

I SA/Ke 676/13 - Wyrok

Data orzeczenia	2013-12-31
Data wpływu	2013-12-09
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
Sędziowie	Ewa Rojek Maria Grabowska /przewodniczący sprawozdawca/ Mirosław Surma
Symbol z opisem	6115 Podatki od nieruchomości 6391 Skargi na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 100 i 101a ustawy o samorządzie gminnym)
Hasła tematyczne	Prawo miejscowe
Skarżony organ	Rada Gminy
Treść wyniku	Stwierdzono nieważność uchwały w części
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 270; art. 53 par.3, art. 161 par. 1 pkt 3, art. 147 par. 1, art. 152; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity. Dz.U. 2001 nr 142 poz 1591; art. 94 ust. 1, art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1; Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym - t. jedn. Dz.U. 2010 nr 95 poz 613; art. 6 ust. 13; Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - tekst jednolity. Dz.U. 2006 nr 136 poz 969; art. 6a ust. 11; Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym - tekst jednolity Dz.U. 2002 nr 200 poz 1682; art. 6 ust. 9; Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Dz.U. 1997 nr 88 poz 553; art. 233 par. 6; Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Maria Grabowska (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Ewa Rojek, Sędzia WSA Mirosław Surma, Protokolant Starszy sekretarz sądowy Anna Adamczyk, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 31 grudnia 2013 r. sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Skarżysku-Kamiennej na uchwałę Rady Gminy Łączna z dnia 28 listopada 2005 r. nr 55/X/2005 w przedmiocie określenia wzorów formularzy deklaracji podatkowych 1. stwierdza nieważność uchwały Rady Gminy Łączna nr 55/X/2005 z dnia 28 listopada 2005 r. w sprawie określenia wzorów formularzy deklaracji podatkowych w zakresie obejmującym postanowienia załącznika nr 1 pozycja G w zakresie „Uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”; postanowienia załącznika nr 2 pozycja H w zakresie „Uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”; postanowienia załącznika nr 3 pozycja F w zakresie „Uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”; 2. określa, że zaskarżona uchwała w zakresie wskazanym w pkt 1 nie może być wykonana.

Uzasadnienie

Uchwałą Nr 55/X/2005 z dnia 28 listopada 2005r. w sprawie określenia wzorów formularzy deklaracji podatkowych Rada Gminy w łącznej określiła wzory formularzy deklaracji podatkowych. Jako załącznik 1 do uchwały określiła wzór deklaracji na podatek od nieruchomości, jako załącznik nr 2 wzór deklaracji na podatek rolny, jako załącznik nr 3 wzór deklaracji na podatek leśny. W załącznikach nr 1, 2 i 3 odpowiednio w pozycji G, H, oraz F zawarto oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego) o następującej treści: "Uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przez mnie dane są zgodne z prawdą".

W podstawie prawnej powołano art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia

8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001r. nr 142, poz. 1591 ze zm.), art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. nr 94, poz. 431), art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach

i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2002 r., nr 9, poz. 84) oraz art. 6 ust. 9 ustawy

z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. nr 200, poz. 1682).

Skargę na wskazaną uchwałę złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach Prokurator Prokuratury Rejonowej w Skarżysku - Kamiennej. Wnosząc o stwierdzenie jej nieważności zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego, tj. art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym polegające na nałożeniu na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 kodeksu karnego ("K.k.") w załącznikach Nr 1, 2 i 3.

W uzasadnieniu skargi wskazano, że ustalony w załącznikach nr 1,2,3 zaskarżonej uchwały obowiązek składania oświadczenia zawierającego pouczenie

o odpowiedzialności określonej w art. 233 K.k., nie ma podstawy w przepisach obowiązującego prawa, a zwłaszcza w tych, które zostały podane jako podstawa prawna podjęcia kwestionowanej uchwały. Skarżący powołał przy tym treść tych przepisów i wskazał że w zakresie treści formularzy opracowanych na podstawie tych przepisów nie mieści się nałożenie na podatnika obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 K.k. Na podstawie tego artykułu odpowiedzialności karnej podlega ten kto składając zeznania mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę. Zdaniem prokuratora wobec powyższego zobowiązanie do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 233 K.k. w uchwale organu stanowiącej przepis prawa miejscowego, pozostaje w sprzeczności z ww. przepisem.

Podejmując zaskarżoną uchwałę na podstawie powołanych przepisów Rada Gminy w Łącznej nie miała zatem umocowania prawnego do nałożenia na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie

o odpowiedzialności określonej w art. 233 K.k.

Dodatkowo wskazano, że wniesienie skargi przez prokuratora na akt prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, jakim jest zaskarżona uchwała, nie jest ograniczone jakimkolwiek terminem.

W odpowiedzi na skargę Rada Gminy w Łącznej wniosła o oddalenie skargi jako niezasadnionej. Zaskarżona uchwała została bowiem uchylona w całości uchwałą nr XII/108/2011 z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j. t. Dz. U. z 2012 r. poz. 270, powoływanej dalej jako "ustawa p.p.s.a.")

sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Stosownie zaś do treści

art. 3 § 2 pkt 5 tej ustawy kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

Skarga jest uzasadniona ponieważ zaskarżona uchwała została podjęta z naruszeniem prawa.

Na wstępie należy wskazać, że prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi na podstawie art. 53 § 3 ustawy p.p.s.a., przy czym w przypadku skargi na akty prawa miejscowego nie jest ograniczony terminem. Uchwała w przedmiocie określenia wzorów formularzy deklaracji podatkowych, jako skierowana do wszystkich podatników na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku leśnym i podatku rolnym, niewątpliwie jest aktem prawa miejscowego. Nie ma także przeszkód aby, w razie stwierdzenia naruszenia prawa, sąd mógł stwierdzić jej nieważność, mimo że od daty podjęcia aktu upłynął ponad rok

(art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. w związku z art. 94 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Przed przystąpieniem do kontroli legalności zaskarżonej uchwały rozważenia wymaga kwestia czy w związku z uchyleniem zaskarżonej uchwały (§ 5 uchwały Rady Gminy w Łącznej z dnia 30 listopada 2011 r. Nr XII/108/2011 w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych), postępowanie sądowe stało się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 161 § 1 pkt 3 ustawy p.p.s.a. Zdaniem Sądu nie zachodzi bezprzedmiotowość postępowania sądowego w tym zakresie. Uchylenie zaskarżonej uchwały oznacza jej wyeliminowanie ze skutkiem od daty uchylenia (ex nunc). Stwierdzenie nieważności uchwały wywołuje natomiast skutki od chwili jej podjęcia (ex tunc). W tej ostatniej sytuacji uchwałę należy potraktować tak, jakby nigdy nie została podjęta. Ma to swoje znaczenie dla czynności prawnych podjętych na podstawie takiej uchwały. Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 14 września 1994 r. (W 5/94, OTK 1994, cz. II, poz. 44) zawierającej wykładnię art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym przyjął,

a pogląd ten podziela skład orzekający, że zmiana lub uchylenie zaskarżonej do sądu uchwały nie czyni zbędnym wydania przez sąd wyroku, jeżeli zaskarżona uchwała może być zastosowana do sytuacji z okresu poprzedzającego jej podjęcie. Jakkolwiek, w związku z wejściem w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., uchwały Trybunału Konstytucyjnego zawierające wykładnię przepisów prawnych utraciły moc powszechnie obowiązującą, to ich treść, stanowi wskazówkę interpretacyjną, którą należy uwzględniać przy stosowaniu prawa. Dotyczy to także sądowej kontroli administracji publicznej, dokonywanej przez sądy administracyjne. Tak więc nawet podjęcie nowej uchwały i utrata mocy zaskarżonej uchwały przed wydaniem wyroku nie czyni bezprzedmiotowym rozpoznania skargi na tę uchwałę.

W okresie jej obowiązywania podatnicy mogli złożyć oświadczenia po uprzedzeniu

o treści art. 233 § 1 K.k., których skutki mogą wystąpić po utracie mocy zaskarżonej uchwały.

Dokonując kontroli uchwały objętej skargą w zakresie wskazanym, stwierdzić trzeba, że brak było podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia

w niej zakwestionowanych zapisów, co przesądza o konieczności stwierdzenia jej nieważności (art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). W podstawie prawnej uchwały z dnia 28 listopada 2005 r. wskazano bowiem art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o

samorządzie gminnym, oraz art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym.

Z art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych

w zakresie ustalonym w ustawie. Konkretyzację tego prawa, poza uregulowaniami szczególnymi, zawiera w odniesieniu do gminy art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, przy czym, w myśl

art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy, podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy, lecz tylko w granicach określonych

w odrębnych ustawach.

Przepis art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakłada na radę gminy obowiązek ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości, w których zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Analogiczne upoważnienie dla organu stanowiącego gminy zawiera przepis art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym. Z kolei w myśl

art. 233 § 6 K.k. sprawca odpowiada za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy

w oświadczeniu, które ma służyć za dowód w postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, jeżeli przyjmujący oświadczenie, działając w zakresie swoich uprawnień, nadanych przez tę ustawę, uprzedził oświadczającego

o odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Z unormowania tego wynika, że przestępstwem jest złożenie fałszywego oświadczenia, na przykład

w kwestionariuszach lub formularzach. Warunkiem jednak odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy na podstawie której oświadczenie jest składane przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Jeżeli ustawodawca zamierza nadać wymaganym oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), to rygor ten wprowadza wprost do ustawy i dopiero wówczas, w razie przeniesienia kompetencji do określenia przez organ samorządu wzoru informacji i deklaracji, winien przewidzieć w treści upoważnienia wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań).

Tymczasem przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiej możliwości. Nawet, gdyby przyjąć, że przez "przepisy ustawy" w rozumieniu

art. 233 K.k. należy rozumieć zarówno przepis samej ustawy, jak również przepis uchwały organu gminy wydanej na podstawie upoważnienia ustawowego, to ze wskazanego jako podstawa prawna uchwały upoważnienia do ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny nie można wyprowadzić podstawy prawnej do określenia aktem prawa miejscowego obowiązku składania oświadczeń

pod rygorem odpowiedzialności karnej. Ustawowego upoważnienia dla rady nie można domniemywać, szczególnie stosować dla ustalenia zakresu upoważnienia wykładni celowościowej. Mając na uwadze powyższe należy podzielić stanowisko prokuratora, że żaden z przepisów przywołanych jako podstawa prawna zaskarżonej uchwały, jak też obowiązujących w dacie jej podjęcia, nie zawierał upoważnienia do zamieszczenia we wzorach informacji i deklaracji obowiązku składania oświadczenia pod rygorem z art. 233 K.k. Organy władzy publicznej, do których zalicza się organy samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 7 Konstytucji RP działają na podstawie

i w granicach prawa. Mogą działać w granicach wyznaczonych przez normy prawne określające ich kompetencje, zadania i tryb postępowania, zatem tylko tam i o tyle

o ile upoważnia prawo.

Mając na uwadze, że brak jest podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia we wzorach deklaracji podatkowych zapisu dotyczącego odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, należało na podstawie art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. stwierdzić nieważność uchwały w części obejmującej oświadczenie o uprzedzeniu o odpowiedzialności karnej

z art. 233 § 1 K.k. Orzeczenie zawarte w pkt 2 wyroku znajduje oparcie w art. 152 ustawy p.p.s.a.