

- **dane, która wiąże tylko teoretycznie (wyrok NSA z 9.02.2023 r., III FSK 95/22, dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB**

### **Wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., III FSK 95/22**

**Zawarte w ewidencji gruntów i budynków dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych - niejako wyjątkowych - sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) W skardze skarżący podniósł zarzuty dotyczące opodatkowania gruntów pozostałych W ocenie Strony treść decyzji nie jest zgodna ze stanem rzeczywistym, ponieważ jego działka nr ... powinna zostać zaklasyfikowana jako pastwiska trwale (Ps), a nie tereny przemysłowe. Skarżący zakwestionował również przytoczone przez organy dane dotyczące powierzchni i udziałów w przedmiotowej nieruchomości. Skarżący poddał w wątpliwość decydujący dla ustalenia podatku, charakter danych z ewidencji gruntów i budynków.

(...) W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmowany jest pogląd, który słusznie podzielił Sąd pierwszej instancji, w świetle którego organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji gruntu, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (m.in. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r. sygn. akt II FPS 1/09).

Zawarte w tej ewidencji dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych - niejako wyjątkowych - sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej) - por. wyrok NSA z 15 lipca 2014 r., sygn. akt II FKS 2565/12. W takiej sytuacji organ podatkowy zobligowany jest do pominięcia informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków, sprzecznych z prawnie wiążącymi danymi innego rejestru publicznego lub tych danych ewidencyjnych, które wykluczają zastosowanie regulacji zawartych w ustawie podatkowej, mających znaczenie dla wymiaru podatku (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2013 r., sygn. akt II FPS 2/13; wyrok NSA z 1 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1930/12; zob. również S. Bogucki, K. Winiarski, Zakres związania danymi z ewidencji

gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2015, nr 2, s. 11-19). Skoro jednak wypis z ewidencji gruntów i budynków stanowi dowód z dokumentu urzędowego, przeciwdowodem pozwalającym organom podatkowym ustalić wymiar podatku w oparciu o dane inne niż wynikające z tej ewidencji, powinien być również dokument (por. wyrok NSA z 19 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3635/16 oraz B. Pahl, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1581/12, LEX/EI). W niniejszej sprawie jednak taka niezgodność, sprzeczność nie istniała, a nadto Strona nie przedłożyła dokumentu urzędowego który stanowiłby przeciwdowód wpisowi w ewidencji gruntów i budynków.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjęto, że zwrot "podstawa wymiaru podatków" należy rozumieć w ten sposób, iż wpływające na wymiar podatku dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są wiążące dla organów podatkowych, a to znaczy, że organy podatkowe nie mogą czynić ustaleń faktycznych sprzecznych z danymi ewidencyjnymi (por. przykładowe wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2021 r., III FSK 4002/21, z dnia 6 października 2021 r., III FSK 165/21, czy z dnia 12 października 2021 r., III FSK 385/21. Jak ujęto to w pierwszym z wymienionych judykatów, zawarte w art. 21 ust. 1 u.p.g.k. pojęcie "wymiar podatku" odnosi się zarówno do powierzchni, jak i funkcji (klasyfikacji), co oznacza, że organ podatkowy zobowiązany jest odwoływać się do danych zawartych w ewidencji, ilekroć są one prawnie relewantne dla prawidłowego określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego. Dane co do klasyfikacji gruntu są wiążące dla organu podatkowego, który w postępowaniu podatkowym nie ma kompetencji do ich zmiany; zmiana taka jest możliwa dopiero wówczas, gdy odpowiedni zapis zostanie dokonany w ewidencji gruntów i budynków (por. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4693/21, dostępny, podobnie jak pozostałe powołane wyroki na: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)). Należy dodać, że jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 18 listopada 2013 r. (II FPS 2/13) odstępstwo od tej zasady może dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie, gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych.

### **Wyroki powiązane**

WSA w Białymstoku z 1 marca 2023 r., sygn. akt I SA/Bk 35/21

NSA z 21 września 2022 r., sygn. akt III FSK 986/21

NSA z 21 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 465/21

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.)**

**Art. 21 ust. 1**

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.

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)**

**Art. 194**

§ 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

### **Główne problemy**

1. Czy ogólna norma art. 21 ust. 1 u.p.g.k. jest jedynie punktem wyjścia czy też wyznacza granice załatwiania spraw podatkowych?

2. Czy ewidencja gruntów i budynków jest tworzona dla celów podatkowych?
3. Ewidencja wiąże czy nie wiąże?
4. Po co w ustawach szczegółowego prawa podatkowego są odesłania do ewidencji skoro jej związanie wynika z normy ogólnej art. 21 ust. 1 u.p.g.k.
5. Powierzchnia gruntu, powierzchnia użytkowa budynku, rodzaj budynku: mieszkalne, mieszkalno-usługowe, gospodarcze – czy zawsze na podstawie ewidencji?