

# III SA/Wa 1514/07 - Wyrok WSA w Warszawie

z 2008-01-18

## Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Krystyna Chustecka (sprawozdawca), Sędzia WSA Bożena Dziełak, Asesor WSA Aneta Trochim-Tuchorska, Protokolant Robert Powojski, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 stycznia 2008 r. sprawy ze skargi D. S. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. z dnia [...] lipca 2007 r. nr [...] w przedmiocie ustalenia wysokości podatku od nieruchomości za 2002 rok 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) stwierdza, że uchylona decyzja nie może być wykonana w całości, 3) zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. na rzecz D. S. kwotę 5100 zł (słownie: pięć tysięcy sto złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

## Uzasadnienie

Zaskarżoną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie decyzją z [...] lipca 2007 r., wydaną na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej "Op") Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. utrzymało w mocy decyzję Burmistrza Miasta Z. z [...] kwietnia 2007 r. w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za 2002 r., skierowaną do D. S. (dalej zwanego "Skarżącym").

Jak wynika z akt sprawy, decyzją z [...] kwietnia 2007 r. - wydaną na podstawie z art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 3 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 6, art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.; dalej "upol"), art. 207 § 1 i art. 21 § 1 pkt 2 Op oraz uchwały Nr XLIV/239/01 Rady Miasta Z. z dnia 17 grudnia 2001 r. w sprawie podatku od nieruchomości na 2002 r. - Burmistrz Miasta Z. ustalił podatek od nieruchomości za 2002 r. w łącznej kwocie 52.643,40 zł za grunt (w obrębie Z. oddział 103 o, k, l, m) dzierżawiony przez Skarżącego na potrzeby działalności gospodarczej od Nadleśnictwa D.

W odwołaniu od powyższej decyzji Skarżący wniósł o uchylenie decyzji organu I instancji i umorzenie postępowania w sprawie, zarzucając naruszenie następujących przepisów prawa:

- art. 63 § 1, art. 68 § 1, art. 21 § 1 pkt 2, art. 120, art. 121, art. 123, art. 124, art. 127, art. 187, art. 191, art. 210 § 1 pkt 4 i 6, art. 210 § 4 Op;

- art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 3 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 6, art. 6 ust. 1 upol w brzmieniu obowiązującym w 2002 r.

Uzasadniając powyższe zarzuty wskazał, że ten sam organ (Burmistrz Miasta Z.) [...] lutego 1999 r. wydał decyzję zatwierdzającą projekt budowlany i zezwalającą stronie realizację inwestycji polegającej na zagospodarowaniu wyrobiska poeksploatacyjnego piasku z wykorzystaniem mieszaniny odpadów paleniskowych z elektrociepłowni oraz osadów ściekowych. W ocenie Skarżącego składanie deklaracji podatkowej do tego samego organu,

który wydał ww. decyzję było zbędne. Jednocześnie Skarżący wskazał, że żadne zmiany, o których powinien poinformować organ nie wystąpiły.

W ocenie Skarżącego, powołującego się na art. 68 i art. 21 § 1 pkt 2 Op, przy założeniu, że obowiązek podatkowy powstał z czym on sam się nie zgadza, decyzja organu I instancji mogła skutecznie doręczona jedynie do dnia 31 grudnia 2005 r. Z tego względu doszło też do wydania decyzji z naruszeniem art. 120, art. 121, art. 123, art. 124 oraz art. 210 § 1 pkt 4 i 6 i art. 210 § 4 Op oraz ww. przepisów upol. Skoro bowiem nie można było wydać decyzji, to tym bardziej nie można było oprzeć je o ww. przepisy ustawy podatkowej.

Naruszenia art. 121, art. 124 oraz art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 Op Skarżący upatruje w braku odniesienia się organu I instancji do jego argumentacji przedstawionej w piśmie z 5 kwietnia 2007 r.

Zdaniem Skarżącego, organ I instancji naruszył także art. 127 Op bowiem swoje rozstrzygnięcie oparł na decyzji organu odwoławczego dotyczącego ustalenia podatku za lata 2004-2005 i 2006 r. Nie było to zatem rozstrzygnięcie samodzielne.

Skarżący kwestionuje także kwotę wynikającą z decyzji organu I instancji, wskazując, że nie zaokrąglono jej do pełnych złotych.

Z art. 2 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 upol Skarżący wywiódł z kolei, że obowiązek podatkowy ciążył na Nadleśnictwie D., co oznacza, że decyzja organu I instancji jako skierowana do osoby niebędącej stroną dotknięta jest wadą nieważności (art. 247 § 1 pkt 5 Op).

Niezależnie od powyższego Skarżący stwierdził również, że wobec szeroko opisanych działań organów administracji dzierzawiony przez niego grunt nie był wykorzystywany na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Podkreślił, że kwestia ta dotyczy sfery ustaleń faktycznych, których organ nie poczynił, a tym samym naruszył art. 122, art. 187, art. 191, art. 210 § 4 Op.

Zdaniem Skarżącego, w postępowaniu zakończonym wydaniem decyzji organu I instancji, nie udowodniono także by działalność przez niego prowadzona nie mieściła się w pojęciu działalności leśnej w rozumieniu upol, co oznacza, że organ w tym zakresie dopuścił się naruszenia art. 122, art. 180, art. 187 § 1, art. 191, art. 210 § 4 Op. W ocenie Skarżącego, wydanie decyzji w niniejszej sprawie winno być poprzedzone ustaleniem czy grunty przez niego dzierzawione nie są objęte przepisami ustaw o podatku rolnym i leśnym.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. decyzją z [...] lipca 2007 r. utrzymało w mocy ww. decyzję Burmistrza Miasta Z. Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie organ odwoławczy nie stwierdził naruszenia przez organ I instancji przepisu art. 68 § 1 Op. Wskazał, że podstawowy termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego wynosi 3 lata, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jednakże w art. 68 § 2 Op termin przedawnienia prawa do ustalania zobowiązania jest wydłużony do 5 lat. Jest tak w przypadku niezłożenia przez podatnika deklaracji lub też niewykazania w niej wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli podatnik nie poinformuje organu podatkowego o powstałym obowiązku podatkowym poprzez złożenie stosownej deklaracji (informacji, zeznania), albo też w tej deklaracji nie poda wszystkich danych niezbędnych do prawidłowego ustalenia tego zobowiązania, termin przedawnienia wynosi 5 lat.

Przenosząc powyższe regulacje na grunt rozpoznawanej sprawy organ II instancji zaznaczył, że Skarżący nie poinformował organu podatkowego o powstałym obowiązku podatkowym poprzez złożenie stosownej deklaracji (informacji, zeznania), co potwierdza prowadzone postępowanie wszczęte przez Burmistrza Miasta Z. postanowieniem z dnia [...] czerwca 2003 r. oraz pismo organu podatkowego z dnia 8 lipca 2003 r. wzywające do przedłożenia wszelkich dokumentów i wyjaśnień, doręczone dnia 11 lipca 2003 r.

Odnosząc się do kwestii podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy; przedmiotu opodatkowania; podstawy opodatkowania oraz wysokości stawki podatku Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. powołało odpowiednio art. 2, art. 3 ust. 1 pkt 1-3 w zw. z art. 3 ust. 3, art. 4 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 6 upol.

Dodatkowo organ, powołując się na ustawę z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2000 r. nr 56, poz. 679; dalej "uol") oraz ustawę z dnia 24 kwietnia 1997 r. o zmianie ustawy o lasach oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. nr 54 z 1997 r., poz. 349), przedstawił definicję terminów "las", "gospodarka leśna", "zrównoważona gospodarka leśna". Następnie na podstawie analizy powyższych pojęć, stwierdził, że Skarżący, który dzierżawi grunt na podstawie zawartej dnia 1 lutego 1991 r. z Nadleśnictwem D. umowy prowadzi działalność gospodarczą polegającą na transporcie i odzysku ustabilizowanych odpadów ściekowych oraz popiołów lotnych z węgla, w instalacji do odzysku odpadów zlokalizowanej w Zielonce na terenie Nadleśnictwa D. Zatem działalność prowadzona przez Skarżącego na terenie Nadleśnictwa D. jest działalnością gospodarczą, nie jest natomiast działalnością leśną określoną powołanymi powyżej przepisami prawa.

W obszernej skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie pełnomocnik Skarżącego wniosł o stwierdzenie nieważności decyzji organów obu instancji jako rażąco naruszających prawo oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Zdaniem pełnomocnika Skarżącego, rażąco naruszenie art. 68 § 1 i § 2 oraz art. 21 § 1 pkt 2 Op wynika z faktu, że organ podatkowy jest tym samym organem, który w dniu 2 lutego 1999 r. wydała decyzję zatwierdzającą projekt budowlany i zezwalającą na realizację inwestycji na gruncie stanowiącym przedmiot opodatkowania. Oznacza to, że w złożonej później informacji o nieruchomościach mógłby zatem jedynie potwierdzić dane, którymi już wcześniej dysponował organ podatkowy. W ocenie pełnomocnika Skarżącego organ odwoławczy przeoczył także fakt, że ustawa w brzmieniu obowiązującym w 1999 r. nie zawierała wzoru formularza, o którym mowa w art. 6 ust. 6 upol, ani też nie zawierała upoważnienie dla rady gminy do ustalenia takiego wzoru. Przepis art. 6 ust. 13 upol upoważniający radę gminy do stanowienia wzorów formularzy został dodany przez art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), zmieniającej ustawę dopiero z dniem 30 listopada 2002 r. Przepis ten, zgodnie z zasadą nieretroakcji, nie może obowiązywać wstecz. W konsekwencji, zdaniem autora skargi, obowiązek, o którym mowa w art. 6 ust. 6 upol mógł być wykonany przez podatnika w dowolny sposób, który pozwalał organowi na uzyskanie informacji o nieruchomościach. Informacja o nieruchomościach mogła być zatem przekazana organowi podatkowemu w dowolnej formie, w tym także jako załącznik do wniosku w innym postępowaniu prowadzonym przez organ będący równocześnie organem podatkowym.

Jeśli zatem strona poinformowała organ o posiadanych od 1999 r. nieruchomościach to oznacza, że w sprawach dotyczących podatku od tej nieruchomości nie ma zastosowania art. 68 § 2 Op, lecz art. 68 § 1 Op. Oznacza to także, że skoro decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za lata 1999-2003 zostały doręczone stronie po

upływie 3 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym taki obowiązek powstał (tj. 1 marzec 1999 r.) to zgodnie z tym przepisem zobowiązanie w tym podatku nie powstało.

Niezależnie od tego w skardze podniesiono, że redakcja art. 6 ust. 1 upol wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Gdyby nawet przyjąć, że obowiązek powstał od dnia 1 marca 1999 r. to brak jest przepisu, z którego wynikałoby, że obowiązek taki miałby powstawać wielokrotnie w kolejnych latach (np. z dniem 1 stycznia każdego kolejnego roku).

Zważywszy, że obowiązek w podatku od nieruchomości powstaje od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających jego powstanie - a taka okoliczność miała miejsce tylko raz (zawarcie umowy z Nadleśnictwem) można przyjąć, że skoro art. 68 § 1 (oraz 68 § 2) Op wskazują jako początek biegu terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie w tym podatku koniec roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (w stanie sprawy - koniec 1999 r.) - to nie można obecnie wydać nie tylko decyzji za 2002 r. ale także za każdy następny rok podatkowy, przypadający po upływie 3 lat od dnia powstania obowiązku w podatku od nieruchomości.

Tę część skargi pełnomocnik zrekapitulował stwierdzeniem, że w związku z naruszeniem ww. przepisów prawa materialnego doszło również do naruszenia art. art. 120 i art. 210 § 1 pkt 4 i 6 oraz art. 210 § 4 a także art. 121, art. 123, art. 124 Op.

W dalszej części skargi wywiedziono, że nawet przy założeniu, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstał w 2002 r. (z czym strona się nie zgadza) należało w tej sprawie uznać, iż zobowiązanie w tym podatku nie mogło powstać, bowiem decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania nie mogła już zostać doręczona przed upływem 3 lat od końca 2002 r. Taka decyzja mogła zostać skutecznie doręczona jedynie do dnia 31.12.2005 r. Organ I instancji "spóźnił" się zatem z wydaniem takiej decyzji co najmniej o półtora roku.

Zdaniem pełnomocnika Skarżącego, przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 3 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 6, art. 6 ust. 1 upol zostały naruszone przez wydanie decyzji w sprawie, w której decyzja organu podatkowego nie mogła zostać skutecznie doręczona stronie zobowiązanie podatkowe - w związku z upływem terminu określonego w art. 68 Op - nie mogło powstać.

Niezależnie od powyższego Skarżąca podniosła, że organ II instancji nie ustosunkował się do zarzutów przedstawionych w odwołaniu, w szczególności do zarzutu naruszenia przez organ I instancji art. 127 Op. Organ I instancji oparł rozstrzygnięcie na decyzji organu odwoławczego, dotyczącej ustalenia podatku za lata 2004-2005 i 2006 r., które to rozstrzygnięcia zostały poddane ocenie sądu administracyjnego.

Powołując się na wyrok tutejszego Sądu w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 204/07, w którym stwierdzono m.in., że "zasada określona w art. 63 § 1 Op ma zastosowanie przy ustaleniu wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2006 r.", autor skargi zaznaczył, że w zaskarżonej decyzji błędnie określono wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości, ponieważ nie zaokrąglono jego wysokości do pełnych złotych, co stanowi o rażącym naruszeniu art. 63 § 1 Op. Taki sposób ustalenia zobowiązania podatkowego miał oczywisty wpływ na wynik postępowania.

Ponadto organ odwoławczy rażąco naruszył art. 200 § 1 i § 2 pkt 1 oraz art. 120 i art. 123 Op, nie wyznaczył bowiem stronie 7-dniowego terminu do zapoznania się z zebraniem materiałem dowodowym. Strona została pozbawiona możliwości ustosunkowania się także do argumentacji przedstawionej w piśmie organu I instancji z 30 maja 2007 r., przesłanym przez Burmistrza Miasta Z. do organu odwoławczego. Strona nie miała także możliwości wypowiedzenia się co do dowodów, wskazanych po raz pierwszy w tym piśmie.

Organ II instancji nie odniósł się również do innych zarzutów przedstawionych w odwołaniu od decyzji Burmistrza Miasta Z., gdzie Skarżący wskazał, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 upol ciążył w 2002 r. na Nadleśnictwie D. Podatnikiem był zatem zarządca nieruchomości. W ocenie pełnomocnika S. oznacza, to że decyzja jest obarczona wadą nieważności, została bowiem skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie (art. 247 § 1 pkt 5 Op).

Ponadto organ odwoławczy nie ustosunkował się także do argumentacji Skarżącego dotyczącej decyzji Wojewody M. z [...] kwietnia 2002 r. stwierdzającej z urzędu nieważność decyzji Burmistrza Miasta Z. z [...] lutego 1999 r. Pełnomocnik Skarżącego wskazał przy tym, że z powodu bezprawnego (NSA wyrokiem z dnia 2 września 2003r. sygn. akt IV SA 5251/02 stwierdził bowiem nieważność zaskarżonej decyzji i poprzedzającej ją decyzji Wojewody M. z [...] kwietnia 2002 r.) działania Wojewody M. od dnia 15 kwietnia 2002 r. strona nie mogła prowadzić żadnej działalności na gruntach "dzierzawionych od Nadleśnictwa D.". Sporny grunt nie był zatem wykorzystywany na cele prowadzonej działalności gospodarczej bowiem strona nie mogła na nim prowadzić takiej działalności w 2002 r., bowiem byłoby to sprzeczne z ww. rozstrzygnięciem organu administracyjnego. Ponadto Skarżący nie uzyskał też w 2002 r. jakichkolwiek dochodów z tytułu "działalności gospodarczej". Skoro Skarżący w 2002 r. nie prowadził działalności w zakresie objętym wpisem do ewidencji działalności gospodarczej to oznacza, że nieruchomości wskazane w decyzji nie mogą być uznane za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Oznacza to, że organ I instancji naruszył art. 122, art. 187, art. 191 art. 210 §4 Op, a organ odwoławczy usankcjonował takie wadliwe rozstrzygnięcie.

Niezależnie od powyższego, zdaniem Skarżącej, organy nie udowodniły w postępowaniu zakończonym wydaniem zaskarżonej decyzji by działalność prowadzona przez stronę nie mieściła się w pojęciu działalności leśnej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji nie wskazano bowiem żadnych dowodów (poza umową z dnia 1 lutego 1999r., zawartą z Nadleśnictwem D.). Analiza treści uzasadnienia tej decyzji pozwala jedynie na stwierdzenie, że organ odwoławczy na 4 stronach przytoczył szereg przepisów prawa materialnego, nie wskazując przy tym w jakim zakresie miałyby one być zastosowanie w tej sprawie.

W oparciu o wyżej przedstawione stwierdzenie autor skargi wywiódł, że organy podatkowe naruszyły art. 122, art. 180, art. 187 § 1, art. 188, art. 191, art. 210 § 1 pkt 4 i 6 oraz § 4 Op. Oczywiście jest także naruszenie art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 3 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 6, art. 6 ust. 1 upol, bowiem przepisów prawa materialnego nie można prawidłowo zastosować do nieustalonego stanu faktycznego sprawy.

Końcowo w skardze podkreślono, że część obszaru leśnego została udostępniona Skarżącemu wyłącznie po to by zagospodarował i przygotował do zalesienia "wyrębisko" po nielegalnej eksploatacji kopaliny piasku, znajdujące się na terenie leśnym. Rozpoznanie konkretnej sprawy musi być zatem, poprzedzone ustaleniem, czy grunty nie są objęte przepisami o

podatku rolnym lub leśnym. Podatkowi od nieruchomości podlegają bowiem jedynie grunty nieobjęte przepisami ustawy o podatku rolnym i leśnym. Zaznaczono także, że od przedmiotowego terenu organ nie pobierał podatku od nieruchomości za lata poprzedzające 1999r., tj. za okres, w którym na tym terenie "powstawało" nielegalne wysypisko śmieci oraz nielegalnie wydobywano z tego terenu piach (w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez firmę E. C.), co spowodowało konieczność zrehabilitowania przez Skarżącego tego terenu w kierunku leśnym.

W odpowiedzi na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. wniosło o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) kontrola sądowa zaskarżonych decyzji, postanowień bądź innych aktów wymienionych w art. 3 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; dalej ppsa), sprawowana jest w oparciu o kryterium zgodności z prawem. W związku z tym, zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 i 2 ppsa, aby wyeliminować z obrotu prawnego akt wydany przez organ administracji, konieczne jest stwierdzenie, że doszło w nim do naruszenia przepisów prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, bądź przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, albo też do naruszenia przepisów prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania albo stwierdzenia nieważności decyzji.

Dokonując w tym zakresie oceny zaskarżonej decyzji należy stwierdzić, że nie odpowiada ona prawu. W szczególności na uwzględnienie zasługują zarzuty skargi dotyczące naruszeń przepisów postępowania podatkowego. W rozpatrywanej sprawie organy podatkowe nie wyjaśniły bowiem kilku zasadniczych kwestii.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 upol w stanie prawnym dotyczącym niniejszej sprawy obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub innego tytułu prawnego, a także umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa albo z ustanowionego zarządu.

Z kolei stosownie do art. 2 ust. 2 upol obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem, pozostających w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, nie objętych obowiązkiem podatkowym na podstawie ust. 1 pkt 3, ciąży odpowiednio na nadleśnictwach i na jednostkach organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, faktycznie władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem.

Przenosząc powyższe regulacje na grunt rozpoznawanej sprawy stwierdzić należy, że organy podatkowe nie wyjaśniły czy dla Skarżącego powstał obowiązek podatkowy od

nieruchomości w 2002 r., zważywszy, że miał on umowę dzierżawy z Nadleśnictwem D., zawartą w dniu 1 lutego 1999 r.

W tym zakresie organy obu instancji ograniczyły się jedynie do wskazania ww. przepisów, pomijając milczeniem argumentację Skarżącego, że obowiązek podatkowy ciążył na Nadleśnictwie.

W ocenie Sądu, brak dostatecznych ustaleń ze strony organów podatkowych dotyczy także przedmiotu opodatkowania. Bowiem w przypadku, ustalenia, że obowiązek podatkowy ciążył na Skarżącym należało ustalić i dać temu wyraz w uzasadnieniach decyzji jaką działalność w 2002 r. prowadził Skarżący na dzierżawionym gruncie, w szczególności czy działalność ta miała charakter leśny.

W tym względzie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. co prawda powołało liczne przepisy prawa, w tym art. 3 ust. 2 oraz art. 6 ust. 1-4 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2000 r., Nr 56, poz. 679), jednakże nie oceniło stanu faktycznego sprawy pod kątem regulacji podatkowej.

W tym miejscu przypomnieć należy, że zgodnie z art. 3 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym (pkt 3),

- grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna oraz nie sklasyfikowane grunty - jako użytki rolne położone na terenie miast, a także grunty wyłączone ostatecznymi decyzjami administracyjnymi na cele inne niż rolnicze lub leśne, z wyjątkiem gruntów, na których przez okres do 2 lat od dnia wydania ostatecznej decyzji administracyjnej wyłączającej te grunty na cele nierolnicze prowadzona jest działalność rolnicza (pkt 4).

Jednocześnie w art. 3 ust. 3 upol wyjaśniono, że za działalność leśną, w rozumieniu ustawy, uważa się działalność posiadaczy i zarządców lasów w zakresie urządzania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, pozyskiwania - z wyjątkiem skupu - drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nie przerobionym (podkreślenie Sądu).

W świetle powyższych regulacji organ winien był zatem w pierwszej kolejności w sposób wyczerpujący przesądzić, czy dzierżawiony przez Skarżącego grunt nie był objęty przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.) oraz ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r., następnie zaś ocenić czy działalność prowadzona w 2002 r. przez Skarżącego mieściła się w definicji "działalności leśnej" w rozumieniu upol.

Zaznaczyć należy, że w zaskarżonej decyzji organ wskazał jedynie, że Skarżący prowadzi działalność polegającą na transporcie i odzysku ustabilizowanych odpadów ściekowych oraz popiołów lotnych z węgla. Nie wynika jednak, aby stwierdzenie to odnosiło się do 2002 r. Ponadto bez dogłębnej analizy organ odwoławczy stwierdził, że ww. działalności nie można zakwalifikować jako działalności prowadzonej dla ochrony i zagospodarowania lasu. Tymczasem Skarżący wyraźnie wskazuje, że działalność ta zgodnie z decyzją nr [...] miała na

celu rekultywację terenu w kierunku leśnym. Część obszaru leśnego została udostępniona mu wyłącznie po to by go zagospodarował i przygotował do zalesienia wyrobisko po nielegalnej eksploatacji kopaliny piasku. Nie bez znaczenia jest także podnoszona przez Skarżącego okoliczność, że wskutek działań organów administracji publicznej nie mógł prowadzić żadnej działalności na gruntach dzierzawionych od Nadleśnictwa.

W ocenie Sądu, w niniejszej sprawie organ odwoławczy w sposób niepełny i niekonsekwentny odniósł się do zarzutu Skarżącego dotyczącego przedawnienia prawa do wydania decyzji. Formułując powyższą ocenę skład orzekający miał na uwadze następujące względy.

Zgodnie z art. 68 § 1 Op zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Przedawnienie prawa do wydania decyzji jest możliwe jedynie w odniesieniu do zobowiązań, które nie powstają z mocy prawa, lecz do których powstania niezbędne jest doręczenie podatnikowi decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Przykładem tego typu zobowiązań są m.in. zobowiązania osób fizycznych z tytułu podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.

Od powyższej zasady, że prawo do wydania decyzji konstytutywnej przedawnia się po upływie trzech lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, ustawodawca wprowadził jednakże wyjątki, w których przedłużył ww. termin do lat pięciu, m.in. w art. 68 § 2 Op.

Zdaniem organu odwoławczego, w niniejszej sprawie zastosowanie winien mieć ten drugi termin, ponieważ Skarżący nie poinformował organu podatkowego o powstałym obowiązku podatkowym poprzez złożenie stosownej deklaracji (informacji, zeznania), co potwierdza prowadzone postępowanie wszczęte przez Burmistrza Miasta Z. postanowieniem z dnia [...] czerwca 2003 r. oraz pismo organu podatkowego z dnia 8 lipca 2003 r. wzywające do przedłożenia wszelkich dokumentów i wyjaśnień, doręczone dnia 11 lipca 2003 r.

Skarżący z kolei argumentuje, że skoro w 2002 r. żadne zmiany nie zaszły, to mógłby w złożonej później informacji o nieruchomościach jedynie potwierdzić dane, którymi już wcześniej dysponował organ podatkowy od 1999 r.

W tym miejscu należy stwierdzić, że skoro organ podatkowy nie wskazał jakie zmiany dotyczące gruntu Nadleśnictwa D. zaszły w 2002 r. (a na pewno zaszły takie w 1999 r.), to w sprawie winien mieć zastosowanie art. 68 § 1 Op.

Jednocześnie zwrócić należy uwagę, że Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. w odpowiedzi na skargę odpowiadając na zarzut naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym i prawa strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego wskazało na przepis art. 200 § 2 Op. W ocenie organu odwoławczego w rozpoznawanej sprawie ma miejsce sytuacja wskazana w art. 165 § 5 pkt 1 Op i dlatego organ nie miał obowiązku wyznaczenia Skarżącemu siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. W tym stanie rzeczy widoczny jest brak konsekwencji organów podatkowych, które z jednej strony wszczynają postępowanie podatkowe z urzędu, zakładając, że stan faktyczny uległ zmianie, a następnie nie gwarantują

stronie prawa wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego na podstawie art. 200 § 2 w zw. z art. 165 § 5 pkt 1 Op.

Zgodnie z art. 165 § 5 pkt 1 Op przepisów § 2 i § 4 art. 165 Op dotyczących wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu, nie stosuje się do postępowania w sprawie ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie.

Zdaniem składu orzekające przepis art. 165 § 5 pkt 1 Op nie powinien mieć jednak zastosowania w sytuacji, gdy toczy się spór co do istnienia obowiązku podatkowego. Gdy strona kwestionuje w ogóle istnienie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości i zaskarża decyzje w sprawach zobowiązań podatkowych w tym podatku za poprzednie okresy, łącznie z wniesieniem skarg do sądu administracyjnego, organ winien przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego za kolejny okres wydać postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego i przeprowadzić to postępowanie z udziałem strony, umożliwiając jej składanie wniosków dowodowych w sprawie oraz wypowiedzenie się co do zgromadzonego materiału dowodowego. Każde postępowanie podatkowe winno być bowiem prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 Op).

Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z art. 122 Op organy podatkowe są obowiązane podjąć w toku postępowania wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Obowiązek ten wynika z art. 187 § 1 Op, który stanowi, iż organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy.

Według oceny Sądu, przepis ten został naruszony przez organy. W decyzji z [...] kwietnia 2007 r. Burmistrz Miasta Z. odwołuje się bowiem do ustaleń decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławcze w W. z dnia [...] listopada 2006 r. nr [...]. Ze znajdującej się wśród przekazanych Sądowi akt kserokopii ww. decyzji wynika, że na jej podstawie uchylono decyzję Burmistrza Miasta Z. nr [...] w sprawie podatku od nieruchomości za lata 1999-2003 r. i przekazano sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia. Z akt sprawy wynika zatem, że materiał dowodowy zebrany został w innych postępowaniach podatkowych za poprzednie lata.

Zdaniem Sądu, jeżeli dowody były w sprawie zebrane i były w posiadaniu organu, to powinny się znaleźć w aktach, a organ powinien w uzasadnieniu - zgodnie z art. 210 § 4 wskazać fakty, które uznał za udowodnione, dowody, którym dał wiarę oraz przyczyny, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności albo uznał je za nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Obowiązująca w postępowaniu podatkowym zasada swobodnej oceny dowodów (art. 191 Op), nadaje duże znaczenie uzasadnieniu faktycznemu decyzji jako urzędowemu wyjawieniu realnych podstaw w faktach i w dowodach motywów rozstrzygnięcia sprawy. Z tego, że ocena mocy dowodów musi być odnoszona do całego materiału dowodowego sprawy wynika niedwuznacznie, że taki sam zakres przedmiotowy musi mieć uzasadnienie faktyczne, które winno być syntetycznym ujęciem wyniku całego postępowania dowodowego. W rozpoznawanej sprawie organ I instancji w uzasadnieniu swojej decyzji w ogóle nie powołał się na żadne dowody. Organ ten ani nie wskazał faktów, które uznał za udowodnione, ani dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności.

Ponadto, co jest szczególnie widoczne w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, w toku postępowania nie wyjaśniono podstawy prawnej podjętego rozstrzygnięcia. Zastrzeżenie to - co wynika z powyższych rozważań Sądu w niniejszej sprawie - w szczególności odnieść należy do przepisów dotyczących obowiązku podatkowego i przedmiotu opodatkowania.

Zgodnie z art. 210 § 4 Op uzasadnienie prawne winno zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. W zaskarżonej decyzji Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. powołuje przepisy prawa, ale nie wyjaśnia dlaczego znalazły one zastosowanie w niniejszej sprawie.

W tych warunkach za uzasadniony należało uznać także zarzut naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania określony w art. 127 Op. Zasada dwuinstancyjności postępowania kształtuje tok postępowania podatkowego, w tym znaczeniu, że do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy właściwy jest organ pierwszej instancji. Tylko w razie wniesienia odwołania właściwy do rozpoznania i rozstrzygnięcia jest organ odwoławczy. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 czerwca 2000 r. (sygn. akt I SA/Ka 2466/98) zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego polega na tym, że każda sprawa rozpoznana i rozstrzygnięta przez organ pierwszej instancji może być w wyniku odwołania również rozpoznana i rozstrzygnięta przez organ drugiej instancji. Dwukrotne rozpoznanie oznacza obowiązek przeprowadzenia dwukrotnie postępowania wyjaśniającego. Konsekwentnie do tego ukształtowane jest postępowanie odwoławcze, którego przedmiotem nie jest weryfikacja a ponowne rozpoznanie sprawy podatkowej. Organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i orzec w sprawie rozstrzygniętej decyzją organu pierwszej instancji, a zatem nie może on się ograniczyć tylko do kontroli organu pierwszej instancji. Jeżeli zaś sąd stwierdza naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania, to nie może uznać tej okoliczności za nieistotną (por. wyrok NSA z dnia 30 marca 2004 r. w/s FSK 169/2004).

Wobec powyższego stwierdzić należy, że zaskarżona decyzja narusza wskazane w skardze przepisy postępowania podatkowego, w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. Oznacza to, że ponownie rozpatrując sprawę organy podatkowe będą zobowiązane zebrać i ocenić wszechstronnie materiał dowodowy, tak by móc ustalić, jakiemu podatkowi podlega przedmiotowy grunt, czy zasadne są twierdzenia Skarżącego, iż nie podlega obowiązkowi podatkowemu w tym podatku, jak również czy prawo do wydania decyzji nie uległo przedawnieniu.

Jednocześnie, Sąd stwierdza, że wobec niewyjaśnienia prawnopodatkowego stanu faktycznego, zbyt wcześnie byłoby dokonywać oceny zarzutów dotyczących naruszenia prawa materialnego, z jednym wyjątkiem dotyczącym art. 63 § 1 Op.

Rację ma bowiem Skarżący, powołując się na wyrok tutejszego Sądu w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 204/07, w którym stwierdzono m.in., że "zasada określona w art. 63 § 1 Op ma zastosowanie przy ustaleniu wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2006 r." Istotnie w zaskarżonej decyzji błędnie określono wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości,

Zgodnie z art. 63 § 1 Op w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące

mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Zgodnie § 2 powoływanego przepisu zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się tylko do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Odnosząc powyższe regulacje do stanu faktycznego sprawy podkreślić należy, że zasady dotyczącej zaokrąglania kwoty podatku wyrażonej w art. 63 § 1 Op nie stosuje się jedynie, do opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, tj. opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i administracyjnej. Niniejsza sprawa dotyczy zaś podatku od nieruchomości.

Uwzględniając powyższy stan faktyczny i prawny, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ppsa uchylił zaskarżoną decyzję.

Zakres, w jakim uchylona decyzja nie podlega wykonaniu określono w oparciu o art. 152 ppsa.

Jednocześnie Sąd zasądził na rzecz Skarżącej koszty postępowania sądowego zgodnie z art. 200 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a., w kwocie równej uiszczonemu wpisowi (1500 zł) oraz kosztom zastępstwa procesowego w wysokości (3600 zł) określonej w § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) w zw. z § 6 pkt 6) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).