



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA LUBELSKIEGO

Lublin, dnia 24 maja 2017 r.

Poz. 2434

Sygn. akt I SA/Lu 675/16



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 grudnia 2016 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Krystyna Czajeczka-Szpringer
Sędziowie	WSA Wiesława Achrymowicz (sprawozdawca)
	WSA Andrzej Niezgoda
Protokolant	Asystent sędziego Krzysztof Barański

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 21 grudnia 2016 r.

sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Lublinie

na uchwałę Rady Gminy Ludwin z dnia 5 grudnia 2006 r. nr II/6/06

w przedmiocie określenia wzoru formularzy zawierających dane niezbędne do poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w części obejmującej oświadczenia podatnika, że są mu znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością

stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały w części H załącznika DN-1, w części I załącznika DR-1, w części H załącznika DL-1, w części G załącznika IL-1, w części H załącznika IR-1, w części G załącznika IN-1.

Na oryginale właściwe podpisy; za zgodność z oryginałem.

Uzasadnienie

W skardze, złożonej na podstawie art. 8, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 3 w związku z art. 3 § 1 i § 2 pkt 5 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (obecnie Dz.U.2016.718 ze zm. - p.p.s.a.), Prokurator Rejonowy w Lublinie (Prokurator) zaskarżył uchwałę Rady Gminy Ludwin (RG) z dnia 5 grudnia 2006 r. nr II/6/06 w sprawie określenia wzoru formularzy zawierających dane niezbędne do poboru podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego (...) w części dotyczącej zawarcia w załącznikach oznaczonych jako DN-1, DR-1, DL-1, IL-1, IR-1, IN-1 tejsze uchwały stwierdzenia o treści „oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością”.

Prokurator zarzucił uchwale w powyższym zakresie rażące naruszenie prawa, to jest art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym (Dz.U.2001.142.1591 ze zm. dla 2006 r., aktualnie Dz.U.2016.446 ze zm. - u.s.g.), art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2006.121.844 ze zm. dla 2006 r., aktualnie Dz.U.2016.716 ze zm. - u.p.o.l.), art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym (Dz.U.2006.136.969 ze zm. dla 2006 r., aktualnie Dz.U.2016.617 ze zm. - u.p.r.) oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym (Dz.U.2002.200.1682 ze zm. dla 2006 r., obecnie Dz.U.2016.374 ze zm. - u.p.l.).

zm. - u.p.l.) poprzez wprowadzenie w jej treści rozwiązań (przepisów), które stanowią przekroczenie delegacji ustawowej.

W następstwie, powołując się na art. 147 § 1 p.p.s.a., Prokurator wniósł o stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały Rady Gminy Ludwin z dnia 5 grudnia 2006 r. nr II/6/06 w zakresie obejmującym oświadczenie podatnika o tym, że są mu znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością, jakie zostało zawarte w części H załącznika DN-1, w części I załącznika DR-1, w części H załącznika DL-1, w części G załącznika IL-1, w części H załącznika IR-1 oraz w części G załącznika IN-1 powołanej uchwały.

W uzasadnieniu skargi Prokurator zasadniczo motywował, że wymaganie od podatnika kwestionowanego oświadczenia istotnie narusza art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 u.s.g., art. 6 ust. 13 u.p.o.l., art. 6a ust. 11 u.p.r. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l. Zgodnie z art. 94 Konstytucji RP (Dz.U.1997.78.483 ze zm.) organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Tymczasem zaskarżona uchwała wykracza poza prawotwórcze kompetencje RG w tej części, w której pozwala odebrać od podatnika oświadczenia o znajomości przepisów Kodeksu karnego skarbowego dotyczących odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Prokurator zauważył, że deklaracje i informacje składane w sprawach podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, mają zawierać wyłącznie dane potrzebne do prawidłowego wyliczenia kwoty każdego z tych podatków. Wyżej wymienione ustawy podatkowe (u.p.o.l., u.p.r., u.p.l.) nie upoważniają RG do nakładania na podatników powinności składania oświadczeń dotyczących odpowiedzialności karnej skarbowej. Takiego uprawnienia RG nie można też domniemywać (por. sprawa sygn. I SA/Kr 598/15).

Podsumowując, Prokurator stwierdził, że ochrona praworządności i interes społeczny w pełni uzasadniają wyeliminowanie z obrotu prawnego zaskarżonej uchwały w wymienionej części.

Odpowiadając na skargę, Wójt (działający w postępowaniu sądowym w myśl uchwały sygn. I OPS 3/12), co do zasady, zgodził się ze stanowiskiem Prokuratora. Jednak wniósł o umorzenie postępowania sądowego, gdyż stosownie do § 2 uchwały z dnia 10 grudnia 2015 r. nr XII/63/2015 zaskarżona uchwała z dnia 5 grudnia 2006 r. nr II/6/0628 już nie obowiązuje. W tej sytuacji, w przekonaniu Wójta, postępowanie sądowe podlega umorzeniu na zasadzie art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie należy zauważyć, że Prokurator był uprawniony do złożenia rozpatrywanej skargi zgodnie z art. 8, art. 50 § 1, art. 52 § 1 i § 3, art. 53 § 3 p.p.s.a. Jego skarga dotyczyła omawianej uchwały wyłącznie w części obejmującej oświadczenie podatnika o tym, że są mu znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością, jakie zostało zawarte w części H załącznika DN-1, w części I załącznika DR-1, w części H załącznika DL-1, w części G załącznika IL-1, w części H załącznika IR-1 oraz w części G załącznika IN-1 powołanej uchwały. Zatem, stosownie do treści art. 134 § 1 p.p.s.a., sąd w sprawie nin. nie był związany zarzutami i wnioskami skargi, powołaną w niej podstawą prawną, ale wyłącznie w odniesieniu do tej części zaskarżonej uchwały, którą zakwestionował Prokurator (por. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, pod red. prof. R. Hausera i prof. M. Wierzbowskiego, C.H.Beck 2011 do art. 134 p.p.s.a.).

W nin. postępowaniu sądowym, w myśl uchwały w sprawie sygn. I OPS 3/12, zdolność procesową (art. 26 § 1 w zw. z art. 28 § 1 i art. 32 p.p.s.a.) należało przyznać Wójtowi.

Ponadto w myśl art. 94 ust. 1 u.s.g. stwierdzenie nieważności uchwał stanowiących akty prawa miejscowego może nastąpić także po upływie roku od dnia ich podjęcia.

Natomiast przechodząc do oceny zgodności z prawem spornych oświadczeń, o których mowa w zaskarżonej części uchwały, przypomnieć trzeba, że według art. 168 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Dalsze kompetencje samorządu terytorialnego w tym zakresie regulują ustawy dotyczące poszczególnych samorządów, a także przepisy o ich finansach oraz podatkach i opłatach lokalnych. W przypadku gminy należy odwołać się do treści art. 40 ust. 1 u.s.g., zgodnie z którym gmina jest legitymowana do stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, na podstawie

upoważnień ustawowych, przy czym wymaga uściślenia, że w myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy podejmowanie uchwał w sprawach podatków oraz opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy i tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

W ocenie sądu, Prokurator jak najbardziej zasadnie wywodzi, że RG, w świetle obowiązującego stanu prawnego, nie była upoważniona do nakładania na podatników obowiązku składania oświadczeń dotyczących znajomości przepisów z zakresu prawa karnego skarbowego o odpowiedzialności za podawanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

Z treści art. 91 ust. 1 i 4 u.s.g. wynika, że przesłanką stwierdzenia nieważności uchwały rady gminy jest sprzeczność jej postanowień z prawem.

Trzeba zatem przypomnieć, że art. 6 ust. 13 u.p.o.l. uprawnia radę gminy do 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. Tej samej treści upoważnienie, tyle że dla potrzeb wymiaru i poboru podatku rolnego i leśnego, zawiera odpowiednio art. 6a ust. 11 u.p.r. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l.

Wobec tego, wymienione wyżej regulacje ustaw podatkowych, co wynika jasno z ich treści, nie dają, co do zasady, radzie gminy uprawnienia do nakładania na podatników podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, obowiązku składania omawianego oświadczenia w deklaracjach i informacjach podatkowych (przy czym dla ścisłości należy zaznaczyć, że mówimy o oświadczeniu podatników a nie o informacji). Zawarte w nich dane mają służyć jedynie wymiarowi tych podatków i uzyskaniu ich przez gminę, nie zaś ewentualnemu pociągnięciu podatników do odpowiedzialności karnej skarbowej. Innymi słowy, ustawodawca w ustawach podatkowych, normujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym, nie upoważnił rad gmin do odbierania od podatników w treści informacji i deklaracji podatkowych oświadczeń o tym, że znane są im przepisy mówiące o zasadach odpowiedzialności karnej skarbowej za podawanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Takiego upoważnienia, w ocenie sądu, nie można wyczytać z unormowań u.p.o.l., u.p.r. i u.p.l. Analizowane oświadczenie, ściśle rzecz biorąc, nie jest też w żaden sposób wpisane w konstrukcję opodatkowania podatkiem od nieruchomości, rolnym czy leśnym. Wiedza podatnika o regulacjach z zakresu prawa karnego skarbowego dotyczących odpowiedzialności za podawanie danych niezgodnych z prawdą nie ma żadnego związku z wymiarem i poborem omawianych podatków, a co najistotniejsze, ustawodawca w treści omawianych ustaw podatkowych nie upoważnił rad gmin do odbierania od podatników zakwestionowanych przez Prokuratora oświadczeń. Dokonując wykładni zakresu upoważnień zawartych w art. 6 ust. 13 u.p.o.l., art. 6a ust. 11 u.p.r. czy art. 6 ust. 9 u.p.l. nie można odchodzić od jasnej treści tych unormowań na rzecz domniemań.

Podsumowując, trzeba w pełni zgodzić się z Prokuratorem co do tego, że art. 6 ust. 13 u.p.o.l., art. 6a ust. 11 u.p.r. czy art. 6 ust. 9 u.p.l. nie dawały RG uprawnienia do nałożenia na podatników obowiązku składania oświadczeń, o których mowa w zaskarżonej części uchwały, a więc w części H załącznika DN-1, w części I załącznika DR-1, w części H załącznika DL-1, w części G załącznika IL-1, w części H załącznika IR-1 oraz w części G załącznika IN-1 omawianej uchwały.

W następstwie uzasadniona jest ocena, że kontrolowana uchwała w zaskarżonej części istotnie narusza art. 2, art. 7 w zw. art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji RP, art. 40 ust. 1 u.s.g. oraz 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 13 u.p.o.l. i art. 6 ust. 9 u.p.l. Wymaga przy tym podkreślenia, że w myśl zasad praworządności i legalności, wynikających z art. 7 Konstytucji RP, organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, co oznacza, że mogą czynić tylko to, na co prawo wyraźnie im zezwala lub co wyraźnie nakazuje. Tymczasem w realiach analizowanej sprawy RG, ponad treść art. 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 13 u.p.o.l., art. 6 ust. 9 u.p.l., w urzędowych wzorach deklaracji i informacji podatkowych zawarła oświadczenie podatnika dotyczące jego wiedzy na temat odpowiedzialności karnej skarbowej za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Jednak, jak to zostało wyjaśnione wyżej, ww. ustawy podatkowe nie uprawniają rad gmin do nakładania na podatników obowiązku składania takich oświadczeń organowi podatkowemu w treści deklaracji czy informacji niezbędnych do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości, rolnego bądź leśnego.

Wobec powyższego, w ocenie sądu, nie można zasadnie przyjąć, aby przekroczenie przez RG granic upoważnień ustawowych mogło być postrzegane jako nieistotne naruszenie prawa. Sąd orzekający w sprawie nin. jest bowiem zdania, że z punktu widzenia konstytucyjnych zasad obowiązującego porządku prawnego, a przede wszystkim wymienionych wyżej art. 2, art. 7 w zw. art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji

RP, każde przekroczenie przez organ jednostki samorządu terytorialnego granic ustawowego upoważnienia, przy uchwalaniu aktu prawa miejscowego, pozostaje w wyraźnej sprzeczności z prawem. Nie ma przy tym rozstrzygającego znaczenia czy i w jakim zakresie przekroczenie granic ustawowego upoważnienia wpłynęło bądź mogło wpłynąć negatywnie na sytuację prawną podatników, spowodować szkodę. Zasadnicze znaczenie ma natomiast ten aspekt analizowanej sytuacji prawnej, że organy, także przy uchwalaniu aktów prawa miejscowego, są uprawnione działać wyłącznie w granicach prawa i na jego podstawie (art. 2 i art. 7 Konstytucji RP). Wobec tego organy jednostek samorządu terytorialnego, wprowadzając w życie przepisy prawa miejscowego, nie są uprawnione, ponad ustawowe upoważnienia, do dowolnego nakładania na podatników obowiązku składania jakichkolwiek oświadczeń, które - ściśle rzecz biorąc - nie dotyczą poboru podatków, w tym przypadku od nieruchomości, leśnego i rolnego. Zakwestionowane przez Prokuratora oświadczenie nie jest dodatkową i zupełnie nieistotną informacją dla organu podatkowego. Stanowi natomiast wyraźne oświadczenie podatnika o tym, że są mu znane określone przepisy prawa, które przecież nie decydują ani o zasadach poboru podatków, ani o ich wysokości. Nakładanie na podatników obowiązku składania jakichkolwiek oświadczeń, niemających związku z poborem podatków, ponad zakres ustawowych upoważnień, według sądu, należy kwalifikować jako wprost sprzeczne z prawem. Co więcej, co do zasady przyjęcie, że przekraczanie granic ustawowych upoważnień może stanowić nieistotne naruszenie prawa w następstwie niesie realne niebezpieczeństwo, że organy jednostek samorządu terytorialnego będą odczytywać zakres ustawowych upoważnień przy uchwalaniu aktów prawa miejscowego, a więc przy tworzeniu prawa, nie dość rzetelnie i wnikliwie, a przede wszystkim pomijając jasną językowo treść takich upoważnień. Takie postępowanie organów powoduje z kolei spadek poczucia bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa - z punktu widzenia podatników, ograniczenie zaufania do państwa i tworzonego przez nie prawa. Są to zjawiska, którym należy nie tylko przeciwdziałać, ale również zapobiegać; na które nie ma miejsca w demokratycznym państwie prawnym, gdzie organy jednostek samorządu terytorialnego mają obowiązek działać wyłącznie w sposób praworządny, w tym respektować ustawowe rozwiązania i nie wykraczać poza nie przy ingerowaniu w sferę obowiązków podatników. Podsumowując tę część wywodów, według sądu, przekroczenia ustawowego upoważnienia przy uchwalaniu aktów prawa miejscowego przez organ jednostki samorządu terytorialnego nie można traktować jako nieistotne naruszenie prawa i nie mają przy tym rozstrzygającego znaczenia ani motywy takiego postępowania ze strony organu, ani też czy wyrządziło ono szkodę podatnikom. O tym, że mamy do czynienia z istotnym naruszeniem prawa w analizowanej sytuacji decyduje nie tyle jego skutek, co waga tego naruszenia z perspektywy konstytucyjnych gwarancji praworządności. Przekroczenie granic ustawowego upoważnienia przy uchwalaniu aktu prawa miejscowego przez organ jednostki samorządu terytorialnego jest bowiem nie do pogodzenia z konstytucyjnymi zasadami obowiązującego porządku prawnego, bez względu na to czy doszło w jego wyniku do wyrządzenia szkody podatnikom, czy też nie. Dodatkowo należy zauważyć, że podatnik, wypełniający deklarację podatkową na potrzeby obliczenia wysokości podatku przez organ podatkowy, zdaje sobie sprawę z konieczności wywiązania się z tego obowiązku zgodnie ze stanem rzeczywistym i starannie. Wiedza o tym czy, jakie i na jakich zasadach stosowane rygory wynikają z ustawy Kodeks karny skarbowy, gdyby podatnik postąpił jednak inaczej, nie jest niezbędna do wymiaru i poboru podatku. Tymczasem analizowane w sprawie upoważnienia ustawowe nawiązują wyłącznie do okoliczności podmiotowych i przedmiotowych niezbędnych do wymiaru i poboru podatku. Każdy podatnik, co do zasady, nawet jeśli nie zapoznał się z regulacjami prawa karnego skarbowego, to przynajmniej powinien liczyć się z konsekwencjami podania nieprawdy organowi podatkowemu, jakie z tych unormowań wynikają.

Odnosząc się do kwestii nieobowiązywania już zaskarżonej uchwały, w ocenie sądu, nie można podzielić zapatrywania zaprezentowanego w odpowiedzi na skargę. Trzeba pamiętać, że skutki stwierdzenia nieważności uchwały są istotnie inne od następstw jej uchylenia. Uchylenie zaskarżonej uchwały przez organ jednostki samorządu terytorialnego eliminuje ją z obrotu prawnego z dniem wejścia w życie uchwały uchylającej. Natomiast w przypadku stwierdzenia nieważności uchwały na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a., podlega ona usunięciu z obrotu prawnego już od daty jej wejścia w życie, a więc, co do zasady, taka uchwała, w zakresie w jakim stwierdzono jej nieważność, nie może w żaden sposób kształtować sytuacji prawnej podatników, także w okresie czasu poprzedzającym uchylenie. Wobec tego nie można zasadnie mówić o bezprzedmiotowości nin. sądowej kontroli legalności tylko z tego powodu, że zaskarżona uchwała została już uchylona. Omawiana uchwała obowiązywała przez kilka lat, a więc nie można wykluczyć sytuacji, w której jej postanowienia, sprzeczne z prawem, wywołały określone skutki w odniesieniu do konkretnych podatników. W konsekwencji nie można zasadnie przyjąć, że nin. postępowanie sądowe, zainicjowane skargą Prokuratora, jest pozbawione przedmiotu. Stwierdzenie nieważności zaskarżonej części

uchwały ma bowiem dalej idące skutki, niż jej uchylenie przez RG, gdyż powoduje, że od samego początku zakwestionowane postanowienia nie mogły wywoływać skutków prawnych, kształtować praw i obowiązków podatników (por. m.in. sprawy sygn.: II OSK 344/08, II OSK 1046/07, II OSK 228/13 czy II OSK 2964/13). Zatem, gdyby umorzyć nin. postępowanie sądowe, wówczas sprzeczne z prawem regulacje uchwały RG z dnia 5 grudnia 2006 r. zachowałyby swoje znaczenie, skuteczność, przez czas od wejścia w życie tej uchwały do dnia jej uchylenia. Natomiast stwierdzenie nieważności postanowień zaskarżonej uchwały RG, które zostały zakwestionowane przez Prokuratora, co do zasady, eliminuje je w zupełności z obowiązującego porządku prawnego, jako sprzeczne z prawem.

Orzeczenia powołane w uzasadnieniu dostępne są w elektronicznym zbiorze LEX.

Z powodów przedstawionych wyżej należało stwierdzić nieważność zaskarżonej części uchwały Rady Gminy z dnia 5 grudnia 2006 r. nr II/6/06, na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a.

Na oryginale właściwe podpisy; za zgodność z oryginałem.