



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO

Wrocław, dnia 24 stycznia 2018 r.

Poz. 391

WYROK NR III SA/WR 483/17
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU

z dnia 24 listopada 2017 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący
Sędziowie

Sędzia WSA Tomasz Świetlikowski (sprawozdawca)
Sędzia WSA Maciej Guziński
Sędzia WSA Bogumiła Kalinowska

Protokolant

specjalista Monika Tarasiewicz

po rozpoznaniu w Wydziale III na rozprawie w dniu 24 listopada 2017 r.
sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Legnicy
na uchwałę Rady Gminy Ruja
z dnia 27 listopada 2015 r. nr IX/59/2015
w przedmiocie określenia wzorów formularzy do podatku leśnego

**stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały w zakresie zapisów zawartych w jej załącznikach nr 1 i 2 -
w rubrykach „F” i „G”**

Uzasadnienie

Przystępując do rozstrzygnięcia, Sąd przyjął stan faktyczny i prawny sprawy j/n.

Rada Gminy Ruja (dalej: Rada Gminy), uchwałą z dnia 27 listopada 2015 r. (nr IX/59/2015) - podjętą na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 ze zm. - dalej: u.s.g.) oraz art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 465 ze zm. - dalej: u.p.l.) - określiła wzory formularzy: informacji o lasach (załącznik nr 1 do uchwały) i deklaracji na podatek leśny (załącznik nr 2 do uchwały). We wzorach - odpowiednio w rubrykach "F" i "G" - zawarto oświadczenie: "Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne ze stanem rzeczywistym. O wszelkich zmianach mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego zawiadomię tutejszy organ podatkowy w terminie 14 dni od zaistnienia zmiany. Nie zastosowanie się do w/w obowiązku podlega ukaraniu grzywną na mocy ustawy karno-skarbowej".

Pismem z 29 maja 2017 r., Prokurator Rejonowy w Legnicy (dalej: Prokurator) wniósł skargę na tę uchwałę. Zarzucił, że została ona wydana z rażącym naruszeniem prawa, w tym m.in. art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. i art. 6 ust. 9 u.p.l., przez nałożenie - bez podstawy prawnej - obowiązku składania przez podatników oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności wynikającej z przepisów karno-skarbowych. Wniósł o stwierdzenie nieważności skarżonej uchwały. Szczegółowo uzasadnił swoje stanowisko w sprawie.

W odpowiedzi na skargę, Rada Gminy wniosła o jej uwzględnienie w całości.

W dniu 25 września 2017 r., Rada Gminy podjęła uchwałę (nr XX/140/2017) w sprawie określenia wzoru formularzy do podatku leśnego, eliminując skarżone przez Prokuratora zapisy. Dodatkowo, w § 3 tej uchwały wskazano, że "traci moc uchwała Nr IX/59/2015 Rady Gminy Ruja z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie określenia wzoru formularzy do podatku leśnego".

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 147 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm. - dalej: p.p.s.a.), sąd uwzględniając skargę na uchwałę organu jednostki samorządu terytorialnego stwierdza nieważność tej uchwały w całości lub w części albo stwierdza, że została wydana z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczególny wyłącza możliwość stwierdzenia jej nieważności. Przepis ten koresponduje z art. 91 ust. 1 u.s.g., stosownie do którego, nieważna jest uchwała organu gminy sprzeczna z prawem.

Podkreślenia wymaga, że wprowadzając sankcję nieważności, jako następstwo naruszenia prawa, ustawodawca nie określił rodzaju naruszenia prawa, które prowadziłyby do jej zastosowania. Zasadnym jest zatem sięgnięcie do przepisów u.s.g., gdzie przewidziano dwa rodzaje naruszeń prawa, które mogą być wywołane przez ustanowienie aktów uchwalanych przez organy gminy. Mogą to być naruszenia istotne lub nieistotne (art. 91 u.s.g.).

W orzecznictwie, za "istotne" naruszenie prawa przyjmuje się uchybienie prowadzące do skutków, które nie mogą być tolerowane w demokratycznym państwie prawnym. Zalicza się do nich m.in. naruszenie przepisów prawa ustrojowego i prawa materialnego a także przepisów regulujących procedury podejmowania uchwał.

W judykaturze, za "istotne" naruszenie prawa uznaje się takiego rodzaju naruszenia, jak: podjęcie uchwały przez organ niewłaściwy, brak podstawy prawnej do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwe zastosowanie przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały, naruszenia procedury podjęcia uchwały.

Stwierdzenie nieważności uchwały może nastąpić tylko wtedy, gdy uchwała pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawnym. Nie jest zaś konieczne naruszenie rażące, warunkujące stwierdzenie nieważności decyzji, czy postanowienia, o jakim mowa w art. 156 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 23 ze zm. - dalej: K.p.a.).

Stosownie do art. 50 § 1, art. 52 § 1 i art. 53 § 3 p.p.s.a., prokurator może zaskarżyć uchwałę lub zarządzenie do sądu administracyjnego. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, ale nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 p.p.s.a.).

Mając na uwadze powyższe, Sąd stwierdził, dzieląc stanowisko WSA w Warszawie, wyrażone w wyroku z 12 października 2017 r. (VIII SA/Wr 2016/17), że skarga jest zasadna, gdyż kwestionowane przez Prokuratora zapisy uchwały Rady Gminy są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa.

Dokonując kontroli skarżonej uchwały, Sąd uznał, że nie było podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia we wzorach informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny (stanowiących załączniki nr 1 i 2 do uchwały), odpowiednio w rubrykach "F" i "G", oświadczeń o następującej treści: "Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne ze stanem rzeczywistym. O wszelkich zmianach mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego zawiadomię tutejszy organ podatkowy w terminie 14 dni od zaistnienia zmiany. Nie zastosowanie się do ww. obowiązku podlega ukaraniu grzywną na mocy ustawy karno-skarbowej".

W podstawie prawnej uchwały organ wskazał art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. i art. 6 ust. 9 u.p.l. W ocenie Sądu, powyższe przesądziło o konieczności stwierdzenia nieważności zaskarżonej uchwały (art. 147 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 94 ust. 1 u.s.g.), w zakresie zapisów zawartych w jej załącznikach nr 1 i 2, odpowiednio w rubrykach "F" i "G".

Z art. 168 Konstytucji RP wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym w ustawie. Konkretyzację tego prawa - poza regulacjami 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 u.s.g. - podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy, lecz tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Tymczasem, powołany w skarżonej uchwale, art. 6 ust. 9 u.p.l. nakłada na radę gminy obowiązek ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek leśny, w których zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Regulacje ustaw podatkowych, co wynika jasno z ich treści, nie dają - co do zasady - radzie gminy uprawnienia do nakładania na podatników podatku leśnego obowiązku składania omawianych oświadczeń w deklaracjach i informacjach podatkowych. Zawarte w nich dane mają bowiem służyć jedynie wymiarowi tego podatku i uzyskaniu ich przez gminę, nie zaś ewentualnemu pociągnięciu podatników do odpowiedzialności karno-skarbowej. Innymi słowy - w ustawie podatkowej normującej opodatkowanie podatkiem leśnym - ustawodawca nie upoważnił rad gmin do odbierania od podatników, w treści informacji i deklaracji podatkowych, oświadczeń o tym, że znane są im przepisy mówiące o zasadach odpowiedzialności karno-skarbowej za podawanie niezgodnych z rzeczywistością danych. Takiego upoważnienia - w ocenie Sądu - nie można wyciąć z unormowań ustawy o podatku leśnym.

Analizowane oświadczenia, ściśle rzecz biorąc, nie są także w żaden sposób wpisane w konstrukcję opodatkowania podatkiem leśnym. Wiedza podatników o regulacjach z zakresu prawa karno-skarbowego, dotyczących odpowiedzialności za podawanie danych niezgodnych z prawdą, nie ma żadnego związku z wymiarem i poborem omawianego podatku, a co najistotniejsze, ustawodawca w treści omawianej ustawy podatkowej nie upoważnił rad gmin do odbierania od podatników słusznie zakwestionowanych przez Prokuratora oświadczeń. Podkreślić przy tym należy, że dokonując wykładni zakresu upoważnienia zawartego w art. 6 ust. 9 u.p.l., nie można odchodzić od treści tych unormowań na rzecz domniemania.

Słuszne jest zatem stanowisko Prokuratora, że art. 6 ust. 9 u.p.l. nie dawał radzie gminy uprawnienia do nałożenia na podatników obowiązku składania oświadczeń, zawartych w załącznikach nr 1 i 2 do uchwały, odpowiednio w rubrykach "F" i "G".

Tym samym, kontrolowana uchwała - w zaskarżonej części - istotnie narusza art. 7 w zw. art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji RP, art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 u.s.g. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l.

Podnieść trzeba, że - w myśl zasad praworządności i legalności, wynikających z art. 7 Konstytucji RP - organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, co oznacza, że mogą czynić tylko to, na co prawo wprost im zezwala lub co wyraźnie nakazuje. Tymczasem, w sprawie Rada Gminy - ponad treść art. 6 ust. 9 u.p.l. - w urzędowym wzorze deklaracji i informacji podatkowej zawarła oświadczenia dotyczące wiedzy podatników na temat odpowiedzialności karno-skarbowej za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

Odnosząc się natomiast do kwestii nieobowiązywania już zaskarżonej uchwały, wskazać należy, że skutki stwierdzenia nieważności uchwały są istotnie inne od następstw jej uchylenia. Uchylenie skarżonej uchwały przez organ jednostki samorządu terytorialnego eliminuje ją z obrotu prawnego z dniem wejścia w życie uchwały uchylającej. Natomiast w przypadku stwierdzenia nieważności uchwały na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a., podlega ona usunięciu z obrotu prawnego już od daty jej wejścia w życie, a więc - co do zasady - taka uchwała, w zakresie, w jakim stwierdzono jej nieważność, nie może w żaden sposób kształtować sytuacji prawnej podatników, także w okresie czasu poprzedzającym uchylenie. Zaskarżona uchwała obowiązywała przez prawie dwa lata, a więc nie można wykluczyć sytuacji, w której jej postanowienia, sprzeczne z prawem, wywołały określone skutki w odniesieniu do konkretnych podatników. Stwierdzenie nieważności zaskarżonej części uchwały będzie miało dalej idące skutki niż jej uchylenie przez organ, gdyż spowoduje, że od samego początku zakwestionowane postanowienia nie mogły wywoływać skutków prawnych, kształtować praw i obowiązków podatników (por. m.in. sprawy II OSK 344/08, II OSK 1046/07, II OSK 228/13, II OSK 2964/13; dostępne: CBOSA).

Z uwagi na powyższe, koniecznym było stwierdzenie nieważności uchwały Rady Gminy z dnia 27 listopada 2015 r., w zakresie zapisów zakwestionowanych przez Prokuratora, gdyż tylko takie rozstrzygnięcie wyeliminuje je z obowiązującego porządku prawnego, jako sprzeczne z prawem.

Mając na uwadze powyższe, Sąd - na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a. - stwierdził nieważność uchwały w zakresie zapisów zawartych w jej załącznikach nr 1 i 2, odpowiednio w rubrykach "F" i "G", zawierających oświadczenia o treści: "Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne ze stanem rzeczywistym. O wszelkich zmianach mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego zawiadomię tutejszy organ podatkowy w terminie 14 dni od zaistnienia zmiany. Nie zastosowanie się do w/w obowiązku podlega ukaraniu grzywną na mocy ustawy karno-skarbowej".