

Rawa Mazowiecka, dnia 12 grudnia 2016 r.

**Wójt Gminy Rawa Mazowiecka
ul. Konstytucji 3 Maja 32
96-200 Rawa Mazowiecka**

Fn.3120.2.2016

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Rawa Mazowiecka, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 oraz art. 14i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.)

postanawia:

uznać stanowisko przedstawione we wniosku za **nieprawidłowe**

Uzasadnienie

Stan faktyczny przedstawiony we wniosku.

Pismem z dnia 30 września 2016 r. (data wpływu do tut. organu 5 października 2016 r.) podatnik, działający przez swojego pełnomocnika - wystąpił z wnioskiem o interpretację podatkową.

Podatnik wskazał, że prowadzi działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, dotyczącą elektrowni wiatrowych od fazy deweloperskiej, poprzez ich budowę, uruchomienie i eksploatację. Działalność ta jest prowadzona w formie spółki kapitałowej. Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej położonej w gminie Rawa Mazowiecka, która składa się w sumie z 11 elektrowni wiatrowych oraz infrastruktury towarzyszącej. Farma wiatrowa jest zlokalizowana na gruncie, którego Spółka jest dzierżawcą. Każda z elektrowni (turbin) składa się z żelbetowego fundamentu, wieży (zwanej również masztem) oraz gondoli. Do gondoli każdej z turbin przymocowany jest wirnik z łopatami (rotorem) oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą część turbiny, będącą tym elementem konstrukcyjnym całej elektrowni, w którym znajdują się elementy takie, jak m.in. łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec ręczny, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, komputer sterujący,

transformator średniego napięcia. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który, połączony z podpiąciem (dużym, zębatym kołem zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą) steruje ruchem obrotowym gondoli. Gondola oraz urządzenia techniczno-elektryczne w niej się znajdujące są elementami wymiennymi każdej z turbin, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie turbiny, poszczególne urządzenia techniczno-elektroniczne znajdujące się w gondoli, jak również cała gondola, może zostać wymieniona na inną, bez uszkodzenia konstrukcyjnie pozostałej części turbiny, tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontować i zastąpić nowym modelem. Gondola stanowi, jako ruchomość, odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu. Wieża jest stalowym elementem konstrukcji turbiny, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Ponadto w wieży znajduje się drabina i podest ruchomy, który umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym turbinę.

Poszczególne elementy turbiny zostały ujęte odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki (gondola, wieża, fundament).

Na infrastrukturę towarzyszącą farmy wiatrowej składają się m.in.: budynek GPZ, rozdzielnia 20/110kV, drogi wewnętrzne na stacji GPZ oraz drogi do turbin, ogrodzenie, stacja transformatorowa, transformator, platformy do turbin, linie rozdzielcze oraz światłowody. W deklaracji na podatek od nieruchomości za 2016 r. złożonej do tutejszego organu podatkowego Spółka wykazała jako przedmiot opodatkowania m.in. niektóre elementy tej infrastruktury towarzyszącej, natomiast w zakresie turbin Spółka wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości niektóre części każdej z turbin, tj. wieżę i fundament, na którym wieża jest posadowiona. Pozostałej części tj. części techniczno - elektronicznej każdej z turbin czyli gondoli (wraz ze znajdującymi się w gondoli urządzeniami), rotora, serwomechanizmu kierunkowania elektrowni oraz urządzeń pomiarowych przymocowanych do gondoli Spółka nie wykazywała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Pytanie.

Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzania deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznaje się wyłącznie część turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach

lokalnych uznaje się całą turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany), na którą składają się fundament oraz posadowiona na tym fundamencie wieża wraz z częścią techniczno - elektroniczną turbiny?

Stanowisko podatnika.

W aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznaje się wyłącznie część turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.). Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w powołanych wyżej przepisach, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na którą składają się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno - elektroniczną turbiny.

Zdaniem podatnika wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, którą dokonano m.in. zmiany definicji „budowli” zawartej w ustawie - Prawo budowlane, umieszczenia „elektrowni wiatrowych” w załączniku do tej ustawy w kategorii XXIX obiektów budowlanych oraz zdefiniowania „elektrowni wiatrowej” jako budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie spowodowało żadnych zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do końca roku podatkowego 2016 z następujących względów:

1. Zmiana definicji budowli w ustawy Prawo budowlane stanowi powrót do definicji „budowli” w brzmieniu obowiązującym do dnia 25 września 2005 r. Dopiero od dnia 26 września 2005 r. definicja budowli wprost wskazywała wśród przykładów urządzeń technicznych, których część budowlana stanowi budowlę, na elektrownię wiatrową. Z definicji tej wprost wynikało, że elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym. Podatnik wskazał, że w orzecznictwie sądów administracyjnych również pod rządami ustawy Prawo budowlane w wersji obowiązującej do dnia 25 września 2005 r. utrwalony był pogląd, iż budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowiła tylko część budowlana tej elektrowni, przez co część techniczno - elektroniczna nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wobec powyższego Podatnik stwierdza, że charakter elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych posiadających część budowlaną i część techniczną nie zmienił się od dnia 16 lipca 2016 r. i nie ma powodów, aby od tego dnia przyjmować, że elektrownia wiatrowa jako całość stanowi budowlę w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane. Wykreślenie w art. 3 ust. 3 ustawy -

Prawo budowlane słów „elektrowni wiatrowych” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli. Zdaniem podatnika wykreślenie powyższych słów nie zmienia niczego w zakresie kwalifikowania danego urządzenia jako urządzenia technicznego, a jego części budowlanej jako budowli.

2. Elektrownia wiatrowa nie może być, zdaniem Podatnika, uznana za wolno stojące urządzenie techniczne, część techniczno - elektroniczna jest bowiem zamontowana na wieży posadowionej na fundamencie. Dodatkowo ustawodawca rozgranicza pojęcia „urządzenie techniczne” od „wolno stojącego urządzenia technicznego”, o czym świadczy sam art. 3 ust. 3 ustawy Prawo budowlane, w którym ustawodawca uznaje za budowlę wolno stojące urządzenia techniczne oraz część budowlaną urządzenia technicznego.
3. Art. 3 ust. 3 ustawy Prawo budowlane stanowi otwarty katalog obiektów budowlanych, które ta ustawa uznaje za budowlę. Świadczy o tym sformułowanie „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury”. Oznacza to, że wymienione w tej definicji obiekty budowlane są jedynie budowlami przykładowymi, a więc wykreślenie słów „elektrowni wiatrowych” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli. Wykreślenie to jest, w ocenie Podatnika, bez praktycznego znaczenia, ponieważ opodatkowaniu podlegają nadal tylko części budowlane urządzeń technicznych.
4. Część techniczno - elektroniczna elektrowni wiatrowej nie została wzniesiona z użyciem wyrobów, o których mowa w art. 10 ustawy Prawo budowlane.
5. Definicja elektrowni wiatrowej wprowadzona w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych winna być zawężona wyłącznie do tej ustawy. W ocenie podatnika wynika to z faktu, iż zgodnie z § 148 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” *„Jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określonej jako "kodeks" lub "prawo" lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: "w rozumieniu niniejszej ustawy określenie oznacza" albo zwrotu: "ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o należy przez to rozumieć ..."* Tymczasem w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowej posłużono się sformułowaniem „użyte w ustawie określenia oznaczają...”, z czego należy wnioskować, że elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego jedynie na użytek tej ustawy.
6. W uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazano, że naprawa lub modernizacja części techniczno-

elektronicznej następuje w drodze czynności niebędących robotami budowlanymi, natomiast roboty budowlane dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych.

7. Zdaniem podatnika celem ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, albowiem nie wprowadzono jednocześnie odpowiednich zmian do przepisów o uprawnieniach budowlanych. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie dostosowuje jednocześnie przepisów prawa budowlanego w zakresie niezbędnym do kontroli elementów techniczno - użytkowych, zaś pracownicy organów nadzoru budowlanego nie posiadają odpowiednich kwalifikacji do oceny ich stanu technicznego, co wynika z uzasadnienia do projektu tej ustawy.
8. Wymienienie elektrowni wiatrowych w załączniku do ustawy - Prawo budowlane wśród obiektów budowlanych miało na celu uzależnienie rozpoczęcia użytkowania całości elektrowni wiatrowej od uprzedniego uzyskania pozwolenia na użytkowanie tejże elektrowni. Zmiana w zakresie art. 82 ustawy - Prawo budowlane doprowadziła jedynie do włączenia elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, nie doprowadzając do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych. Podatnik odwołał się również do przykładu urządzeń fotowoltaicznych. Zgodnie z art. 29 ust. 2 pkt 16 ustawy - Prawo budowlane nie wymaga pozwolenia na budowę wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu urządzeń fotowoltaicznych o zainstalowanej mocy elektrycznej do 40 kW. Tymczasem za budowę w przypadku tych obiektów uznaje się wyłącznie ich części budowlane, mimo że ustawodawca włączył obiekt niebędący obiektem budowlanym do kręgu obiektów budowlanych.
Analogicznie potraktowane zostały urządzenia o wysokości powyżej 3 metrów instalowane na obiektach budowlanych.
Jednocześnie ustawodawca w art. 82 ust. 3 pkt 5b ustawy - Prawo budowlane wskazał, że „*Wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych [...]elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961)*”. Zdaniem podatnika, gdyby ustawodawca traktował całe elektrownie wiatrowe jako budowle, nie musiałyby wskazywać, zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, że chodzi o elektrownie wiatrowe w rozumieniu ustawy innej niż Prawo budowlane.
9. W uzasadnieniu do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wskazano, że wpłynie ona na wzrost wpływów z tytułu podatku od nieruchomości, co winno nastąpić, jeżeli projektowana zmiana miałaby odnieść skutek dla budżetu jednostek samorządu terytorialnego.
10. Art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie niesie ze sobą żadnej treści normatywnej, nie stanowi bowiem o przedmiocie

opodatkowania podatkiem od nieruchomości i nie odnosi się do osób prawnych, albowiem w jego treści wyraźnie wskazano, że dotyczy ustalania podatku, co ma miejsce wyłącznie w odniesieniu do osób fizycznych.

11. W związku z prokonstytucyjną metodą wykładni prawa oraz powiązaną z nią zasadą *in dubio pro tributario* należy dojść do wniosku, że przedmiotem opodatkowania poczynszy od dnia 16 lipca 2016 r. jest tak, jak przed tym dniem, jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej. Zasada ta wynikająca z art. 2a Ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie wtedy, gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych. W takiej sytuacji prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia normy prawnej, które jest korzystne dla podatnika, a w istocie najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej jego ochrony. Zasada ta jest ściśle powiązana z zasadą wykładni prokonstytucyjnej, albowiem pozwala na takie wykładanie przepisów prawa, które pozostaje w zgodności z normami hierarchicznie wyższymi.
12. Pojęcie „przepisów prawa budowlanego”, jakim posługują się przepisy o podatkach i opłatach lokalnych trzeba odnieść wyłącznie do ustawy - Prawo budowlane. W związku z tym definiowanie pojęć „obiekt budowlany” czy „budowla” winno następować zgodnie z przepisami tej ustawy. Nie należy przy tym odwoływać się do definicji tych pojęć zawartych w innych ustawach, które regulują zagadnienia związane z procesem budowlanym. Jedynie zatem definicja „budowli” zawarta w ustawie - Prawo budowlane może być miarodajna dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
13. Obiekt budowlany w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane, po nowelizacji tej ustawy, która weszła w życie z dniem 28 czerwca 2015 r., winien być wzniesiony z użyciem materiałów budowlanych lub wyrobów innych niż budowlane. Zgodnie z definicją zawartą w art. 10 ustawy - Prawo budowlane *„Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem.”*. Jeżeli obiekt nie został wzniesiony z materiałów, o których mowa w art. 10 ustawy - Prawo budowlane nie może zostać uznany za obiekt budowlany w rozumieniu tej ustawy.

W ocenie podatnika niezbędnym jest ustalenie, czy elektrownia wiatrowa, jako całość, jest wzniesiona z użyciem materiałów wymienionych w art. 10 ustawy - Prawo budowlane.

„Wyroby budowlane” zostały zdefiniowane w ustawie z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych poprzez odesłanie do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego

zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5). Zgodnie z tym rozporządzeniem „*wyrób budowlany*” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych”. Podatnik odwołuje się przy tym do poglądów, zgodnie z którymi chodzi o takie wyroby, które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego oraz innych trwałych elementów. Charakteru takiego nie mają w szczególności materiały służące do prowadzenia robót wykończeniowych.

14. Istotne jest, zdaniem podatnika, również to, że Komisja Europejska wskazała, iż część techniczno-elektroniczna elektrowni wiatrowej nie stanowi wyrobu budowlanego, ponieważ ta część elektrowni wiatrowej podlega pod tzw. Dyrektywę maszynową. Wyrób budowlany musi być znakowany znakiem „CE”, w przypadku spełnienia określonych warunków. Tymczasem zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym na stronie internetowej Komisji Europejskiej „Turbiny wiatrowe i ich wieże nie mogą być oznaczone znakiem CE zgodnie z normą EN 1090-1. Są one przedmiotem dyrektywy maszynowej i na jej podstawie kompletny system turbiny wiatrowej musi być oznaczony znakiem CE. Zdaniem podatnika część techniczno - elektroniczna elektrowni wiatrowej nie jest wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, ponieważ cała ta część nie stanowi wyrobu budowlanego.
15. W ocenie podatnika część techniczno - elektroniczna elektrowni wiatrowej nie została również wzniesiona z użyciem wyrobów innych niż budowlane, ponieważ:
 - a) nie została ona wytworzona w celu wbudowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały - gondola, jak i poszczególne elementy techniczno-elektroniczne znajdujące się w gondoli są wymienne;
 - b) ani gondola, ani poszczególne znajdujące się w niej elementy techniczno-elektroniczne nie są wyrobami, które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (wieży i fundamentu);
 - c) część techniczno - elektroniczna nie charakteryzuje się właściwościami użytkowymi, które umożliwią spełnianie przez obiekt budowlany (wieżę i fundament) podstawowych wymagań dotyczących bezpieczeństwa konstrukcji, pożarowego, użytkowania, a także odpowiednich warunków higienicznych i zdrowotnych oraz ochrony środowiska, ochrony przed hałasem i drganiami, odpowiedniej charakterystyki energetycznej budynku oraz racjonalizacji użytkowania energii. To wieża ma rolę służebną w stosunku do części techniczno-elektronicznej a nie na odwrót.
16. Część techniczno - elektroniczna elektrowni nie jest ani instalacją, ani urządzeniem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast to fundament

z wieżą zapewniają możliwość użytkowania części techniczno - elektronicznej zgodnie z przeznaczeniem.

17. Urządzenia techniczno-elektronicznego zamontowanego na wieży nie można uznać za wolno stojące urządzenie techniczne. Odwołując się do poglądów wyrażanych w odniesieniu do stacji bazowych telefonii komórkowej podatnik stoi na stanowisku, że elementy zamontowane na wieży (maszcie) nie mogą być uznane ani za wolnostojący maszt antenowy, ani wolnostojące urządzenie techniczne. Za wolnostojące urządzenia techniczne można uznać takie urządzenia, które nie są połączone z obiektem budowlanym, czyli urządzenia, które nie mają żadnej części budowlanej.
18. Część techniczno - elektroniczna elektrowni wiatrowej nie stanowi również instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Dla uzasadnienia tej tezy podatnik wychodzi z definicji obiektu budowlanego, zgodnie z którą obiekt budowlany to budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Tymczasem to wieża z fundamentem umożliwia użytkowanie części techniczno - elektronicznej, albowiem to ona jest głównym urządzeniem, dla której prawidłowego funkcjonowania niezbędne jest wzniesienie wieży o odpowiedniej konstrukcji.
19. Zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy - Prawo budowlane *„ilekroć w ustawie mowa jest o [...] urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.”* Część techniczno - elektroniczna elektrowni wiatrowej nie stanowi urządzenia budowlanego, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, albowiem to wieża z fundamentem umożliwia użytkowanie części techniczno - elektronicznej.
20. Na gruncie przepisów ustawy - Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 września 2005 r. Minister Finansów w swoich interpretacjach wyjaśniał, że za budowlę nie można uznać całej elektrowni wiatrowej, a jedynie jej części budowlane (takie jak fundamenty, maszty, słupy). Instalowane na tych częściach budowlanych urządzenia i instalacje technologiczne takie jak wirniki z łopatkami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania nie są obiektami budowlanymi, a jedynie stanowią wyposażenie techniczno - technologiczne elektrowni. Takie też stanowisko było prezentowane w orzecznictwie sądowym.
21. W okresie od dnia 26 września 2005 r. do dnia 15 lipca 2016 r. elektrownie wiatrowe były wprost wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane jako przykłady urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły

budowle w rozumieniu tej ustawy, a tym samym również ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wykreślenie słów „elektrownie wiatrowe” z definicji budowli zawartej w ustawie - Prawo budowlane na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie spowodowało tego, że elektrownia wiatrowa, choć niewymieniona już wprost w definicji budowli, nie mieści się w gronie urządzeń technicznych, które wymienia definicja budowli. Ustawa - Prawo budowlane zawiera otwarty, przykładowy katalog obiektów budowlanych, które ustawa ta uznaje za budowle. Gdyby ustawodawca miał na celu doprowadzenie do zakwalifikowania elektrowni wiatrowych do obiektów budowlanych zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, wymieniłby elektrownię wiatrową jako przykład budowli w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Wobec tego, że zabieg taki nie został wykonany, nie zmienił się charakter elektrowni wiatrowych jako obiektów składających się z części budowlanej oraz części technicznej.

22. Podatnik wskazuje na konieczność zastosowania prokonstytucyjnej wykładni przepisów, która powinna prowadzić do ustalenia, że jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przede wszystkim należy zachować zasadę równego traktowania podmiotów. Zasada ta zdaniem podatnika byłaby naruszona w przypadku opodatkowania całej elektrowni podatkiem od nieruchomości z uwagi choćby na odmienne potraktowanie elektrowni fotowoltaicznych na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Uznanie całej elektrowni wiatrowej za przedmiot opodatkowania stanowiłoby również pozbawienie własności, albowiem wysokość podatku od nieruchomości przewyższyłaby zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Prokonstytucyjna metoda wykładni przepisów prawa oznacza konieczność zastosowania, w przypadku, gdy określony przepis daje kilka możliwości interpretacyjnych, takiego kierunku wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym.

Stanowisko organu podatkowego.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowla jest to obiekt budowlany **w rozumieniu przepisów prawa budowlanego** niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane definiuje budowlę, przez którą należy rozumieć

każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale z gruntem związane tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), która wprowadziła niżej wymienione zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.):

- 1) W art. 3 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane zmieniona została definicja „budowli” poprzez wykreślenie słów „*wiatrowych, elektrowni*”, czego efektem było nadanie definicji „budowli” następującej treści: „[...] ***budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową [...]***”;
- 2) W art. 82 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane po punkcie 5a dodano punkt 5b o następującej treści: „[...] *elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) [...]*”;
- 3) W załączniku do ustawy w kolumnie „**kategorie obiektów budowlanych**” w kategorii **XXIX** dookreślono, że **obiektami budowlanymi tej kategorii są wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe.**

W ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zdefiniowano w art. 2 pojęcia „elektrowni wiatrowej” oraz „elementów technicznych” w sposób następujący:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) elektrownia wiatrowa - budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925);

2) elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.”

Jednocześnie w art. 17 tej ustawy wskazano, że „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący *elektrowni wiatrowej* ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.”.

Zasadniczym pytaniem, które należy zadać na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest pytanie o treść normatywną odesłania zawartego w jej art. 1a ust. 1 pkt 1) i 2) do przepisów prawa budowlanego dla zdefiniowania pojęć „budynek” i „budowla”. Innymi słowy, dla zdefiniowania pojęcia „budynek” i „budowla”, jakimi posługuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, trzeba w pierwszej kolejności rozstrzygnąć to, czy dla wypełnienia treścią normatywną wyżej wskazanych pojęć wystarcza sięgnięcie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, czy też do przepisów szeroko rozumianego „prawa budowlanego” (jako gałęzi prawa).

Odwołując się do uzasadnienia, powołanego również przez Podatnika wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), należy podkreślić, że: *„[...] Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin "budowla", zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.*

Podana definicja, jak się jeszcze okaże, budzi istotne zastrzeżenia, chociaż inne niż wskazane przez pytający sąd. Bardzo ważki argument zdaje się bowiem jednoznacznie przemawiać za przyjęciem, że dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, w tym również do przepisów u.p.g.g. Znaczenie określeń "obiekt budowlany" i "urządzenie budowlane", występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zostało objaśnione jedynie w art. 3 pkt 1 i 9 u.p.b. Definicji tych wyrażeń nie zawierają inne obowiązujące akty

normatywne. Podkreślenia wymaga w szczególności to, że znaczenia określenia "obiekt budowlany" nie objaśnia art. 58 u.p.g.g., który to przepis zawiera definicję wyrażenia "obiekt budowlany zakładu górniczego", będącego wyrażeniem różnym od wyrażenia "obiekt budowlany". Jakkolwiek zatem można zgodzić się z pytającym sądem, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie musi być równoznaczne z odesłaniem do u.p.b. (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), to jednak żaden inny akt normatywny regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym nie zawiera definicji określeń "obiekt budowlany" czy "urządzenie budowlane". [...]

Jak zatem wynika z powyżej zacytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego odesłanie w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do „przepisów prawa budowlanego” należy utożsamiać z koniecznością stosowania przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, a nie przepisów prawa budowlanego rozumianego jako pewna gałąź prawa administracyjnego. Jedynie w tym ostatnim przypadku można byłoby natomiast uznać, że definicja elektrowni wiatrowych zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, określająca te elektrownie jako budowle, mogłaby zostać zastosowana wprost do odcyfrowania normatywnego znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie tego rodzaju obiektów.

Nie sposób jednak pominąć przy tym tego, że w dalszej części uzasadnienia powoływanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego wskazano również, że „[...] Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje *expressis verbis* budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),

2) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje *expressis verbis* obiekty liniowe, do których - zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. - należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),

3) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" nie obejmuje *expressis verbis* przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).

Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, że **o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych** (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażenia występującego w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowiły, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b. [...].

A zatem dla celów ustalania znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych najistotniejsze znaczenie będzie miała definicja „budowli” zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane. Nie mniej istotne wszelako znaczenie będzie miało zaklasyfikowanie elektrowni wiatrowej do kategorii XXIX obiektów budowlanych. W świetle wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny nie sposób pominąć także przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w tym w szczególności jej art. 2, który w sposób nie budzący wątpliwości kwalifikuje elektrownie wiatrową jako budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, na którą to budowlę składają się co najmniej fundament, wieża oraz elementy techniczne.

Zmiana definicji „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane dokonana na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie pozostaje, wbrew twierdzeniom Podatnika, bez wpływu na to, jak należy kwalifikować elektrownie wiatrowe, począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Należy bowiem stwierdzić, przyjmując zasadę racjonalnego tworzenia przepisów prawa przez ustawodawcę, że wykreślenie z tej definicji zwrotu „wiatrowych, elektrowni” nie było zabiegiem porządkującym jedynie językowo konstrukcję tego przepisu - w sensie składniowym wykreślenie tych słów nie

miało żadnego znaczenia - zabiegowi temu należy przypisać niezwykle doniosłe znaczenie w zakresie skutków materialno-prawnych, jakie za sobą niesie w samym prawie budowlanym od dnia 16 lipca 2016 r., a w zakresie skutków prawno-podatkowych od dnia 1 stycznia 2017 r. Nie sposób przy tym pominąć kontekstu normatywnego, w jakim doszło do tej zmiany i nie umiejscowić jej pośród innych zmian jej współtowarzyszących, albowiem pozwala to w pełni, kompleksowo, odczytać zamiar ustawodawcy. Wraz ze zmianą definicji „budowli” w ustawie - Prawo budowlane, w sposób precyzyjny zaliczono „elektrownie wiatrowe” (jako całość, a nie wyłącznie w zakresie ich części budowlanych) do kategorii XXIX obiektów budowlanych.

Wykreślony na mocy powyższej nowelizacji ustawy - Prawo budowlane zwrot „wiatrowych, elektrowni” był zamieszczony w tej części definicji budowli, która uszczegółowiła, iż budowlą w rozumieniu tej ustawy są części budowlane określonych urządzeń technicznych. Przykładowe wskazanie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane mieściły się w definicji „budowli”, zostało zamieszczone w nawiasie. Skoro w wyniku nowelizacji z nawiasu tego zniknęły słowa wskazujące na kwalifikację jako budowli jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to nie można zasadnie twierdzić, że pozostaje to bez znaczenia dla kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako obiektów budowlanych.

Kwalifikacja ta musi być dokonana z uwzględnieniem zasady, że obiekty budowlane muszą być zaklasyfikowane do jednej z kategorii tych obiektów - jako budynek, budowla albo obiekt małej architektury. Sam podatnik wskazał, słusznie zresztą, że w kategorii budowli mieszczą się te wszystkie obiekty budowlane, które nie mogą być zaklasyfikowane jako budynki lub obiekty małej architektury. Nie może zatem budzić wątpliwości fakt, iż zaliczenie przez ustawodawcę elektrowni wiatrowych jako całości, a nie jedynie w zakresie ich części budowlanych, do kategorii XXIX obiektów budowlanych w załączniku do ustawy, przesądza o konieczności ich klasyfikacji jako budowli.

Potwierdzeniem takiego rozumienia pojęcia „budowla”, którym operuje ustawa - Prawo budowlane i doprecyzowaniem tej regulacji jest szczególna regulacja zawarta w art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Odwołując się do wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyżej powoływanym wyroku z 13 września 2011 r. trzeba podkreślić, że wyraźne wskazanie w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na to, że elektrownie wiatrowe składające się co najmniej z fundamentu, wież i elementów technicznych stanowią budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego w oczywisty sposób precyzuje definicję budowli, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane, a tym samym definicję budowli, do której odwołują się przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pojęcie „elementów technicznych” zostało z kolei wyjaśnione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przesądzone tym samym zostaje zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej w zakresie elementów budowlanych i elementów technicznych wymienionych w art. 2 ustawy o wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przy czym, na mocy decyzji ustawodawcy wyrażonej w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, skutek w postaci zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych przesunięty został na rok 2017.

Argumentacja podnoszona przez podatnika, a mająca świadczyć o konieczności odmiennej interpretacji analizowanych przepisów, nie może stanowić uzasadnienia dla ustalenia, że począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., tak jak przed tą datą, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. Na przeszkodzie przyjęciu zasadności takiej tezy stoi nie budząca, w ocenie tutejszego organu podatkowego, wola ustawodawcy, który uznaje elektrownię wiatrową składającą się co najmniej z fundamentu, wież i elementów technicznych za budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Tym samym tak rozumiana budowla jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dokonując analizy przepisów prawa wprowadzających zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. organ podatkowy nie znalazł przesłanek do stwierdzenia, że wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, które mogłyby skutkować przyjęciem innej ich interpretacji, korzystniejszej dla podatnika, i zastosowaniem zasady wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

Pouczenie:

Zastosowanie się interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Wójta Gminy Rawa Mazowiecka.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Rawa Mazowiecka - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się

lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa.

Otrzymują :

1.Adresat

2.a/a