

Sygn. akt II Ca 1247/12

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 maja 2013 roku

Sąd Okręgowy w Szczecinie II Wydział Cywilny Odwoławczy

w składzie:

Przewodniczący:	SSO Agnieszka Bednarek- Moraś (spr.)
Sędziowie:	SO Małgorzata Grzesik del. SR Katarzyna Longa

Protokolant st. sekr. sąd. Dorota Szlachta

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 maja 2013 roku w S.

sprawy z powództwa **R. R. (1)**

przeciwko **Skarbowi Państwa – Urzędowi Skarbowemu w Ś.**

o zapłatę

na skutek apelacji wniesionej przez powoda od wyroku Sądu Rejonowego w Świnoujściu z dnia 20 lipca 2012 roku, sygn. akt I C 377/12

oddala apelację.

Sygn. akt II Ca 1247/12

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 20 lipca 2012 r., sygn. akt I C 377/12, Sąd Rejonowy w Świnoujściu oddalił powództwo R. R. (1) przeciwko Skarbowi Państwa - Urzędowi Skarbowemu w Ś. o zapłatę.

Sąd Rejonowy oparł swoje rozstrzygnięcie na następujących ustaleniach faktycznych i rozważaniach prawnych:

Postanowieniem z dnia 30 sierpnia 2000 r., sygn. akt I Ns 116/00 Sąd Rejonowy w Świnoujściu stwierdził, że spadek po J. R. zmarłej dnia 06 kwietnia 1999 r., na podstawie testamentu notarialnego nabył w całości syn R. R. (1). Postanowienie to uprawomocniło się z dniem 12 października 2000 r.

W dniu 26 marca 2001 r. powód złożył w Urzędzie Skarbowym w Ś. na formularzu zeznanie podatkowe o nabyciu majątku w drodze spadku. Jako przedmiot nabycia spadku wykazał udział do 3/4 nieruchomości położonej w Ś. przy ul. (...), której wartość określił na kwotę 204.319 zł. Nie wypełnił działu III formularza stanowiącego o długach i ciężarach spadku. Do zeznania powód załączył postanowienie Sądu, wypis z księgi wieczystej oraz operat szacunkowy nieruchomości sporządzony przez rzeczoznawcę S. B. (1).

Jak ustalił Sąd, w dniu 06 maja 2002 r. powód dokonał korekty swojego zeznania w zakresie wielkości udziału będącego przedmiotem nabycia majątku w drodze spadku - z 3/4 na 5/8 części.

W dniu 17 czerwca 2002 r. Urząd Skarbowy w Ś. wydał decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn dla powoda w wysokości 10.705 zł przyjmując do podstawy opodatkowania wartość nieruchomości określoną przez powoda. Wysokość podatku ustalona została z uwzględnieniem kwoty wolnej 9.057 zł w związku z tym, że powód był zstępnym spadkodawczyni i należał do pierwszej grupy podatkowej. O tą kwotę została pomniejszona podstawa opodatkowania.

Z ustaleń poczynionych przez Sąd I instancji wynika, że powód odwołał się od powyższej decyzji zarzucając, że decyzja jest krzywdząca i niezasadnie ustaliła zobowiązanie podatkowe oraz, że załączony przez powoda do zeznania operat szacunkowy sporządzony został nierzetelnie, niezgodnie ze stanem faktycznym, bowiem nie uwzględnił stanu technicznego budynku mieszkalnego i rzeczoznawca przyjął do porównania nieruchomości o bardzo dobrej lokalizacji względem centrum miasta, z pełną dostępnością komunikacyjną. Ponadto zarzucił, że powinien być zwolniony od podatku, ponieważ nieruchomość nabyta została na podstawie przepisów o osadnictwie rolnym.

Dodatkowo, do protokołu z dnia 22 sierpnia 2002 r. sporządzonego w Izbie Skarbowej w S. powód wniósł o zastosowanie zwolnienia od podatku, o uwzględnienie kosztów związanych z pogrzebem zmarłej i wykonaniem nagrobka oraz wskazał na nierzetelne sporządzenie wyceny nieruchomości i wydanie przez pozwanego rozstrzygnięcia w oparciu o nieważny operat szacunkowy.

Decyzją z dnia 03 października 2002 r. Izba Skarbowa w S. uchyliła w całości zaskarżoną decyzję pozwanego i przekazała sprawę do ponownego rozpatrzenia. Izba uznała, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzednio przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w znacznej części w związku z niedostatecznym wyjaśnieniem kwestii podstawy opodatkowania. Wskazała na istotne uchybienie proceduralne w zakresie wykorzystania operatu szacunkowego S. B., który określił wartość nieruchomości według stanu na dzień 12 października 2000 r. i cen rynkowych z marca 2001 r., zamiast według stanu na dzień nabycia spadku 06 kwietnia 1999 r. i cen na dzień 12 października 2000 r., czyli uprawomocnienia się postanowienia.

Sąd ustalił, że pismem z dnia 08 października 2002 r. pozwany wezwał powoda do określenia wartości rynkowej nieruchomości. Pismem z dnia 27 października 2002 r. powód określił wartość masy spadkowej na kwotę 93.562,50 zł. Pismem z dnia 02 listopada 2002 r. pozwany wezwał powoda do podwyższenia podanej wartości masy spadkowej uznając, że podana wartość nie odpowiada wartości rynkowej. W odpowiedzi na to wezwanie, pismem z dnia 07 listopada 2002 r. powód nie wyraził zgody na podwyższenie wartości masy spadkowej. Pozwany postanowił zlecić rzeczoznawcom majątkowym dokonanie wizji lokalnej celem ustalenia wartości rynkowej nieruchomości na dzień 12 października 2000 r. Po określeniu przez rzeczoznawców wartości nieruchomości, pozwany uwzględnił wartość masy spadkowej określonej przez spadkobiercę w wysokości 93.562,50 zł jako odpowiadającą wartości rynkowej z dnia powstania obowiązku podatkowego. Koszty wynagrodzeń rzeczoznawców majątkowych powołanych przez pozwanego poniósł Skarb Państwa.

Kolejno, Sąd Rejonowy ustalił, że w dniu 08 października 2002 r. Izba Skarbowa w S. przekazała pozwanemu kserokopię rachunku z dnia 23 października 1995 r. za wykonanie nagrobka granitowego w kwocie 8.200 zł. W piśmie z dnia 27 października 2002 r. powód podał, iż przy wymiarze podatku należy uwzględnić przysługujące mu ulgi z tytułu opieki nad zmarłą, budowy nagrobka dla zmarłej oraz przesiedlenia. W dniu 28 listopada 2002 r. powód dostarczył pozwanemu rachunek z dnia 23 sierpnia 1996 r. na kwotę 1.800 zł za wykonanie posadzki oraz ogrodzenia do nagrobka rodzinnego. Sąd ustalił, że pozwany nie uwzględnił powyższych wydatków na kwotę 10.000 zł dlatego, że zostały poniesione za życia J. R.. Nie uznał również ulgi z tytułu opieki powoda nad matką bowiem ustawa o podatku od spadków i darowizn nie wymieniała w katalogu tego rodzaju ulgi. Nie uwzględnił również zwolnienia budynków nadanych na podstawie przepisów o osadnictwie rolnym, gdyż powód nie posiadał obywatelstwa polskiego i w Ś. zameldowany był czasowo. Pozwany zastosował jedynie kwotę wolną od podatku w wysokości 9.057 zł.

W dniu 28 lutego 2003 r. Urząd Skarbowy w Ś. wydał decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn dla powoda w wysokości 5.335,80 zł.

Powód odwołał się od decyzji pozwanego ze względu na nieuwzględnienie długów i ciężarów obciążających masę spadkową. Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 28 maja 2003 r. utrzymała w mocy decyzję pozwanego.

Sąd ustalił, że powód wniósł skargę na decyzję Izby Skarbowej, w której wniósł o odstąpienie od wymierzania podatku od spadków i darowizn ewentualnie o zaliczenie w skład długów i ciężarów obciążających masę spadkową kwoty 41.800 zł, w skład której wchodziły koszty związane z wykonaniem nagrobka dla spadkodawczyni, posadzki i ogrodzenia do nagrobka oraz koszty choroby spadkodawczyni. Wyrokiem z dnia 25 sierpnia 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. oddalił skargę powoda.

Z ustaleń poczynionych przez Sąd Rejonowy wynika, że powód wniósł od powyższego wyroku skargę kasacyjną zarzucając naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn, a w konsekwencji przez przyjęcie, że kwota wydatkowana na utrzymanie matki powoda w okresie jej ostatniej choroby, koszt wykonania nagrobka, posadzki, ogrodzenia do nagrobka nie stanowią ciężarów spadkowych. Podniósł również naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie zasady swobodnej oceny dowodów. Wyrokiem z dnia 04 stycznia 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w S.. Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił zarzutu naruszenia przepisów postępowania, tylko zarzut naruszenia prawa materialnego przez jego błędną wykładnię, a mianowicie art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Powód poniósł opłatę od skargi kasacyjnej oraz wynagrodzenie adwokackie celem sporządzenia takiej skargi.

Wyrokiem z dnia 21 czerwca 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 28 maja 2003 r. uznając, że została wydana z naruszeniem prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Sąd I instancji ustalił, że Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 14 listopada 2006 r. uchyliła w całości decyzję pozwanego z dnia 28 lutego 2003 r. i ustaliła zobowiązanie powoda w podatku od spadków i darowizn w wysokości 2.536 zł. Izba Skarbowa uznała, że decyzja pozwanego narusza przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn, a okoliczność ta ma wpływ na wysokość zobowiązania powoda, dlatego postanowiła wydatki powoda poniesione na wykonanie nagrobka oraz na wykonane posadzki i ogrodzenia do nagrobka oraz koszty ostatniej choroby spadkodawczyni uznać za długi i ciężary spadku, co w konsekwencji doprowadziło do obniżenia podstawy opodatkowania.

Pozwany wystawił w dniu 27 grudnia 2006 r. tytuł wykonawczy przeciwko powodowi i na jego podstawie wniósł w dniu 12 marca 2007 r. do Sądu Rejonowego w Świnoujściu o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej w księdze wieczystej prowadzonej dla nieruchomości przy ul. (...) w Ś. celem zabezpieczenia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od spadków i darowizn w kwocie 2.536 zł plus odsetki za zwłokę oraz koszty egzekucyjne w kwocie 25,60 zł.

Powód wniósł skargę od decyzji Izby Skarbowej nie zgadzając się z naliczonym podatkiem i podnosząc, że zobowiązanie zostało ustalone w nieprawidłowej wysokości na skutek nieprawidłowego ustalenia udziału w masie spadkowej, który powinien wynosić 7/28 całości spadku. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. uznał skargę za uzasadnioną i wyrokiem z dnia 13 września 2007 r. uchylił decyzję Izby Skarbowej z dnia 14 listopada 2006 r. oraz zasądził od Dyrektora Izby Skarbowej w S. na rzecz powoda kwotę 101 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. Sąd polecił przy ponownym rozpoznaniu sprawy ustalić, co było przedmiotem spadku, jaki jest udział w nieruchomości oraz odnieść się do zarzutu powoda, że podana przez niego wartość w zeznaniu dotyczy całej nieruchomości, a nie tylko udziału.

Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 21 marca 2008 r. uchyliła decyzję pozwanego z dnia 28 lutego 2003 r. i ustaliła zobowiązanie powoda na kwotę 2.536 zł, ustalając jednocześnie udział w masie spadkowej w dotychczasowej wysokości - 5/8 części w całej nieruchomości.

Powód wniósł skargę od tej decyzji nie zgadzając się z przyjętym udziałem w wysokości 5/8 części, zamiast w wysokości 7/28 części.

Wyrokiem z dnia 05 listopada 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. oddalił skargę powoda, w wyniku czego decyzja Izby Skarbowej w S. z dnia 21 marca 2008 r. stała się ostateczna.

Pismem z dnia 03 sierpnia 2010 r. powód zwrócił się do pozwanego o zwrot kosztów postępowania podatkowego w kwocie łącznej 12.534 zł, na którą składały się poszczególne kwoty: 4.232 zł tytułem wynagrodzenia rzeczoznawcy majątkowego za sporządzenie operatu szacunkowego, 3.000 zł tytułem kosztów kasacyjnych, 702 zł tytułem pozostałych kosztów sądowych, 4.600 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego w postępowania kasacyjnym.

W związku z odwołaniami od decyzji Izby Skarbowej w S. powód poniósł koszty sądowe w łącznej kwocie 702 zł.

Jak ustalił Sąd, w dniu 20 czerwca 2003 r., powód zapłacił kwotę 732 zł B. K. prowadzącej Biuro P. (...) za udzielenie porady i sporządzenie pism procesowych, która napisała powodowi skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. od decyzji Izby Skarbowej w S..

Powód zapłacił w dniu 03 grudnia 2002 r. E. R. wynagrodzenie w kwocie 2.500 zł za wykonanie opinii technicznej dotyczącej nieruchomości położonej w Ś. przy ul. (...).

E. R. wystawił w dniu 15 maja 2003 r. rachunek na kwotę 1.000 zł za wykonanie wyceny powyższej nieruchomości, a pokwitował otrzymanie tej kwoty w dniu 04 lipca 2003 r.

Decyzją z dnia 04 października 2010 r. pozwany umorzył postępowanie podatkowe w sprawie zwrotu kosztów postępowania podatkowego.

Powód odwołał się od tej decyzji. Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 31 stycznia 2011 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję pozwanego.

Powód wniósł skargę od decyzji Izby Skarbowej. Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 15 czerwca 2011 r. oddalił skargę powoda.

Powód nie zapłacił pozwanemu podatku od spadków i darowizn w kwocie 2.536 zł.

W ocenie Sądu Rejonowego, żądanie pozwu, którym powód dochodził zapłaty odszkodowania za wydanie przez Urząd Skarbowy Ś. wadliwych decyzji oraz za nieprawidłowe działania pozwanego, skutkujących koniecznością ponoszenia przez powoda wydatków zmierzających do zapewnienia wydania prawidłowej ostatecznej decyzji, a więc oparte na przepisie art. 417 § 1 k.c., nie zasługiwało na uwzględnienie.

Na wstępie, w kontekście przepisu art. 417¹ § 2 k.c., Sąd wskazał, że przepis ten ma charakter szczególny wobec art. 417 k.c. Jednocześnie podkreślił, że nie znajdował on zastosowania w niniejszej sprawie, albowiem powód nie żądał i nie wykazał, aby żądał stwierdzenia niezgodności z prawem konkretnej decyzji pozwanego. Sąd dodał, że powód w tym procesie nie wysunął ponadto roszczeń w związku z konkretną decyzją pozwanego, na taką decyzję bowiem nie wskazał. Przy tym Sąd zauważył, że pozwany wydał tylko dwie decyzje - w dniu 17 czerwca 2002 r. i w dniu 28 lutego 2003 r., przy czym obie nieostateczne. Brak jest natomiast podstaw dla żądania odszkodowania w przypadku nieostatecznej decyzji, nawet wadliwej, która została następnie skorygowana przez instancję odwoławczą. W tym zakresie Sąd odwołał się do stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w wyroku z dnia 28 marca 2007 r., II CSK 523/06 zaznaczając przy tym, iż znane mu było także orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 2006 r., V CSK 176/05. Sąd Rejonowy zaznaczył, że kontrola instancyjna obu powyższych decyzji pozwanego nie wykazała rażącego

naruszenia prawa, lecz wyłącznie potrzebę ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego (decyzja z dnia 17 czerwca 2002 r.), czy też zastosowania prawidłowej wykładni art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn (decyzja z dnia 28 lutego 2003 r.).

Z kolei w odniesieniu do przepisu art. 417 § 1 k.c., Sąd I instancji wskazał, że dla określenia odpowiedzialności odszkodowawczej władz publicznych, obok zdarzenia sprawczego (czyli działania lub zaniechania niezgodnego z prawem), konieczne było ustalenie pozostałych przesłanek odpowiedzialności deliktowej, a więc szkody i związku przyczynowego. Dodał, że przepis art. 417 k.c. nie zawiera w tej kwestii żadnej regulacji, wobec czego zastosowanie znajdują ogólne reguły dotyczące kompensaty szkody majątkowej oraz koncepcji związku przyczynowego ujęte w art. 361 k.c. Zaznaczył też, że przepis art. 417 k.c. reguluje sytuację tzw. „bezprawia administracyjnego”. Uniezależnia on od winy władz publicznych przypisanie im obowiązku naprawienia szkody. W piśmiennictwie, przypisanie odpowiedzialności za sam skutek bezprawnego zachowania, a więc niezależnie od oceny strony podmiotowej, określane jest mianem odpowiedzialności na zasadzie ryzyka. Wskazał też, że zasady kompensaty szkody wynikają z art. 361 k.c.

W ocenie Sądu I instancji powód nie wykazał przesłanek skutkujących odpowiedzialnością odszkodowawczą pozwanego. W szczególności nie wykazał, aby w związku z wydaniem przez Urząd Skarbowy w Ś. dwóch decyzji w dniu 17 czerwca 2002 r. i w dniu 28 lutego 2003 r. poniósł szkodę. Obie te decyzje okazały się nieprawidłowe i podlegały zmianie w toku postępowania instancyjnego.

Przy tym, Sąd podniósł, że od pierwszej decyzji powód się odwołał, bowiem sam zakwestionował podaną przez siebie wartość nieruchomości. Jak zauważył Sąd, pozwany błędnie określił wartość nieruchomości spadkowej, bowiem w ślad za operatem szacunkowym S. B. (1) przyjął wartość nieruchomości według stanu na dzień 12 października 2000 r. i cen z dnia sporządzenia operatu, czyli z marca 2001 r., zamiast stanu i cen z daty powstania obowiązku podatkowego, co stanowi datę uprawomocnienia się postanowienia Sądu stwierdzającego nabycie spadku. Co prawda, jak zaznaczył Sąd, pozwanego nie wiązał nieprawidłowo sporządzony operat szacunkowy, który dodatkowo był dokumentem prywatnym i powinien być poddać go stosownej analizie, zgodnej z obowiązującymi przepisami, i po stwierdzeniu nieprawidłowości podjąć stosowne czynności zmierzające do określenia prawidłowej wartości nieruchomości. Jednakże jednocześnie, Sąd wskazał, że powyższa nieprawidłowość pozwanego, dostrzeżona przez Izbę Skarbową w S. w decyzji z dnia 03 października 2002 r., nie stanowiła dla powoda przyczynku do poniesienia dalszych kosztów wynagrodzenia rzeczoznawcy majątkowego R.. Sąd podkreślił, że powód zakwestionował rzetelność operatu szacunkowego, który sam przedłożył pozwanemu i w oparciu o który to operat sam określił wartość nieruchomości w zeznaniu podatkowym. Dodał też, że w jego ocenie, gdyby powód poddał takiej samej analizie ów operat szacunkowy przed jego załączeniem do zeznania podatkowego, tj. gdyby wówczas sprawdził, czy odpowiada on stanowi faktycznemu (w odwołaniu podniósł zarzut, że operat nie uwzględnia stanu technicznego budynku mieszkalnego wybudowanego około 1875 r.) i czy został sporządzony zgodnie z wymogami prawnym (w odwołaniu zarzucił, że do porównania rzeczoznawca przyjął nieruchomości o bardzo dobrej lokalizacji względem centrum miasta, z pełną dostępnością komunikacyjną), to wtenczas nie musiałby tego zarzutu podnosić w odwołaniu od decyzji pozwanego z dnia 17 czerwca 2002 r. Tym samym, Sąd Rejonowy przyjął, że gdyby pozwany dostrzegł te nieprawidłowości przed złożeniem zeznania, mógłby zażądać od rzeczoznawcy S. B. poprawienia operatu w ramach dotychczasowego wynagrodzenia, czego jednak nie uczynił. Sąd I instancji zaakcentował też, że powód nie był zobligowany ani przez przepisy prawne, ani w wyniku czynności pozwanego do zlecenia sporządzenia operatu S. B., czy też innemu rzeczoznawcy majątkowemu. Powód był zobowiązany podać wartość rynkową nieruchomości spadkowej w dniu powstania obowiązku podatkowego, co wynikało również z formularza zeznania podatkowego dostarczonego powodowi. Źródło wiedzy powoda o wartości tej nieruchomości stanowiło wybór własny powoda, nie musiało być weryfikowane przez pozwanego. Powód mógł być np. zorientowany w rynku wtórnym nieruchomości na terenie Ś., mógł też zasięgnąć opinii biur obrotu nieruchomościami czy też zapoznać się z ofertami sprzedaży podobnych nieruchomości w Internecie. Brak wiedzy w tym zakresie u powoda spowodował, że zlecił sporządzenie operatu szacunkowego rzeczoznawcy majątkowemu S. B., co stanowiło własny wybór powoda. Powód zarzucił pozwanemu, że to pracownik pozwanego wskazał powodowi osobę S. B.. Sąd zauważył jednakże, że jeżeli pracownik tak uczynił,

to zrobił to na zapytanie powoda i jedynie informacyjnie. Powód nie musiał wykorzystać uzyskanej wiedzy o osobie rzeczoznawcy, a za dokonany przez siebie wybór sam musi ponosić konsekwencje. Sąd uznał, że pozwany nie może ponosić finansowej konsekwencji tego, że powód zlecił sporządzenie operatu szacunkowego S. B.. Kolejno Sąd zaznaczył, że na rozprawie w dniu 18 lipca 2012 r. powód zażądał zapłaty od pozwanego również równowartości wynagrodzenia rzeczoznawcy B., nie wykazując jednak wysokości poniesionych z tego tytułu kosztów. Powód zeznał, że nie przypomina sobie kwoty, jaką zapłacił S. B.. Przypuszczał jedynie, że było to w granicach 1.000 zł, gdyż „dużo nie wziął”. Żądanie zapłaty w tym zakresie Sąd uznał za niezasadne z przyczyn wskazanych wyżej, jak również nie wykazane co do wysokości.

Dla wyczerpania krytyki w ww. zakresie, Sąd podniósł, że powód nie miał również obowiązku zlecenia sporządzenia operatu szacunkowego innemu rzeczoznawcy (p. R.) po wezwaniu przez pozwanego pismem z dnia 08 października 2002 r. Dodał, że w jego ocenie, okoliczność, że powód mieszka w Niemczech i nie ma wyobrażenia co do cen nieruchomości w Ś., nie wpływała na inne traktowanie powoda aniżeli pozostałych podatników przez pozwanego. Sąd zaznaczył, że również mieszkańiec innego rejonu Polski, jak też mieszkaniec Ś., mogą być nieorientowani w zakresie wartości nieruchomości położonych na terenie Ś.. W tym przypadku, ani przepisy nie nakładały na powoda obowiązku zlecenia sporządzenia operatu szacunkowego, ani też pozwany wymogu takiego nie kierował wobec powoda. Pozwany wezwał powoda do określenia wartości rynkowej przedmiotu spadku - nieruchomości na dzień powstania obowiązku podatkowego. W wezwaniu pouczył powoda, że jeżeli nie udzieli odpowiedzi w wyznaczonym terminie lub gdy złożone oświadczenie nasuwać będzie wątpliwości, to wartość rynkowa nieruchomości zostanie ustalona po zasięgnięciu opinii biegłych i jeżeli tak ustalona wartość przekroczy o 33% wartość podaną przez powoda, to koszty opinii biegłych poniesie powód. Pouczenie to stanowi powtórzenie przepisu art. 8 ust 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadku i darowizn (t.j.edn. Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.), którego treść przywołał. Kolejno, Sąd wskazał, że powód podał pozwanemu własną inną niż pierwotna, wartość nieruchomości, a pozwany przyjął ją za prawidłową. Wcześniej, pozwany powołał biegłych celem określenia wartości nieruchomości, lecz kosztami opinii nie obciążył powoda. Powód podając wartość nieruchomości nie przedstawił pozwanemu nowego operatu szacunkowego, z którego ta wartość miałyby wynikać, a pozwany o taki operat nie wzywał, gdyż powód nie miał obowiązku go przedłożyć. Sąd zaznaczył, że także w niniejszym procesie powód takiego operatu szacunkowego nie przedłożył celem wykazania samej okoliczności, że faktycznie powód zlecał jego sporządzenie na potrzeby postępowania podatkowego. Konkludując, Sąd Rejonowy uznał, że żądanie powoda zwrotu przez pozwanego kosztów wynagrodzenia rzeczoznawcy R. było niezasadne dlatego, że powód nie miał obowiązku zlecenia sporządzenia takiego operatu, a uczynił to z własnej woli oraz z uwagi na to, że powód nie wykazał poniesienia kosztów z tego tytułu. Co prawda, jak zauważył Sąd, do akt sprawy powód załączył pokwitowanie z dnia 03 grudnia 2002 r. na kwotę 2.500 zł za wykonanie opinii technicznej oraz rachunek z dnia 15 maja 2003 r. za opracowanie wyceny uproszczonej nieruchomości na kwotę 1.000 zł, na którym to widnieje adnotacja z dnia 04 lipca 2003 r. o otrzymaniu kwoty 1.000 zł. Jednakże, jednocześnie Sąd wskazał, że powód nie załączył do akt sprawy operatu szacunkowego sporządzonego przez R., zaś rachunek i pokwitowanie wystawione zostały już po określeniu przez powoda w piśmie z dnia 28 października 2002 r. wartości nieruchomości. W tych okolicznościach Sąd poddał pod wątpliwość, czy te dokumenty faktycznie dotyczą operatu szacunkowego R. sporządzonego na potrzeby postępowania podatkowego, zwłaszcza, że z pieczętek widniejących na wymienionych dokumentach wynika, iż E. R. nie jest rzeczoznawcą majątkowym uprawnionym do sporządzenia operatu szacunkowego nieruchomości, a wyłącznie specjalistą posiadającym uprawnienia konstrukcyjno-budowlane. Kolejno, Sąd zauważył, że dalsze wątpliwości budziła wzajemna relacja tych dwóch dokumentów. Pokwitowanie dotyczyło bowiem wynagrodzenia za wykonanie opinii technicznej, gdy tymczasem rachunek dotyczył wyceny nieruchomości. R. opisuje zatem dwie odmienne czynności, za które pobrał oddzielne wynagrodzenia. Zdaniem Sądu, dokumenty te nie mogły dotyczyć jednej i tej samej czynności, a mianowicie operatu szacunkowego na potrzeby postępowania podatkowego, skoro rachunek opiewa na kwotę wyższą niż pokwitowanie. Gdyby przyjął, że powód płacił R. w ratach lub zaliczkowo, to rachunek powinien był obejmować całą ostateczną kwotę, a tak nie było. Powyższe wątpliwości, nie wyjaśnione dowodowo przez powoda, w ocenie Sądu Rejonowego, musiały obciążać negatywnymi skutkami procesowymi powoda, zgodnie z treścią art. 6 k.c. Nadto, Sąd I instancji zaznaczył, że powód nie wyjaśnił także rozbieżności w wysokości kwoty dochodzonej pozwem z tytułu zwrotu wynagrodzenia za sporządzone operaty szacunkowe. W pozwie powód określił, że z tego tytułu wydatkował kwotę 4.232 zł, zaś pokwitowanie i rachunek R.

dotyczą tylko kwoty 3.500 zł. W załączonym do pozwu piśmie z dnia 03 sierpnia 2010 r. skierowanym do pozwanego powód podał, że zapłacił kwotę 4.232 zł jednemu biegłemu za operat szacunkowy, w którym rzeczoznawca określił wartość nieruchomości na kwotę 93.562,50 zł. Tak samo, jak zauważył Sąd, powód podał w piśmie procesowym z dnia 26 października 2011 r. Przy tym, Sąd powtórzył, że w świetle wcześniejszych rozważań, uznał, że powód nie wykazał, aby taką kwotę wydatkował za sporządzenie operatu szacunkowego opiewającego na kwotę 93.562,50 zł, a gdyby nawet wykazał, to należałoby uznać, że operat szacunkowy nie był niezbędny i jego sporządzenie nastąpiło na wyłączną prośbę powoda.

Kolejno, Sąd Rejonowy zaznaczył, że w jego ocenie, żądanie zapłaty kwoty 6.400 zł tytułem kosztów wynagrodzenia profesjonalnego pełnomocnika w postępowaniu kasacyjnym przed Naczelnym Sądem Administracyjnym okazało się nieuzasadnione. W tym zakresie, w pierwszym rzędzie Sąd zwrócił uwagę, że powód nie wykazał wysokości poniesionych z tego tytułu kosztów. Nie przedstawił rachunku ani pokwitowania wystawionego przez pełnomocnika. W ocenie Sądu, powyższe miało istotne znaczenie w niniejszej sprawie, albowiem w pozwie powód określił koszty z tego tytułu na kwotę 6.400 zł, natomiast w załączonym do pozwu piśmie z dnia 03 sierpnia 2010 r. koszty te określił na kwotę 4.600 zł. Podczas składania zeznań podał, że faktycznie poniósł koszty w wysokości 6.400 zł, a zażądał od pozwanego w piśmie przedprocesowym zaniżoną kwotę 4.600 zł, gdyż chciał sprawę załatwić polubownie. Sąd uznał wyjaśnienia powoda w tym zakresie za mało wiarygodne. Dodał, że wobec zakwestionowania przez pozwanego wszelkich wydatków powoda nie wynikających z rachunków, na powodzie ciążył obowiązek wykazania, że faktycznie wydatkował kwotę 6.400 zł na wynagrodzenie pełnomocnika celem wniesienia skargi kasacyjnej, czemu jednakże nie sprostał. Sąd zaznaczył, że wobec braku dokumentów potwierdzających przedmiotowy wydatek, powód mógł np. zawioskować dowód z zeznań świadka w osobie pełnomocnika, który sporządził skargę kasacyjną. Kolejno, Sąd podkreślił, że żądanie zapłaty kwoty 6.400 zł nie tylko okazało się niewykazane co do wysokości, ale także co do zasady. W tym zakresie, Sąd wskazał, że skarga kasacyjna wniesiona została w wyniku wydania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. wyroku z dnia 25 sierpnia 2004 r., nie zaś od decyzji pozwanego (vide art. 15 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. jedn. Dz. U. z 2012 r. Nr 270) i obowiązująca w dacie wnoszenia skargi przez powoda ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. (Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)). Sąd uznał, że gdyby wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego był poprawny i zawierałby prawidłową wykładnię art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn, skarga kasacyjna powoda byłaby bezprzedmiotowa. Wniesienie zatem skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego nie miało bezpośredniego związku z wydaniem decyzji przez pozwanego, tylko bezpośredni związek z wydaniem przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyroku z dnia 25 sierpnia 2004 r. Tym samym, ani wynagrodzenie pełnomocnika, ani koszty postępowania skargowego, które powód określił na kwotę 3.000 zł, nie były bezpośrednim skutkiem decyzji czy innego działania pozwanego, tylko wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i żądanie ich zapłaty od pozwanego jest nieuzasadnione.

Z tej samej przyczyny również żądanie zapłaty kwoty 702 zł, na którą to złożyły się koszty odwołań do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego od decyzji Izby Skarbowej w S., Sąd uznał za niezasadne. Co prawda, powód przedstawił rachunki na łączną kwotę 702 zł, jednakże kwota ta nie pozostawała w bezpośrednim związku przyczynowym z decyzjami czy działaniami pozwanego, tylko Izby Skarbowej. Gdyby decyzje Izby Skarbowej odpowiadały prawu, zbyteczne byłoby wnoszenie skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i ponoszenie związanych z tym kosztów.

Kolejno, Sąd podniósł, że na rozprawie w dniu 18 lipca 2012 r. powód podał, że na kwotę dochodzoną pozwem składała się również kwota 732 zł stanowiąca wynagrodzenie prawnika B. K.. Poniesienie tej kwoty wykazał załączoną do pozwu fakturą. Zdaniem Sądu I instancji, strona powodowa nie wykazała jednak, w związku z jaką poradą prawną i jakimi pismami procesowymi wystawiona została ta faktura. Tym samym, Sąd nie mógł zbadać, czy wystąpił związek przyczynowy między tym wydatkiem a działaniem pozwanego. Zauważył też, że faktura opatrzona jest datą 20 czerwca 2003 r., a zatem wystawiona została po wydaniu decyzji z dnia 28 maja 2003 r. przez Izbę Skarbową w S., a przed wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. z dnia 25 sierpnia 2004 r. Zaznaczył także, że z treści faktury wynika jedynie, że prawnik udzielił powodowi porady prawnej i sporządził pisma procesowe. W oparciu o analizę

powyższych dat Sąd przyjął, że porada i przynajmniej jedno pismo mogły mieć związek z odwołaniem od decyzji Izby Skarbowej, a zatem nie miały związku bezpośredniego z działaniem pozwanego. Z tych też względów, również to żądanie Sąd uznał za nieuzasadnione.

Następnie Sąd zauważył, że druga decyzja pozwanego z dnia 28 lutego 2003 r. określiła w sposób prawidłowy wartość nieruchomości, której powód nie zakwestionował. Powód zarzucił w odwołaniu od tej decyzji nie uwzględnienie zgłoszonych ciężarów spadku, które miałyby pomniejszyć zobowiązanie podatkowe. Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 28 maja 2003 r. utrzymała w mocy decyzję pozwanego, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. wyrokiem z dnia 25 sierpnia 2004 r. oddalił skargę powoda. Sąd wskazał, że decyzja pozwanego była nieprawidłowa, skoro Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 04 stycznia 2006 r. dokonał odmiennej wykładni art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn, aniżeli pozwany, Izba Skarbowa i Wojewódzki Sąd Administracyjny, czego konsekwencją było uwzględnienie ciężarów spadku zgłoszonych przez powoda i ustalenie zobowiązania podatkowego powoda na niższą kwotę. Jednakże, pomimo tego, Sąd uznał, mając przy tym na uwadze swoje wcześniejsze rozważania, że koszty postępowania kasacyjnego i wynagrodzenia adwokackiego nie były następstwem bezpośrednim wydania decyzji pozwanego, a konsekwencją wydania wyroku przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, jak też, że koszty sądowe związane z odwołaniami do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego nie były następstwem decyzji pozwanego, tylko konsekwencją wydania decyzji przez Izbę Skarbową. Sąd uznał też, że w związku z wydaniem decyzji przez pozwanego w dniu 28 lutego 2003 r. powód nie poniósł żadnej szkody.

Sąd Rejonowy podkreślił również, że pomiędzy kwotami wydatkowanymi przez powoda a decyzjami czy też innymi działaniami (np. wezwaniami do powoda kierowanymi w toku postępowania) pozwanego nie było związku przyczynowego, tzn. poniesione przez powoda kwoty nie pozostawały w bezpośrednim związku przyczynowym z działaniem pozwanego.

W związku z zarzutami powoda wobec pozwanego, iż gdyby przy pierwszej czynności w postaci złożenia przez powoda zeznania podatkowego, pozwany udzielił pełnej informacji np. o możliwych ciężarach spadku do odliczenia, wówczas powód nie musiałby dochodzić swoich praw w kolejnych odwołaniach, Sąd wskazał, że brzmienie przepisu art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej w dacie składania przez powoda zeznania podatkowego (tj. w dniu 26 marca 2011 r.) było inne, aniżeli aktualnie (nowe brzmienie obowiązuje od dnia 14 stycznia 2005 r.). W konsekwencji oznaczało to, że w dacie składania zeznania podatkowego przez powoda, pozwany obowiązany był jedynie udzielić powodowi „niezbędnych informacji” i to wyłącznie „na wniosek strony”. Pełnej informacji powód jako podatnik zasięgnąć mógł u doradcy podatkowego. Sąd podkreślił, że powód nie wykazał, aby zwracał się do pozwanego z wnioskiem o udzielenie informacji innej, jak wskazanie rzeczoznawcy majątkowego celem sporządzenia operatu szacunkowego. Dalej, Sąd zaznaczył, że dla ustalenia odpowiedzialności organu za naruszenie obowiązku informacji prawnej konieczne jest zawsze wykazanie, iż fakt dezinformacji rzeczywiście nastąpił. Jednakże również i na tę okoliczność powód nie naprowadził żadnych dowodów. Dodatkowo, Sąd zwrócił uwagę, że w formularzu zeznania podatkowego znajduje się dział III pod nazwą: Długi i ciężary, zaś w nawiasie znalazło się wyjaśnienie, o jakie długi i ciężary chodzi, oraz, że formularz złożony przez powoda w tym zakresie nie zawierał żadnych danych. Dodał, że powód nie wykazał, aby zwrócił się o wyjaśnienie ewentualnych wątpliwości do pozwanego. Nadto podkreślił, że dopiero w odwołaniu od decyzji, powód podniósł zarzut dotyczący ciężarów spadku. Ponadto, Sąd wskazał, że nie polegało na prawdzie twierdzenie, że pozwany nie zastosował przy pierwszej decyzji żadnej ulgi wobec powoda. Z treści decyzji z dnia 17 czerwca 2002 r. wynikało bowiem, że pozwany określił kwotę wolną w wysokości 9.057 zł w związku z tym, że powód był zstępny spadkodawczyni i należał do pierwszej grupy podatkowej. O kwotę tą została pomniejszona wartość masy spadkowej.

Sąd podkreślił również niespójność żądania powoda z podnoszonymi przez niego twierdzeniami. Jak zauważył, powód żąda zapłaty kwoty 13.484 zł podając w pozwie, że składają się na tą kwotę: 4.232 zł, 6.400 zł, 3.000 zł, 702 zł, co łącznie dawało sumę 14.334 zł. Na rozprawie podał, że poza wymienionymi pozycjami na kwotę dochodzoną pozwem składały się nadto kwoty: 732 zł (wynagrodzenie B. K.) i do 1.000 zł (wynagrodzenie S. B. (1)), co łącznie dawałoby sumę 16.066 zł. Natomiast z pisma z dnia 03 sierpnia 2010 r. załączonego do pozwu wynikało, że powód określił w swoim żądaniu przedprocesowym koszty postępowania na kwotę 12.534 zł: biegly 4.232 zł, koszty odwołań oraz

koszty kasacyjne 3.000 zł, pozostałe koszty sądowe 702 zł, wynagrodzenie pełnomocnika przed Naczelnym Sądem Administracyjnym 4.600 zł.

Na zakończenie, Sąd wskazał, że ustalenia w sprawie poczynił na podstawie nie kwestionowanych przez strony dokumentów oraz zeznań powoda. Sąd nie znalazł przyczyn do kwestionowania wiarygodności zeznań pozwanego, które były spójne wewnętrznie w zakresie faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Nieprawidłowe okazały się oceny tych faktów dokonywane przez powoda, jednak nie były one wiążące dla Sądu, bowiem takiej oceny dokonać powinien samodzielnie Sąd, co uczynił w ww. rozważaniach. Dodał, że na rozprawie w dniu 18 lipca 2012 r. pozwany złożył wniosek o nie przesłuchiwanie w charakterze strony pozwanej, co też uwzględnił, mając przy tym na uwadze treść przepisu art. 300 § 2 k.p.c.

O kosztach postępowania, Sąd orzekł w oparciu o przepis art. 98 k.p.c.

Apelację od powyższego orzeczenia wywiódł powód, zaskarżając je w całości. Wniósł o uwzględnienie żądania pozwu w całości. Zarzucił orzeczeniu niewłaściwą ocenę materiału dowodowego sprawy, a w konsekwencji błędne ustalenia prawne.

W uzasadnieniu apelacji strona powodowa podniosła, że Urząd Skarbowy w Ś. przy podejmowaniu decyzji podatkowych związanych z podatkiem od spadku po jego matce, dopuścił się wielu uchybień. Zaznaczył, że dopiero na skutek wywiedzenia przez niego skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, uchybienia te zostały wyeliminowane, w konsekwencji czego doszło do obniżenia kwoty podatku należnego od niego na rzecz Urzędu Skarbowego z ww. tytułu. Podkreślił, że NSA w W. potwierdził słuszność podnoszonych przez niego w toku administracyjnego zarzutów, czemu w sposób obszerny dał wyraz w uzasadnieniu wyroku. Kolejno, powód przedstawił przebieg całego postępowania administracyjnego w sprawie o ustalenie wymiaru podatku od spadku oraz zaznaczył, w związku z jakimi orzeczeniami organów administracyjnych podniósł koszty oraz w jakiej wysokości. Zaakcentował też, że nigdy nie otrzymał od Urzędu Skarbowego w Ś. wstępnej oceny przedstawionej przez niego wyceny nieruchomości. Dodał, że oświadczył organowi podatkowemu, że jest w stanie przedłożyć mu wszelkie niezbędne dokumenty w sprawie, jeśli ten wystąpił z takim żądaniem, jednakże Urząd Skarbowy nigdy go nie wezwał do złożenia jakichkolwiek dokumentów, w tym dotyczących długów i ciężarów spadkowych. Apelujący zaakcentował też, że to tylko na skutek jego działań – w tym w szczególności wnoszonych odwołań i uzupełnień – ostatecznie doszło do zmiany wymiaru podatku. Tym samym, w jego ocenie poniesione przez niego koszty, związane z kontrolą rozstrzygnięć zapadłych na niższych szczeblach przez organami wyższych instancji organów administracyjnych były uzasadnione, a przy tym stanowiły istotne wydatki, bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem niniejszej sprawy. Kolejno, powód wskazał, że na koszty te, w łącznej kwocie 13.484 zł, złożyły się między innymi następujące kwoty: 3.000 zł – tytułem opłaty od skargi kasacyjnej, 702 zł – tytułem kosztów sądowych, 4.600 zł – tytułem wynagrodzenia pełnomocnika za sporządzenie skargi kasacyjnej do NSA. Apelujący powołał się również na uregulowania zawarte w przepisach art. 265 i 266 ustawy Ordynacja podatkowa, dodając, że przepisy te stanowią o zwrocie kosztów postępowania przez organ podatkowy. Powód wskazał również, że osoba, która na jego zlecenie wykonała wycenę nieruchomości pełniła w tamtym czasie funkcję biegłego sądowego, i dlatego uważa, że należy mu się również zwrot tego wydatku, tym bardziej, że ustalone wynagrodzenie mieści się w „widelkach” cenowych kosztów opinii. Apelujący dodał, że wbrew twierdzeniom Sądu, był on zobligowany do poniesienia tych wydatków, jako że nie zostały one poniesione w jego indywidualny interesie ani też na jego żądanie, lecz wynikały z ustawowego obowiązku organu podatkowego, który prowadził postępowanie podatkowe, a który zaniechał rzetelnego wykonania spoczywających na nim obowiązków. Na zakończenie zaznaczył, że Sąd błędnie ustalił, że pozwany wydał jedynie dwie decyzje. W toku bowiem całego postępowania administracyjnego zapadło osiem decyzji.

W odpowiedzi na apelację powoda, pozwany wniósł o jej oddalenie.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja powoda nie zasługuje na uwzględnienie.

Zdaniem Sądu Odwoławczego, Sąd I instancji przeprowadził postępowanie dowodowe w zakresie wystarczającym dla poczynienia ustaleń faktycznych mających wpływ na zastosowanie przepisów prawa materialnego. Zgromadzone w sprawie dowody poddał wszechstronnej, wnikliwej ocenie, ustalając prawidłowo stan faktyczny sprawy. Ocena dowodów przeprowadzona przez Sąd Rejonowy, zdaniem Sądu Okręgowego, odpowiada wymogom stawianym przez przepis art. 233 § 1 k.p.c., uwzględnia cały zgromadzony w sprawie materiał dowodowy i tym samym pozostaje pod ochroną wynikającą z powołanego przepisu. Nie nosi ona cech dowolności, szczegółowo odnosi się przeprowadzonych w sprawie dowodów. W tym stanie rzeczy zarzuty powoda dotyczące naruszenia przepisu art. 233 § 1 k.p.c. nie zasługiwały w tym zakresie na uwzględnienie. Podkreślić przy tym należy, że skuteczne postawienie zarzutu naruszenia przez sąd przepisu art. 233 § 1 k.p.c. wymaga wykazania, że sąd uchybił zasadom logicznego rozumowania lub doświadczenia życiowego, to bowiem może być jedynie przeciwstawione uprawnieniu sądu do dokonywania swobodnej oceny dowodów. Nie jest natomiast wystarczające przekonanie o innej niż przyjął sąd wadze (doniosłości) poszczególnych dowodów i ich odmiennej ocenie niż ocena sądu. W niniejszej sprawie powód nie wykazał, by Sąd Rejonowy naruszył zasady logiki lub doświadczenia życiowego. Nadto podnieść należy, iż Sąd I instancji w sposób wystarczający i przekonujący uzasadnił, dlaczego przyznał walor wiarygodności wskazanym przez siebie dowodom, a w przeważającej mierze opierał się na materiale dowodowym z dokumentów, których żadna ze stron nie kwestionowała. Nie sposób też dostrzec w treści uzasadnienia argumentów nielogicznych, sprzecznych z zasadami doświadczenia życiowego, czy będących przejawem niekonsekwencji Sądu. Dlatego też brak podstaw do uznania, iż Sąd I instancji dokonał oceny materiału dowodowego w sposób dowolny lub pobieżny.

Sąd Odwoławczy, podziela przeprowadzoną przez Sąd I instancji ocenę zgromadzonych w sprawie dowodów, tym samym akceptuje poczynione w oparciu o te oceny ustalenia faktyczne, uznając je za własne, bez ich ponownego przytaczania.

Sąd Okręgowy podziela również, z uwzględnieniem poczynionych poniżej uwag, obszerną i przekonującą argumentację prawną zawartą w orzeczeniu Sądu Rejonowego. Podnieść także należy, że zasadnie Sąd I instancji uznał, że zgromadzony w aktach sprawy materiał dowodowy w postaci przedłożonych przez obie strony procesu odpisów dokumentów administracyjnych, był wystarczający dla wydania orzeczenia w sprawie. Zważyć przy tym należy, że żadna ze stron nie złożyła wniosku o przeprowadzenie dowodu z dokumentów poszczególnych spraw administracyjnych. Pomimo jednak tego, w szczególności zaś przy uwzględnieniu, że żadna ze stron nie kwestionowała odpisów tychże dokumentów przedłożonych przez stronę przeciwną, Sąd Rejonowy zasadnie zaniechał zapoznania się z aktami administracyjnymi z urzędu.

Przechodząc do dalszych rozważań wskazać należało, że podstawę prawną powództwa wywiedzionego przez powoda stanowić mógł jedynie przepis art. 417 § 1 k.c.

Zgodnie z treścią przepisu art. 417 k.c., za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa.

Z powyższego wynika, co zasadnie podniósł Sąd Rejonowy, iż dla powstania odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego wymagane jest kumulatywne zaistnienie trzech przesłanek tj. musi zaistnieć zdarzenie, z którym ustawa łączy obowiązek odszkodowawczy określonego podmiotu (w przedmiotowej sprawie podmiotem tym jest Skarb Państwa – Urząd Skarbowy w Ś., zaś zdarzeniem – niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej – ustalaniu wymiaru podatku), nadto musi powstać szkoda oraz pomiędzy szkodą a niezgodnym z prawem działaniem lub zaniechaniem przy wykonywaniu władzy publicznej powinien istnieć normalny związek przyczynowy.

Podkreślić przy tym wypada, że obowiązek kumulatywnego wykazania ziszczenia się przesłanek oznacza, że w wypadku nie dowiedzenia jednej z nich, wyłącza to możliwość przypisania pozwanej odpowiedzialności.

Dodać także należy, iż trafnie Sąd Rejonowy zaznaczył – w kontekście szkody – że w tym zakresie, zastosowanie znajdują ogóle reguły dotyczące kompensaty szkody majątkowej, uregulowane w przepisie art. 361 k.c.

Koniecznym jest również zaznaczenie, że zgodnie z dyspozycją przepisu 6 k.c., to na stronie powodowej, jako na stronie dochodzącej odszkodowania spoczywał obowiązek dowiedzenia wszystkich powyższych okoliczności.

W ocenie Sądu II instancji, prawidłowo Sąd Rejonowy uznał, iż powód w żadnym zakresie nie sprostął nałożonym na niego obowiązkom, a w konsekwencji, że nie wykazał przesłanek ziszczenia się odpowiedzialności pozwanej.

Z analizy pism procesowych powoda wynika, że podstaw odpowiedzialności pozwanego Skarbu Państwa – Urząd Skarbowy w Ś. upatruje on w tym, że decyzją z dnia 17 czerwca 2002 r., zaś następnie z dnia 28 lutego 2003 r., Urząd Skarbowy ustalił podatek od spadków i darowizn w zawyżonej, jak się ostatecznie okazało, wysokości i że dopiero na skutek podjętych przez niego działań, wymiar ten został prawidłowo określony. Wszystkie zarzuty apelującego skierowane zostały przeciwko tej jednostce organizacyjnej Skarbu Państwa.

W pierwszej kolejności wskazać należy, iż Urzędu Skarbowego nie mogą obciążać działania i zaniechania dokonane przez samego powoda. Przede wszystkim powód nie może zasłaniać się nieznaną polskimi przepisami prawa, tym administracyjnych czy podatkowych z uwagi na to, że zamieszkuje na terenie Niemiec. Apelujący mógł bowiem, w trosce o własny interes, przed wszczęciem całej procedury, skorzystać z usług profesjonalisty, posiadającego specjalistyczną wiedzę w zakresie podatków. Z uprawnienia tego nie skorzystał. Prowadzenie zaś swojej sprawy zlecił – i to jak twierdzi bez udzielenia umocowania – rzeczoznawcy. Dalej, wskazać należy, że spoczywał na nim obowiązek dokładnego zaznajomienia się z wszystkimi pouczeniami zawartymi na formularzach urzędowych, które wypełniał, albo do nich dołączonymi. Tymczasem, jak wynika z zeznań powoda i materiału dowodowego sprawy, w tym zakresie ograniczył się on do wskazań rzeczoznawcy, któremu zlecił sporządzenie wyceny. W ocenie Sądu Okręgowego, takie działanie powoda, należało uznać co najmniej za nierozważne.

Zwrócić przy tym należy również uwagę, że na chwilę składania przez powoda zeznania podatkowego, na organie podatkowym, stosownie do treści art. 121 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997, Nr 137, poz. 926 ze zm.) nie spoczywał obowiązek udzielania z urzędu wszelkich informacji. Urząd takich informacji winien był udzielać jedynie na wniosek.

Dalej, Sąd II instancji zauważa, że z akt sprawy wynika, że stosowny wniosek o ustalenie wymiaru podatku złożył sam powód poprzez złożenie w dniu 26 marca 2001 r. „zeznania podatkowego o nabyciu majątku”. Zeznanie to, co istotne, nie zostało przez powoda w sposób prawidłowy wypełnione, pomimo tego, że formularz zeznania zawiera wyjaśnienia, jakie informacje winny być w nim zawarte (w formularzu nie wskazano długów i ciężarów masy spadkowej). Dalej, zauważyć należy, że wartość zgłoszonych przez niego praw do majątku, została ustalona przez samego powoda, w oparciu o sporządzoną na jego zlecenie przez rzeczoznawcę S. B. (1) wycenę nieruchomości. Nadto, to powód, kierując się ww. ekspertyzą, określił moment ustalenia wartości nieruchomości; przy czym, jak się ostatecznie okazało, uczynił to w sposób niewłaściwy. Poza tym, niewłaściwie określił również wysokość przysługującego mu udziału.

W rezultacie tak zgłoszonych i określonych przez powoda praw do majątku, pozwana wydała decyzję w przedmiocie ustalenia wymiaru podatku od spadku.

Z decyzją tą, nie zgodził się powód. Przy czym, nie kwestionował on daty, na jaką została ustalona wartość nieruchomości (to uchybienie spostrzegł organ wyższej instancji), lecz samą wartość wyceny nieruchomości, która jak wyżej zaznaczono, wynikała z ekspertyzy wykonanej na jego zlecenie.

Ponadto powód, wbrew własnym twierdzeniom, nie wykazał zawinionego działania po stronie Urzędu Skarbowego w Ś.. Sąd Okręgowy odnotowuje przy tym, że w świetle przedłożonej wraz z zeznaniem ekspertyzy, Urząd Skarbowy nie zakwestionował przyjętej przez powoda wartości praw do majątku, tj. nie ustalił jej w sposób odmienny – wyższy, lecz przyjął ją taką, jaką wskazał powód.

Na skutek ww. odwołania, Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 03 października 2002 r. uchyliła decyzję Urzędu Skarbowego i przekazała sprawę do ponownego rozpoznania, albowiem uznała, że kwestia podstawy opodatkowania nie została wystarczająco zbadana.

W tym miejscu podkreślić należy, a co ma istotne znaczenie w sprawie, że Izba Skarbowa nie uznała decyzji Urzędu Skarbowego za niezgodną z prawem czy nieważną; uznała jedynie, że organ podatkowy w świetle okoliczności podniesionych przez powoda w odwołaniu, winien ponownie zbadać wartość podstawy opodatkowania.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy, pozwana wezwała powoda do ponownego, prawidłowego określenia wartości masy spadkowej, pouczając go przy tym o treści art. 8 ustawy o podatku od spadku i darowizn (Dz. U. 1997, Nr 16, poz. 89 ze zm.).

Wówczas, jak wynika z akt sprawy, R. R. (1), na skutek własnej decyzji, zlecił ponowne wykonanie wyceny nieruchomości. Przy czym, zlecenie to skierował do E. R., który jakkolwiek był biegłym sądowym, to jednakże nie z wyceny nieruchomości, lecz w zakresie wydawania ocen i badań technicznych budynków i budowli przemysłowych. W oparciu o tę opinię, powód wskazał organowi podatkowemu nową wartość masy spadkowej, którą nabył. W dalszym ciągu nie uzupełnił zeznania o długi i ciężary masy spadkowej. Z materiału dowodowego sprawy wynika, że z wyceną tą Urząd się nie zgodził, dlatego też powołał własnych biegłych. Ponieważ jednak dokonana przez nich wycena nie różniła się od tej, podanej przez powoda, organ podatkowy po pierwsze przyjął tę wartość jako podstawę opodatkowania, zaś po drugie, nie obciążył powoda kosztami powołanych przez siebie biegłych.

Także z ponownie ustalonym wymiarem podatku (decyzja z dnia 28 lutego 2003 r.) powód się nie zgodził, czemu dał wyraz w wywiedzionym przez siebie odwołaniu, w którym to powołał się na nowe, nieznanie uprzednio Urzędowi Skarbowemu, okoliczności.

Sąd Okręgowy wskazuje, a co wynika z wnikliwej analizy orzeczeń organów administracyjnych (poczynając od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 04 stycznia 2006 r., sygn. akt II FSK 149/05), i co jest niezmiernie istotne na gruncie niniejszej sprawy, że to te nowe okoliczności podniesione przez powoda dopiero w odwołaniu od decyzji z dnia 28 lutego 2003 r. ostatecznie doprowadziły do uchylenia ww. decyzji. Zauważyć przy tym należy, iż także na późniejszych etapach postępowania administracyjnego powód nie naprowadził wszystkich dowodów, lecz robił to stopniowo. Przy tym, część z okoliczności mających istotny wpływ na wymiar podatku, została przez niego podniesiona i wykazana przez organami administracyjnymi za późno.

W miejscu odnotować wypada, że także na skutek wywiedzenia przez powoda odwołania od decyzji z dnia 28 marca 2003 r., żadna z decyzji wydana przez którykolwiek organ administracyjny, a w szczególności przez pozwaną, nie została we właściwym postępowaniu uznana za nieważną, czy niezgodną z prawem, a więc bezprawną. Stąd też przepis art. 417¹ § 2 k.c. regulujący odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez wydanie decyzji w przedmiotowej sprawie nie ma zastosowania.

W tych okolicznościach, zdaniem Sądu Odwoławczego, Sąd Rejonowy prawidłowo uznał, że brak było podstaw do przypisania pozwanej zawinonego działania. Skoro bowiem, to powód zaniechał udzielania organowi podatkowemu najniższego szczebla wszelkich niezbędnych informacji dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku, to nie może takim swoim działaniem obarczać pozwaną.

Jedynie uchybienie, jakie można przypisać pozwanej Urzędowi Skarbowemu w Ś. polegało na tym, że wbrew dyspozycji zawartej art. 8 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie podał wartości według własnej, wstępnej oceny i wezwał powoda do określenia wartości rynkowej nieruchomości, a następnie do jej podwyższenia. W ocenie Sądu Okręgowego nie miało ono jednak wpływu na treść wydanej decyzji bowiem Urząd na koszt Skarbu Państwa dokonał weryfikacji wartości wskazanej przez powoda i przyjął wartość podaną przez stronę do obliczenia podatku.

W tym miejscu, Sąd II instancji zauważa też, że w pełni prawidłowo Sąd Rejonowy wskazał, że na powodzie nie ciążył na żadnym etapie postępowania administracyjnego obowiązek zlecenia rzeczoznawcy sporządzenia wyceny

nieruchomości. Wartość tę, jak trafnie zauważył Sąd niższej instancji, R. R. (1) mógł ustalić w toku innych działań (poprzez zapoznanie się z ofertą rynku nieruchomości, tj. na podstawie gazet, informacji zaciągniętej w biurze nieruchomości czy z Internetu). Fakt, iż powód posłużył się do wskazania tej wartości inną osobą, nie posiadającą uprawnień do wyceny nieruchomości i poniósł z tego tytułu określone koszty nie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z zaniechaniem (...), ale jest konsekwencją decyzji powoda. Brak bowiem jakichkolwiek podstaw do zwrotu kosztów przygotowania prywatnego dokumentu, sporządzonego przez osobę nieuprawnioną, poza zakresem posiadanej przez nią wiedzy specjalistycznej, który to dokument nie mógł być przydatny w postępowaniu administracyjnym.

Innymi słowy, Sąd II instancji podzielił zapatrywanie Sądu Rejonowego, że to działania powoda, nie zaś rażące naruszenia przez pozwaną przepisów prawa (skutkujące uznaniem decyzji za nieważną czy niezgodną z prawem), doprowadziły do ustalenia przez Urząd Skarbowy niewłaściwego wymiaru podatku od odziedziczonego przez niego spadku.

Dla wyczerpania krytyki, podnieść należy, że inaczej kształtowałyby się sytuacja, gdyby R. R. (1) już przy pierwotnie złożonym zeznaniu podał wszelkie niezbędne informacje (wartość nieruchomości, wysokość ciężarów i długów spadkowych, udział w spadku itp.), a pomimo tego, organ podatkowy, na skutek własnych rażących działań czy zaniechań (niedopatrzeń), stanowiących obrazę przepisów administracyjnych, skutkujących uznaniem decyzji za nieważną czy niezgodną z prawem, wysokość podatku ustaliliby w sposób błędny. Taka jednakże sytuacja nie miała miejsca w realiach niniejszej sprawy.

Marginalnie Sąd II instancji zauważa, że pierwsza ekspertyza, która stanowiła podstawę dla pierwotnego ustalenia wartości nieruchomości, także została, jak już uprzednio zaznaczono, sporządzona na zlecenie powoda. W oparciu o zeznania powoda, Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że R. R. (1), przed złożeniem zeznania podatkowego, de facto się z nią nie zapoznał. W przeciwnym bowiem wypadku wychwyciłby wówczas wszystkie błędny, na które sam wskazał w odwołaniu od decyzji z dnia 17 czerwca 2002 r. Zdaniem Sądu Odwoławczego, taki sposób działania powoda, nie mógł spotkać się z aprobatą. Za niesłuszne należało więc uznać obarczanie winą pozwanej za własne działania powoda.

Z tych też względów, brak było podstaw do przypisania pozwanej zawinionego, tj. niezgodnego z prawem działania.

Już tylko z uwagi na niespełnienie tej przesłanki, brak było podstaw do uwzględnienia powództwa.

Niemniej, Sąd Okręgowy zauważa, że w pełni zasadnie Sąd Rejonowy uznał, że powód nie wykazał wysokości szkody.

Na przestrzeni całego postępowania, powód wskazywał na różne wartości poszczególnych, poniesionych przez siebie w toku spornego postępowania administracyjnego kosztów. Co istotne, część z nich nie znalazła potwierdzenia w dokumentach (jak choćby wynagrodzenie S. B. (1)), część z nich nie dotyczyła bezpośrednio działań pozwanej (jak opłata od skargi kasacyjnej czy wynagrodzenie pełnomocnika za jej sporządzenie), zaś część dotyczyła działań niekompetentnych podmiotów a przy tym de facto nie wiadomo było, w związku z czym zostały one uiszczone (np. wynagrodzenie E. R. za „wykonanie opinii technicznej” z dnia 03.12.2002 r. czy za „wycenę uproszczoną nieruchomości” z dnia 15.05.2003 r.).

Za słuszne należy uznać również i ustalenia Sądu I instancji dotyczące związku przyczynowego pomiędzy szkodą, jaką według twierdzeń powoda on poniósł, a zdarzeniem – a w zasadzie braku takiego związku. Także w ocenie Sądu brak jest jakiegokolwiek korelacji pomiędzy wskazywanymi przez powoda wydatkami na rzeczoznawców, innych specjalistów, kosztów opłat związanych z kolejnymi środkami odwoławczymi czy wynagrodzeniem pełnomocnika a wspomnianymi na wstępie decyzjami pozwanej (tj. z dnia 17.06.2022 r. i z dnia 28.02.2003 r.). Wymienione wydatki bądź to, jak zauważono powyżej, nie mieściły się w kategorii niezbędnych, bądź to nie związane były bezpośrednio z działaniem pozwanej.

W rezultacie, Sąd Rejonowy w pełni zasadnie ustalił, że powód nie wykazał ziszczenia się którejkolwiek z kumulatywnych przesłanek warunkujących przypisanie odpowiedzialności w trybie art. 417 § 1 k.c., a tym samym żądanie pozwu nie zasługiwało na uwzględnienie.

W przedmiotowej sprawie wskazać także należy, iż powództwo co do części roszczeń nie mogło być uwzględnione również z innych względów. Powód domagał się bowiem zwrotu opłat poniesionych przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w S. w kwocie 702 zł, kosztów porad prawnych i sporządzenia pism procesowych 732 zł związanych z postępowaniem przed WSA, opłaty od skargi kasacyjnej 3.000zł oraz kosztów z tytułu wynagrodzenia zawodowego pełnomocnika, który z uwagi na przymus adwokacki reprezentował go przed NSA – 4.600 zł. Wyłącznie właściwym do rozliczenia tych kosztów był jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny w S..

Zgodnie z przepisem art. 199. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.2012.270 j.t.), powołanej poniżej jako p.p.s.a, strony ponoszą koszty postępowania związane ze swym udziałem w sprawie, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

W razie uwzględnienia skargi przez sąd pierwszej instancji przysługuje skarżącemu od organu, który wydał zaskarżony akt lub podjął zaskarżoną czynność albo dopuścił się bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania, zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw(art. 200 p.p.s.a). Nadto stronie, która wniosła skargę kasacyjną, należy się zwrot poniesionych przez nią niezbędnych kosztów postępowania kasacyjnego od organu - jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi kasacyjnej został uchylony wyrok sądu pierwszej instancji oddalający skargę(art. 203.pkt 1 p.p.s.a). Do niezbędnych kosztów postępowania prowadzonego przez stronę osobiście lub przez pełnomocnika w myśl przepisu art. 205. § 1. p.p.s.a, który nie jest adwokatem lub radcą prawnym, zalicza się poniesione przez stronę koszty sądowe, koszty przejazdów do sądu strony lub pełnomocnika oraz równowartość zarobku utraconego wskutek stawiennictwa w sądzie. Wniosek strony o zwrot kosztów sąd rozstrzyga w każdym orzeczeniu uwzględniającym skargę oraz w orzeczeniu, o którym mowa w art. 201, art. 203 i art. 204 (art. 209 ustawy). Strona traci jednak uprawnienie do żądania zwrotu kosztów, jeżeli najpóźniej przed zamknięciem rozprawy bezpośrednio poprzedzającej wydanie orzeczenia nie zgłosi wniosku o przyznanie należnych kosztów (art. 210. § 1 p.p.s.a).

Podkreślić przy tym należy, iż o zwrocie kosztów postępowania sąd administracyjny orzeka w sytuacjach określonych w ustawie (art. 200, 203, 204 p.p.s.a.) w obu instancjach, nie z urzędu, lecz na wniosek strony. Wniosek strona może złożyć zarówno w skardze, jak i w piśmie procesowym kierowanym do sądu po wniesieniu skargi, a także ustnie do protokołu na rozprawie. Wniosek musi być jednak złożony najpóźniej do zamknięcia rozprawy bezpośrednio poprzedzającej wydanie orzeczenia pod rygorem utraty uprawnienia do złożenia żądania o zwrot kosztów.

Powyższe oznacza, iż powód mógł domagać się zwrotu kosztów sądowego postępowania administracyjnego tylko przed WSA i jeśli tego nie uczynił w trybie ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi to utracił on swoje uprawnienie i nie może dochodzić zwrotu kosztów odrębnie w postępowaniu cywilnym.

Z tych też względów, na zasadzie art. 385 k.p.c. Sąd Okręgowy apelację oddalił, o czym orzekł, jak w sentencji.