



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

Wrocław, dnia 22 grudnia 2017 r.

Poz. 5523

WYROK NR SYGN. AKT III SA/WR 484/17 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 4 października 2017 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący
Sędziowie

Sędzia WSA Bogumiła Kalinowska
Sędzia WSA Katarzyna Borońska (sprawozdawca)
Sędzia WSA Tomasz Świetlikowski

Protokolant

st. inspektor sądowy Ewa Bogulak

po rozpoznaniu w Wydziale III na rozprawie w dniu 4 października 2017 r.
sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Legnicy
na uchwałę Rady Miasta i Gminy Prochowice
z dnia 29 grudnia 2015 r. nr XVII/94/2015
w sprawie określenia wzorów formularzy dla podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego

stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały w części obejmującej zawarty w załącznikach nr 1, 2, 3, 4 „Pouczenia” zapis: „Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym”.

Uzasadnienie

Zaskarżoną uchwałą z dnia 29 grudnia 2016 r. Rada Miasta i Gminy w Prochowicach, działając na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446 ze zm., zwanej dalej "u.s.g.") oraz art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 849 z póź. zm. – dalej: uopl), art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (dz.U. z 2016 r., poz. 617 ze zm.) i art. 6 ust. 9 ustawy 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U.z 2016 r., poz. 374 ze zm.) w § 1 określiła wzory formularzy deklaracji dla podatków: leśnego (DL-1), od nieruchomości (DN-1) i rolnego (DR-1) oraz informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, gruntach i lasach – stanowiące odpowiednio załączniki nr 1, 2, 3 i 4 do przedmiotowej uchwały.

Prokurator Rejonowy w Legnicy (dalej także: skarżący) zaskarżył w części powyższą uchwałę do tutejszego Sądu. W skardze zarzucił, że uchwała wydana została z rażącym naruszeniem art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym, art. 6 ust.13 uopl i art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym, poprzez zawarcie we wzorach deklaracji na ww. podatki, stanowiących odpowiednio załączniki nr 1, 2, 3 i 4 do zaskarżonej uchwały, pouczenie o treści "Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym". Zdaniem Prokuratora, przepisy u.s.g. i ustaw podatkowych nie dają Radzie Gminy uprawnienia do nałożenia na osobę obowiązku składania oświadczenia z takim pouczeniem, zaś zawarte we wzorach sformułowanie wykracza poza ramy upoważnienia ustawowego dla Rady. Skarżący podkreślił, że upoważnienie ustawowe dopuszcza pouczenie o podstawie wystawienia tytułu wykonawczego. Warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy, na podstawie której oświadczenie jest składane, przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. W takim wypadku, w razie przeniesienia kompetencji do określania przez organ samorządu wzoru informacji i deklaracji, ustawodawca winien przewidzieć w treści upoważnienia wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań). Penalizacja określonych zdarzeń prawnych może bowiem nastąpić wyłącznie wprost przepisami rangi ustawowej, zaś uprawnienia tego nie można domniemywać.

Wskazując na powyższe zarzuty Prokurator wniósł o stwierdzenie nieważności zaskarżonej uchwały w części dotyczącej zawarcia w załącznikach 1, 2, 3 i 4 do uchwały sformułowania o wyżej wskazanej treści.

W odpowiedzi na skargę Rada Gminy przekazała do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu uchwałę z dnia 28 czerwca 2017 r., wydaną w wyniku uwzględnienia w całości skargi Prokuratora w trybie art. 54 § 2 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej: "p.p.s.a."). Mocą powyższej uchwały Rada Gminy zmieniła zaskarżoną uchwałę poprzez pominięcie w nowych wzorach deklaracji na podatek rolny, leśny i od nieruchomości oraz informacji o Nieruchomościach Gruntach Leśnych i Lasach, stanowiących załączniki nr 1,2,3 i 4 do uchwały, kwestionowanego zapisu. Uchwała nowelizująca weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego tj. 25 lipca 2017 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna, jako że zaskarżona uchwała została bowiem podjęta z naruszeniem przepisów obowiązującego prawa, tj. ustawy samorządzie gminnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i o podatku leśnym.

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm., dalej "p.p.s.a."), sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie, stosownie zaś do art. 3 § 2 pkt 5 tej ustawy, kontrola obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

Na podstawie art. 53 § 3 zdanie ostatnie p.p.s.a., prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi, przy czym w przypadku skargi na akty prawa miejscowego nie jest on ograniczony jakimkolwiek terminem. Zaskarżona uchwała w sprawie określenia wzorów deklaracji i informacji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, jako skierowana do wszystkich, na których ciąży obowiązek ich zapłaty, ma charakter normatywny i jest niewątpliwie aktem prawa miejscowego.

W art. 168 Konstytucji RP wyartykułowane zostało prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym w ustawie. To w ustawach zatem

następuje konkretyzacja tego uprawnienia. I tak w odniesieniu do gminy wskazać należy na art. 40 ust. 1 u.s.g., zgodnie z którym gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, oraz na art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g., zgodnie z którym podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy, lecz tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

W rozpoznawanej sprawie odrębne ustawy, o których mowa wyżej, to: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa o podatku rolnym i ustawa o podatku leśnym. Stosownie do art. 6 ust. 13 u.o.p.l., rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, o których mowa w ust. 6 i w ust. 9 pkt 1; w formularzach zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości. Na podstawie art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym – rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, o których mowa w ust. 5 i ust. 8 pkt 1; w formularzach będą zawarte dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru podatku rolnego. Analogicznie zostało sformułowane uprawnienie rady gminy do określenia wzorów formularzy w przypadku podatku leśnego. Podkreślić należy, że ustawowe wyliczenie zagadnień przekazanych radzie gminy do uregulowania w drodze uchwały w sprawie wzoru deklaracji jest w każdym z tych przypadków wyczerpujące.

Zdaniem Sądu, nie jest zatem dopuszczalna wykładnia rozszerzająca zastosowania tego przepisu w odniesieniu do innych kwestii, które nie zostały w nim wymienione.

Oznacza to, że w podejmowanym, na podstawie cytowanych przepisów, akcie prawa miejscowego nie można zamieszczać postanowień, które wykraczają poza treść tych przepisów. Deklaracja podatkowa powinna zawierać jedynie takie dane, które konieczne są do prawidłowego obliczenia wysokości podatku. Zaskarżone „pouczenie” nie jest ustanowieniem podatku lub opłaty, nie stanowi też danych w zakresie podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Zawarcie w uchwale rady miejskiej takiego pouczenia o odpowiedzialności karnej (karno-skarbowej) wykracza więc poza zakres kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do kształtowania zawartości uchwały ustalającej wzory formularzy informacji i deklaracji podatkowej. Deklaracja o danym podatku powinna zawierać wyłącznie takie dane, które są niezbędne do prawidłowego obliczenia wysokości podatku.

Ponadto Sąd podziela stanowisko Prokuratora, że upoważnienie do uprzedzenia o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia musi wynikać z ustawy, na podstawie której oświadczenie jest składane. Takiego upoważnienia zatem nie może kreować akt prawa miejscowego, wydawany w ramach wykonania ustawowego upoważnienia i w jego granicach – jeżeli ustawodawca lokalny nie został w sposób wyraźny wyposażony w takie kompetencje przez ustawę. Jak bowiem słusznie wskazano w skardze, penalizacja określonych zdarzeń prawnych może nastąpić wyłącznie wprost przepisami rangi ustawowej, a uprawnienia takiego nie można domniemywać.

Nie można również, w przekonaniu Sądu, uznać zawarcie w zaskarżonej części uchwały cytowanego fragmentu „pouczenia” za nieistotne uchybienie, dotyczące treści o charakterze czysto informacyjnym. Zaskarżone sformułowanie nie informuje ogólnie o zasadach i przesłankach odpowiedzialności karno-skarbowej, ale formułuje samodzielnie – choć niezwykle ogólnikowo i enigmatycznie – rygor takiej odpowiedzialności w odniesieniu do konkretnych informacji podawanych w deklaracji. W ten sposób wykracza natomiast, jak wyżej wyjaśniono, poza upoważnienie ustawowe, wyrażone we wskazanych ustawach podatkowych.

Stosownie do art. 91 ust. 1 i 4 u.s.g. przesłanką stwierdzenia nieważności uchwały organu samorządu gminnego jest istotna sprzeczność uchwały z prawem. Skoro ustawowe wyliczenie zagadnień przekazanych radzie gminy do uregulowania w drodze uchwały w sprawie wzoru deklaracji jest wyczerpujące i nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca zastosowania tego przepisu w odniesieniu do innych kwestii, które nie zostały w nim wymienione, to w podejmowanym, na podstawie wyżej cytowanych przepisów, akcie prawa miejscowego nie można zamieszczać postanowień, które wykraczają poza treść tych przepisów. Natomiast w niniejszej sprawie zamieszczenie w deklaracji danych nie wymienionych w ustawowym wyliczeniu oznacza istotną sprzeczność uchwały w zaskarżonej części z prawem i w konsekwencji skutkuje stwierdzeniem jej nieważności.

Jednocześnie zmiana zaskarżonej uchwały nie czyni bezprzedmiotową jej sądowej kontroli. Jak podkreśla się w orzecznictwie, istotą sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne jest ocena legalności

zaskarżonych aktów i czynności według stanu prawnego i faktycznego sprawy z daty ich podjęcia. 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 zmianę. Uchylenia lub zmiany uchwały nie można również utożsamiać z uwzględnieniem skargi. Skutki stwierdzenia nieważności uchwały polegające na orzeczeniu o jej nieważności od daty jej podjęcia, są dalej idące niż uchylenie uchwały - wywierające skutki od daty uchylenia (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2007 r., sygn. akt II OSK 1776/06, Lex Omega nr 327767). Ponadto organ jest uprawniony do zastosowania art. 54 § 3 p.p.s.a. tylko w takiej sytuacji, w której zamierza uwzględnić skargę w całości, a więc wyłącznie wówczas, kiedy zgadza się w pełni ze stanowiskiem skarżącego zaprezentowanym w skardze. W konsekwencji prawidłowe zastosowanie art. 54 § 3 p.p.s.a. może prowadzić wyłącznie do wydania rozstrzygnięcia przez organ zgodnego dokładnie z oczekiwaniami skarżącego, a w rozpatrywanej sprawie Prokurator wnosił o stwierdzenie nieważności uchwały i wobec jej zmiany nie wycofał skargi. Nie sposób również, jak już zauważono, pominąć tego, że zmiana uchwały, w przeciwieństwie do stwierdzenia jej nieważności, nie usuwa skutków jej obowiązywania w okresie od daty wejścia w życie uchwały do momentu wejścia w życie uchwały ją zmieniającej.

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji na mocy art. 147 § 1 p.p.s.a.