

Chełmża, dnia 11 grudnia 2017 r.

Wójt Gminy Chełmża
ul. Wodna 2
87-140 Chełmża

Sygnatura: FN.310.2.2016

ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Wójt Gminy Chełmża (dalej: Organ podatkowy, Wójt) działając na podstawie art. 14j § 2a oraz art. 14e § 1 pkt 1, § 2 oraz § 4 w zw. z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 wraz z późn.zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) w zakresie przedmiotu opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r., zmienia z urzędu interpretację indywidualną wydaną przez Wójta Gminy Chełmża w dniu 20 grudnia 2016 r., nr FN.310.2.2016 w ten sposób, iż uznaje stanowisko (dalej: Spółka, Wnioskodawca) przedstawione we wniosku z dnia 11 października 2016 r. (data wpływu 17 października 2016 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowej od dnia 1 stycznia 2017 r. **za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 17 października 2016 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości. Przedmiotem interpretacji był przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm., dalej: UPiOL) w zakresie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. (dalej: Wniosek).

W przedmiotowym Wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych zlokalizowanych na terenie Gminy Chełmża. W skład każdej posiadanej przez Spółkę elektrowni wiatrowej wchodzi wieża wraz z fundamentem, także jej część techniczna - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Spółka wskazała, że do opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje jako budowle tzw. części budowlane posiadanych elektrowni wiatrowych, tj. fundamenty i wieże. Jednocześnie, wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 961; dalej: UoIEW), Spółka powzięła wątpliwość

dotyczącą zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych.

W związku z powyższym, Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w związku z wejściem w życie UoIEW, Spółka od dnia 1 stycznia 2017 r. będzie zobowiązana do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowej, w ten sposób, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać cała elektrownia wiatrowa, tj. zarówno jej część budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W pierwszej kolejności Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL przez budowlę należy rozumieć 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. W celu więc prawidłowej kwalifikacji danego składnika majątku do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli, należy oprzeć się na przepisach ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U z 2017 r. poz. 1332; dalej: UPB), tj. na definicjach obiektu budowlanego, budynku, budowli oraz urządzenia budowlanego zawartych w przepisie art. 3 pkt 1, 2, 3 i 9 UPB.

Konsekwentnie, celem ustalenia, czy i w jakim zakresie elektrownia wiatrowa podlega podatkowi od nieruchomości konieczne jest ustalenie czy elektrownia wiatrowa stanowi obiekt budowlany w rozumieniu UPB, a jeśli tak, to czy stanowi ona budynek czy budowlę. W przypadku uznania elektrowni wiatrowej za budowlę należy ustalić, czy budowlą jest cała elektrownia wiatrowa, czy też jej części budowlane (fundament, wieża), lub czy elektrownia wiatrowa jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu UPB. Odpowiedź twierdząca na którekolwiek z wyżej postawionych pytań przesądza o uznaniu elektrowni wiatrowej (w całości lub w części) za przedmiot podatku od nieruchomości.

W tym celu Wnioskodawca przytoczył art. 3 pkt 1 UPB, zgodnie z którym obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz zaznaczył, że w jego opinii, definicja obiektu budowlanego nie przesądza o kwalifikacji elektrowni wiatrowej na potrzeby UPB i tym samym, UPiOL. W celu określenia zatem, czy elektrownia wiatrowa stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów UPB niezbędna jest analiza, czy można zakwalifikować ją do kategorii budynków lub budowli. Zdaniem Wnioskodawcy, nie ma bowiem wątpliwości, że elektrownie wiatrowe nie stanowią obiektów małej architektury.

W dalszej kolejności Wnioskodawca wykazywał, że elektrownia wiatrowa nie stanowi budynku w rozumieniu art. 3 pkt 2 UPB, wskazując, iż definicja budynku w UPiOL wskazuje na identyczne przesłanki uznania danego obiektu za budynek, jak również odwołuje się w

przedmiotowym zakresie do regulacji zawartej w UPB. Zdaniem Spółki, w odniesieniu do elektrowni wiatrowych nie zostały spełnione wszystkie wymagane przesłanki, których zaistnienie pozwoliłoby uznać elektrownię za budynek, gdyż z charakterystyki wskazanych obiektów wynika bowiem, że nie posiadają one dachu.

Następnie Wnioskodawca rozważał, czy elektrownie wiatrowe stanowią (w całości, lub w części) budowle lub urządzenia budowlane. W tym celu wskazał na zmiany ustawy Prawo Budowlane. Zwrócił uwagę, że wskutek wejścia w życie UoIEW z definicji budowli zawartej w UPB (z wyliczenia urządzeń technicznych posiadających części budowlane) usunięto elektrownie wiatrowe. W opinii Spółki, powyższa zmiana pozostaje jednak bez wpływu na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, bowiem wyliczenie urządzeń technicznych posiadających części budowlane zawarte w analizowanej definicji ma charakter przykładowy, na co zdaniem Spółki wskazuje wyrażenie „i innych urządzeń” zawarte na jego końcu (ustawodawca zaznaczył zatem wprost, że nie jest to katalog zamknięty). Uzasadniając ustawodawca wskazał, że wykreślenie elektrowni wiatrowych ze wskazanego wyliczenia nie zmienia ich specyfiki i konstrukcji - bez względu na treść definicji budowli stanowią one urządzenia techniczne zamocowane na części budowlanej (wieży) posiadającej fundament. Jednocześnie mając na uwadze fakt, że zmieniona treść przepisu art. 3 pkt 3 UPB nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych jako budowli, to nie można - na potrzeby podatkowe - uznać że stanowią one w całości obiekty budowlane. Wnioskodawca zaznaczył, że gdyby intencją ustawodawcy było zakwalifikowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 UPB, to zostałyby one enumeratywnie wymienione w treści tego przepisu (jak, przykładowo, mosty czy wiadukty). Mimo, iż przytoczona definicja budowli ma charakter otwarty (sugeruje to użyte słowo „jak” oznaczające przykładowe wyliczenie), to w odniesieniu do spraw podatkowych katalog obiektów uznawanych w tym przepisie za budowle należy traktować jako wyliczenie kompletne.

Celem poparcia tej tezy, Wnioskodawca przywołał fragment wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym Trybunał orzekł, że nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do UPiOL nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. (...). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników.

Jakkolwiek posłużenie się definicją budowli występującą w UPB (definicja o charakterze zakresowo cząstkowym) nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 UPB nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.

Konsekwentnie, zdaniem Wnioskodawcy, jedynym enumeratywnie wymienionym w treści przepisu art. 3 pkt 3 UPB obiektem, do którego można przyporządkować elektrownie wiatrowe pozostają zatem części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia.

Wnioskodawca wskazał również, że bez wpływu na kwalifikację budowlaną elektrowni wiatrowych pozostaje również fakt dodania przedmiotowych obiektów do Kategorii XXIX Załącznika do UPB (Kategorii obiektów budowlanych), do której - wskutek wejścia w życie UoIEW - aktualnie zalicza się wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Przypisanie bowiem poszczególnych obiektów do którejś z kategorii obiektów budowlanych wskazanych w Załączniku nie przesądza w żaden sposób o kwestii opodatkowania takiego obiektu jako budowli - w przedmiotowym zakresie decydujące znaczenie ma bowiem definicja budowli uregulowana w UPB. Załącznik ma funkcję pomocniczą i służy m.in. do rozstrzygnięcia, w odniesieniu do jakich obiektów konieczne jest uzyskanie pozwolenia na budowę.

Wobec powyższego, Zdaniem Spółki, zgodnie z definicją budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 UPB (zarówno w jej aktualnym, jak i pierwotnym brzmieniu) w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle stanowią jedynie ich części budowlane, tj. wieże oraz fundamenty.

Wnioskodawca wskazał również, że pojęcia „budowla” oraz „urządzenie budowlane” nawzajem się wykluczają - dany obiekt może stanowić albo budowlę, albo urządzenie budowlane. Cała elektrownia wiatrowa nie stanowi budowli (są nią jedynie jej części budowlane). W opinii Spółki, ewentualnej weryfikacji powinna podlegać jedynie możliwość uznania elementów technicznych elektrowni wiatrowej za urządzenia budowlane.

W dalszej kolejności Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 3 pkt 9 UPB urządzenia budowlane to 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.

Zatem w przypadku elektrowni wiatrowych nie ma podstaw by uznać, że ich elementy techniczne stanowią urządzenia budowlane. Nie umożliwiają one bowiem wieży z fundamentem (tj. obiektowi budowlanemu) działania zgodnie z przeznaczeniem, wręcz przeciwnie - to bez części budowlanych kluczowe moduły elektrowni wiatrowej utraciłyby możliwość wytwarzania energii.

Końcowo Wnioskodawca wskazał, iż jego zdaniem norma prawna uregulowana w przepisie art. 17 UoIEW jest tzw. „normą pustą”, nie wprowadza bowiem żadnych zmian w kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych. Ostatecznie, Wnioskodawca wskazuje, że zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca nie przewiduje, aby wprowadzane zmiany przepisów miały przełożyć się na zwiększenie zobowiązania finansowego właścicieli elektrowni wiatrowych wynikające z konieczności wykazania do opodatkowania całej wartości elektrowni wiatrowych.

Podsumowując swoje stanowisko, Wnioskodawca wskazał, że zmiana przepisów UPB oraz wejście w życie przepisów UoIEW pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r. Nadal stanowią one bowiem urządzenia techniczne posiadające części budowlane i fundamenty, które stanowią budowle w rozumieniu UPB. Nie ma również przesłanki, aby w związku ze zmianą przepisów za obiekt budowlany lub urządzenie budowlane uznać części techniczne elektrowni wiatrowych. Posiadane przez Spółkę elektrownie wiatrowe nadal podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od tzw. części budowlanych, tj. fundamentów i wież. Tym samym, w opinii Spółki, poza przedmiotem opodatkowania pozostają części techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Wójt Gminy Chelmsza wydał w dniu 20 grudnia 2016 r. interpretację indywidualną prawa podatkowego, nr FN.310.2.2016, w której uznał stanowisko Spółki za prawidłowe, odstępując od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy stosownie do przepisu art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej.

Na podstawie przepisu art. 14j § 2a oraz art. 14e § 1 pkt 1, § 2 oraz § 4 w związku z art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej, Organ podatkowy zmienia niniejszym z urzędu swoją interpretację wydaną w dniu 20 grudnia 2016 r., nr FN.310.2.2016 z uwagi na jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności jednolitą i powszechną linię orzeczniczą sądów administracyjnych (wskazaną na końcu niniejszej interpretacji).

Wójt zwraca przy tym uwagę, iż powyższe orzeczenia zostały wydane już po wejściu do obrotu prawnego Interpretacji (tj. po 20 grudnia 2016 r.) i nie były znane natenczas Organowi podatkowemu, co wynikało w praktyce z faktu, iż przepisy prawa będące ich przedmiotem zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.

Zgodnie z art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej *wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa zmienia wydaną przez ten organ interpretację indywidualną, uchyla ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a.* Natomiast na podstawie regulacji zawartej w przepisie art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym w § 1-2a przepisu art. 14j Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że kryteria dokonywanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zmiany indywidualnej interpretacji określone w przepisie art. 14e Ordynacji podatkowej, tj. nieprawidłowość interpretacji wypływająca w szczególności z orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, należy stosować odpowiednio w odniesieniu do organów wymienionych w art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej.

W rozpatrywanej sprawie przepisy art. 14e oraz art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej są przepisami szczególnymi dającymi, pod pewnymi warunkami, prawo do zmiany indywidualnej interpretacji. Organ podatkowy podziela w tym zakresie stanowisko prezentowane w doktrynie głoszące, że *akty interpretacji podatkowej nie korzystają z przymiotu trwałości w znaczeniu odnoszącym się do ostatecznych decyzji administracyjnych oraz, że mają one charakter aktów odwoływalnych* (por. Z. Kmiecik, Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa

podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa - na tle porównawczym, ZNSA 2012/3/49-63).

Na podstawie art. 14j § 2a w zw. z art. 14e Ordynacji podatkowej Wójt gminy ma możliwość wyeliminowania z obrotu indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Celem takiej regulacji jest możliwość odwołania wadliwego aktu. Drugim celem tego przepisu jest ujednolicenie wykładni prawa, aby była zgodna w szczególności z przyjętą linią orzecznictwa sądów (przede wszystkim administracyjnych), Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Powyższe potwierdza NSA w wyroku z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 563/14, stwierdzając, iż *celem art. 14e Ordynacji podatkowej jest możliwość wyeliminowanie przez Ministra Finansów z obrotu prawnego aktu administracyjnego, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Chodzi o możliwość odwołania aktu administracyjnego, który jest nieprawidłowy. Poza tym celem tego przepisu jest ujednolicenie wykładni prawa, aby była zgodna z przyjętą linią orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czyli zastosowanie wykładni prokonstytucyjnej i prounijnej. W ocenie M. Górniak w sytuacji niezgodności wydanej interpretacji prawa podatkowego z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Minister Finansów jest obowiązany, a nie tylko uprawniony do zmiany takiej interpretacji (M. Górniak, Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2010/6/515-523).*

Podobne konkluzje zawiera wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 lutego 2017 r., sygn. I SA/Kr 1430/16, zgodnie z którymi *indywidualna interpretacja podatkowa może zostać zmieniona pod pewnymi warunkami: po pierwsze w sytuacji, gdy jej treść straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni przepisów w orzecznictwie sądów (w szczególności administracyjnych) oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości UE. Po drugie: zmiana indywidualnej interpretacji może nastąpić w sytuacji, gdy wydana interpretacja pominęła istniejące już utrwalone orzecznictwo. W obu tych sytuacjach rozbieżność między wydaną interpretacją, a wspomnianym orzecznictwem sprawi, że wymieniona interpretacja nie będzie uwzględniała orzecznictwa sądów i trybunałów, czyli nie będzie spełniać wymogu ustawowego.*

Warto w tym miejscu przytoczyć również konkluzje zawarte w wyroku WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. III SA/Wa 2842/16 mianowicie: *Minister Finansów dokonując zmiany interpretacji winien wskazać w sposób widoczny, że treść wcześniejszej interpretacji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów (...), oraz że charakter tego naruszenia powoduje, że rozstrzygnięcie takie nie może być akceptowane jako akt wydany przez organ praworządnego państwa (...)* Nie można bowiem odmówić organowi interpretacyjnemu prawa do błędu, a tym bardziej: organowi uprawnionemu do zmiany interpretacji prawa do błędu tego naprawienia (podobnie: W. Morawski, Interpretacje prawa

podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012 r., s. 446 – 447). Zatem Minister Finansów jest władny ocenić, że poszczególne zagadnienia interpretacji ogólnej lub stan faktyczny interpretacji indywidualnej należało zakwalifikować prawnie inaczej, aniżeli wynika to z wydanej uprzednio interpretacji.

W świetle powyższego należało dokonać zmiany interpretacji indywidualnej z dnia 20 grudnia 2016 r., nr FN.310.2.2016, gdyż jej treść straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz dokonać ponownej interpretacji przepisów prawa zgodnie ze stanem faktycznym wskazanym przez Spółkę we Wniosku.

Przedmiotem niniejszej zmiany interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest określenie czy od dnia 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej przedmiotem opodatkowania nadal będą części budowlane elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie fundamenty oraz wieża czy też cała elektrownia wiatrowa.

Zgodnie bowiem z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Definicja budowli została wyrażona w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć:

- 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.

W myśl przepisu art. 3 pkt 3 UPB przez budowlę 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 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.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9 UPB za urządzenie budowlane uznaje się 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.

Z powyższego wynika, iż w przypadku budowli przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL wprost odwołuje się do kwalifikacji danego obiektu na gruncie prawa budowlanego (ustawodawca dwukrotnie posługuje się stwierdzeniem „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”). Tym samym zdaniem Organu podatkowego dokonując kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako przedmiotu opodatkowania na gruncie podatku od nieruchomości wpływ będą miały nie tylko przepisy zawarte w UPiOL, ale przede wszystkim regulacje zawarte w przepisach prawa budowlanego, w tym w UPB, o czym szerzej mowa będzie w dalszej części niniejszej interpretacji.

Najpełniej w zakresie wykładni terminu „budowla” na gruncie UPiOL wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09. We wskazanym wyroku został zaprezentowany pogląd prawny, zgodnie z którym *za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:*

1. *jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,*
2. *jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje;*

mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Trybunał Konstytucyjny wskazał również w przedmiotowym wyroku, iż 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 podstawowych (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 wyrazów występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego precyzyjnie wskazuje zatem, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu UPiOL poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 UPB, należy posłużyć się pozostałymi przepisami UPB, w tym Załącznikiem. Ponadto Trybunał Konstytucyjny ww. wyroku wprost dopuścił możliwość uzupełniania, modyfikowania oraz doprecyzowania prawa budowlanego przez inne przepisy rangi ustawowej, a nawet podstawowej.

Tym samym Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż w celu zakwalifikowania danego obiektu budowlanego do budowli na gruncie UPiOL:

- w pierwszej kolejności należy odwołać się do przepisu art. 3 pkt 3 oraz art. 3 pkt 9 UPB,
- następnie należy sięgnąć do pozostałych przepisów UPB oraz Załącznika do UPB,
- a w dalszej kolejności należy posłużyć się innymi przepisami mającymi wpływ na kwalifikację danego obiektu w ramach prawa budowlanego.

Z tego względu kwalifikacja obiektu budowlanego do budowli powinna nastąpić na podstawie prawa budowlanego w szerokim znaczeniu, a nie tylko na podstawie przepisu art. 3 pkt 3 i pkt 9 UPB.

Przedstawiona przez Trybunał Konstytucyjny metodologia kwalifikacji obiektów budowlanych jako budowli stanowi uznaną przez organy podatkowe i sądy administracyjne podstawę procesu ustalenia prawidłowej kwalifikacji obiektów budowlanych. Zasadność stosowania przez organy podatkowe wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny w przedmiotowym wyroku wytycznych, dotyczących kwalifikacji obiektów budowlanych jako budowli potwierdził

wielokrotnie NSA m.in. w następujących wyrokach: z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1444/14, z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 2782/15, z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1353/15, z dnia 13 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 3108/12.

Następnie należy wskazać, iż z dniem 16 lipca 2016 r. UoIEW wprowadziła następujące zmiany w obowiązujących przepisach istotnych z punktu widzenia opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości:

- a. przepisem art. 9 pkt 1 dokonała zmian w definicji budowli zawartej w przepisie art. 3 pkt 3 UPB poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowej z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę,
- b. przepisem art. 9 pkt 3 zmieniła Kategorię XXIX załącznika do UPB wskazując, iż obiektem budowlanym są wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe,
- c. przepisem art. 2 pkt 1 wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą stanowi ona 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. z 2015 r. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Przez elementy techniczne należy zgodnie z art. 2 pkt 2 UoIEW rozumieć wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu,
- d. przepisem art. 17 wskazano, iż 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.

Mając na uwadze powyższe, Organ podatkowy rozważy w dalszej części interpretacji jaki wpływ na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowej miały przepisy UoIEW interpretowane zgodnie z zasadami wyrażonymi przez Trybunał Konstytucyjny.

Ad a.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż niezaprzeczalnym faktem jest, iż ustawodawca wykreślił z przepisu art. 3 pkt 3 UPB stwierdzenie, iż budowlą są części budowlane elektrowni wiatrowych. Pozostawił jedynie takie rozróżnienie dla kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń.

W stanie prawnym obowiązującym do 15 lipca 2016 r. przez budowlę należało bowiem 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 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Powyższy zabieg ustawodawczy definitywnie usunął bowiem zasadę podziału elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną wprowadzonego w 2005 r. ustawą z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw. Tym samym ustawodawca powrócił do stanu pierwotnego (sprzed 2005 r.). Trudno byłoby zatem uznać, iż w kontekście tak ewidentnej nowelizacji UPB, nie doszło w 2016 r. do zmiany zasad kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako budowli.

Do momentu dopisania elektrowni wiatrowych do art. 3 pkt 3 UPB w 2005 r. elektrownie wiatrowe bowiem w całości podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W następstwie wskazanej nowelizacji od 2006 r. w art. 3 pkt 3 UPB rozpoczęło się dzielenie elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. Dopiero w efekcie tych zmian zaczęto przyjmować w orzecznictwie, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. W sposób kompleksowy wskazuje na ten fakt prof. W. Morawski, który prześledził linie orzecznicze sądów administracyjnych (por. W. Morawski (red.), Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarze. Linie interpretacje, Warszawa 2013, s. 78 i nast.). Wójt jest zdania, iż zmiany wprowadzone UoIEW w 2016 r. jednoznacznie wskazują, iż ustawodawca świadomie chciał zmienić dotychczasowe sztuczne dzielenie elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną i osiągnął to poprzez ich wykreślenie z art. 3 pkt 3 UPB (por. L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Warszawa 2017, nr 1, s. 16).

Organ podatkowy nie może się zgodzić z przedstawionym przez Spółkę sposobem kwalifikacji urządzeń wolno stojących. Zgodnie bowiem z przepisem art. 3 pkt 3 UPB do budowli należy zaliczyć m.in.:

- 1) wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne;
- 2) części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- 3) fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, iż każde wolno stojące urządzenie techniczne jest budowlą, a w związku z tym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jako obiekt wolno stojący należy bowiem uznać obiekt niepołączony z innymi obiektami, bez względu na sposób jego posadowienia – obecność lub brak fundamentu. Nie chodzi w tym przypadku o brak połączenia z fundamentem, lecz o brak połączenia z innymi obiektami. Z tego względu za wolno stojące mogą zostać uznane zarówno urządzenia posadowione bezpośrednio na gruncie, jaki i takie, które posadowiono na fundamencie lub na placu.

Jeżeli zatem takie urządzenie wolno stojące stanowi całość z fundamentem/częścią budowlaną, to jest jedną budowlą (wraz z fundamentem/częścią budowlaną). Urządzenie takie stanowi bowiem w całości budowlę jako urządzenie wolno stojące.

Natomiast jeżeli pomiędzy urządzeniem, a fundamentem zachodzi jedynie związek użytkowy, tzn. nie można wykazać więzi technicznej, należy do opodatkowania przyjąć dwa przedmioty opodatkowania:

- wolno stojące urządzenie oraz
- część budowlaną i fundament - jako odrębną pod względem technicznym części przedmiotu składającego się na całość użytkową.

Powyższe zgodnie jest ze stanowiskiem sądów administracyjnych. Przykładowo, WSA w Warszawie w wyroku z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. VIII SA/Wa 1029/14 wskazał, iż *autor skargi wywodzi z zawartego w art. 3 pkt 3 stwierdzenia, że budowle stanowią m.in. wolno stojące urządzenia techniczne, za które w jego ocenie za takie urządzenia nie można uznać urządzeń znajdujących się na fundamentach. W ocenie sądu nie sposób wywieść takich wniosków z treści przepisu, który nie wskazuje na takie okoliczności, by "wolno stojący" oznaczał nie posadowiony na fundamentach.*

Konsekwentnie elektrownię wiatrową (jako całość wraz z fundamentem/częścią budowlaną) należy uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, składające się zgodnie z art. 2 UoIEW, co najmniej z fundamentu, wieży i elementów technicznych, takich jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przedmiotowy fundament/część budowlana z mocy definicji legalnej stanowi bowiem element elektrowni wiatrowej (wolno stojącego urządzenia technicznego), zatem brak jest podstaw, aby drugi raz kwalifikować ten fundament czy część budowlaną jako odrębną budowlę.

Nie można zatem uznać, iż po wejściu w życie UoIEW oraz wykreśleniu elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, dalej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane.

Podkreślenia wymaga fakt, iż zmiany w zakresie opodatkowania budowli wprowadzone przez ustawodawcę za pomocą UoIEW należy rozpatrywać kompleksowo. Z tego względu wobec wykreślenia elektrowni wiatrowej z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, dodania do załącznika do UPB w kategorii XXIX nowej kategorii obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa oraz wprowadzenia jednoznacznej definicji elektrowni wiatrowej w przepisie art. 2 UoIEW oraz wskazanie okresu przejściowego dla celów UPiOL do końca 2016 r., należy uznać, iż od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega elektrownia wiatrowa jako całość. Organ podatkowy zauważa, iż zmiany te są bardzo spójne i mają charakter kompleksowy.

W związku z powyższym nie sposób uznać za prawidłowe stanowisko Spółki, iż gdyby intencją ustawodawcy było zakwalifikowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 UPB, to zostałyby one enumeratywnie wymienione w treści tego

przepisu. Dodatkowo Spółka w Wniosku zaprzecza stawianym przez siebie tezom, gdyż najpierw stwierdza, iż definicja budowli z przepisu art. 3 pkt 3 UPB z uwagi na zawarte tam określenie „takie jak” ma charakter otwarty, a katalog budowli zawiera jedynie przykładowe wyliczenie, następnie natomiast wskazuje, iż w odniesieniu do spraw podatkowych katalog obiektów uznawanych w tym przepisie za budowle należy traktować jak wyliczenie kompletne.

Organ podatkowy nie może się zgodzić z przedstawionym przez Spółkę sposobem kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako „*innych urządzeń*”, z uwagi na usunięcie z katalogu obiektów budowlanych, których jedynie część budowlana podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji w dalszym ciągu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegałyby wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.

Ad b.

Niezaprzeczalnym faktem jest, iż elektrownia wiatrowa została wprost wymieniona w Załączniku „Kategorie obiektów budowlanych” jako rodzaj obiektu budowlanego. W Załączniku do UPB w Kategorii XXIX wprost wskazano - obok wolno stojących kominów i masztów - elektrownie wiatrowe.

Tym samym nie może ulegać wątpliwości, iż na gruncie UPB elektrownie wiatrowe należy zakwalifikować do obiektów budowlanych. Co oczywiste elektrownia wiatrowa nie jest budynkiem (nie posiada chociażby dachu) ani obiektem małej architektury (z uwagi na znaczne rozmiary). Tym samym, mając na uwadze wskazane powyżej zasady interpretacji terminu budowla wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny oraz przepis art. 3 pkt 1 UPB (definicję obiektu budowlanego) należy uznać, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą na gruncie UPB, a zatem także na gruncie UPiOL.

Przypomnieć należy, iż Trybunał Konstytucyjny wskazał *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).*

Wnioskodawca prezentuje odmienne stanowisko, twierdząc że *sam załącznik ma funkcję pomocniczą i służy m.in. do rozstrzygnięcia, w odniesieniu do jakich obiektów konieczne jest uzyskanie pozwolenia na budowę*. Organ podatkowy nie zgadza się z taką zawężającą wykładnią, gdyż już samo wymienienie elektrowni wiatrowych w Kategorii XXIX będzie powodowało, że będą one w całości stanowiły budowle.

Na marginesie należy wskazać, iż analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku kominów, które przecież nie są wprost wymienione w art. 3 pkt 3 UPB, lecz nikt nie ma żadnych wątpliwości, iż stanowią one budowle.

Ad c.

Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, o statusie elektrowni wiatrowej na gruncie UPB, a więc również na gruncie UPiOL, bez wątpienia współdecydować będzie UoIEW.

Nie ulega bowiem wątpliwości, iż UoIEW jest aktem prawa budowlanego rangi ustawowej. Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 UoIEW określa ona warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Natomiast zakres UPB (a więc podstawowego aktu prawnego z zakresu prawa budowlanego) został wyrażony w przepisie art. 1 UPB jako działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

Należy zauważyć, iż mnogość obiektów budowlanych występujących obecnie w obrocie gospodarczym determinuje konieczność uregulowania ram prawnych dla lokalizowania, budowy i eksploatacji poszczególnych obiektów w osobnych aktach prawnych. Zawarcie wszystkich regulacji z zakresu prawa budowlanego jedynie w UPB spowodowałoby nieczytelność tego aktu oraz utrudniło jego stosowanie. Z tego względu UoIEW należy uznać za lex specialis względem UPB, regulującym wyłącznie kwestie związane z elektrowniami wiatrowymi. Tym samym zawarcie definicji legalnej elektrowni wiatrowej w UoIEW, a nie w UPB jest w pełni uzasadnione. Fakt ten dodatkowo potwierdza odwołanie się wprost do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 UoIEW w przepisie art. 82 ust. 3 pkt 5b UPB.

Nie sposób bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. Tym samym należy uznać, iż na gruncie UPB pojęcie elektrowni wiatrowej należy definiować zgodnie z brzemieniem przepisu art. 2 UoIEW (por. L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Warszawa 2017, nr 1, s. 18). Regulacja zawarta w przepisie art. 82 ust. 3 po pkt 5b UPB ma o tyle doniosłe znaczenie, iż na gruncie prawa budowlanego Wojewoda jest organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych w ramach całej elektrowni wiatrowej.

W związku z powyższym przepis art. 2 pkt 1 UoIEW, wprowadzający legalną definicję elektrowni wiatrowej, należy uznać za przepis rangi ustawowej doprecyzowujący UPB, o którym mowa w powyższym wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Przepis art. 2 pkt 1 UoIEW nie pozostawia wątpliwości, że elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym i budowlą. Zgodnie bowiem ze wskazanym przepisem poprzez elektrownię wiatrową należy rozumieć **budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego**, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i 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. z 2017 r. poz. 1148).

Wnioskodawca prezentuje odmienne stanowisko, zgodnie z którym definicja legalna elektrowni wiatrowej z art. 2 UoIEW *jest definicją autonomiczną dla UoIEW i została wprowadzona w celu doprecyzowania kwestii uregulowanych treścią wskazanego aktu prawnego. Dodatkowo Spółka stwierdza, że UoIEW nie jest aktem prawnym o charakterze budowlanym, a strefa zagadnień objęta regulacjami analizowanej ustawy to w przeważającej mierze kwestie dotyczące gospodarki przestrzennej.* Był to, w świetle § 148 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. b świadomy zabieg ustawodawcy, na skutek którego elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, jedynie na użytek przepisów UoIEW (za wyjątkiem Rozdziału 3. tj. „Zmiany w przepisach obowiązujących”). W konsekwencji Organ podatkowy nie zgadza się z zawężającą wykładnią zaprezentowaną przez Spółkę we Wniosku, gdyż definicja z art. 2 pkt 1 UoIEW doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazała dokładnie jakie są jej elementy składowe. Z tego względu w ocenie Wójta, elektrownia wiatrowa jako obiekt budowlany wprost wymieniony w załączniku do UPB, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 UoIEW.

Należy zatem stwierdzić, iż przepis art. 2 UoIEW ma za zadanie rozstrzygnąć wątpliwości co do elementów wchodzących w skład elektrowni wiatrowej również na gruncie UPB, z uwagi na odesłania w UPB do UoIEW w tej kwestii. Jednocześnie Organ podatkowy pragnie przypomnieć, iż wszelkiego rodzaju odesłania w przepisach prawnych mają za zadanie zapobiegać powtórzeniom, zapewniać skrótowość i przejrzystość aktów normatywnych. Tym samym w przypadku zastosowania przez ustawodawcę odesłania do przepisu znajdującego się w innym akcie prawnym, normy z odesłania należy traktować jak wchodzące w skład przepisu odsyłającego.

Ad d.

Podkreślenia wymaga również fakt, że UoIEW oraz zmiany przepisów UPB wprowadzone tą ustawą obowiązują od 16 lipca 2016 r. Jednakże ustawodawca wiedząc jakie skutki wywrze zmiana UPB w zakresie podatku od nieruchomości (wprowadzona przecież „z miesiąca na miesiąc” z uwagi na regulację przepisu art. 6 ust. 3 UPiOL) zdecydował w art. 17 UoIEW, 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.

Wprowadzenie tegoż przepisu przejściowego wprost potwierdza, iż regulacje zawarte w UoIEW muszą mieć wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Organu podatkowego, wskazany zabieg legislacyjny miał na celu wydłużenie czasu niezbędnego podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu obciążeń i zmiany metodologii rozliczeń.

Na marginesie należy wskazać, iż przepis art. 17 UoIEW został wprowadzony już w trakcie prac nad ustawą w komisji, z tego względu brak jest odwołania do celu ustanowienia tego przepisu w uzasadnieniu do projektu ustawy. W opinii Organu podatkowego założeniem przepisu art. 17 UoIEW nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie wydłużenie czasu na wdrożenie tychże zmian. Zastosowanie przez ustawodawcę takiej

przejęciowej konstrukcji, która przecież nie jest często spotykana, jasno wskazuje, iż zamiarem ustawodawcy była zmiana zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Zauważyć należy, iż w uzasadnieniu do projektu UoIEW ustawodawca wprost wskazał, że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy UPB w zakresie jej użytkowania, tj. dotyczących katastrof budowlanych. Tym samym skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom UPB, to dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą.

W tymże uzasadnieniu wskazano, iż *ustawa – Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości, ale jego skutkiem jest również brak konieczności stosowania przepisów ustawy (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należytym stanie technicznych) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji jest np. brak możliwości uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlanej elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym wyłączenie się organów nadzoru budowlanego od interweniowania w takich sytuacjach. W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.*

Tym samym nie może ulegać wątpliwości jaki był cel ustawodawcy przyświecający wprowadzeniu powyższych przepisów UoIEW. Z tego względu za całkowicie chybione należy uznać argumenty Spółki, iż norma prawna uregulowana art. 17 UoIEW jest tzw. „normą pustą”. Jednocześnie Wnioskodawca sam sobie zaprzecza stwierdzając, iż nie wprowadza ona żadnych zmian w kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych, lecz skutkuje jedynie, że – w razie gdyby to takich zmian doszło – będą one obowiązywać począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r.

Potwierdzeniem powyższych konkluzji Organu podatkowego są orzeczenia sądów administracyjnych. Pomimo krótkiego czasu obowiązywania nowych przepisów, należy stwierdzić, iż już w chwili obecnej ukształtowana została niezwykle rozbudowana, jednolita i powszechna linia orzecznicza, potwierdzająca powyższe stanowisko prezentowane przez Organ podatkowy w przedmiotowej zmianie interpretacji indywidualnej.

Pierwszym orzeczeniem, dotyczącym sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. był wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 lutego 2017 r., sygn. I Sa/Bd

866/16. Sąd w przedmiotowym orzeczeniu wskazał szereg przesłanek uzasadniających opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r. również niebudowlanych części elektrowni wiatrowej, z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych, mianowicie: w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wprost postanowiono, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Elementami technicznymi są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W świetle wywodów Trybunału Konstytucyjnego inne ustawy mogą również stanowić, że dany obiekt jest budowlą. Uznanie zatem na gruncie u.i.e.w. elektrowni wiatrowej w całości za budowlę jest także wiążące na gruncie u.p.o.l. Co więcej w załączniku do u.p.b. wśród obiektów budowlanych wymieniono również elektrownie wiatrowe. (...) Przeciwno wykładni uznającej, że budowlą są tylko części budowlane elektrowni wiatrowych przemawia także fakt, że w art. 3 pkt 3 u.p.b. usunięto zwrot "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Nie można zgodzić się ze spółką, że wykreślenie zwrotu "elektrowni wiatrowych" niczego nie zmieniło, bowiem nadal katalog części budowlanych urządzeń technicznych jest otwarty, z uwagi na użycie w art. 3 pkt 3 wyrażenia "innych urządzeń". Poprzez wykreślenie z art. 3 pkt 3 u.p.b. elektrowni wiatrowych ustawodawca chciał zmienić dotychczasowy podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną, aby cała elektrownia wiatrowa była budowlą. (...) Za wykładnią uznającą za budowlę zarówno elementy budowlane, jak i techniczne elektrowni wiatrowej przemawia także treść art. 17 u.i.e.w. Zgodnie z tym przepisem od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy. Przepis ten ma sens tylko wtedy gdy uznamy, że następstwem zmian wprowadzonych przez u.i.e.w. jest wzrost obciążeń w zakresie podatku od nieruchomości, z uwagi na opodatkowanie elektrowni wiatrowej jako całości. Gdyby wprowadzone regulacje – jak to twierdzi spółka – nie spowodowały zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych, przepis ten byłby zbędny. Tymczasem nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by okazały się zbędne. Nadto, wbrew zarzutom zawartym w skardze, przepis ten nie narusza art. 2 Konstytucji.

W tożsamy sposób kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. rozstrzygnął WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Go 303/17, w ramach którego stwierdził, że skarga, spółki zajmującej się w głównej mierze wytwarzaniem, przesyłaniem, dystrybucją i handlem energii elektrycznej, na interpretację indywidualną Wójta Gminy jest bezzasadna. Sąd zwrócił uwagę na szereg przesłanek uzasadniających opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. całość turbiny wiatrowej jako budowli, składającej się z fundamentu, wieży i elementów technicznych. WSA w Gorzowie Wielkopolskim podkreślił także, że z uwagi na fakt wykreślenia z przepisu art. 3 pkt 3 UPB elektrowni wiatrowej oraz z uwagi na zdefiniowanie jej w UoIEW, to zmiany te należy stosować do celów podatkowych. Sąd wskazał, że przepis przejściowy UoIEW jasno wskazuje, że wyższy podatek nalicza się od 1 stycznia 2017 r. Tym samym przepis byłby zbędny, gdyby nie wywoływał skutku w postaci wyższego podatku od nieruchomości. (...). Ponadto przy dokonywaniu interpretacji przepisów podatkowych, w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, nie można pomijać przepisów ustawy o

inwestycjach. Wymieniona ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy tych obiektów, ale też jej przepisy dokonują zmiany prawa budowlanego. W takiej sytuacji użyte w prawie budowlanym pojęcie "elektrownia wiatrowa" należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach. Sformułowane na potrzeby prawa budowlanego definicje takie jak "obiekt budowlany" czy "budowla" wiążą niewątpliwie przy wykładni przepisów u.p.o.l., wobec dokonanego w tej ustawie odesłania do przepisów prawa budowlanego. W aktualnym stanie prawnym nie powinno też być wątpliwości, że określona na potrzeby ustawy o inwestycjach definicja takiego obiektu budowlanego wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego. Biorąc zaś pod uwagę wskazane wcześniej powiązanie ustawy podatkowej z prawem budowlanym, a także relację prawo budowlane - ustawa o inwestycjach, nie można za niedopuszczalne uznawać dokonywanie interpretacji przepisów w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości również na podstawie ustawy o inwestycjach. (...). Dla prawidłowego opodatkowania elektrowni wiatrowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. konieczne jest bowiem uwzględnienie w procesie wykładni prawa trzech aktów normatywnych, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W ocenie WSA w Gorzowie Wielkopolskim, na skutek zmian ustawowych wprowadzonych ustawą o inwestycjach, podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017r. objęta została całość turbiny wiatrowej jako budowli, składającej się z fundamentu, wieży i elementów technicznych.

Natomiast WSA w Łodzi w wyroku z dnia 2 listopada 2017 r., sygn. I SA/Łd 517/17, wskazał że przychylił się do szeregu wcześniej wydanych wyroków w przedmiotowej kwestii i stwierdził, iż na skutek zmian ustawowych, które weszły w życie wraz z ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r., poz. 961), w skrócie u.i.e.w., ustawodawca w sposób wyraźny wskazał, że elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży i elementów technicznych stanowi w całości budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a definicja "elektrowni wiatrowej" z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ma znaczenie nie tylko na gruncie tej właśnie ustawy, ale także bezpośrednio na gruncie ustawy Prawo budowlane, a pośrednio na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. (...). Wbrew stanowisku autora skargi, przeciwko wykładni uznającej, że budowlą są tylko części budowlane elektrowni wiatrowych, przemawia także fakt, że w art. 3 pkt 3 P.b. usunięto zwrot "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Poprzez to wykreślenie z art. 3, ustawodawca zrezygnował z dotychczasowego podziału elektrowni wiatrowych na elementy budowlane i urządzenia techniczne, wprowadzając regulację nakazującą traktować całą elektrownię wiatrową jako budowlę. Skoro w poprzednio obowiązującym stanie prawnym w judykaturze przyjmowano, że to ówczesne brzmienie art. 3 pkt 3 (z elektrowniami wiatrowymi wymienionymi w nawiasie *expressis verbis*) daje podstawę do opodatkowania jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to zmiana tego przepisu dokonana ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (wykreślenie elektrowni wiatrowych) nie może być pozbawiona znaczenia prawnego. Przepisów prawnych nie powinno się interpretować w sposób, który prowadzi do wniosków sprzecznych z zasadami logicznego rozumowania (zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*, por. uzasadnienie uchwały Pełnego Składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 14 października 2004 r. sygn. akt III CZP 37/04; OSNC 2005, nr 3, poz. 42; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2004 r. sygn. akt V CK 21/04, OSNC 2005,

nr 7-8, poz. 137 oraz uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2005 r. sygn. akt I KZP 18/05, OSNKW 2005, nr 9, poz. 74).

Także wyrok WSA w Opolu z dnia 13 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Op 293/17 w tożsamy sposób rozstrzygnął kwestie opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r., wskazując jednocześnie, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego został ukształtowany jednolity pogląd zwracający uwagę na istnienie cechy istotnej (relewantnej), z uwzględnieniem której należy dokonywać oceny co do zachowania zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP. Zasada ta oznacza, że osoby bądź podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo, natomiast osoby bądź podmioty znajdujące się w odmiennej sytuacji faktycznej należy traktować odmiennie. Zatem wyłącznie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. wyrok TK z dnia 4 lutego 1997 r., sygn. akt P 4/96). Cechą relewantną w tym przypadku jest prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu energii przy pomocy elektrowni wiatrowych. W obrębie tej charakterystycznej cechy, z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości sytuacja jest taka sama. W każdym przypadku przedmiotem opodatkowania jest budowla w postaci elektrowni wiatrowej, składającej się z części budowlanych i technicznych. W cytowanej ustawie brak jest unormowań, skutkiem których byłoby zróżnicowane traktowanie w zakresie podatku od nieruchomości w tej grupie podatników - przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie wytwarzania energii z wykorzystaniem posiadanych elektrowni wiatrowych.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż w przedmiotowej kwestii bez wątpienia doszło do ukształtowania jednolitej, powszechnej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, gdyż zaprezentowane powyżej poglądy zostały w pełni odzwierciedlone także w wyrokach:

- wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 maja 2017 r., sygn. I SA/Sz 181/17,
- wyroku WSA w Lublinie z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. I SA/Lu 409/17,
- wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. I SA/Go 207/17,
- wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 12 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Wr 49/17,
- wyroku WSA w Białymstoku z dnia 24 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Bk 431/17,
- wyroku WSA w Opolu z dnia 13 września 2017 r., sygn. I SA/Op 293/17,
- wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 3 października 2017 r., sygn. I SA/Rz 502/17,
- wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 10 października 2017 r., sygn. I SA/Bd 664/17,
- wyroku WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2017 r., sygn. I SA/Po 631/17,
- wyroku WSA w Łodzi z dnia 17 października 2017 r., sygn. I SA/Ld 523/17,
- wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 569/17,
- wyroku WSA w Olsztynie z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Ol 558/17,
- wyroku WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Gd 1256/17,

Jednocześnie Organ podatkowy podkreśla, iż nie są mu znane odmienne orzeczenia sądów wojewódzkich czy Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Reasumując, Organ podatkowy stwierdza, że w związku z wejściem w życie UoIEW Spółka od dnia 1 stycznia 2017 r. jest zobowiązana do zmiany zakresu opodatkowania

podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych, w ten sposób, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać cała elektrownia wiatrowa, tj. zarówno jej część budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Zatem Wójt w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 20 grudnia 2016 r., nr FN.310.2.2016 zawarł nieprawidłowe stanowisko w zakresie sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowej od dnia 1 stycznia 2017 r. Wobec zmian dokonanych w tym zakresie przez ustawodawcę, uwzględniając wykształcaną w przedmiotowym zakresie jednolitą i powszechną linię orzeczniczą, potwierdzającą stanowisko zawarte w zmianie interpretacji indywidualnej pierwotna interpretacja indywidualna z dnia 20 grudnia 2016 r., nr FN.310.2.2016 nie mogła ostać się w obrocie prawnym, a Wójt był zobowiązany do jej zmiany.

W związku z powyższym stwierdza się, że stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zmieniona interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we Wniosku i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania zmienianej interpretacji indywidualnej.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem tutejszego organu tj. Wójta Gminy Chełmża, zgodnie z przepisem art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369; dalej: PPSA). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni, począwszy od dnia otrzymania niniejszej zmiany interpretacji indywidualnej – przepis art. 53 § 1 PPSA .

Otrzymują:

- 1) Adresat;
- 2) a/a.

Z up. WÓJTA

dr inż. Kazimierz Bober
Zastępca Wójta