

I SA/Ke 711/13 - Wyrok

Data orzeczenia	2014-01-23
Data wpływu	2013-12-30
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
Sędziowie	Ewa Rojek /przewodniczący sprawozdawca/ Maria Grabowska Miroslaw 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. 147 par. 1, art. 152, art. 53 par. 3, art. 161 par. 1 pkt 3; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity. Dz.U. 2001 nr 142 poz 1591; art. 101 ust. 1, 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. 2002 nr 200 poz 1682; art. 6 ust.9; Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Dz.U. 1991 nr 9 poz 31; art. 9 ust. 13; Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. 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. 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 Ewa Rojek (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Maria Grabowska, Sędzia WSA Miroslaw Surma, Protokolant Starszy sekretarz sądowy Michał Gajda, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 23 stycznia 2014 r. sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Pińczowie na uchwałę Rady Gminy w Opatowcu z dnia 16 grudnia 2005 r. nr XXX/156/2005 w przedmiocie uchwały Rady Gminy w Opatowcu nr XXX/156/2005 z dnia 16 grudnia 2005 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych 1.stwierdza nieważność uchwały Rady Gminy w Opatowcu nr XXX/156/2005 z dnia 16 grudnia 2005 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych w zakresie obejmującym postanowienia załącznika nr 1 pozycja J 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 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 3 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 4 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

I SA/Ke 711/13

UZASADNIENIE

1.1. Uchwałą nr XXX/156/2005 z dnia 16 grudnia 2005 r. Rada Gminy w Opatowcu określiła wzory formularzy informacji i deklaracji podatkowych. W załączniku nr 1 do tej uchwały

określono 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 deklaracji na podatek rolny oraz w załączniku nr 4 wzór deklaracji na podatek leśny. Załączniki Nr 1, 2, 3, i 4 zawierały obligatoryjną do wypełnienia przez petenta rubrykę (odpowiednio "J", "G", "H", "F") z oświadczeniem zawierającym pouczenie o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 kodeksu karnego.

1.2. Jako podstawę prawną podjęcia przedmiotowej 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 (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), art. 6a ust. 11 ustawy z 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006r. Nr 136, poz. 969 ze zm.) oraz art. 6 ust. 9 ustawy z 30 października 2002r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682 ze zm.).

2.1. Prokurator Prokuratury Rejonowej w Pińczowie zaskarżył powyższą uchwałę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, zarzucając jej rażące naruszenie przepisów prawa materialnego, a to: art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym, art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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, pomimo braku podstawy prawnej.

Wniósł o stwierdzenie nieważności przedmiotowej uchwały 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 par. 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 par. 1 kodeksu karnego",
- załącznika nr 3 pozycja "H" oświadczenie i podpis składającego/ osoby reprezentującej składającego w zakresie "uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 par. 1 kodeksu karnego",
- załącznika nr 4 pozycja "F" oświadczenie i podpis składającego/ osoby reprezentującej składającego w zakresie "uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 par. 1 kodeksu karnego",

a także określenie, że uchwała w tym zakresie nie może być wykonywana.

2.2. W uzasadnieniu skargi wskazano, że ustalony obowiązek składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 kodeksu karnego nie znalazł podstawy w przepisach obowiązującego prawa, a zwłaszcza tych, które zostały wskazane jako podstawa prawna podjęcia kwestionowanej uchwały. Skarżący podniósł, że jest ona niewątpliwie aktem prawa miejscowego, bowiem skierowano ją do wszystkich mieszkańców, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i leśnym. W zakresie upoważnienia ustawowego zawartego w przepisach art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, 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 nie mieści się nałożenie na podatnika obowiązku składania oświadczenia pod rygorem z art. 233 kodeksu karnego. Skoro Rada Gminy w Opatowcu nie miała stosownego umocowania prawnego,

uchwała w zakresie podlegającym zaskarżeniu została wydana bez podstawy prawnej i jest sprzeczna z prawem.

2.3. W odpowiedzi na skargę Rada Gminy w Opatowcu wniosła o jej odrzucenie w związku z faktem, że skarżona uchwała nie obowiązuje, gdyż została przez Radę Gminy w Opatowcu uchylona, ewentualnie o oddalenie skargi.

Do odpowiedzi na skargę załączono:

- uchwałę Nr XII/59/2007 Rady Gminy w Opatowcu z dnia 23 listopada 2007r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych wraz z załącznikami: nr 1 (informacja w sprawie podatku od nieruchomości), nr 2 (deklaracja na podatek od nieruchomości), nr 3 (dane o zwolnieniach podatkowych w podatku od nieruchomości), nr 4 (informacja w sprawie podatku rolnego), nr 5 (deklaracja na podatek rolny), nr 6 (dane o zwolnieniach i ulgach podatkowych w podatku rolnym), nr 7 (informacja w sprawie podatku leśnego), nr 8 (deklaracja na podatek leśny), nr 9 (dane o zwolnieniach podatkowych w podatku leśnym),

- uchwałę Nr XXX/156/2005 Rady Gminy w Opatowcu z dnia 16 grudnia 2005 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych wraz z załącznikami: nr 1 (informacja w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego), nr 2 (deklaracja na podatek od nieruchomości), nr 3 (deklaracja na podatek rolny), nr 4 (deklaracja na podatek leśny).

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

3.1. Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012r. poz. 270, dalej 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.

3.2. W oparciu o 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 jakimkolwiek 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.

3.3. Na wstępie należy rozważyć czy podjęcie w dniu 23 listopada 2007r. przez Radę Gminy w Opatowcu uchwały Nr XII/59/2007 czyni postępowanie sądowe bezprzedmiotowym w rozumieniu art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a. W ocenie Sądu nie zachodzi bezprzedmiotowość postępowania sądowego, bowiem zaskarżona uchwała utraciła moc od daty wejścia w życie uchwały z 2007r. (ex nunc). Natomiast stwierdzenie nieważności uchwały wywołuje skutki od chwili jej podjęcia (ex tunc). W tej sytuacji uchwałę należy potraktować tak, jakby nigdy nie została podjęta. Ma to 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.

W ocenie Sądu, podjęcie przez organ nowej uchwały w dniu 23 listopada 2007r. Nr XII/59/2007 nie czyni bezprzedmiotowym rozpoznania skargi na uchwałę Nr XXX/156/2005 z dnia 16 grudnia 2005r. W okresie jej obowiązywania podatnicy mogli złożyć oświadczenia po uprzedzeniu o treści art. 233 §1 kodeksu karnego, których skutki mogły wystąpić po utracie mocy zaskarżonej uchwały.

3.4. Dokonując kontroli uchwały objętej skargą we wskazanym zakresie stwierdzić należy, że brak było podstaw prawnych (delegacji ustawowej) do zamieszczenia w załącznikach zakwestionowanego sformułowania, co przesądziło o konieczności stwierdzenia jej nieważności (art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Jako podstawę prawną uchwały z 23 listopada 2005 r. wskazano bowiem art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) oraz art. 6 ust 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), art. 6a ust.11 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006r. Nr 136, poz. 969 ze zm.) oraz art. 6 ust 9 ustawy z dnia 30 października 2002r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682 ze zm.). Z art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483) 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 z dnia 8 marca 1990 r. 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 organ uchwałodawczy 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.

3.5. W myśl art. 233 § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997r., Nr 88, poz. 553) 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. Jednak warunkiem 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 takiego rozwiązania. Nawet, gdyby przyjąć, że sformułowanie "przepisy ustawy" w rozumieniu art. 233 kodeksu karnego należy rozumieć zarówno przepis samej ustawy, jak również przepis uchwały 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 stosując dla ustalenia zakresu upoważnienia wykładni celowościowej.

3.6. 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.

3.7. Mając na uwadze, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach, na podstawie art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a., orzekł jak w sentencji. Orzeczenie zawarte w pkt II wyroku znajduje oparcie w art. 152 ustawy p.p.s.a