BURMISTRZ MIASTA I GMINY SZTUM
UL. MICKIEWICZA 39, 82-400 SZTUM

Sztum, dnia 23 marca 2021 roku

FPII.310.4.2021

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Miasta i Gminy Sztum, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 oraz art. 14c§ 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2020 roku poz. 1325 ze zm.), art. 4 ust. 1 pkt 3) i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 roku poz. 1170 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku podatnika z dnia 23 grudnia 2020 roku (data wpływu do Urzędu ... i Gminy Sztum 29 grudnia 2020 roku) o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego,

uznaje stanowisko Wnioskodawcy,
przedstawione we wniosku z 23 grudnia 2020 roku
(data wpływu do tut. Urzędu 29 grudnia 2020 roku), za nieprawidłowe.

Jednocześnie, na podstawie art. 14c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2020 roku poz. 1325 ze zm.), wskazuje prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym:

1. Scharakteryzowana przez Wnioskodawcę instalacja technologiczna, umieszczona w całości wewnątrz Budynku Hydroforni, obejmująca urządzenia techniczne i zespoły urządzeń technicznych w postaci: automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45, głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7-1200, zestawu pompowego hydroforowego wraz orurowaniem PVC i armaturą, nie stanowi elementu Budynku Hydroforni, w związku z czym jest odrębną budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.
2. Scharakteryzowane przez Wnioskodawcę dwa stalowe podesty obsługowe, z których jeden zlokalizowany jest wewnątrz Budynku produkcyjnego C, a drugi - wewnątrz Budynku produkcyjnego Magazyn nr 5, stanowią w świetle art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z. 2019 roku poz. 1170 ze zm.) - dalej: „upol" w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (tekst jednolity Dz.U. z 2019 roku, poz. 1186 ze zm. – dalej: „uPb") odrębne budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

BURMISTRZ MIASTA I GMINY SZTUM
UL. MICKIEWICZA 39, 82-400 SZTUM

U Z A S A D N I E N I E

W dniu 29 grudnia 2020 roku Wnioskodawca złożył do Burmistrza Miasta i Gminy Sztum wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

(dalej: „Wnioskodawca" lub „Spółka") jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), dalej: „ustawa o CIT".

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą koncentrującą się na produkcji olejów i margaryn oraz pozostałych tłuszczów płynnych i tłuszczów jadalnych. Należący do Wnioskodawcy zakład przetwórczy położony jest w gminie Sztum, pod adresem: Na obszarze zakładu zlokalizowano szereg budynków oraz budowli związanych z prowadzeniem wskazanej działalności gospodarczej. Jednym z obiektów jest Budynek Hydroforni. Jest to jednokondygnacyjny murowany obiekt wykonany z wyrobów budowlanych, posiadający strop monolityczny, żelbetowy dach i fundamenty. Obiekt został wydzielony z przestrzeni za pomocą murowanych przegród budowlanych oraz jest trwale związanym z gruntem. We frontowej ścianie umieszczono otwór drzwiowy. Obiekt służy do zapewnieniu odpowiedniego ciśnienia oraz jakości wody, czerpanej ze studni głębinowej - wody, która wykorzystywana jest do celów produkcyjnych. Z tego powodu budynek został wyposażony w wewnętrzną instalację technologiczną, która zapewnia możliwość użytkowania tego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. W roku 2018 Wnioskodawca dokonał modernizacji przedmiotowego obiektu, w wyniku czego Budynek Hydroforni wyposażono w nową instalację technologiczną uzdatniania wody, składająca się z:

- automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45 - złożony zespół urządzeń technicznych, zapewniający wodzie odpowiednie parametry i ciśnienie. W jej skład wchodzą: aerator OI 400, trzy filtry stalowe 1800, komplet przepustnic pneumatycznych, złoże filtracyjne, armatura pomiarowo-kontrolna, pompa płucząca grundfos, sprężarka, dmuchawa oraz pompa dozująca. Urządzenie mieszacza wodno-powietrznego (aerator) wykonany jest w formie cylindra zakończonego dennicą, z szykanami umieszczonymi wewnątrz cylindra oraz króćcami: wlotowym, powietrznym i wylotowym,
- głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7- 1200,
- zestawu pompowego hydroforowego, przeznaczony jest do przetłaczania wody przez automatyczną stację filtracji, tłoczenia wody bezpośrednio do sieci, przy

jednoczesnym utrzymaniu jej stałego ciśnienia w instalacjach oraz kompensacji strat hydraulicznych wody, oraz

- orurowania PVC i armatury.

Wszystkie te urządzenia nie mogą funkcjonować na otwartej przestrzeni. Prawidłowe działanie opisanej instalacji technologicznej i tworzących ją urządzeń technicznych wymaga przede wszystkim utrzymywania stałej dodatniej temperatury otoczenia, co nie jest osiągalne w okresie zimowym poza budynkiem. Ponadto, dla uzyskania właściwej jakości wody konieczne jest zachowanie odpowiedniego reżimu sanitarnego, czego również nie można dotrzymać na zewnątrz, na wolnym terenie.
W ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy zmodernizowana w roku 2018 instalacja technologiczna Budynku Hydroforni przyjęła postać kilku odrębnych środków trwałych, które wymienione są poniżej:

nr inw. 2000043	Areator
nr inw. 2000044	Filtr I
nr inw. 2000045	Filtr II
nr inw. 2000046	Filtr III
nr inw. 2000047	Zestaw pomp
nr inw. 2000048	Szafa sterowniczo zasilająca.

Należy zastrzec, że w skład powyższych środków trwałych nie wchodzi obiekt, zlokalizowanej na zewnątrz i sąsiadującej z Budynkiem Hydroforni, studni głębinowej, która ujęta jest w odrębnym środku trwałym posiadając własny numer inwentarzowy 2000040.

Ponadto, w Budynku produkcyjnym C zamontowany został podest obsługowy do magazynu śruty. W ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy przedmiotowy podest ujęty jest pod numerem inwentarzowym 1000004. Jest to stalowa, dwupoziomowa konstrukcja, niezależna od konstrukcji Budynku produkcyjnego C, która służy do obsługi maszyn i urządzeń transportujących śrutę rzepakową do dalszych etapów procesu technologicznego. Składa się ze stalowych kwadratowych profili, do których przymocowano dwa poziomy stalowych podestów z barierkami zabezpieczającymi przed upadkiem oraz ze stalową, pionową drabiną z koszem. Podest posiada własne stopy fundamentowe, do których został przytwierdzony za pomocą kotew.

Natomiast wewnątrz Budynku produkcyjnego Magazyn nr 5 posadowiono jednopoziomowy podest, o konstrukcji ze stalowych dwuteowników, wspierających się na stalowych kwadratowych profilach słupowych, przytwierdzonych do własnych stóp fundamentowych. Posadzka podestu została wykonana z blachy stalowej i wyposażona w barierki zabezpieczające przed upadkiem oraz w stalową pionową drabinę z koszem ochronnym. Funkcją przedmiotowej konstrukcji jest zapewnienie możliwości obsługi urządzeń

wentylacyjnych w budynku produkcyjnym. W ewidencji środków trwałych przedmiotowy podest widnieje jako samodzielny środek trwały, pod numerem inwentarzowym 1000042.

Wymienione elementy instalacji technologicznej Budynku Hydroforni oraz podesty stalowe były i nadal są opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jako ich podstawy opodatkowania Wnioskodawca przyjmuje wartości, o których mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalone na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiące podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszone o odpisy amortyzacyjne.

Pytania Wnioskodawcy

Pytanie nr 1

Czy scharakteryzowana wyżej instalacja technologiczna, umieszczona w całości wewnątrz Budynku Hydroforni, obejmująca urządzenia techniczne i zespoły urządzeń technicznych w postaci: automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45, głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7-1200, zestawu pompowego hydroforowego wraz orurowaniem PVC i armaturą, stanowi w świetle art. 1a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 UPb element Budynku Hydroforni i tym samym nie jest odrębną budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Pytanie nr 2

Czy scharakteryzowane wyżej dwa stalowe podesty obsługowe, z których jeden zlokalizowany jest wewnątrz Budynku produkcyjnego C, a drugi - wewnątrz Budynku produkcyjnego Magazyn nr 5, nie stanowią w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb odrębnych budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy

W zakresie pytania nr 1

Scharakteryzowana wyżej instalacja technologiczna, umieszczona w całości wewnątrz Budynku Hydroforni, obejmująca urządzenia techniczne i zespoły urządzeń technicznych w postaci: automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45, głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7-1200, zestawu pompowego hydroforowego wraz orurowaniem PVC i armaturą, stanowi w świetle art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 uPb element Budynku Hydroforni i tym samym nie jest odrębną budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

BURMISTRZ MIASTA I GMINY SZTUM
UL. MICKIEWICZA 39, 82-400 SZTUM

W zakresie pytania nr 2

Scharakteryzowane wyżej dwa stalowe podesty obsługowe, z których jeden zlokalizowany jest wewnątrz Budynku produkcyjnego C, a drugi - wewnątrz Budynku produkcyjnego Magazyn nr 5, nie stanowią w świetle art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb odrębnych budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Budynek, stanowiący przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to — zgodnie z art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Według art. 3 pkt 1 uPb przez obiekt budowlany rozumieć należy budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Stosownie zaś do art. 3 pkt 4 UPb obiekty małej architektury to niewielkie obiekty, w szczególności:

- kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Art. 3 pkt 9 UPb stanowi, że urządzeniami budowlanymi są 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. W myśl art. 3 pkt 3 uPb, budowla na płaszczyźnie prawa budowlanego to 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, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod

maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol podatkowi od nieruchomości podlegają dwa rodzaje obiektów budowlanych, tj. budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca zamieścił w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych autonomiczną definicję budynku. Art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol stanowi bowiem, że budynek to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Można więc uznać, że po pierwsze budynek jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co implikuje konieczność uzupełnienia definicji budynku z upol odpowiednim przepisem ustawy Prawo budowlane, a konkretnie — art. 3 pkt 1 UPb. Po drugie zaś, naturę budynku jako obiektu budowlanego określają wymienione w art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol elementy i cechy konstrukcyjne. Aby obiekt budowlany mógł być w ogóle traktowany jako budynek musi posiadać jednocześnie dach, fundamenty, trwałe związanie z gruntem oraz wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Brak choćby jednego z tych elementów eliminuje obiekt z kręgu budynków z upol. Po trzecie ustawodawca wyraźnie odsyła do przepisów prawa budowlanego w zakresie definicji obiektu budowlanego, w związku z czym budynek obejmuje zarówno:

- konieczne elementy i cechy konstrukcyjne z art. la ust. 1 pkt 1 upol, jak również
- instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budynek musi być pojmowany jako całość, jak i zbiór fragmentów użytkowych, nadających budynkowi funkcjonalność. Po czwarte, odtworzona z art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol i z art. 3 pkt 1 uPb definicja budynku jest dość klarowna, ma charakter zamknięty i pozytywny. Budynek musi mieć co najmniej dach, fundamenty, trwałe połączenie z gruntem i wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, a fragmentami tak przedstawionego budynku są również instalacje, dające możliwość korzystania z budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Wnioskodawcy Budynek, stosownie do art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 UPb, to zatem konstrukcja oraz towarzyszące jej instalacje, zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Budynek według upol, musi być postrzegany nie tylko jako połączone ze sobą elementy konstrukcyjne, ale i instalacje nadające mu funkcje użytkowe. W tym zakresie Wnioskodawca przywołał stanowisko zawarte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2014 roku, w sprawie o sygn. akt II FSK 1 792/12. Ponadto Wnioskodawca przytoczył wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2019 roku, sygn. akt II FSK 692/17, w którym przeczytać można, że *„Zauważenia wymaga, że według wcześniej przywołanych definicji budynek to nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające ten*

obiekt z przestrzeni, ale także znajdujące się nim instalacje i urządzenia techniczne. Sąd orzekający w rozpoznanej sprawie podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w przywołanym w skardze kasacyjnej wyroku z dnia 24 czerwca 2014 r., II FSK 1792/12, iż istniejące w budynku sieci techniczne, którymi według załącznika do Prawa budowlanego są sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, wodociągowe, ciepłownicze, kanalizacyjne i rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI) stanowią część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone".

Instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, są częściami budynku, o którym mowa w art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 UPb. Podnieść trzeba, że w opisie instalacji, zawartym w definicji obiektu budowlanego z UPb, jest mowa wyłącznie o tym, że instalacje mają zapewniać możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To funkcjonalne spojrzenie powoduje, że wskazana rola instalacji jest jedynym kryterium decydującym o tym, czy instalacja powinna być uznana za fragment budynku. Kreowanie jakichkolwiek innych warunków wymaganych do spełnienia jest istocie działaniem niedopuszczalnym.

Budynki, jako obiekty budowlane, są bardzo zróżnicowane, tak w zakresie przeznaczenia i pełnionych funkcji, jak i konstrukcji. Uzasadnione jest więc twierdzenie, że każdemu budynkowi przypisana jest precyzyjna rola, określone zadanie, cel, któremu budynek ma służyć. Jest to właśnie „przeznaczenie", o którym mowa w art. 3 pkt 1 UPb. Zaprezentowane rozumienie zwrotu „przeznaczenie" pokrywa się z jego znaczeniem ustalonym za pomocą językowych dyrektyw wykładni, które mają prymat przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. W tym zakresie Wnioskodawca przywołał uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2000 roku (sygn. akt: FPS 14/99). Według Słownika Języka Polskiego PWN (http://sjp.pwn.pl) przez „przeznaczenie" trzeba rozumieć *„praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy".*

W kontekście przepisów upol przeznaczenie budynku musi być odczytywane w oparciu o praktyczny cel, który leżał u podstaw projektowania danego budynku, wznoszenia go, bądź adoptowania oraz cel, dla którego budynek jest wykorzystywany. Przeznaczenie budynku determinuje z kolei rodzaj instalacji, w które obiekt jest wyposażany. Jak wskazuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim (sygn. akt: I SA/Co 249/19) *„Jak już wyżej bowiem wskazano budynek w rozumieniu prawa budowlanego to nie tylko jego elementy budowlane, jak fundamenty, ściany i podłoga i dach ale także wszystkie elementy infrastrukturalne (instalacje, czy urządzenia) służące do wykorzystywania go zgodnie z przeznaczeniem. Może to przeznaczenie mieć przy tym różnorodny charakter. Budynek może być przeznaczony do zamieszkania, ale też do prowadzenia produkcji, czy udzielania usług. W każdym budynku w zależności od jego przeznaczenia mogą znajdować się*

różne instalacje czy urządzenia techniczne. O ile w budynkach jednorodzinnych zasadniczo nie będą miały skomplikowanego charakteru (podstawowe instalacje wodne, energetyczne czy gazowe), to w budynkach wielorodzinnych mogą przybierać formy niezwykle skomplikowanych systemów klimatyzacji, wentylacji, przeciwpożarowych, komunikacji pionowej (windy). Zgodnie z treścią przepisu art. 3 pkt I p.b. same te instalacje, bez względu na wartość i zaawansowanie techniczne, nie będą podlegały odrębnemu opodatkowaniu. Takie samo spostrzeżenie należy odnieść od budynków przemysłowych, które wymagać mogą jeszcze bardziej skomplikowanych instalacji zapewniających wykorzystywanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli prowadzenia procesu produkcyjnego. Z reguły instalacji tych czy urządzeń w takim budynku będzie znajdować się więcej i będą one bardziej zróżnicowane niż w budynkach mieszkalnych. Nie oznacza to jednak, że podlegają one odrębnemu opodatkowaniu jako budowle. Wskazać bowiem należy, że budynki wykorzystywane w działalności gospodarczej opodatkowane są o wiele wyższą stawka podatku co uwzględnia już także inne wyposażenie tych budynków w instalacje i urządzenia techniczne".

Podsumowując przyjąć należy, iż częściami budynku przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości są zarówno instalacje wspólne niemal wszystkim budynkom, bez względu na ich przeznaczenie i sposób korzystania z nich, jak i instalacje, za pomocą których skonkretyzowany budynek wypełnia specyficzny cel, dla którego został wzniesiony i któremu praktycznie służy.

Zwrócić należy uwagę na definicję budowli, czyli art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol. Przewiduje ona, że budowlą jest zarówno:

- obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, oraz
- urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Wedle pierwszej części art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol budowlą nie może być obiekt małej architektury i nie może być budynek. To wyraźne zastrzeżenie dowodzi tego, że budynki i budowle, będące przedmiotami opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to dwie całkowicie odrębne i niezależne od siebie grupy obiektów. Ta sama rzecz absolutnie nie może więc być jednocześnie budynkiem i budowlą. Reguła ta ma również zastosowanie do fragmentów budynków i budowli, co wskazano w np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2012 roku (sygn. akt: II FSK 1822/10) *„Konkretny obiekt budowlany dla celów podatku od nieruchomości może być albo budynkiem, albo budowlą, albo obiektem małej architektury (pozostającym poza obszarem opodatkowania tym podatkiem). Nie może być jednocześnie częścią budynku (a także instalacją czy urządzeniem*

technicznym, związanym z budynkiem) i budowlą bądź jej częścią (a także instalacją czy urządzeniem technicznym, związanymi z budowlą)."

Ponadto, zdaniem Wnioskodawcy, treść analizowanego przepisu determinuje kolejność badania obiektu pod kątem jego przynależności do kategorii budynków albo kategorii budowli z upol. Ocena czy obiekt jest przykładem małej architektury i czy jest budynkiem, musi wyprzedzać jego ewentualną kwalifikację do grupy budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol.

Budowla w myśl przepisów może przybrać dwojaką postać:

- obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 UPb, wykonanego z wyrobów budowlanych, niebędącego budynkiem i niebędącego obiektem małej architektury — przy czym tak rozumiana budowla obejmuje również instalacje zapewniające możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, albo
- urządzenia budowlanego — czyli według art. 3 pkt 9 uPb - urządzenia technicznego związanego z obiektem budowlanym, zapewniającego możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącze i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazd, ogrodzenie, plac postojowy i plac pod śmietniki — które nie jest obiektem budowlanym.

Sięgnięcie do art. 3 pkt 1 uPb, wymuszone zawartym w definicji budowli z upol odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, pociąga za sobą kolejne konsekwencje. Otóż, w przedstawionej sytuacji powstaje konieczność uwzględnienia definicji obiektu małej architektury z art. 3 pkt 4 uPb, definicji budynku z art. 3 pkt 2 uPb (która jest niemal identyczna z art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol) oraz — co najistotniejsze — definicji budowli z art. 3 pkt 3 UPb. Warto zasygnalizować, że przepis ten znacznie różni się od art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol. Art. 3 pkt 3 uPb ma szczególny charakter. To definicja zakresowa cząstkowa, zawierająca dwie przesłanki bycia budowlą:

- przesłankę wystarczającą - budowlami są wszystkie obiekty enumeratywnie wskazane w art. 3 pkt 3 uPb,
- przesłankę konieczną — budowlami nie są obiekty będące budynkami oraz obiekty stanowiące małą architekturę.

Katalog budowli z art. 3 pkt 3 uPb jest jedynie przykładowy, dlatego też w prawie budowlanym budowlami mogą być obiekty wymienione w analizowanym przepisie oraz obiekty budowlane w nim niewystępujące. Jeżeli oceniana rzecz nie jest wyraźnie pozytywnie lub negatywnie ujęta w art. 3 pkt 3 uPb, niezbędne staje się skorzystanie z dyrektyw wykładni funkcjonalnej, w tym z wnioskowania *per analogiam legis* i ustalenie, czy ta rzecz jest podobna do przykładów wyliczonych w tym przepisie, czy też takie podobieństwo nie zachodzi.

Opisane postępowanie jest szeroko stosowane w prawie budowlanym. Jednak w obszarze prawa podatkowego, ze względu na zasady wyłączności ustawowej i określoności co do ustalania podmiotów, przedmiotów podatków oraz stawek podatkowych, wynikające z art. 217 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.) wykluczona jest identyczna jak w prawie budowlanym wykładnia art. 3 pkt 3 uPb. Analogiczne wątpliwości dotyczą definicji urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 uPb. Jest to definicja równościowa klasyczna (fragment: urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), z elementami definicji zakresowej cząstkowej (fragment: urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Tak samo jak przy definicji budowli z art. 3 pkt 3 UPb, również w procesie interpretacji art. 3 pkt 9 UPb, w sytuacji, gdy badany przedmiot nie został expressis verbis wymieniony w tym przepisie, może być niezbędne skorzystanie z — niedopuszczalnego w prawie podatkowym — wnioskowania przez analogię z ustawy.

Przedstawione wątpliwości interpretacyjne doprowadziły do wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 13 września 2011 roku (sygn. akt P 33/09). W powołanym orzeczeniu Trybunał stwierdził, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być:

- tylko te budowle, które zostały bezpośrednio wymienione w art. 3 pkt 3 UPb, bądź zostały wskazane jako budowle w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej oraz
- tylko te urządzenia budowlane, które zostały expressis verbis wyliczone w art. 3 pkt 9 uPb, bądź zostały określone jako urządzenia budowlane w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Z uwagi na powyższe, wszelkie obiekty, które nie zostały wprost ujęte w powołanych przepisach, lecz są podobne do widniejących tam wzorców, nie są budowlami w świetle przepisów upol, natomiast mogą być budowlami i urządzeniami budowlanymi na gruncie prawa budowlanego. Nie istnieje bowiem tożsamość pomiędzy budowlami w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości i w zakresie prawa budowlanego.

Analizowana w niniejszym wniosku instalacja technologiczna znajduje się w całości wewnątrz Budynku Hydroforni. Wskazany budynek przeznaczony jest do tego, aby w jego wnętrzu odbywał się proces prowadzący do uzyskania pożądanej jakości i ciśnienia wody, wykorzystywanej później przez Wnioskodawcę do celów produkcyjnych. Z kolei sama instalacja technologiczna ma wyspecjalizowany charakter oraz złożoną strukturę. Obejmuje szereg urządzeń stricte technicznych, które łączą się w większe zespoły, takie jak automatyczna stacja filtracji PW/I/F-45, główna szafa sterownicza ze sterownikiem Siemens simatic s7-1 200, zestaw pompowy hydroforowy, która wykonuje czynności o kluczowym

znaczeniu dla procesu prowadzonego w Budynku Hydroforni. Równie istotną rolę spełnia główna szafa sterownicza, oraz zestaw pompowy hydroforowy. Wszystkie wymienione urządzenia techniczne, czy zespoły urządzeń, są ze sobą połączone w ramach instalacji technologicznej. Wspomniana wcześniej armatura obejmuje zaś przepustnice ręczne i pneumatyczne, zawory ręczne kulowe, zawory elektromagnetyczne oraz zawory odpowietrzające.

Odniesienie podanego wyżej przeznaczenia Budynku Hydroforni do zadania, które spełnia charakteryzowana instalacja jako całość, a także do zadań realizowanych przez poszczególne, tworzące tę instalację urządzenia techniczne, czy zespoły urządzeń technicznych, pozwala twierdzić zdaniem Wnioskodawcy, że przeznaczenie budynku i zadanie wykonywane przez instalację, są tożsame i polegają na zapewnienie wodzie odpowiedniej jakości przez jej oczyszczenie oraz właściwego ciśnienia. Przedmiotowa instalacja ma zatem podstawowe znaczenie dla możliwości użytkowania Budynku Hydroforni zgodnie z jego przeznaczeniem. Wspomniana instalacja technologiczna jest klasycznym przykładem instalacji zapewniającej możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, o której mowa w art. 3 pkt 1 UPb. Stanowi zatem - zgodnie z art. la ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt I uPb - immanentny element Budynku Hydroforni i z tej przyczyny nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 UPb.

Dwa podesty obsługowe, tj. podest obsługowy do magazynu śruty, zlokalizowany w Budynku produkcyjnym C oraz jednopoziomowy podest umieszczony w Budynku produkcyjnym Magazyn nr 5, są stalowymi konstrukcjami z poziomymi płaszczyznami, na które mogą wejść pracownicy zakładu Wnioskodawcy. Stanowią one konieczne wyposażenie obydwu budynków, zapewniając możliwość pełnego i prawidłowego korzystania z budynków zgodnie z ich przeznaczeniem. Podnieść trzeba, że ani podesty, ani przedmioty, choćby zbliżone do podestów pod względem konstrukcji bądź funkcji, nie są wymienione jako wzorce budowli w art. 3 pkt 3 uPb, ani nie są określone jako budowle w pozostałych przepisach uPb, ani w załączniku do uPb. Podesty nie mogą być tym samym uznane za budowle w postaci obiektów budowlanych z pierwszej części art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol. Podesty nie zostały ponadto do przykładów urządzeń budowlanych z art. 3 pkt 9 uPb i nie określono ich jako urządzenia budowlane w pozostałych przepisach uPb, ani w załączniku do uPb. Rzeczy te nie wykazują żadnego podobieństwa do przyłączy, urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, do przejazdów, ogrodzeń, placów postojowych, placów pod śmietniki z art. 3 pkt 9 uPb. Co istotne, podesty obsługowe, będące własnością Wnioskodawcy, umiejscowione są wewnątrz budynków produkcyjnych, a nie poza budynkami, tak jak wszystkie wzorce urządzeń budowlanych z definicji tego pojęcia w uPb. Opisane podesty nie mogą być zatem traktowane jako budowle w postaci urządzeń budowlanych z drugiej części art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol.

Odniesienie zaprezentowanych rozważań do opisanego w niniejszym wniosku stanu faktycznego pozwala, zdaniem Wnioskodawcy zauważyć, że instalacja technologiczna Budynku Hydroforni jest instalacją zapewniającą możliwość korzystania z tego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Wobec tego, wzmiankowana instalacja jest częścią Budynku Hydroforni i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla. Natomiast dwa podesty obsługowe, tj. podest obsługowy do magazynu śruty, położony wewnątrz Budynku produkcyjnego C i jednopoziomowy podest w Budynku produkcyjnym Magazyn nr 5, stanowią wyposażenie tych budynków. Jako że podesty nie są wyliczone jako budowle w ustawie Prawo budowlane, szczególnie brak ich w definicji budowli z art. 3 pkt 3 uPb, a także nie są wymienione jako urządzenia budowlane w ustawie Prawo budowlane, zwłaszcza nie występują w definicji urządzeń budowlanych z art. 3 pkt 9 uPb, to nie są budowlami z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol. Pozostają poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jeżeli zatem analizowana instalacja technologiczna Budynku Hydroforni, jako instalacja zapewniająca możliwość użytkowania tego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem jest zgodnie z art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 uPb - fragmentem Budynku Hydroforni, zaś podesty, w tym obsługowe, nie są podane ani jako przykład budowli w definicji z art. 3 pkt 3 uPb, ani jako przykład urządzeń budowlanych w definicji z art. 3 pkt 9 UPb, to nie są budowlami z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb, ani częściami takich budowli i nie mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego:

W świetle obowiązujących przepisów prawa stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 oraz w zakresie pytania nr 2, w sprawie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego uznaje się **za nieprawidłowe**.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Pojęcie budynku i budowli jest zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 upol Budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Budowla zaś to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Na podstawie art. 3 pkt 1 uPb, przez obiekt budowlany należy rozumieć:

a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,

c) obiekt małej architektury.

Zgodnie z art. 3 pkt 2 uPb, przez budynek należy rozumieć taki 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Przez urządzenie budowlane, zgodnie z art. 3 pkt 9 uPb, należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Słusznie uważa Wnioskodawca, że dla oceny, czy przedstawione przez niego obiekty obiekty podlegają opodatkowaniu i w jaki sposób, konieczne jest uwzględnienie dwóch wyroków Trybunału Konstytucyjnego, tj. wyroku z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09 (OTK-ZU nr 7/A/2011, poz. 71) oraz wyroku z dnia 13 grudnia 2017 roku, sygn. SK 48/15 (OTK-A 2018/2; Dz. U. z 2017/2432).

Z uzasadnienia pierwszego z tych orzeczeń wynika, że za budowle można uznać:

a) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 uPb, 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 uPb, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
b) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 uPb 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,

W drugim ze wskazanych orzeczeń Trybunał Konstytucyjny orzekł, że "art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej".

Zdaniem Organu obiekty opisane przez Wnioskodawcę, tj. instalacja technologiczna, umieszczona w całości wewnątrz Budynku Hydroforni, obejmująca urządzenia techniczne i zespoły urządzeń technicznych w postaci: automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45, głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7-1200, zestawu pompowego hydroforowego wraz orurowaniem PVC i armaturą, stanowią budowlę.

W powyższym zakresie Organ podziela bowiem, wyrażony w piśmiennictwie pogląd, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest skoncentrowany na prawnej możliwości uznania obiektu spełniającego kryteria budynku jako budowli, nie dotyczy on natomiast kwestii dopuszczalności opodatkowania rzeczy znajdujących się w budynkach [B. Pahl, Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 roku (SK 48/15), PPLiFS 4/2018, s. 8]. Trybunał Konstytucyjny podkreślił bowiem w swoim wyroku, że stwierdzenie przez niego niekonstytucyjności regulacji podatkowej art. 1a ust. 1 pkt 1 upol nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania - na potrzeby określenia podatku od nieruchomości - obiektów budowlanych, do których odnoszone było przyjęte jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywanie dotyczące możliwości uznania za budowle obiektów odpowiadających definicji budynku. W tym zakresie prawidłowo zwraca się uwagę, że upol nie zawiera przepisu, który uzależnia zakwalifikowanie danej rzeczy jako budowli od jej lokalizacji - może ona być posadowiona na gruncie jako urządzenia wolnostojące, jak też na innym obiekcie budowlanym czy też pod ziemią. Brak jest też normy nakazującej lub zakazującej umiejscowienie określonych urządzeń wewnątrz budynku, nie będących ich częścią składową. Istotne znaczenie ma to, czy dany obiekt wypełnia kryteria przedmiotu opodatkowania, tj. budowli. Jeżeli w budynku znajduje się inny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane będące samodzielnym przedmiotem opodatkowania (nie stanowi części składowej budynku) lub częścią innego przedmiotu (np. sieci) to podlega opodatkowaniu odrębnie od budynku, w którym się znajduje, od swojej wartości.

W przypadku instalacji technologicznych, na którą składają się stacje filtracji, szafy sterownicze oraz zestawy pompowe wraz z orurowaniem i armaturą, co do zasady można uznać, że urządzenia te nie pełnią roli służebnej wobec budynku, lecz odwrotnie - budynek hydroforni pełni wyłącznie rolę obudowy urządzeń technicznych znajdujących się w jego wnętrzu. Jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli, która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenia budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Organ podkreśla, że sytuacja taka, tj. że budynek może stanowić obudowę urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, będącego budowlą, w orzecznictwie niejednokrotnie się pojawiała (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 maja 2017 roku, sygn. akt I SA/Po 1504/16, wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 09 listopada 2017 roku, sygn. akt I SA/Kr 864/17).

Sytuacja przedstawia się analogicznie w stosunku do podestów obsługowych. Wbrew twierdzeniom podesty te, chociaż znajduje się wewnątrz budynku, stanowi odrębną budowlę podlegającą odrębnemu opodatkowaniu. Podest jest samodzielną budowlą, niepowiązaną funkcjonalnie z budynkiem, w którym się znajduje. Tym samym nie jest ona elementem budynku, a jednocześnie nie zachodzi okoliczność, że budynek jest niezbędny do prawidłowego jej używania.

Z uwagi na powyższe:

1. Scharakteryzowana wyżej instalacja technologiczna, umieszczona w całości wewnątrz Budynku Hydroforni, obejmująca urządzenia techniczne i zespoły urządzeń technicznych w postaci: automatycznej stacji filtracji PW/I/F-45, głównej szafy sterowniczej ze sterownikiem Siemens simatic s7-1200, zestawu pompowego hydroforowego wraz orurowaniem PVC i armaturą, nie stanowi elementu Budynku Hydroforni, w związku z czym jest odrębną budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.
2. Scharakteryzowane wyżej dwa stalowe podesty obsługowe, z których jeden zlokalizowany jest wewnątrz Budynku produkcyjnego C, a drugi - wewnątrz Budynku produkcyjnego Magazyn nr 5, stanowią w świetle art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb odrębne budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

POUCZENIE

Zgodnie z art. 14na ustawy Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2020 roku poz. 1325 ze zm.) przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej: 1) z zastosowaniem art. 119a; 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Na indywidualną interpretację podatkową Wnioskodawcy przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80-219

BURMISTRZ MIASTA I GMINY SZTUM
UL. MICKIEWICZA 39, 82-400 SZTUM

Gdańsk. Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrz Miasta i Gminy Sztum, ul. Mickiewicza 39, 82-400 Sztum w terminie 30 dni od daty doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 §2 pkt. 4a.

Zgodnie z art. 57a ustaw z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz. U. z 2019 roku, poz. 2325, ze zm.) skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Otrzymują:
1.
2. a/a

Burmistrz Miasta i Gminy
mgr Leszek Tabor