przeznaczyć na jej odtworzenie lub zastąpienie, pomniejszonych o zużycie fizyczne oraz inne czynniki powodujące jej przestarzałość lub zmniejszenie użyteczności⁴⁴. Przedsiębiorstwa górnicze powinny więc rzetelnie podejść do wyznaczenia wartości rynkowej nieruchomości i w razie konieczności skorzystać z pomocy specjalistów. Jeżeli bowiem wycena, której dokona biegły powołany przez organ w postępowaniu podatkowym, będzie wyższa co najmniej o 33% od wartości podanej przez podatnika, to zgodnie z art. 4 ust. 7 u.p.o.l. koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik.

Omawiając wpływ zagadnień związanych z podatkiem od nieruchomości na funkcjonowanie przedsiębiorstw górniczych, należy wspomnieć o ważnej nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która weszła w życie 1 stycznia 2025 r. Rzeczona nowelizacja przyniosła zmianę definicji legalnej pojęcia budowli i została uchwalona w następstwie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego,

⁴¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864).

⁴² Wyrok NSA z dnia 5 września 2023 r., sygn. III FSK 2862/21, LEX nr 3644109; wyrok NSA z dnia 11 marca 2025 r., III FSK 1496/23, LEX nr 3876351.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 11 września 2024 r., sygn. III FSK 1386/22, LEX nr 3844266.

⁴⁴ J. Filipiak, *Wartość odtworzeniowa*, w: *Szacowanie nieruchomości. Rzeczoznawstwo majątkowe*, red. J. Dydenko, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 616–617.

w którym poprzednio obowiązującą definicję budowli uznano za niekonstytucyjną. Owa definicja zawierała w swojej treści odesłania do przepisów prawa budowlanego, co zdaniem TK było odesłaniem nieprecyzyjnym i godzącym w zasadę autonomii prawa podatkowego. Wszelkie bowiem istotne elementy stosunku podatkowego powinny wynikać z ustawy podatkowej⁴⁵. Nowa definicja pojęcia budowli jest rozbudowana w porównaniu z poprzednią i ma charakter definicji przez wyliczenie, a szczególną rolę odgrywa w niej załącznik nr 4 do ustawy, zawierający wykaz obiektów, które w każdym przypadku będą uznawane za budowlę. Należy jednak pamiętać, że nie tylko one mogą zostać uznane za budowlę na potrzeby podatku od nieruchomości, lecz także inne obiekty, opisane w sposób o wiele bardziej nieostry w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e u.p.o.l.

Dokładne omówienie zmian w definicji budowli przekracza ramy niniejszego opracowania i stanowiło już przedmiot rozważań w doktrynie⁴⁶. Na podkreślenie zasługuje tutaj fundamentalne znaczenie tej definicji dla opodatkowania różnego rodzaju obiektów i urządzeń podatkiem od nieruchomości, gdyż od uznania ich za budowlę zależy to, czy i w jakiej wysokości zostaną nim opodatkowane. Po 1 stycznia 2025 r. przedsiębiorstwa górnicze były zobowiązane do szczegółowej analizy posiadanych obiektów przez pryzmat spełniania nowej definicji budowli. Może się bowiem zdarzyć, że obiekty nieuznawane dawniej za budowle powinny zostać za takowe uznane lub też obiekty klasyfikowane dawniej jako budowle teraz nie powinny być zaliczane do tej kategorii. Także każdy kolejny obiekt oraz każde urządzenie przyjęte do użytku po 1 stycznia 2025 r. i wykorzystywane w działalności przedsiębiorstw górniczych należy analizować pod kątem spełniania definicji budowli.

Ocena taka może nastroczać trudności i wymagać zasięgnięcia opinii specjalistów z dziedziny nauk technicznych. Dodatkowym utrudnieniem dla przedsiębiorstw górniczych jest nowość regulacji, która skutkuje brakiem orzecznictwa sądowego w tym zakresie oraz jedynie nielicznymi interpretacjami indywidualnymi, którymi można się posługiwać, próbując sklasyfikować konkretny obiekt lub konkretne urządzenie. Co również problematyczne, interpretacje indywidualne dotyczące podatku od nieruchomości nie są wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, lecz przez poszczególnych wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) na obszarze ich właściwości. Może to oznaczać niejednolitość stosowania przepisów na terenie całego kraju, którą będzie mogło zniwelować dopiero orzecznictwo sądów administracyjnych.

⁴⁵ Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

⁴⁶ Zob. A. Kałużny, W. Morawski, *Zmiana definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości – próba jak nigdy, efekt jak zawsze?*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2, s. 7–16.

6. Wnioski

Przedsiębiorstwa prowadzące działalność w branży górniczej napotykają w toku swojego funkcjonowania szereg istotnych problemów podatkowych. Zjawisko to nie dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw górniczych, gdyż działalność gospodarcza w którejkolwiek branży przynosi określone skutki podatkowe i rodzi specyficzne dla niej wątpliwości praktyczne. Aby rozwiązać owe wątpliwości, podatnicy występują o wydanie interpretacji indywidualnych. Interpretacja taka ma charakter ochronny dla podatnika i gwarantuje mu zabezpieczenie przed ryzykiem podatkowym. W świetle omawianych przykładów można jednak zauważyć, że nie zawsze jej uzyskanie oznacza dla przedsiębiorstwa górniczego rozwiązanie problemu. Organy podatkowe nieraz wyrażają poglądy niekorzystne dla podatnika, który musi dochodzić swoich praw w sądzie. Sądy administracyjne w części spraw korygują stanowisko organów, ponieważ na ogół wykazują się lepszym zrozumieniem realnych uwarunkowań gospodarczych. Zdarzają się również sytuacje, w których w odniesieniu do analogicznego problemu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zajmuje dwa zupełnie odmienne stanowiska. Skutkuje to znaczną niepewnością dla podatnika – występując z wnioskiem o interpretację, nie może on bowiem nawet przypuszczać, który z poglądów wybierze organ interpretacyjny. Wobec tego zasadne jest postulowanie większej refleksyjności organów podatkowych, dzięki czemu wydawane interpretacje mogą stać się bardziej spójne z innymi podobnymi, a także z orzecznictwem sądowym.

Jako szczególnie ważny obszar, w którym występują rozbieżności między poglądami Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i sądów administracyjnych, jawią się wydatki związane z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Współcześnie zdecydowanie wzrosło jej znaczenie i wydatków takich nie należy wyłączać z kosztów uzyskania przychodów, ponieważ stanowią racjonalny element działalności przedsiębiorstwa. Ze względu na liczne wątpliwości oraz na wagę koncepcji CSR – nie tylko dla przedsiębiorstw z branży górniczej, ale dla całego środowiska biznesowego – Ministerstwo Finansów powinno rozważyć wydanie objaśnień podatkowych, które mogłyby pomóc przedsiębiorcom prawidłowo kwalifikować wydatki przeznaczane na CSR.

Podsumowując, trzeba stwierdzić, że postawiona na wstępie hipoteza została zweryfikowana pozytywnie. Na przykładzie omówionych zagadnień ujawniono istotne obszary rozbieżności pomiędzy stanowiskami sądów administracyjnych oraz organów podatkowych. Bezsprzecznie podejście tych drugich do klasyfikacji podatkowej wydatków na CSR można ocenić również jako nieodzowne dla współczesnych realiów prowadzenia działalności gospodarczej.

Niezwykle ważna dla samych przedsiębiorstw górniczych jest świadomość nie tylko norm prawa podatkowego, lecz także sposobu jego wykładni w praktyce organów stosujących prawo. Aby rozwiązać problemy podatkowe, jakie pojawiają

się w toku działalności, nie wystarcza już dzisiaj znajomość przepisów i aktów prawnych, ale niezbędna jest dodatkowo znajomość orzecznictwa sądowego i praktyki interpretacyjnej. Przedsiębiorstwa górnicze powinny więc na bieżąco monitorować sprawy dotyczące ich branży. Warto również w trosce o podatkowy *compliance* sięgać wówczas, gdy to konieczne, po pomoc specjalistów z dziedzin technicznych, ponieważ wiedza ekspertów pozwoli ograniczyć ryzyko podatkowe. Obrazuje to chociażby kłopot z prawidłową wyceną budowli wchodzących w skład kopalni czy też z klasyfikacją obiektów jako budowli zgodnie ze nowelizowaną definicją.

Przedstawiona w niniejszym artykule analiza zagadnień podatkowych, które są istotne z punktu widzenia przedsiębiorstw górniczych, nie ma charakteru wyczerpującego. Z uwagi na ograniczoną objętość pracy zdecydowano się jedynie na ich selektywne omówienie. Warto wskazać na potrzebę dalszych badań nad problemami podatkowymi właściwymi *stricte* branży górniczej, jest to bowiem temat rzadko poruszany w literaturze przedmiotu. Za sugerowane kierunki eksploracji uznać można kwestię zastosowania ulg innowacyjnych w podatkach dochodowych przez przedsiębiorstwa górnicze, problematykę rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów charakterystycznych dla branży, zagadnienie obowiązków w zakresie podatku u źródła związanych z wynajmem urządzeń górniczych od nierezydentów czy też skutki podatkowe powszechnego w sektorze górniczym wynagradzania pracowników w formie deputatów węglowych. Po upływie pewnego czasu od wejścia w życie nowelizacji przepisów dotyczących podatku od nieruchomości ważnymi tematami badań mogą być również terytorialna rozbieżność stanowisk organów interpretacyjnych w odniesieniu do definicji budowli oraz ewentualne korekty tych stanowisk wymuszone orzecznictwem sądów administracyjnych.

Literatura

- Balwicka-Szczyrba M., *Komentarz do art. 888, w: Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, s. 1451–1453.
- Barszczowska B., *Nowy system wsparcia dla sektora górnictwa węgla kamiennego – istota i wyzwania związane z monitoringiem i kontrolą systemu dopłaty do redukcji zdolności produkcyjnych*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią PAN” 2024, nr 112, s. 93–101.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Czachórski W., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, wyd. 6 zm., Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994.

- Filipiak J., *Wartość odtworzeniowa*, w: *Szacowanie nieruchomości. Rzeczoznawstwo majątkowe*, red. J. Dydenko, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 615–618.
- Janicki T., *Wydatki „nieoczywiste” jako koszty uzyskania przychodów*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 3, s. 7–9.
- Kałążny A., Morawski W., *Zmiana definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości – próba jak nigdy, efekt jak zawsze?*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2, s. 7–16.
- Kaźmierska-Patrzyzna A., *Przedmiot szkody i jej powstanie*, w: *Prawo ochrony środowiska*, red. M. Górski, wyd. 4, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 644.
- Leśna-Wierszoliowicz E., *Spoleczna odpowiedzialność biznesu jako element budowania przewagi konkurencyjnej*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 43/1, s. 55–63, <https://doi.org/10.18276/sip.2016.43/1-05>.
- Sobuś J., *Zgodność rozstrzygnięć organów podatkowych z prawem w świetle orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych: analiza regionalnych i czasowych różnicowań (2013–2023)*, w: *Prawo i społeczeństwo we współczesnych wyzwaniach*, red. M. Budnik-Minierska, Wydawnictwo Naukowe ArchaeGraph, Łódź 2025, s. 81–97.
- Szpringer W., *Spoleczna odpowiedzialność banków. Między ochroną konsumenta a osłoną społeczną*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Tyburek M., *Komentarz do art. 145*, w: *Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, red. B. Rakoczy, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 752–754.
- Zuzek D., *Spoleczna odpowiedzialność biznesu a zrównoważony rozwój przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2012, t. 21, nr 2, s. 197–207, <https://doi.org/10.25944/znmwse.2012.02.197207>.

Źródła internetowe:

- Szpak E., *ESG: kto nie raportuje, ten ginie*, „Puls Biznesu” [online], <https://www.pb.pl/esg-kto-nie-raportuje-ten-ginie-1248304> [dostęp: 6.10.2025].

Jan Sobuś

Wybrane problemy podatkowe w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw górniczych

Streszczenie

W artykule przeanalizowano wybrane problemy podatkowe związane z działalnością przedsiębiorstw górniczych w Polsce, zwłaszcza podatkowe aspekty szkód górniczych, a także wątpliwości dotyczące wydatków na realizację idei społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR), dopłat publicznoprawnych oraz podatku od nieruchomości. Celem pracy jest identyfikacja sposobu rozwiązania owych problemów zaaprobowanego w orzecznictwie i praktyce interpretacyjnej wraz z oceną wewnętrznej spójności stanowisk Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i sądów administracyjnych. Autor wykorzystuje metodę dogmatycznoprawną, by poddać analizie przepisy prawa, orzecznictwo sądowe oraz interpretacje indywidualne z lat 2020–2025. Wskazuje, że organy podatkowe często przyjmują restrykcyjne stanowisko, np. w kwestii kwalifikacji wydatków na CSR jako kosztów uzyskania przychodów, podczas gdy sądy skłaniają się ku elastyczniejszemu podejściu. W przypadku szkód górniczych autor potwierdza możliwość uznania kosztów

ich naprawy za podatkowe koszty uzyskania przychodów, a w kontekście dopłat wykazuje różnice w kwalifikacji wydatków w zależności od formy wsparcia. Postuluje, aby z uwagi na rosnące znaczenie koncepcji CSR w prowadzeniu działalności gospodarczej opublikować objaśnienia w sprawie podatkowej oceny wydatków związanych z jej wdrażaniem. Podkreśla również rolę spójności wewnętrznej stanowisk organów podatkowych, gdy oceniają one tożsame zagadnienia.

Słowa kluczowe: podatki, górnictwo, zrównoważony rozwój, szkody w środowisku

Ян Собусь

Отдельные налоговые проблемы в практике функционирования горнодобывающих предприятий

Резюме

В данной статье рассматриваются отдельные налоговые вопросы, связанные с деятельностью горнодобывающих компаний в Польше, в частности, налоговые аспекты ущерба от добычи полезных ископаемых, а также сомнения, касающиеся расходов на реализацию идеи корпоративной социальной ответственности (КСО), государственных дотаций и налога на недвижимость. Цель работы – выявить способ решения этих проблем, утвержденный в судебной практике и практике толкования, а также оценить внутреннюю согласованность позиций директора Национальной службы налоговой информации и административных судов. Автор использует метод догматической юриспруденции для анализа правовых положений, судебных решений и индивидуальных толкований за период 2020–2025 годов. Он указывает, что налоговые органы часто занимают ограничительную позицию, например, в отношении классификации расходов на КСО как уменьшающих налоговую базу, в то время как суды, как правило, придерживаются более гибкого подхода. В случае ущерба от добычи полезных ископаемых автор подтверждает возможность признания расходов на возмещение ущерба как уменьшающих налоговую базу, а в контексте субсидий демонстрирует различия в классификации расходов в зависимости от формы поддержки. Учитывая растущую важность КСО в предпринимательской деятельности, автор предлагает опубликовать разъяснения относительно налоговой оценки расходов, связанных с ее реализацией. Также подчеркивается важность внутренней согласованности позиций налоговых органов при оценке одних и тех же вопросов.

Ключевые слова: налоги, горнодобывающая промышленность, устойчивое развитие, ущерб окружающей среде

Jan Sobuś

Problemi fiscali selezionati nella pratica operativa delle imprese minerarie

Sommario

L'articolo analizza alcuni problemi fiscali legati all'attività delle imprese minerarie in Polonia, in particolare gli aspetti fiscali dei danni minerari, nonché i dubbi relativi alle spese per l'attuazione dell'idea di responsabilità sociale d'impresa (CSR), ai sussidi pubblici e all'imposta sugli immobili. Lo scopo del lavoro è identificare il modo di risolvere tali problemi approvato nella giurisprudenza e nella pratica interpretativa, insieme alla valutazione della coerenza interna delle posizioni del Direttore dell'Informazione Fiscale Nazionale e dei tribunali amministrativi. L'autore utilizza il metodo dogmatico-giuridico per analizzare le disposizioni di legge, la giurisprudenza e le interpretazioni individuali degli anni 2020–2025. Egli sottolinea che le autorità fiscali assumono spesso una posizione restrittiva, ad esempio in materia di qualificazione delle spese per la CSR come costi deducibili, mentre i tribunali propendono per un approccio più flessibile. Nel caso dei danni minerari, l'autore conferma la possibilità di considerare i costi di riparazione come costi fiscalmente deducibili e, nel contesto dei sussidi, evidenzia le differenze nella qualificazione delle spese a seconda della forma di sostegno. Chiede che, data la crescente importanza del concetto di CSR nella conduzione delle attività economiche, vengano pubblicate delle spiegazioni sulla valutazione fiscale delle spese relative alla sua attuazione. Sottolinea inoltre l'importanza della coerenza interna delle posizioni delle autorità fiscali quando valutano questioni identiche.

Parole chiave: imposte, industria mineraria, sviluppo sostenibile, danni ambientali