

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 września 2012r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Ewa Rojek
Sędziowie	Sędzia WSA Maria Grabowska (spr.), Sędzia WSA Danuta Kuchta
Protokolant	Starszy sekretarz sądowy Anna Szyszka

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 5 września 2012r.
sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Busku- Zdroju
na uchwałę Rady Miejskiej w Chmielniku
z dnia 29 listopada 2011 r. nr XIV/99/2011
w przedmiocie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych

- 1. stwierdza nieważność uchwały Rady Miejskiej w Chmielniku nr XIV/99/2011z dnia 29 listopada 2011r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych w części obejmującej postanowienia:**

załącznika nr 1 pozycja J oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego) w zakresie „uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”;

załącznika nr 2 pozycja G oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego) w zakresie „uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”;

załącznika nr 4 pozycja H oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego) w zakresie „uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”;

załącznika nr 6 pozycja F oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego) w zakresie „uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”;

2. określa, że zaskarżona uchwała w zakresie wskazanym w pkt 1 nie może być wykonana.



Wyrok z dnia 5 września 2012 r.
sygn. akt. I SA/Kel 355/12
Jest prawomocny
od dnia 23 października 2012
Główny Sędziowski

Właściwe podpisy na oryginale.
Za zgodność z oryginałem
świadczą
Starczy Sekretarz Sądowy
Anna Szyzka

UZASADNIENIE

Uchwałą Nr XIV/99/11 z dnia 29 listopada 2011r. Rada Miejska w Chmielniku określiła wzory formularzy informacji i deklaracji podatkowych. W załączniku nr 1 do uchwały określiła wzór informacji w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, w załączniku nr 2 wzór deklaracji na podatek od nieruchomości, w załączniku nr 3 wzór załącznika do informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości- dane o zwolnieniach podatkowych w podatku od nieruchomości, w załączniku nr 4 określiła wzór deklaracji na podatek rolny, w załączniku nr 5 wzór załącznika do informacji i deklaracji na podatek rolny - dane o zwolnieniach podatkowych i ulgach podatkowych w podatku rolnym, w załączniku nr 6 wzór deklaracji na podatek leśny. W załącznikach nr 1, 2, 4, i nr 6 odpowiednio w pozycji J, G, H, oraz F zawarto oświadczenie i podpis składającego (osoby reprezentującej składającego)–uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przez mnie dane są zgodne z prawdą.

W podstawie prawnej uchwały powołano art. 18 ust. 2 pkt 8, ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001r. nr 142, poz. 1591 ze zm.) oraz art. 6 ust 13 ustawy z 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010r. Nr 95, poz.613 ze zm.), art. 6a ust 11 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2006r. Nr 136, poz.969 ze zm.) oraz art. 6 ust 9 ustawy z 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz.1682 ze zm.).

Skargę na wskazaną uchwałę złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach Prokurator Prokuratury Rejonowej Busku Zdroju. Wnosząc o stwierdzenie jej nieważności zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego, to jest art. 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 przez nałożenie na podatników obowiązku składania oświadczenie zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 kodeksu karnego w załącznikach Nr 1, 2, 4, 6.

W uzasadnieniu skargi wskazano, że przepisy podane jako podstawa prawna podjętej uchwały nie dają organowi uprawnienia do nałożenia na podatnika obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności

określonej w art. 233 kodeksu karnego. Przepis art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym stanowi o uprawnieniach rady w zakresie podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych odrębnymi ustawami. W zakresie upoważnienia ustawowego zawartego w przywołanych przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym nie mieści się nałożenie na podatnika obowiązku składania oświadczenia pod rygorem z art. 233 kodeksu karnego. Skoro Rada Miejska w Chmielniku nie miała umocowania prawnego do nałożenia na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 k.k. uchwała w zakresie podlegającym zaskarżeniu została wydana bez podstawy prawnej i jest sprzeczna z prawem.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, ewentualnie stwierdzenie nieważności w części zawierającej obowiązek złożenia oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 kodeksu karnego. W uzasadnieniu wskazano, że formularze informacji i deklaracji podatkowych są dokumentami stanowiącymi dowód w postępowaniu podatkowym, czyli w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy. Ordynacja podatkowa w art. 180 § 2 zawiera wprost uprawnienie dla strony do składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 kodeksu karnego. Podniósł, że identyczne rozwiązania w zakresie oświadczenia o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia zawierają wzory deklaracji sporządzanych na podstawie art. 45b ustawy z 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, które służą tym samym celom co deklaracje w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym, są dowodami w postępowaniu podatkowym. W ocenie organu zawierając we wzorach deklaracji oświadczenie o odpowiedzialności karnej organ działał w ramach upoważnienia ustawowego.

Pismem z 27 sierpnia 2012r. organ przedstawił kserokopię uchwały Rady Miejskiej w Chmielniku Nr XXI /170/2012 z 21 sierpnia 2012r. w sprawie zmiany uchwały z 29 listopada 2011r. będącej przedmiotem skargi.

Na rozprawie Prokurator sprecyzował wniosek skargi i wniósł o stwierdzenie nieważności uchwały w zakresie zaskarżonym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 270, powoływanej dalej jako "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 kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

Stosownie do 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 w przedmiocie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych jako skierowana do wszystkich podatników na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku leśnym i podatku rolnym jest niewątpliwie aktem prawa miejscowego.

Na wstępie należy rozważyć, czy wobec zmiany zaskarżonej uchwały uchwałą Nr XXI/170/2012 z 21 sierpnia 2012r. przez nadanie nowego brzmienia załącznikom nr 1 w części oznaczonej lit J, nr 2 w części oznaczonej lit G, nr 4 w części oznaczonej lit H oraz nr 6 w części oznaczonej lit F postępowanie sądowe stało się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a. W ocenie Sądu nie zachodzi bezprzedmiotowość postępowania sądowego. Po pierwsze należy podnieść, że uchwała zgodnie z § 3 wchodzi w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Świętokrzyskiego a ponadto zmiana uchwały w zaskarżonej części oznacza wyeliminowanie zaskarżonego zapisu ze skutkiem od daty uchylecia (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) stanowiącej 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 1997r., 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 zmiana zaskarżonej uchwały przez organ który ją podjął 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 kodeksu karnego, których skutki mogą wystąpić po zmianie uchwały.

W ocenie Sądu nie można też traktować zmiany uchwały w zaskarżonej części przez organ, który ją wydał w kategoriach autokontroli zaskarżonego aktu na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a. Zmiany uchwały nie można utożsamiać z uwzględnieniem skargi. Wniosek skargi dotyczył stwierdzenia nieważności zaskarżonej uchwały. Organ stanowiący gminy nie posiada możliwości ani stwierdzenia nieważności swojej uchwały ani stwierdzenia jej niezgodności z prawem.

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 29 listopada 2011r. wskazano bowiem art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, oraz art. 6 ust 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych art. 6a ust.11 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym oraz art. 6 ust 9 ustawy z dnia 30 października 2002r. o podatku rolnym.

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.

W myśl art. 233 § 6 kodeksu karnego 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 oświadczonego 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 podatku rolnym, podatku leśnym i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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 uchwały rady 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 kodeksu karnego. 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.

Odnosząc się do zarzutu organu, iż identyczne rozwiązanie w zakresie odpowiedzialności za złożenia fałszywego oświadczenia zawierają wzory deklaracji sporządzanych na podstawie art. 45b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy wyjaśnić, że formularz zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) zawiera oświadczenie podatnika, że znane są mu przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Treść oświadczenia nie jest tożsama z treścią zaskarżonego oświadczenia. Pouczenie o przestępstwie karno skarbowym stanowi wyłącznie informację, że podanie nieprawdziwych danych jest spenalizowane, natomiast złożenie oświadczenia po uprzedzeniu o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań jest warunkiem koniecznym, w przypadku złożenia fałszywego oświadczenia do przypisania odpowiedzialności karnej. Z kolei ustawodawca w art. 6 ust 2 a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidział wprost obowiązek złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań.

Nie można też ustawowego upoważnienia do zamieszczenia we wzorach informacji i deklaracji obowiązku składania oświadczenia pod rygorem z art. 233 kodeksu karnego wyprowadzić, jak chce organ, z art. 180 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten zawarty jest w dziale IV Ordynacji podatkowej – postępowanie podatkowe i ma zastosowanie w prowadzonym postępowaniu podatkowym. Stwarza uprawnienie dla organu podatkowego do uprzedzenia o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań wtedy, gdy strona dąży do tego, by jej zeznanie zastąpiło zaświadczenie organu. Inny natomiast ma charakter oświadczenie dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędnego do wymiaru i poboru podatku zawarte w deklaracji. Zgodnie z art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej deklaracja to zbiorcze pojęcie obejmujące zeznania, wykazy oraz informację do składania których na podstawie przepisów prawa podatkowego zobowiązani są podatnicy,

płatnicy i inkasenci. Dane w nich zawarte umożliwiają organom podatkowym kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciążących na nich obowiązków (samoobliczenie) bądź dostarczają organom podatkowym informacji koniecznych dla ustalenia podatku, (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji). Stanowią zatem, co do zasady, oświadczenie wiedzy. Nie ulega wątpliwości, że dane przedstawione przez podatnika w informacji i deklaracji mogą być dowodem w ewentualnym postępowaniu dowodowym. Możliwość taka nie oznacza że przepis art. 180 Ordynacji podatkowej stanowi wystarczającą podstawę, na etapie składania w deklaracji, do odebrania przez organ oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej. W takim przypadku wprowadzenie np. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu przewidującego złożenie oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej z złożenie fałszywych zeznań byłoby zbędne i świadczyłoby o braku racjonalności ustawodawcy.

Mając na uwadze, że brak jest podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia we wzorach formularzy informacji i deklaracji podatkowych zapisów dotyczących 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 kodeksu karnego.

Orzeczenie zawarte w pkt II wyroku znajduje oparcie w art. 152 ustawy p.p.s.a



Właściwy podpis na oryginale

Za zgodność z oryginałem

Świadczy: Starszy Sekretarz Sądu

Anna Szyzka

2010-01-14