

ODPIS



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 16 września 2020 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska (sprawozdawca)
Sędziowie: Sędzia WSA Piotr Kieres
Sędzia WSA Maria Tkacz-Rutkowska
Protokolant: starszy specjalista Paulina Wódka

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 sierpnia 2020 r.
sprawy ze skargi **Adama Filipskiego**
na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Jeleniej Górze
z dnia 31 maja 2019 r. nr SKO/41/P-11/2019
w przedmiocie ustalenia łącznego zobowiązania pieniężnego za 2017 r.

- I. uchyla zaskarżoną decyzję,
- II. zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Jeleniej Górze na rzecz Adama Filipskiego kwotę 7.417 zł (słownie: siedem tysięcy czterysta siedemnaście złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Sygn. akt I SA/Wr 705/19 Dnia 16 września 2020 r.

Odpis postanowienia o stwierdzeniu prawomocności
Starszy referendarz sądowy w Wojewódzkim Sądzie
Administracyjnym we Wrocławiu

Ewa Orłowska

na podstawie art. 169 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.
Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi
(Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 t.j. ze zm.) stwierdza,

że orzeczenie z dnia 16 września 2020 r.

jest prawomocne od dnia 10 listopada 2020 r.

Na oryginale właściwy podpis.

Za zgodność z oryginałem Stwierdzam

WSA/wyr.1 – sentencja wyroku
A. Polaczewska



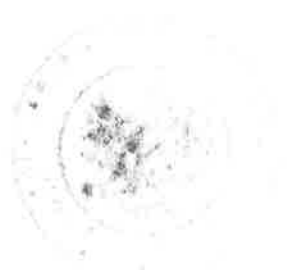
Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Stwierdzam

Specjalista

A. Polaczewska
Aleksandra Polaczewska

100



UZASADNIENIE

1. Postępowanie przed organami podatkowymi.

1.1. Przedmiotem skargi Adama Filipskiego (dalej: Skarżący) jest decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Jeleniej Górze (dalej: SKO) z dnia 31 maja 2019r. SKO/41/P-11/2019 utrzymująca w mocy decyzję Prezydenta Miasta Jeleniej Góry (dalej: organ podatkowy pierwszej instancji) z dnia 4 grudnia 2018 r. nr F.0.3123.2.KŁR.60.2018.KO w przedmiocie łącznego zobowiązania pieniężnego za 2017 r.

1.2. Z akt przedmiotowej sprawy wynika, że powołaną na wstępie decyzją organ podatkowy pierwszej instancji ustalił Skarżącemu łączne zobowiązanie pieniężne za 2017r. w wysokości 147.998 zł., w tym podatek od nieruchomości w wysokości 147.898 zł oraz podatek rolny w wysokości 100 zł. Organ podatkowy pierwszej instancji, odwołał się do treści art. 2 ust. 1 pkt , art. 2 ust. 2, art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 4 ust. 1 pkt 1, art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018r., poz. 1445 ze zm.; dalej: upol), art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017r., poz. 1892 ze zm.; dalej: upr), art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawa geodezyjnego i kartograficznego (Dz. U. z 2017 r., poz. 2101 ze zm.; dalej: upgk) i podkreślił, że podstawą wymiaru podatków nie jest stan faktyczny lecz stan ujawniony w ewidencji gruntów i budynków. Wskazano, że w sprawie mamy do czynienia z trzema okresami opodatkowania nieruchomości podatnika, spowodowanymi zmianą zapisów w ewidencji gruntów oraz udzieleniem zezwolenia na realizację inwestycji drogowej „Budowa obwodnicy Maciejowej w Jeleniej Górze – budowa południowej obwodnicy miasta, tj.: styczeń- kwiecień; maj-październik; listopad-grudzień. Organ podatkowy pierwszej instancji w rozliczeniu uwzględnił zwolnienie podatkowe wynikające z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 10 upol oraz art. 12 ust. 1 pkt 1 upr. Z uzasadnienia ww. decyzji wynika, że organ podatkowy wielokrotnie zwracał się do Dolnośląskiego Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków we Wrocławiu (dalej: Konserwator Zabytków) o udzielenie informacji czy przez podatnika zostały podjęte czynności pozwalające uznać, że opieka nad zabytkiem w 2017 r. spełnia wymagania ustawowe, aby móc zastosować zwolnienie na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Mowa tutaj o Parku Pałacowym w Maciejowie usytuowanym na działkach oznaczonych nr: 1/1 i 1/2 obręb 0062, Maciejowa II, AM 6, wpisany do rejestru zabytków w dniu 6 lipca 1979r. pod nr 539/J są utrzymywane i podlegają konserwacji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami

(Dz. U. z 2014r., poz. 1446 ze zm.; dalej: ustawa o ochronie zabytków). Pismem z dnia 22 października 2018r. Konserwator Zabytków poinformował, że podatnik prowadzi ww. obiekcie prace niezgodnie z zasadami ochrony i opieki nad zabytkami. Wskazany wyżej Park Pałacowy nie podlega właściwej opiece i konserwacji, czyli jest użytkowany niezgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków. Podatnik w toku postępowania podatkowego zakwestionował informacje wynikające z ww. pisma Konserwatora Zabytków jednocześnie nie wniósł do sprawy żadnych dowodów. W związku z powyższym organ podatkowy uznał, że w sprawie nie było podstaw do zastosowania zwolnień przedmiotowych przewidzianych w treści art. 7 ust. 1 pkt 6 upol i art. 12 ust. 1 pkt 7 upr. Wprawdzie obiekt był wpisany do rejestru zabytków prawomocną decyzją z dnia 6 lipca 1979r. nr L.dz. 5340/18/686/79 pod nr rejestru zabytku A/4948/539/J. Ponadto jest poza sporem w sprawie co do braku zajęcia przedmiotowego gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej. Organ podatkowy ustalił, iż zgodnie z Centralną Ewidencją i Informacją o Działalności Gospodarczej z dniem 20 stycznia 2016. Podatnik zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej, a z dniem 21 stycznia 2016r. został wykreślony z rejestru przedsiębiorców. To jednak podatnik nie spełnił drugiej przesłanki koniecznej do zastosowania zwolnienia, a mianowicie utrzymywanie i konserwacja gruntów, zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków. Samo zaś uzyskanie wpisu do rejestru zabytków nie jest wystarczające. Na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego organ podatkowy doszedł do wniosku, iż nieruchomości podatnika nie są utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami ww. ustawy. Wiodącym dowodem jest opinia Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków we Wrocławiu, który posiada niezbędne uprawnienia i wiedzę dla dokonywania oceny czy nieruchomość jest utrzymywana zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków. Tym samym ww. opinia jest wiążąca dla organu podatkowego. Stąd też organ podatkowy uznał, że przedmiotowe grunty wpisane do rejestru zabytków w okresie od stycznia do października 2017 r. należy opodatkować podatkiem od nieruchomości według stawki jak dla gruntów pozostałych na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) upol. Natomiast w okresie od listopada do grudnia 2017r. z uwagi na zmianę klasyfikacji przedmiotowych gruntów należy je opodatkować odpowiednio podatkiem rolnym i leśnym w zależności od klasyfikacji gruntów. Nie zastosowano zaś art. 12 ust. 1 pkt 11 upr oraz art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Natomiast w związku z odmienną treścią art. 7 ust. 1 pkt 2 upr w tym samym okresie od listopada 2016r. uznano, że przedmiotowe lasy podlegają zwolnieniu z podatku leśnego.

1.3. Na skutek wniesionego odwołania SKO utrzymało w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Podkreślono, że stan faktyczny przedmiotowej sprawy jest odmienny od stanu faktycznego obowiązującego w poprzednich latach. W 2017r. miały miejsce dwa wydarzenia, mające wpływ na opodatkowanie należących do podatnika gruntów, związane z wydaniem, w dniu 9 marca 2017r., przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji nr 75/2017 o udzieleniu Miejskiemu Zarządowi Dróg i Mostów w Jeleniej Górze zezwolenia na realizację inwestycji drogowej, w ramach inwestycji, pn. „Budowa obwodnicy Maciejowej w Jeleniej Górze – budowa południowej obwodnicy miasta” oraz zmianą dotychczasowej klasyfikacji należących do podatnika gruntów. Uznano za prawidłowy wymiar ustalony przez organ podatkowy pierwszej instancji. Wskazano na wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2017r. II FSK 2314/14, CBOSA, dotyczący podatnika, a wskazujący, że datą zmiany treści ewidencji gruntów i budynków jest data określona w skierowanym do organu podatkowego zawiadomieniu starosty. Z materiałów wprawdzie wynika, że o wprowadzenie zmian w oznaczeniu klasyfikacyjnym części gruntów podatnik wystąpił w 2016r., a w wyniku rozpatrzenia tego wniosku ww. organ pierwszej instancji wydał decyzję w dniu 30 sierpnia 2017 r. (ostateczną w dniu 15 września 2017 r.), jednakże o jej ewidencyjnym wykonaniu organ podatkowy został zawiadomiony w miesiącu następnym. Uznano tym samym, że ww. okoliczność odniosła skutek dla opodatkowania podatnika podatek od nieruchomości i podatkiem rolnym od miesiąca listopada 2017r. Potwierdzono też zasadność braku możliwości zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 upol oraz art. 12 ust. 1 pkt 11 upr.

2. Postępowanie przed Sądem pierwszej instancji.

2.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zaskarżono w całości decyzję SKO. Zarzucono jej naruszenie:

- art. 6 ust. 3 upol poprzez jej nieprawidłowe zastosowanie i przyjęcie, że zmiana przeznaczenia gruntów (klasyfikacji) należących do Skarżącego nastąpiła faktycznie w dniu 30 sierpnia 2017 r. Podczas, gdy przez cały rok 2017 stan nieruchomości Skarżącego nie uległ zmianom, bowiem od kilku lat tereny Skarżącego nie mogły być wykorzystane jako rekreacyjno-wypoczynkowe (czego nie zauważają organy podatkowe obu instancji), zaś decyzja organu pierwszej instancji z dnia 30 sierpnia 2017r. stanowiła jedynie formalny wyraz dostosowania treści danych znajdujących się w ewidencji gruntów ze stanem faktycznym. Podkreślono, że ww. przepis jest punktem

odniesienia dla organów podatkowych w sytuacji, gdy nie można jednoznacznie stwierdzić jakie było/ jest realne przeznaczenie danego terenu. W przypadku, gdy Skarżący wykazuje dokumentem urzędowym (m.in. oświadczeniem klasyfikatora p. Gregolińskiego i protokół w sprawie przeprowadzenia klasyfikacji gruntów z dnia 27 maja 2019 r.), że grunty Skarżącego przez cały 2017r. nie spełniały faktycznie warunków, aby można je było kwalifikować jako tereny rekreacyjne (Bz), to organ powinien uwzględniać takie okoliczności na korzyść podatnika, czego nie uczynił;

- art. 21 ust. 1 upgk poprzez jego nieprawidłowe zastosowanie i przyjęcie zasady bezwzględnego związania organu podatkowego treścią zapisaną w ewidencji gruntów, podczas gdy orzecznictwo sądowe wyraźnie wskazuje na możliwość skutecznego kwestionowania przeznaczania gruntu (wpisanego do ewidencji gruntów) poprzez przedłożenie m.in. innego dokumentu urzędowego, co Skarżący czyni konsekwentnie i prowadzi do wykazania zasadności odstąpienia od zasady związania organu podatkowego treścią danych z ewidencji gruntów, co jest również konsekwentnie pomijane przez organy podatkowe;

- naruszenie art. 194 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018r., poz. 800 ze zm.; dalej: O.p.) w zw. z art. z art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm.; kpa) poprzez jego niezastosowanie i pominięcie przy rozpoznaniu sprawy dokumentów przedstawianych przez Skarżącego, mających w celu wykazanie, że dane istniejące w 2017 r. w ewidencji gruntów są niezgodne z rzeczywistością, co winny wziąć pod uwagę organy podatkowe w ramach obowiązku realizacji art. 77 kpa;

- błąd w ustaleniach faktycznych polegających na przyjęciu, że przez okres od stycznia do października 2017 r. tereny Skarżącego spełniały faktycznie funkcję rekreacyjno-wypoczynkową, a zmiana przeznaczenia nastąpiła dopiero decyzją Prezydenta Miasta z 30 sierpnia 2017r., podczas gdy faktycznie stan terenów Skarżącego od początku 2017r. (i wcześniej) nie ulegał zmianom i nie spełniał funkcji rekreacyjno-wypoczynkowej (ani takiej funkcji nie mógł spełniać ze względu na wysokie zalesienie), co powinno znaleźć odzwierciedlenie w decyzji o wymiarze podatku od nieruchomości za 2017r., a nie znalazło bowiem organ powołał się na wybiórcze dokumenty, które zezwalały mu na jak najdłuższe obciążenie Skarżącego wysokim podatkiem;

- art. 122 w zw. z art. 187 § 1 w zw. z art. 191 O.p. w zw. z art. 7 ust. 1 pkt 6 upol i art. 12 ust. 1 pkt 11 upr poprzez niepodjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu

dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i bezzasadne obciążenie Skarżącego łącznym zobowiązaniem podatkowym w kwocie 147.482,48 zł pomimo nie rozpoznania istoty sprawy, tj. nieprzeprowadzenia należytego postępowania dowodowego w zakresie faktycznego przeznaczenia gruntów Skarżącego;

- art. 1a ust. 1 pkt 2 upol poprzez błędne zakwalifikowanie przez organy podatkowe terenów należących do Skarżącego jako „Bz” (terenów rekreacyjno-wypoczynkowych) oraz wskazanie, że zabytkowy park znajduje się na obszarze 47,3433 ha podczas, gdy z treści decyzji nr L.dz. 5340/18/686/79, która zdaniem organu stanowiła podstawę zakwalifikowania terenu o ww. powierzchni jako zabytkowego parku, wynika wprost, iż do rejestru zabytków wpisano wyłącznie północno-wschodnią część obszaru działki 1/1 o pow. 6,65 ha, co powoduje, że błędnie zakwalifikowano praktycznie cały teren posiadany przez Skarżącego jako teren o przeznaczeniu wypoczynkowo-rozrywkowym;

- błąd w ustaleniach faktycznych polegający na przyjęciu, że zabytkowy park wpisany do rejestru pod nr A/4948/539/J w dniu 6 lipca 1979 r. na mocy decyzji nr L.dz. 5340/18/686/79 wynika wprost, iż do rejestru zabytków wpisano wyłącznie północno-wschodnią część obszaru działki 1/1 o pow. 6,65 ha, zatem opodatkowaniu z tytułu zabytkowego parku winna podlegać wyłącznie ta powierzchnia nieruchomości.

W związku z powyższym wniesiono o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania SKO oraz zasądzenie kosztów postępowania sądowego.

2.2. W odpowiedzi na skargę wniesiono o jej oddalenie i podtrzymano stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji.

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

3.1. Skarga jest zasadna.

3.2. O ile rację należy przyznać organom podatkowym w kwestii braku możliwości zastosowania przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Stosownie do wskazanego przepisu zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Skoro z pisma z dnia 22 października 2018 r. Konserwator Zabytków poinformował, że podatnik prowadzi ww. obiekcie prace niezgodnie z zasadami ochrony i opieki nad zabytkami. Park Pałacowy nie podlega

właściwej opiece i konserwacji, czyli jest użytkowany niezgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków, to konkluzja organów podatkowych co do braku możliwości zastosowania ww. zwolnienia jest prawidłowa.

3.3. Jednakże zastosowanie do ww. gruntów stawki jak dla gruntów pozostałych (o ile w ogóle powinno mieć miejsce), stosownie do treści art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) upol jawi się jako przedwczesne w kontekście podnoszonych przez Skarżącego okoliczności.

3.4. Warto jest przypomnieć, że w myśl art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 upol). W myśl art. 1a ust. 3 pkt 2 upol przez użyte w ustawie określenia: lasy - rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Z kolei w art. 7a ust. 2 upol, wprowadzonym do ustawy podatkowej z dniem 1 stycznia 2005 r., określono sposób budowy ewidencji podatkowej w systemie informatycznym, z uwzględnieniem m.in. danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie zaś z art. 1 ust. 1 upl opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy (art. 1 ust. 2 upl).

3.5. Ponadto zgodnie z art. 21 ust. 1 upgk podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 pkt 1 upgk ewidencja gruntów i budynków obejmuje informacje dotyczące: gruntów - ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas bonitacyjnych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty. Grunty rolne i leśne obejmuje się gleboznawczą klasyfikacją gruntów, przeprowadzaną w sposób jednolity dla całego kraju, na podstawie urzędowej tabeli klas gruntów (art. 20 ust. 3 upgk). Ewidencję gruntów i budynków, w części dotyczącej lasów, prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach (art. 20 ust. 3a upgk). Ewidencję gruntów i

budynków oraz gleboznawczą klasyfikację gruntów prowadzą starostowie (art. 22 ust. 1 upgk).

Dodatkowo podmioty, o których mowa w art. 22 ust. 2 upgk (właściciele nieruchomości), zgłaszają właściwemu staroście zmiany danych objętych ewidencją gruntów i budynków, w terminie 30 dni, licząc od dnia powstania tych zmian. Obowiązek ten nie dotyczy zmian danych objętych ewidencją gruntów i budynków, wynikających z aktów normatywnych, prawomocnych orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych, aktów notarialnych, materiałów zasobu, wpisów w innych rejestrach publicznych oraz dokumentacji architektoniczno-budowlanej przechowywanej przez organy administracji architektoniczno-budowlanej. Stosownie do § 44 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2016 r., 1034 ze zm.; dalej: rozporządzenie MRRB) do zadań starosty związanych z prowadzeniem ewidencji należy m.in.: utrzymanie operatu ewidencyjnego w stanie aktualności, tj. zgodności z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi (pkt 2), okresowa weryfikacja danych ewidencyjnych (pkt 6).

W myśl art. 24 ust. 2a pkt 1 upgk informacje zawarte w ewidencji gruntów i budynków podlegają aktualizacji: z urzędu, jeżeli zmiany tych informacji wynikają z: a) przepisów prawa, b) dokumentów, o których mowa w art. 23 ust. 1-4, c) materiałów zasobu, d) wykrycia błędnych informacji. Zgodnie z art. 23 ust. 3 pkt 1 lit. m) upgk organy administracji publicznej przekazują właściwemu staroście: odpisy ostatecznych decyzji administracyjnych, wraz z załącznikami oraz innymi dokumentami stanowiącymi integralną ich część, w sprawie o wpisie zabytku nieruchomego do rejestru zabytków. Zgodnie z § 45 ust. 1 rozporządzenia MRRB aktualizacja operatu ewidencyjnego następuje poprzez wprowadzanie udokumentowanych zmian do bazy danych ewidencyjnych w celu: 1) zastąpienia danych niezgodnych ze stanem faktycznym, stanem prawnym lub obowiązującymi standardami technicznymi odpowiednimi danymi zgodnymi ze stanem faktycznym lub prawnym oraz obowiązującymi standardami technicznymi; 2) ujawnienia nowych danych ewidencyjnych; 3) wyeliminowania danych błędnych. Przy aktualizacji operatu ewidencyjnego przepisy § 35 i § 36 stosuje się odpowiednio (§ 45 ust. 2 rozporządzenia MRRB). W myśl § 35 Źródłami danych ewidencyjnych niezbędnych do założenia ewidencji są m.in.: pkt 5 - dane zawarte w dokumentach udostępnionych przez zainteresowane osoby, organy i jednostki organizacyjne; pkt 7 - wyniki oględzin.

Zgodnie z pktem 16 załącznika Nr 16 do rozporządzenia MRRB do terenów rekreacyjno-wypoczynkowych zalicza się niezajęte pod budynki i związane z nimi urządzenia: 1) tereny ośrodków wypoczynkowych, tereny zabaw dziecięcych, plaże, urządzone parki, skwery, zieleńce (poza pasami ulic); 2) tereny o charakterze zabytkowym, takie jak: ruiny zamków, grodziska, kurhany, pomniki przyrody; 3) tereny sportowe, takie jak: stadiony, boiska sportowe, skocznie narciarskie, tory saneczkowe, strzelnice sportowe, kąpieliska, pola golfowe; 4) tereny spełniające funkcje rozrywkowe, takie jak: lunaparki, wesołe miasteczka; 5) ogrody zoologiczne i botaniczne; 6) tereny zieleni nieurządzonej niezaliczone do lasów oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych; 7) tereny rodzinnych ogrodów działkowych urządzonych na gruntach, które nie nadają się do upraw rolniczych, w tym na gruntach leśnych oraz zadrzewionych i zakrzewionych.

Zgodnie z pktem 10 ww. Załącznika Nr 16 do rozporządzenia MRRB Do lasów zalicza się grunty określone jako "las" w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2015 r. poz. 2100 oraz z 2016 r. poz. 422, 586, 903 i 1020). Lasem w rozumieniu ustawy jest grunt: 1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) - drzewami i krzewami oraz runem leśnym - lub przejściowo jej pozbawiony: a) przeznaczony do produkcji leśnej lub b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo c) wpisany do rejestru zabytków; 2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.

3.5. Z akt sprawy wynika, że organ podatkowy swoją decyzję opiera na związaniu wpisem do ewidencji gruntów i budynków, w której to ewidencji teren Parku Pałacowego Maciejowice wpisano do rejestru zabytków zaklasyfikowano jako Bz – tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, zamiast Ls – lasy, co zostało następnie potwierdzone poprzez zmianę wpisu w ewidencji gruntów i budynków, a w konsekwencji obniżeniem wymiaru podatku za listopad i grudzień 2017 r.

W ocenie tut. Sądu, co do zasady, organy podatkowe nie mogą dokonywać samodzielnych ustaleń w zakresie klasyfikacji gruntu, zatem wiążąca dla organów jest klasyfikacja gruntów wynikająca z ewidencji, o której mowa w art. 21 ust. 1 upgk. Od tej reguły nie zostały przewidziane żadne wyjątki, więc organy ustalające wysokość

zobowiązań podatkowych nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku, niż dane zawarte w ewidencji gruntów. Należy jednak zwrócić uwagę, że ww. przepisy upgk nie zawierają domniemania prawnego dotyczącego jawności materialnych ewidencji gruntów i budynków, w myśl, którego domniemywa się, że prawo jawne z tej ewidencji jest wpisane zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym, jak to jest w przypadku ksiąg wieczystych (art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece – Dz. U. z 2017 r., poz. 1007). Jednocześnie orzecznictwo sądów administracyjnych nadaje ewidencji walor dokumentu urzędowego, którego treść może zostać podważona w toku postępowania prowadzonego przez organy podatkowe stosownie do treści art. 194 § 1 O.p. W myśl tego przepisu dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Zatem ustalenia oparte o treść tych dokumentów urzędowych stanowią istotny element określenia podatkowego stanu faktycznego. W związku z tym organ podatkowy nie ma podstaw do pomijania tych danych w postępowaniu podatkowym.

Jednakże w sytuacji, gdy podatnik uprawdopodobni, że w przewidzianej prawem procedurze zainicjował uzgodnienie klasyfikacji danej nieruchomości w ewidencji gruntów ze stanem rzeczywistym, a wbrew przesłankom do takiej zmiany organy ewidencyjne nie skorygowały klasyfikacji, to organy podatkowe są zobowiązane do krytycznej oceny danych z ewidencji gruntów, aby uczynić zadość naczelnej zasadzie postępowania podatkowego, tj. zasadzie prawdy obiektywnej, wyrażonej w art. 122 O.p. W takiej sytuacji ewidencja gruntów ma moc dokumentu urzędowego, przeciwko treści którego mogą być przeprowadzone dowody przeciwne, zgodnie z art. 194 § 3 O.p. (tożsamy pogląd został już wyrażony w doktrynie – por. L. Etel, Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków, "Finanse Komunalne" 2008, nr 6, s. 26 i 28). Taką możliwość podważenia wpisów ewidencyjnych na podstawie art. 194 § 3 O.p. należy jednak traktować jako sytuację wyjątkową, zdeterminowaną koniecznością respektowania innych bezwzględnie obowiązujących regulacji prawnych (por. wyrok NSA z 9 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1457/13).

Przeciwna wykładnia systemowa tych przepisów prawa prowadziłaby do zbytniego formalizmu, który godziłby nie tylko w zasadę prawdy obiektywnej, ale także w zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP. Nie można bowiem przyjąć, że ze względu na stricte formalistyczną wykładnię art. 21 upgk ograniczenia

może doznać fundamentalna dla postępowania podatkowego zasada prawdy obiektywnej. Wniosek ten potwierdza możliwość przeprowadzenia na podstawie wspomnianego art. 194 § 3 O.p. przeciwdowodu względem dokumentu urzędowego, o którym mowa w art. 194 § 1 O.p. Ponadto, wyrażona powyżej wykładnia jest zgodna z zasadą ekonomii procesowej, bowiem w takim przypadku organy podatkowe nie muszą czekać na wyczerpanie środków prawnych przez podatników w postępowaniu przed organami ewidencyjnymi. Tym samym możliwa jest realizacja art. 125 O.p. na etapie postępowania podatkowego, a w przypadku kontroli decyzji zapadłej w tym postępowaniu przez sąd administracyjny - art. 7 i art. 45 Konstytucji RP (por. wyrok NSA z 11 lipca 2012 r., II FSK 2632/10; z dnia 10 maja 2019 r., II FSK 1843/17, CBOSA).

3.6. W związku z powyższym warto jest zauważyć, że podatnik zainicjował aktualizację wpisu do ewidencji wnioskiem z dnia 12 lipca 2016 r., który to wniosek został rozpoznany dopiero decyzją z dnia 30 sierpnia 2017 r. Zawiadomieniem z dnia 3 listopada 2016 r. poinformowano Stronę o dokonaniu oględzin w dniu 22 listopada 2016r. czyli 4 miesiące od złożenia wniosku przez podatnika. Upoważnienie do przeprowadzenia klasyfikacji gruntów zostało wydane w dniu 6 grudnia 2016 r., co zasadniczo nosi znamiona przewlekłości postępowania zważywszy na treść art. 35 kpa.

Co więcej z treści decyzji SKO z dnia 24 maja 2017 r. nr SKO/41/P-41/2017 (znajdującej się w aktach sprawy) wynika, że cyt. „na terenie przedmiotowego Parku odbywały się niejednokrotnie oględziny” (s. 12 decyzji, karta 37 akt) przez konserwatora zabytków. Zatem należy przypuszczać, że organ ten powinien mieć wiedzę o stanie rzeczywistym spornej nieruchomości, zwłaszcza, że na okoliczności te powołuje się w swojej decyzji. Wiedza ta jednak została wykorzystana jedynie w sposób jednokierunkowy a mianowicie w celu udowodnienia braku możliwości zastosowania przez Skarżącego ulgi w podatku od nieruchomości.

Nie rozważano w sprawie sytuacji błędnego wpisu do ewidencji gruntów i budynków i odmiennej kwalifikacji gruntu. Mowa tutaj o konieczności reakcji przez organ podatkowy w postaci zawiadomienia organu ewidencyjnego o konieczności ewentualnego skorygowania wpisu w ewidencji w razie zaistnienia podejrzenia o niezgodności ze stanem faktycznym. O ile, nie ma takiego wyraźnego obowiązku w treści Ordynacji podatkowej, to taki obowiązek należy wywieść z zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie – art. 121 § 1 O.p. oraz z art. 2 Konstytucji RP, w myśl, którego Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem

prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z zasady państwa prawa bowiem wywodzone są zasady pochodne takie jak zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (lojalności państwa względem obywateli). Zasada zaufania (lojalności) odnosi się nie tylko do trybu i formy stanowionego prawa. Cały proces stosowania prawa, począwszy od wykładni, powinien odbywać się w zgodności z tą zasadą (podobnie wypowiedział się TK jeszcze w U 11/97 z 27 listopada 1997 r. oraz SN w orzeczeniu z 5 marca 2002 r., I CKN 1079/00). Taki obowiązek można też wywieść z art. 1 Konstytucji RP. Przepis ten wskazuje, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. W wyrażeniu „dobro wspólne” podkreśla się ze szczególną mocą uczestnictwo wspólnoty („wszystkich”) nie tylko w korzystaniu z takiego dobra (...), ale również w kreowaniu go i w przyjęciu za nie odpowiedzialności (L. Garlicki, M. Zubik, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, wyd. II, LEX/el.). Skoro ewidencja gruntów i budynków stanowi w myśl art. 21 ust. 1 upgk podstawę szeregu działań organów administracji to powinny one czuć się współodpowiedzialne za rzetelność danych zawartych w takiej ewidencji. Tym bardziej powinny być skore do określonego rodzaju działań w sytuacji widocznej bezradności a w konsekwencji niemocy podatnika w przedmiotowej sprawie. Uzyskane zaś dane z dokumentów udostępnionych przez inne organy czy dokumentów takich jak wyniki oględzin stanowią podstawę do aktualizacji z urzędu przez starostę danych ewidencyjnych.

Dlatego zważywszy na okoliczności zaistniałe w sprawie a zwłaszcza to, że pomimo wniosku Skarżącego złożonego w dniu 12 lipca 2016 r. decyzję wydano dopiero w dniu 30 sierpnia 2017 r. (protokoły wcześniejsze oględzin, jak i oględziny z wniosku Skarżącego z dnia 22 listopada 2016r.), oświadczenie klasyfikatora gruntów Dariusza Gregolińskiego z dnia 2 września 2017 r. co do identyczności stanu nieruchomości wykazanego w jego protokole z dnia 27 maja 2018 r. od 2010 r., jak też zgodny z logiką i doświadczeniem życiowym argument Skarżącego, że skoro bezsprzecznie stwierdzono istnienie lasu na przedmiotowej nieruchomości to las taki nie urósł w ciągu 1-2 lat, SKO powinno odstąpić od związania wpisem z ewidencji aby ustalić rzeczywisty stan przedmiotowej nieruchomości.

3.6. Należy tutaj wyraźnie podkreślić, że określenie podatku na podstawie wadliwych danych ewidencyjnych bez możliwości ich podważenia w toku postępowania, zwłaszcza w przypadku błędów lub opieszałości organu ewidencyjnego budzi poważne zastrzeżenia aksjologiczne - jest po prostu rażąco niesprawiedliwe. Stosownie do treści

art. 45 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Powyższy argument wspierają wspomniane wcześniej wartości wywodzone z art. 1, art. 2 i art. 7 Konstytucji RP, jak też prawa do dobrej administracji.

3.7. Mając na względzie powyższe należy stwierdzić, że doszło do naruszenia przez SKO art. 122 O.p. w zw. z art. 194 § 3 O.p., jak też art. 21 ust. 1 upgk w zw. z art. 1, art. 2, art. 7 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

3.8. Z tych też względów decyzję SKO należało uchylić na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) ppsa. O kosztach orzeczono na podstawie art. 200 ppsa.

3.9. Należy wyraźnie podkreślić, że w sprawie zaistniały szczególne okoliczności, które dają podstawy ku temu aby w ponownym postępowaniu SKO dokonało krytycznej oceny danych z ewidencji gruntów (z uwzględnieniem ww. wykładni prawa), aby uczynić zadość naczelnej zasadzie postępowania podatkowego, tj. zasadzie prawdy obiektywnej, wyrażonej w art. 122 O.p. a co powinno mieć przełożenie na określenie zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2017 r.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Stwierdzam

Specjalista

A. Połaczewska

Aleksandra Połaczewska