

Słubice, dnia 11 stycznia 2017 r.

Burmistrz Słubic
ul. Akademicka 1
69-100 Słubice

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, art. 14b § 1, art. 14d § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej „op”) w zw. z 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 (t.j.: Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm., dalej „upol”)

uznają za nieprawidłowe

w obowiązującym stanie prawnym stanowisko wskazane we wniosku G. z siedzibą w W. (dalej „Wnioskodawca”) z dnia 14 października 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (dalej „wniosek”).

UZASADNIENIE

W dniu 14 października 2016 r. Wnioskodawca reprezentowany przez pełnomocnika Pana A.K. zwrócił się do Burmistrza Słubic o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca należy do G. - prywatnej grupy energetycznej składającej się z pionowo zintegrowanych spółek działających w obszarze wytwarzania energii ze źródeł odnawialnych oraz obrotu energią elektryczną.

Wnioskodawca w ramach Grupy prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii z wiatru i jest właścicielem F. usytuowanej na terenie gminy Słubice.

Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów (turbin wiatrowych) napędzanych energią wiatru. Energia elektryczna uzyskana z energii wiatru jest uznawana za ekologicznie czystą, gdyż, pomijając nakłady energetyczne związane z wybudowaniem takiej elektrowni, wytworzenie energii nie pociąga za sobą spalania żadnego paliwa.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża oraz z urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty, która jest połączona z wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który

przekształca ją w energię elektryczną, przekazywaną następnie do wyjścia do sieci elektroenergetycznej.

Urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i poszczególnych urządzeń technicznych zostały opisane poniżej:

- Fundament - element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.
 - Wieża - ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej często kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.
 - Gondola - element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące prąd elektryczny, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator, transformator oraz układ sterowania.
 - Mechanizm obrotu yaw – system znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz dwóch kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru.
 - Wirnik (rotor) z zespołem łopat – to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 15-20 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ponad 1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat – typowy układ to 3 łopaty.
 - Zespół przeniesienia napędu - tworzą go następujące elementy: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec, sprzęgło i generator.
 - Wał główny - przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.
 - Przekładnia - jest niewyalgicznym elementem całego układu napędowego. Stosowane są dwa główne typy przekładni: o wałach równoległych i planetarne. Często pierwszy stopień przekładni jest planetarny, a następne równoległe. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na zdolność przekładni planetarnych do przenoszenia większych momentów przy tej samej masie. Wynika to z faktu, że moment jest przenoszony na wał wyjściowy przez trzy, a nie jedno koło zębate.
 - Generator prądotwórczy - ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w elektryczną.
- Układ sterowania - kontroluje pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych

parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zwrócił się z następującym pytaniem:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

Wnioskodawca zajął następujące stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego:

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

Powyższe stanowisko Wnioskodawca uzasadnił w następujący sposób:

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 Uplok budowlą jest 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. Ustawa podatkowa odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do ustawy Prawo budowlane (a nawet do jej poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Mimo zatem, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów Uplok oraz Prawa budowlanego (art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 9 tej ustawy). Z tego powodu, niezależnie od tego, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01; dalej: „ustawa o inwestycjach”) zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, 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), to nadal Prawo budowlane określa, że budowlą są jedynie 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. Powyższe oznacza, że skoro ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to w takim razie elektrownia wiatrowa i jej poszczególne „części” tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim Prawo budowlane uważa je za

budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 tej ustawy. Potwierdza to §147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz.U.2016.283 z dnia 2016.03.07), który stanowi, że: „Jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”. Przepis ten wprost wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest ustawa o inwestycjach - niebędąca ustawą podatkową.

To ustawa o inwestycjach w tym względzie kieruje do Prawa budowlanego, a nie na odwrót. Ustawa o inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze sfery prawa budowlanego, bo nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama ustawa o inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa – od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej - jest równa lub większa od dziesięciokrotności „wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)”. Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne – wystarczyłoby wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

W ocenie Wnioskodawcy ustawa o inwestycjach nie daje zatem podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

- 1) brzmienie art. 17 ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym: „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”, gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany. Zasady te mogą być bowiem określane jedynie w ustawie podatkowej (Uplok) oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane);*
- 2) fakt pojawienia się w ustawie o inwestycjach w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej;*
- 3) wykreślenie z nawiasu w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego pojęcia elektrowni wiatrowych,*
- 4) zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych.*

Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości

ma bowiem interpretacja art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Artykuł 3 pkt. 3 Prawa budowlanego stanowi przecież wyraźnie, że budowlą są m.in. „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”. Orzecznictwo jest jednolite co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy stricte budowlane (w tym fundament), to za budowlę uznaje się jedynie ich „części budowlane”¹. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego – ważna jest bowiem jego konstrukcja – posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Brak wskazania w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej jako budowli znajduje dodatkowe potwierdzenie w ratio legis ustawy o inwestycjach, które nie dotyczyło zwiększania opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach.

Potwierdzenie braku wpływu ustawy o inwestycjach na prawo podatkowe (Uplok) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym TK orzekł, że: „Omawiana definicja [budowli – przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane expressis verbis w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169)”. Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie obiekty wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz obiekty do nich podobne, a zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 2a Ordynacji podatkowej, to należałoby

¹ Tak np. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2009r. sygn. II FSK 202/08, z dnia 25 listopada 2010r. sygn. II FSK 1382/09, z dnia 2 grudnia 2011r. sygn. II FSK 1658/10, z dnia 15 maja 2012r. sygn. II FSK 2132/10.

uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów w tym przepisie się znajdujących. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, budowli ziemnych, obronnych (fortyfikacji), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

W ocenie Wnioskodawcy nie można przede wszystkim stwierdzić, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych stanowią wolno stojące urządzenia techniczne. Ustawodawca jasno wskazuje bowiem, że epitet w postaci „wolno stojący” ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem w dalszej części rozbudowanego katalogu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego mowa jest również o „częściach budowlanych urządzeń technicznych” jako budowlach. Warte podkreślenia jest, że urządzenia techniczne nieposiadające charakteru wolno stojących, nie stanowiły i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Z punktu widzenia techniki tworzenia prawa, jak i paradygmatu racjonalności ustawodawcy, nie da się wyprowadzić wykładni, zgodnie z którą urządzenie posiadające fundament jest wolno stojące, gdyż czyniłoby to niezasadnym umieszczenie jako budowli fundamentów pod maszynami i urządzeniami.

W celu określenia, czy urządzenia techniczne znajdujące się wewnątrz budynków mogą mieć przymiot „wolno stojących”, konieczne jest zwrócenie się ku stanowiskom przedstawianym w orzeczeniach sądów administracyjnych, których przykłady Wnioskodawca prezentuje poniżej:

- Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 880/12

„(...) dokonując wykładni sformułowania „wolnostojące urządzenia techniczne” należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...);”

- Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. II FSK 2491/12

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejś z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując

wykładni sformułowania "wolno stojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątplenia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...).

Lektura powyższych wyroków prowadzi do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolno stojące”, konieczne jest, aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). Przenosząc rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt niniejszego wniosku, w ocenie Wnioskodawcy, nie sposób nie stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mają charakteru „wolno stojących”, albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki, sine qua non opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

Biorąc to pod uwagę, obiektem analogicznym do urządzeń elektrowni wiatrowych, w ocenie Wnioskodawcy, może być jedynie elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane. Taka interpretacja jest ponadto zbieżna z licznym, i jednolitym orzecznictwem sądowo-administracyjnym, które za budowle uznaje jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, jak i elementy budowlane innych urządzeń technicznych. Trybunał wskazał także, że: „Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu definicje wyrażeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażeń „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. To oznacza, w ocenie Wnioskodawcy, że odwołanie Upłok do Prawa budowlanego nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez TK definicji legalnych. Idąc dalej tym tokiem myślenia, zmiana załącznika do Prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do Prawa budowlanego nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść dalszych przepisów Prawa budowlanego jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż definiowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego), a w kontekście ustawy o inwestycjach dodanie do załącznika do Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej spełniać ma jedynie cel tej ustawy - objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że: „nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę w rozumieniu Prawa

budowlanego, to nie można w sposób automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już wspominaliśmy, z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wynika bowiem zupełnie inny niż podatkowy cel jej ustanowienia – objęcie dozorem technicznym całości instalacji wiatrowej.

Skoro zatem nie można wskazać, że ustawa ta spełnia kryteria wynikające z zasady poprawnej legislacji, które w prawie podatkowym są wzmacniane przez normy konstytucyjne wyrażone w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, a przy tym celem ustawy o inwestycjach nie było zwiększenie podatków, to w ocenie Wnioskodawcy nie można wyciągać wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia jej całej opodatkowaniem.

Zmiana poj. obiektu budowlanego

Za tym, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego oraz Upłok świadczy także obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r. Zgodnie z nią 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”. Jak widać, w przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń, tym samym dając do zrozumienia, że urządzenia techniczne jako takie nie podlegają reglamentacji tej ustawy.

Potwierdził to zarówno Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak i podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, który w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane i związanej z nią definicji obiektu budowlanego, wskazał, że: „Usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy - Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję obiektu budowlanego i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami ustawy – Prawo budowlane m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a jedynie ich części budowlane oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Opisana nowelizacja z 2015 r. nie pozostawia wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według Prawa budowlanego, a tym samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie nie ma to bowiem podstaw prawnych.

Dyskryminacja podsektora

Wnioskodawca dodatkowo pragnie wskazać, iż za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji sektora energetyki wiatrowej. W ocenie Wnioskodawcy nie ma bowiem podstaw aksjologicznych i prawnych, by

urządzenia techniczne posadowione na fundamencie oraz innych konstrukcjach wsporczych w elektrowniach wiatrowych obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące do wytwarzania energii z innych nośników np. biomasy, węgla czy gazu. Jako przykład Wnioskodawca pragnie podać opodatkowanie turbin, które, gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania energii z gazu, czy znajdujące się w elektrowniach wodnych – nadal nie podlegałyby opodatkowaniu. Ponadto, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie są opodatkowane, a budowlą jest i będzie jedynie ich fundament/konstrukcja wsporcza.

Podsumowanie

Podsumowując, tezom o objęciu całej elektrowni wiatrowej opodatkowaniem, w ocenie Wnioskodawcy, przeczą następujące argumenty:

- 1. Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej – w tym przypadku Upłok. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Upłok w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.*
- 2. Definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (nie podlegających podatkowi od nieruchomości) nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Nadal, zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowlę stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe nie są budowlą.*
- 3. Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądowo-administracyjnym.*
- 4. Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom – wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego).*
- 5. Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego, co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. pośła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy*

Prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.

6. *Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.*

Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.

Po rozpatrzeniu wniosku Burmistrz Słubic zważył, co następuje:

Przytoczone powyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych z nieuwzględnieniem zmian legislacyjnych, jakie spowodowało wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961, dalej „uizew”), również w zakresie podatku od nieruchomości.

Należy mieć na uwadze, że obowiązująca od 16 lipca 2016 r. uizew:

- 1) w art. 2 pkt. 1 stanowi, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (...);
- 2) w art. 2 pkt. 2 definiuje pojęcie elementów technicznych elektrowni wiatrowej (a nie urządzeń technicznych jak w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm., dalej „pb”), czyli wirników z zespołem łopat, zespołów przeniesienia napędu, generatorów prądotwórczych, układów sterowania, zespołów gondoli wraz z mocowaniami i mechanizmami obrotu;
- 3) przez art. 9 pkt 1 zmieniła definicję budowli w rozumieniu pb (art. 3 pkt 3 pb);
- 4) w art. 17 stanowi, że od dnia wejścia jej w życie 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 uizew.

W konsekwencji powyższego, od dnia 1 stycznia 2017 r. elektrownie wiatrowe będą opodatkowane w całości (jako budowle) według stawki określonej zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 upol. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt. 3 upol opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Elektrownia wiatrowa (jako całość – por. art. 2 uizew oraz Uzasadnienie do jej projektu) jest natomiast budowlą w rozumieniu prawa budowlanego (por. m. in. art. 3 pkt 3 pb w znówelizowanym od 16.07.2016 r. brzmieniu oraz kategorię XXiX Załącznika nr 1 do pb).

Zgodnie z podstawowym założeniem wykładni prawa – założeniem racjonalności prawodawcy i przy użyciu adekwatnych zasad wykładni prawa należy dojść również do przekonania, że przepis art. 17 uizew został wprowadzony po to, aby do końca br. elektrownie wiatrowe były opodatkowane na dotychczasowych zasadach, a począwszy od 1 stycznia 2017 r. były opodatkowane na zasadach nowych.

Przedmiotem wywodów interpretacyjnych Wnioskodawcy są natomiast w głównej mierze przepisy art. 1a ust 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 upol, a także po części przepisy pb, do których zdaniem Wnioskodawcy upol odsyła.

Stanowisko Wnioskodawcy oparte jest na błędnym założeniu, iż pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wyprowadzać wyłącznie z przepisów pb i z zawartej tam definicji budowli i obiektu budowlanego. Tymczasem definicja budowli na potrzeby upol zawarta w art. 1a ust 1 pkt. 2 tejże ustawy odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu *przepisów prawa budowlanego*. Zgodnie z tą definicją budowla to „– obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Trzeba w tym miejscu zauważyć, że ustawodawca odsyła nie do konkretnej ustawy Prawo budowlane z 7 lipca 1994 r., lecz do *prawa budowlanego* (pisanego z małej litery), jako dziedziny, gałęzi prawa, regulującej w sposób kompleksowy wykonywanie różnego typu inwestycji budowlanych. Jest rzeczą niebudzącą wątpliwości, iż większość instytucji prawnych, pojęć i definicji z dziedziny prawa budowlanego zawarta jest z pewnością w pb, która stanowi, można powiedzieć, główny, najszerszy zbiór przepisów prawnych w tej dziedzinie. Nie jest to jednak jeszcze w pełni kompletna i wyczerpująca kodyfikacja. Oznacza to zatem, że niektóre pojęcia instytucji prawnych w rozumieniu prawa budowlanego, mogą być uregulowane w ustawach szczególnych poza pb. Taką ustawą szczególną jest właśnie uizew. Ustawodawca zdecydował się uregulować sprawy związane z budową elektrowni wiatrowych w odrębnej ustawie, albowiem dla osiągnięcia pożądaných celów społeczno-gospodarczych nie wystarczyłyby zmiany w pb lub wydanie przepisów techniczno-budowlanych na podstawie tejże ustawy. Zgodnie z art. 1 ust. 1 uizew określa ona warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Jak wynika z powyższego przepisu materia, którą reguluje uizew z pewnością obejmuje dziedzinę prawa budowlanego, a instytucje prawne i definicje legalne zawarte w tej ustawie są instytucjami i definicjami „w rozumieniu prawa budowlanego”. uizew jest ustawą z dziedziny prawa budowlanego, a nie ustawą z innej dziedziny posługującą się pojęciem budowli (por. np. Prawo geodezyjne i kartograficzne). Należy mieć na względzie, że powołany przez Wnioskodawcę wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), jak również orzecznictwo sądów administracyjnych ukształtowane na gruncie tego wyroku prezentujące pogląd, że za budowle w rozumieniu upol można uznać jedynie budowle wymienione w art. 3 pkt. 3 pb, dotyczą stanu prawnego sprzed wejścia w życie w dniu 16 lipca 2016 r. uizew. Pogląd powyższy stracił obecnie aktualność, albowiem

ustawodawca w art. 2 pkt. 1 powyższej ustawy wprowadził definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą użyte w ustawie określenie elektrownia wiatrowa oznacza: 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. 12 pkt. 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 748 i 2365). Powyższa definicja elektrowni wiatrowej, jako budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, równocześnie przesądza jednoznacznie, co wchodzi w skład tejże budowli, a więc zarówno fundament oraz posadowiona na nim wieża, jak i również elementy techniczne.

Dla jasności w art. 2 pkt. 2 uizew ustawodawca zawarł definicję elementów technicznych, którymi są wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Wprowadzając w uizew pojęcie elektrowni wiatrowej jako swoistego rodzaju budowli w rozumieniu prawa budowlanego obejmującej całość elektrowni wiatrowej ustawodawca miał świadomość oddziaływania takiego pojęcia budowli na sferę prawnopodatkową w zakresie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Wprowadzając w uizew definicję elektrowni wiatrowej jako swoistej budowli składającej się również z części technicznych, ustawodawca dokonał równocześnie zmiany definicji budowli zawartej w pb w art. 3 pkt. 3 w ten sposób, iż wymieniając części budowlane urządzeń technicznych w egzemplifikacji tych urządzeń pominął elektrownie wiatrowe poprzestając na wymienieniu „części budowlanych, kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń”. Świadczy to o tym, że pełna regulacja pojęcia elektrowni wiatrowej jako budowli obejmującej całą elektrownie w uizew uczyniła niepotrzebną dotychczasową regulację traktującą jako budowlę tylko części budowlane elektrowni wiatrowych i innych urządzeń technicznych. Zmieniony art. 3 pkt. 3 pb i art. 2 pkt. 1 uizew są w obecnym stanie prawnym kompatybilne (spójne) względem siebie, a drugi z powołanych przepisów określa jednoznacznie podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości jako budowlę obejmującą całość elektrowni wiatrowej, łącznie z elementami budowlanymi i technicznymi. Nie ma żadnych przesłanek, aby ograniczać działanie przepisu art. 2 uizew wyłącznie do tejże ustawy.

W uzasadnieniu do projektu uizew wyraźnie powołano, że wprowadzony w 2005 r. podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i techniczną był uzasadniony przede wszystkim względami podatkowymi, co świadczy o świadomości Ustawodawcy, iż uizew wywoła zmiany w prawie podatkowym. Nie można również tracić z pola widzenia faktu, że projekt uizew był poselskim projektem ustawy, w przypadku którego nie musiał on zawierać Oceny Skutków Regulacji, co uzasadnia ograniczoną objętość uzasadnienia. Posłowie projektodawcy mieli jednak świadomość zmian wskazując, że „regulacja wpłynie na poziom stopy zwrotu inwestorów zainteresowanych inwestowaniem w budowlę i eksploatację elektrowni wiatrowych.”.

Nie sposób zatem zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż wejście w życie uizew nie spowodowało zmian w naliczaniu podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych. Przeciwnie, zmiany te są istotne i wynikają z odmiennego zdefiniowania podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w szczególności rozszerzenia tej podstawy również o elementy techniczne elektrowni.

Nie sposób również uznać, iż argumentem przemawiającym za brakiem zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości jest regulacja

prawna zawarta w art. 17 uizew. Należy mieć na względzie, że jest to przepis przejściowy wydłużający stosowanie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie ustawy do końca 2016 r. w zakresie ustalania i poboru podatku. W tym miejscu należy wskazać, iż samo wprowadzenie przepisu przejściowego, niezależnie od zakresu jego stosowania zawsze wywołane jest dokonaniem gruntownej zmiany regulacji prawnej, a ustanowienie reguł przejściowych ma zagwarantować płynne wprowadzenie tej zmiany, a zwłaszcza poszanowanie praw nabytych i interesów w toku. Z przepisu przejściowego zawartego art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy wyprowadzić zatem wniosek, że od 1 stycznia 2017 r. wchodzi w życie nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. W przeciwnym razie ustanawianie reguł przejściowych regulujących proces wprowadzania zmian byłoby nieracjonalne i bezcelowe.

Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 op należało wskazać prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym po wejściu w życie uizew przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 2017 r. będzie cała elektrownia wiatrowa tj. fundament, wieża oraz elementy techniczne, a nie tylko jej części budowlane.

Stanowisko tutejszego Organu znajduje potwierdzenie w pismach Ministerstwa Finansów kierowanych do portali branżowych. Np. pismo Ministerstwa Finansów (źródło:<http://wysokienapiecie.pl/prawo-energetyczne/1598-podatek-od-nieruchomosci-od-turbin-wiatrowych-interpretacja-mf>) o następującej treści:

„Ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która została przekazana Prezydentowi do podpisu 10 czerwca zostanie znowelizowany art. 3 pkt 3 u. p. b. w taki sposób, że ustawodawca rezygnuje z wymieniania w definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych. Ponadto w załączniku do u. p. b., określającym kategorie obiektów budowlanych, w „Kategorii XXIX”, wprowadza się nowy obiekt – „elektrownie wiatrowe”.

Ponadto w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) Trybunał wskazał jednoznacznie, jak powinno się interpretować przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w zgodzie z Konstytucją, stwierdzając m. in., że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione 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 (...).

Tak ujęte stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, jakie obiekty i urządzenia należy uznawać za budowle, a jakie budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie będą, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) elektrownie wiatrowe, które są wymienione w załączniku do u. p. b. będą podlegały opodatkowaniu od całkowitej wartości, bez podziału na części budowlane i niebudowlane.”

Pouczenie

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z powodu jej niezgodności z prawem. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Burmistrza Słubic, w terminie 14 dni od dnia w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na ww. wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Otrzymują:

1. Pełnomocnik
2. A/a.