



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 15 grudnia 2015 r.

Poz. 8497

WYROK NR I SA/PO 320/15
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU

z dnia 3 czerwca 2015 r.

w sprawie : ustalenia wzorów formularzy podatkowych

Na podstawie

Sygn. akt I SA/Po 320/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 3 czerwca 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu

w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia WSA Katarzyna Nikodem

Sędziowie Sędzia WSA Izabela Kucznerowicz

Sędzia NSA Włodzimierz Zygmunt (spr.)

Protokolant: ref. staż. Karolina Samolczyk

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 czerwca 2015 r.

sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Wolsztynie

na uchwałę Rady Gminy Siedlec

z dnia 28 grudnia 2004 r. Nr XXII/170/2004

w przedmiocie ustalenia wzorów formularzy podatkowych

I. stwierdza nieważność uchwały Rady Gminy Siedlec z dnia 28 grudnia 2004 r. nr XXII/170/2004 w sprawie ustalenia wzorów formularzy podatkowych w części obejmującej uregulowania zawarte w załączniku nr 1 w pozycji „j” w zakresie „Upředzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”;

II. określa, że zaskarżona uchwała w zakresie wskazanym w punkcie pierwszym nie może być wykonana.

Sygn. akt I SA/Po 320/15

UZASADNIENIE

W dniu 28 grudnia 2004 r. Rada Gminy Siedlec na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 40 ust. 1 i art. 42 ustawy z dnia 08 maja 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 ze zm.) – dalej: „u.s.g.”, art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r., Nr 9, poz. 84 ze zm.) – dalej: „u.p.o.l.”, art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 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.”, podjęła uchwałę numer XXII/170/2004 w sprawie ustalenia wzorów formularzy podatkowych (dalej: „uchwała”). Przepis uchwały w załączniku numer 1 stanowiącym informację w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, w polu „J” o nazwie „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 pod numerem 2004.208.5213.

Prokurator Rejonowy w Wolsztynie działając na podstawie art. 3 § 2 pkt 5, art. 50 § 1 i art. 53 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r, poz. 270 ze zm.) – dalej: „p.p.s.a.”, oraz art. 5 ustawy z dnia 20 czerwca 1985r. o prokuraturze (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.), wniósł skargę na powyższą uchwałę w której domagał się stwierdzenia jej nieważności w części dotyczącej sformułowania: „Uprowadzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą”. Prokurator uzasadniając skargę przedstawił następującą argumentację: Przepisy powołane jako podstawa prawna uchwały nie uprawniają organu stanowiącego gminy do nałożenia na podatnika obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej. Dlatego sformułowanie zamieszczone w polu „J” załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały wykracza poza ramy upoważnienia ustawowego. Z art. 168 Konstytucji RP wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie uregulowanym w ustawie. Konkretyzację tego prawa zawiera art. 40 ust. 1 u.s.g., 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 u.p.o.l. nakłada na radę gminy obowiązek ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości, w których zawarte będą dane dotyczące przedmiotu i podmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatków. Analogiczne upoważnienie dla organu stanowiącego gminy zawiera przepis art. 6 a ust. 11 u.p.r. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l.

W myśl art. 233 § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553) – dalej: „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 to oświadczenie, działając w zakresie swoich uprawnień nadanych przez tę ustawę uprzedził oświadczającego o odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Z regulacji tej wynika, że przestępstwem jest złożenie fałszywego oświadczenia np. w kwestionariuszach lub formularzach. Warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy na podstawie której oświadczenie jest składane przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Przepisy u.p.r., u.p.l., u.p.o.l. nie przewidują takiej możliwości, zaś ustawowego upoważnienia dla rady w tym zakresie nie można domniemywać. Zakwestionowane zapisy zaskarżonej uchwały naruszyły prawo, poprzez przekroczenie ustawowego upoważnienia do ich wydania. Wykroczenie organu uchwałodawczego poza granice upoważnienia ustawowego, do wydania aktu prawa miejscowego jest oceniane jako istotne naruszenie prawa, skutkujące nieważnością wadliwego przepisu.

Rada Gminy Siedlec w odpowiedzi na skargę wniosła o umorzenie postępowania sądowego jako bezprzedmiotowego ponieważ uwzględniła skargę w całości i podjęła dnia 27 stycznia 2015 r., Nr IV/18/2015 uchwałę z zmieniającą zaskarżoną uchwałę.

Odpowiadając na wezwanie sądu dotyczące uzupełnienia braków formalnych skargi, poprzez wykazanie dokumentem, że przed wniesieniem skargi na uchwałę prokurator wezwał na piśmie Radę do usunięcia

naruszenia prawa, strona skarżąca poinformowała, że do gminy nie wystosowano takiego wezwania, bowiem zgodnie z poglądem doktryny i judykatury prokurator może wnieść skargę na uchwałę organu gminy bez wezwania właściwego organu gminy do usunięcia naruszenia prawa. W obecnie skarżącego zakwestionowane w skardze przepisy uchwały zostały podjęte z istotnym naruszeniem prawa, co powoduje, iż zachodzi konieczność stwierdzenia ich nieważności, ze skutkiem od dnia podjęcia uchwały. Tymczasem ewentualne uchylene kolejną uchwałą, która rada podjęłaby w reakcji na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, zakwestionowanych przepisów, wywołuje jedynie skutek na przyszłość (ex nunc) i przerywa działanie skutków prawnych uchwały poprzedniej jedynie od daty wejścia w życie uchwały uchylającej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny 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 Siedlec numer XXII/170/2004 z dnia 28 grudnia 2004 r. w sprawie ustalenia wzorów formularzy podatkowych, 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 10.06.1996 roku, sygn. OPS 2/96, Andrzej Kabat w komentarzu do art. 52 - Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, komentarz lex 2013).

Przedmiotem postępowania było stwierdzenie nieważności zapisu uchwały, a uchwała zmieniająca ów zapis wydana została dopiero 27 stycznia 2015 r. Jakkolwiek w myśl art. 54 § 3 p.p.s.a., 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 uchylenia zaskarżonego aktu, skutkuje bezprzedmiotowością postępowania sądowoadministracyjnego, 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 sądowoadministracyjnego. W takim przypadku zachodzi 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 t.j. ex tunc. (wyrok z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. I SA/Kr 2226/13).

Dokonując kontroli uchwały objętej skargą we wskazanym zakresie, 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 k.k. 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 w poz. J 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 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. 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 k.k., 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 z 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 k.k. 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 k.k.

Powołany w kwestionowanej klauzuli przepis art. 233 § 1 k.k. 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 k.k.). 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 której 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 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, 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 k.k.

Dlatego sąd na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a. - stwierdził nieważność uchwały w zakresie postanowienia znajdującego się w poz. J załącznika nr 1, obejmującego oświadczenie o uprzedzeniu o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 k.k. Jednocześnie Sąd - w oparciu o przepis art. 152 p.p.s.a. - określił, że zaskarżona uchwała nie może być wykonana w wyżej wskazanym zakresie.

Przewodniczący Sędzia WSA Katarzyna Nikodem

Sędziowie:

Sędzia WSA Izabela Kucznerowicz

Sędzia NSA Włodzimierz Zygmunt