



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 30 listopada 2015 r.

Poz. 7258

WYROK NR III SA/PO 562/15 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU

z dnia 24 września 2015 r.

w sprawie: ustalenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości

Na podstawie

Sygn. akt III SA/Po 562/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 września 2015 roku

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu

w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia NSA Maria Lorych- Olszanowska

Sędziowie WSA Walentyna Długaszewska

WSA Szymon Widłak (spr.)

Protokolant: st. sekr. sąd. Janusz Maciaszek

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 września 2015 roku

przy udziale

sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Nowym Tomyślu

na uchwałę Rady Gminy Miedzichowo

z dnia 28 listopada 2012r. nr XXII/137/2012

w przedmiocie ustalenie wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości

stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały w części obejmującej postanowienia załącznika nr 1 litera K zawierające oświadczenie „uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego , oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”

UZASADNIENIE

Dnia 28 listopada 2012 r. Rada Gminy Miedzichowo, na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm., dalej: „u.s.g.”), art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm., dalej: „u.p.r.”), art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682 ze zm., dalej: „u.p.l.”), a także art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm., dalej: „u.p.o.l.”), podjęła uchwałę numer XXII/137/2012 w sprawie zmiany uchwały numer XI/70/2011 Rady Gminy z dnia 17 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości (dalej: „uchwała”). W jej § 1 wskazano, że w § 1 uchwały numer XI/70/2011 Rady Gminy Miedzichowo z dnia 17 listopada 2011 r. zmienia się załącznik nr 1 nadając mu treść w brzmieniu stanowiącym załącznik nr 1 do niniejszej uchwały. Przepis uchwały w załączniku nr 1 stanowiącym informację w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, pod literą K zatytułowaną „Oświadczenie i podpis składającego/ osoby reprezentującej składającego”, zawierał formułę: „Uprowadzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”. Uchwała została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego z 2012 roku pod pozycją 5750.

Prokurator Rejonowy w Nowym Tomyślu, działając na podstawie art. 3 § 2 pkt. 5, art. 50 § 1 i art. 53 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm., dalej: „P.p.s.a.”) oraz ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jedn. z 2011 r. Nr 270, poz. 1599 ze zm.), wniósł skargę na powyższą uchwałę, w której domagał się stwierdzenia jej nieważności. Zaskarżonej uchwale zarzucił rażące naruszenie przepisów prawa materialnego, a to art. 7 Konstytucji RP, art. 18 ust. 2 pkt. 8, art. 40 ust. 1 i art. 41 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., poprzez nałożenie na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 § 1 Kodeksu karnego w formularzu stanowiącym załącznik nr 1 wskazanej uchwały - bez podstawy prawnej.

W uzasadnieniu skargi Prokurator, przywołując między innymi art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 u.s.g., art. 6 ust. 13 u.p.o.l., art. 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 9 u.p.l., a także art. 233 § 1 i § 6 Kodeksu karnego, podniósł, że jeżeli ustawodawca zamierza nadać wymaganym oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń, 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. Tymczasem przepisy ustawy o podatku rolnym, podatku leśnym i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiej możliwości. Zatem brak jest podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia we wzorze formularza zapisu dotyczącego odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

Gmina Miedzichowo, w odpowiedzi na skargę, uznała ją za zasadną podając, że na najbliższej sesji podejmie uchwałę w sprawie zmiany zapisów zawartych w obowiązujących drukach deklaracji i informacji podatkowych, poprzez usunięcie zapisu o odpowiedzialności karnej składającego dokument.

Dnia 29 kwietnia 2015 r. Rada Gmin Miedzichowo podjęła uchwałę numer IV/26/2015 w sprawie określenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym oraz od nieruchomości, której § 6 stanowi o utracie mocy uchwały numer XI/70/2011 Rady Gminy Miedzichowo z dnia 17 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości oraz uchwały zaskarżonej. Zgodnie z § 1 nowo podjętej uchwały określa się wzór informacji w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego (IN- 1) stanowiący załącznik nr 1 do tej uchwały. Uchwała ta została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego z 2015 r., pod pozycją 2973.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zważył, co następuje:

Skarga okazała się zasadna.

Na podstawie art. 53 § 3 P.p.s.a. prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi, przy czym w przypadku skargi na akty prawa miejscowego - nie jest ograniczony terminem. Uchwała Rady Gminy

Miedzichowo, numer XXII/137/2012, z dnia 28 listopada 2012 r. w sprawie zmiany uchwały numer XI/70/2011 Rady Gminy z dnia 17 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości, jako skierowana do wszystkich podatników, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym - jest niewątpliwie 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 (por. art. 147 § 1 P.p.s.a. w związku z art. 94 ust. 1 u.s.g.). Poza tym prokurator może wnieść skargę na uchwałę organu gminy bez wezwania właściwego organu gminy do usunięcia naruszenia prawa (uchwała NSA w Warszawie w składzie 7 sędziów z dnia 10 czerwca 1996 r., sygn. OPS 2/96, dostępna w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie internetowej: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Po wniesieniu skargi na powyższą uchwałę Rada Gminy Miedzichowo podjęła w dniu 29 kwietnia 2015 r. uchwałę, której § 6 przewiduje utratę mocy między innymi zaskarżonej uchwały, a także w której załączniku nr 1 określono nowy wzór informacji w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Chociaż art. 54 § 3 P.p.s.a., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją z dnia 15 sierpnia 2015 r., przewiduje, że organ jednostki samorządu terytorialnego, którego akt zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy, nie zawsze takie uwzględnienie skargi - w postaci uchylecia zaskarżonego aktu - skutkuje bezprzedmiotowością postępowania przed sądem administracyjnym, stanowiącą przesłankę umorzenia postępowania w oparciu o art. 161 § 1 pkt 3 P.p.s.a. Skuteczne uchylene uchwały inną, kolejną uchwałą wywołuje bowiem jedynie skutek na przyszłość (ex nunc) i przerywa działanie skutków prawnych uchwały poprzedniej jedynie od daty wejścia w życie uchwały uchylającej. W przypadku, gdy zaskarżona uchwała wywołała już skutki prawne nie można mówić o bezprzedmiotowości postępowania sądownoadministracyjnego. W takim przypadku zachodzi bowiem konieczność oceny legalności zaskarżonego aktu. Sama zmiana lub uchylene zaskarżonej do sądu uchwały nie czyni zbędnym wydania przez sąd wyroku. W razie ustalenia, że zaskarżony akt został wydany z istotnym naruszeniem prawa uwzględnienie skargi na podstawie art. 147 P.p.s.a. będzie polegać na stwierdzeniu nieważności tego aktu. Wyrok stwierdzający nieważność uchwały lub aktu wywiera zaś skutek prawny z mocą od dnia podjęcia uchwały, to jest ex tunc (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. I SA/Kr 2226/13, CBOSA).

Złożona do tutejszego Sądu skarga zmierza do zakwestionowania oświadczenia: „Uprowadzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą” zawartego pod literą K załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały. Dokonując kontroli uchwały objętej skargą stwierdzić trzeba, że brak było podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia w jej załączniku nr 1 zapisu dotyczącego pouczenia o odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego. Przesądzało to o konieczności stwierdzenia na podstawie art. 147 § 1 P.p.s.a. w związku z art. 94 ust. 1 u.s.g. nieważności skarżonej uchwały w zakresie kwestionowanego zapisu zawartego pod literą K załącznika nr 1.

Organ w podstawie prawnej skarżonej uchwały wskazał na art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g., art. 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 13 u.p.o.l. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l.

Pierwsza ze wskazanych regulacji ma źródło w art. 168 Konstytucji RP, z którego 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 u.s.g., zgodnie z którym gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących 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. Powyższe oznacza nie tylko to, że powołany w podstawie prawnej skarżonej uchwały art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. nie zawiera upoważnienia do zawarcia we wzorach formularzy podatkowych pouczenia o odpowiedzialności z art. 233 Kodeksu karnego ale również to, że jakiegokolwiek uchwały podejmowane przez radę gminy w sprawach podatków i opłat muszą być uchwalane w granicach określonych w ustawie.

Podejmując skarżoną uchwałę organ nie wywiązał się jednak ze wskazanej dyrektywy, gdyż we wzorze informacji podatkowej zamieścił pouczenie, do którego zawarcia nie upoważniały go żadne przepisy prawa. W tym kontekście należy stwierdzić, że na upoważnienie do zamieszczenia w stanowionych wzorach formularzy uprzedzenia o rygorze z art. 233 Kodeksu karnego nie wskazuje powołany w podstawie prawnej uchwały przepis art. 6 ust. 13 u.p.o.l. Nakłada on jedynie na radę gminy obowiązek ustalenia wzorów

formularzy do sporządzenia informacji oraz deklaracji na podatek od nieruchomości. Ponadto stanowi, że we wzorach tych formularzy mają być zawarte dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Analogiczne upoważnienie dla organu stanowiącego gminy zawierają przepisy art. 6a ust. 11 u.p.r. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l., a zatem również i one nie zawierają upoważnienia do zamieszczenia w stanowiących wzorach formularzy uprzedzenia o rygorze z art. 233 Kodeksu karnego. Bez wątplenia bowiem złożenie oświadczenia pod rygorem z art. 233 § 1 Kodeksu karnego nie jest niezbędne do wymiaru i poboru podatku.

Powołany w kwestionowanej klauzuli przepis art. 233 § 1 Kodeksu karnego stanowi, że kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. Przepis ten nie dotyczy sytuacji składania oświadczenia w postaci informacji lub deklaracji podatkowej, ale zeznań w ramach toczącego się postępowania. Jest on jednak stosowany odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności (art. 233 § 6 Kodeksu karnego). Oznacza to, że sprawca odpowiada za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w oświadczeniu, które może służyć za dowód w postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, jeżeli przyjmujący oświadczenie, działając w zakresie swoich uprawnień nadanych przez tę ustawę, uprzedził oświadczonego o odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Z regulacji tej wynika zatem, że przestępstwem jest złożenie fałszywego oświadczenia, na przykład w kwestionariuszach lub formularzach. Warunkiem jednak odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest to, by przepis ustawy, na podstawie którego oświadczenie jest składane, przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Jeżeli ustawodawca zamierza nadać składanym oświadczeniom (zeznaniom) rygor odpowiedzialności karnej, 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 u.p.r., u.p.o.l. i u.p.l. nie przewidują takiej możliwości. Nawet, gdyby przyjąć, że przez „przepisy ustawy” w rozumieniu art. 233 Kodeksu karnego 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, leśny i rolny nie można wyprowadzić podstawy prawnej do określenia aktem prawa miejscowego obowiązku składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej. Ustawowego upoważnienia dla rady nie można bowiem domniemywać, szczególnie stosować dla ustalenia zakresu upoważnienia wykładni celowościowej.

Żaden z przepisów przywołanych jako podstawa prawna zaskarżonej uchwały, jak też obowiązujących w dacie jej podjęcia, nie zawierał upoważnienia do zamieszczenia we wzorze informacji w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego obowiązku składania oświadczenia pod rygorem z art. 233 § 1 Kodeksu karnego. Podejmując zaskarżoną uchwałę, w powyższym zakresie, Rada Gminy Miedzichowo w sposób wadliwy zrealizowała zatem kompetencje zawarte w art. 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 13 u.p.o.l. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l., z przekroczeniem delegacji ustawowej, a tym samym w sposób istotny naruszyła prawo (art. 91 ust. 1 i ust. 4 u.s.g.). W konsekwencji organ naruszył w sposób istotny także art. 94 Konstytucji oraz art. 40 ust. 1 u.s.g., a także zasady praworządności i legalności wynikające z art. 7 Konstytucji RP, wedle których 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.

Dlatego sąd na podstawie art. 147 § 1 P.p.s.a. stwierdził nieważność uchwały w zakresie postanowienia znajdującego się pod literą K załącznika nr 1 obejmującego oświadczenie o uprzedzeniu o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego.

Przewodniczący Sędzia NSA

(-) Maria Lorych- Olszanowska

Sędzia WSA

Walentyna Długaszewska

Sędzia WSA

(-) Szymon Widłak (spr.)