

*Rafał Bernat**

**GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO Z 5 MAJA 2016 R., II FSK 3354/15
OŚWIADCZENIE POD RYGOREM ODPOWIEDZIALNOŚCI
KARNEJ W DEKLARACJACH PODATKOWYCH**

Streszczenie. W omawianej sprawie sąd wypowiedział się pozytywnie o możliwości wprowadzenia przez Radę Gminy w deklaracji podatkowej oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, bez podstawy prawnej takiej klauzuli. W ocenie glosatora analizowane orzeczenie nie zawiera logicznego uzasadnienia, a wprowadzenie oświadczenia tej treści stoi w sprzeczności z zasadą praworządności realizowanej w ramach procedury podatkowej. W wyniku przeprowadzonych badań przyjęto, że odpowiedzialność karnoskarbowa wynika z mocy prawa w stosunku do niektórych dokumentów, a wprowadzenie oświadczenia w sposób niezasadny nie stanowi „niezręczności” organu, lecz celowe działanie skutkujące pozyskaniem odpowiednich informacji od podatników, których nie podaliby bez rygору odpowiedzialności karnej lub karnoskarbowej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność karna, informacja podatkowa, fałszywe oświadczenia (zeznania), odpowiedzialność karnoskarbowa, prokurator.

WYKAZ SKRÓTÓW

k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. 1997, Nr 88, poz. 553 ze zm.).

k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2016, poz. 2137).

o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015, poz. 613 ze zm.).

1. WYROK

Rada Gminy podjęła uchwałę w przedmiocie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych. Prokurator Rejonowy w Świebodzinie (dalej: Prokurator Rejonowy) skierował do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim skargę dotyczącą tej uchwały, wnosząc o stwierdzenie jej nieważności. Zdaniem strony skarżącej żaden przepis prawa pozytywnego nie daje podstaw do tego, aby przy wypełnianiu deklaracji lub informacji podatkowych Rada Gminy wymagała złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Takie uprawnienie Rada Gminy może uzyskać tylko

* Doradca podatkowy, rafalbernat@onet.eu.

na podstawie precyzyjnie określonego przepisu prawa. Wedle Prokuratora Rejonowego za słuszne należy uznać prezentowane w orzecznictwie stanowisko, że jeżeli ustawodawca miałby zamiar nadać oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), to uregulowałby tę kwestię jurydycznie. W takim wypadku Rada Gminy mogłaby odwołać się do pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), podając za podstawę jednostkę redakcyjną aktu normatywnego. W ocenie skarżącego przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatku leśnym nie zawierają regulacji uprawniającej Radę Gminy do podjęcia uchwały w zakresie wskazanym powyżej. W odpowiedzi na stanowisko skarżącego Rada Gminy wniosła o umorzenie postępowania w sprawie, wskazując, że w niedalekiej przyszłości, na sesji Rady Gminy, zostaną ustalone w drodze uchwały nowe, zgodne z przepisami prawa wzory formularzy informacji oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, rolny i leśny.

Rozpoznając skargę, sąd administracyjny I instancji uznał stanowisko Prokuratora Rejonowego za nieprawidłowe. W ocenie sądu oświadczenie zawarte w formularzach ma charakter jedynie informacyjny i służy temu, aby składający informację lub deklarację dochował szczególnej staranności przy prawidłowym wypełnianiu formularzy. Jest to zgodne z przepisami dotyczącymi wypełniania formularzy w sposób zgodny z rzeczywistością. Ponadto, powyższe oświadczenie nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego, nie jest informacją o wysokości podatku. Wedle argumentacji WSA w Gorzowie Wielkopolskim powoływanie się w deklaracji (informacji) podatkowej na możliwość ponoszenia odpowiedzialności w danym zakresie nie oznacza, że taka odpowiedzialność będzie miała miejsce. Dlatego też sąd nie stwierdził naruszenia prawa poprzez umieszczenie we wzorach deklaracji i informacji podatkowych sformułowania: „Oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością. Oświadczam, że dane podane w niniejszej deklaracji są zgodne z rzeczywistością”. Uzasadnienie wyroku sądu administracyjnego I instancji nie zyskało aprobaty skarżącego, który wniósł skargę kasacyjną w przedmiotowej sprawie. Prokurator podniósł m.in. zarzuty dotyczące zarówno przekroczenia przez organ władzy publicznej ustawowego upoważnienia do działania w granicach prawa (art. 8, ust. 2, pkt 8 i art. 40, ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym), jak i niewłaściwej wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego (art. 6, ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; art. 6a, ust. 11 ustawy o podatku rolnym; art. 6, ust. 9 ustawy o podatku leśnym).

Argumentacja zaprezentowana przez skarżącego nie została uwzględniona przez sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, który skargę w całości oddalił. Sąd uznał za główny zarzut prokuratora, formułującego tezę o woli nielegalnego egzekwowania przez Radę Gminy od składających oświadczenie danych

zgodnych z rzeczywistością pod nieuprawnionym rygorem odpowiedzialności karnej. W ocenie sądu rozpatrywany spór ma odniesienie zwłaszcza do strony semantycznej lub redakcyjnej, podczas gdy w opinii prokuratora postępowanie koncentruje się na badaniu zgodności z prawem uchwał Rady Gminy. Sąd administracyjny II instancji charakteryzuje działanie Rady Gminy jako „drobne, mało znaczące uchybienie (nieistotne naruszenie przepisów ustaw samorządowych), zwykła niezręczność językowa” organu. Z uwagi na to, że działanie Rady Gminy nie powoduje przy tym zagrożenia dla interesów i praw jednostki, a uszczerbek mógłby być skutkiem niewłaściwej interpretacji uchwały, sąd nie przychylił się do wniosku prokuratora o uchylenie skarżonego aktu. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego postępowania organu, którego akt jest przedmiotem skarżenia, chociaż było niewłaściwe, nie można zakwalifikować jako niezgodnego z prawem. Podsumowując swój wywód, sąd uznał omawiane oświadczenie wskazane w formularzach podatkowych jedynie jako informację udzielaną przez składającego taki dokument. Tym samym skarga kasacyjna została w całości oddalona, a sąd administracyjny II instancji nie uznał za niewłaściwą postawę Rady Gminy w procesie stanowienia o treści składanych przez podatników oświadczeń.

2. KOMENTARZ

Ustalenie stanu faktycznego, sytuacji prawnej, w jakiej znajduje się podatnik jest kluczowe dla określenia obciążenia podatkowego przypisanego do danego podmiotu. Organy administracji skarbowej nie mają środków (technicznych, finansowych, personalnych), aby sprawdzić każde oświadczenie składane przez podatnika, odnoszące się do jego majątku, przeprowadzanych transakcji, sposobu określenia wartości rynkowej lub kwalifikacji czynności dla celów podatkowych. Oznacza to, że oświadczenie podatnika oraz wpisywane przez niego dane w deklaracjach, zeznaniach, informacjach podatkowych korzystają z domniemania wiarygodności. Wedle stanowiska prezentowanego w literaturze przedmiotu (za Mariański 2008, 7–12; Pahl 2011, 110–115; Szremski 2015, 336; Etel 2015, 54; Bernat 2015, 94), domniemanie to organ może obalić nie przez podnoszoną wątpliwość, a jedynie przez realny dowód – fakt, świadczący o nieprawdziwości oświadczeń podatnika. Oznacza to, że nie można w pierwszej kolejności czynić założenia o wadliwości oświadczeń podatnika lub ich nieprawdziwości. Organ podatkowy, przyjmując dokumenty (zawierające oświadczenia podatnika), określa skutki podatkowe w odniesieniu do sytuacji prawnej wskazanej przez podatnika. Niesie to za sobą przynajmniej kilka zagrożeń. Podatnik (działając nawet *bona fides*) może popełniać zarówno błędy merytoryczne, jak i formalne, które wpłyną bezpośrednio na niewłaściwe ustalenie ciężaru podatkowego. Mając świadomość dążenia niektórych podatników do zaniżania podstawy opodatkowania, stawki lub wprost wymiaru podatku (Bernat 2014, 18–19; Bernat 2016, 103; Żabska 2013,

260; Poszwa 2016, 483–486), można zakładać, iż część zeznań, deklaracji będzie wypełniona niewłaściwie – aby finalnie podatek był niższy niż wynikałoby to z przepisów prawa. Warto wspomnieć, że formularze niektórych deklaracji podatkowych zmieniają się często, co w połączeniu z wieloma komercyjnymi źródłami dostępu do tych deklaracji powoduje, że podatnicy mogą wydrukować i wypełnić nieaktualne formularze, przez co deklarację taką trudno uznać za prawidłową pod względem formalnym. Dodatkowo na stronie internetowej Ministerstwa Finansów widnieje kilka wersji tego samego formularza/deklaracji, co sprawia, że podatnicy mogą się mylić co do wyboru właściwej w danym roku wersji składanego dokumentu. Niemniej jednak, mimo możliwych trudności, jakie wynikają z oświadczeń podatników, jest to podstawowy sposób pozyskania informacji o podatku przez aparat fiskalny. Na chwilę obecną nie zaproponowano innej równie powszechnej i szybkiej metody pozyskiwania danych celem ustalenia stanu faktycznego dotyczącego podatnika. W niektórych formularzach elementem stałym jest rubryka lub część z tekstem zawierającym treść o złożeniu przez podatnika oświadczenia pod odpowiedzialnością karną. Nie ma możliwości w tych dokumentach usunięcia tego tekstu, a podpis podatnika na formularzu równoznaczny jest z zapoznaniem się podatnika z takim zakresem odpowiedzialności. W praktyce wydaje się, że podatnicy nie zawsze zwracają uwagę na to oświadczenie i nie we wszystkich aspektach są w stanie odczytać możliwe reperkusje złożenia oświadczenia pod wpływem błędu (lub niezgodnego z prawdą). Przedmiotowa glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego powstała celem zwrócenia uwagi – zarówno teoretyków, jak i, być może, podatników – na oświadczenia, jakie znajdują się w niektórych formularzach. Aktualnie jednymi z nielicznych, którzy w pełni analizują możliwe skutki podpisania oświadczenia w deklaracji/zeznaniu podatkowym (regulowanej uchwałą Rady Gminy) wydają się prokuratorzy. Warto jednak pamiętać, że takie oświadczenie wywiera skutek przede wszystkim dla podatnika, który je podpisuje (składa) – także wtedy, gdy nie do końca posiada wiedzę o możliwych konsekwencjach prawnych wyrażenia woli.

Na wstępie warto podkreślić, że analizowane postępowanie (o czym glosator wspomina powyżej) nie jest jedyne, w którym prokurator z urzędu występuje ze skargą dotyczącą oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej, których wzory określają Rady Gminy w Polsce. Podobnie prokuratorzy występowali w sprawach przed NSA (II FSK 3112/15, II FSK 5/16, II FSK 3529/15), WSA w Lublinie (I SA/Lu 241/16, I SA/Lu 1392/15), WSA w Krakowie (I SA/Kr 44/16, I SA/Kr 1687/15, I SA/Kr 1732/15, I SA/Kr 17/15), WSA w Poznaniu (IV SA/Po 75/15), WSA w Kielcach (I SA/Ke 377/15, I SA/Ke 230/15, I SA/Ke 173/15). Takie postępowanie prokuratorów jest logiczne, biorąc pod uwagę fakt, że ewentualne złożenie nieprawdziwych oświadczeń może skutkować w przyszłości koniecznością udziału prokuratora w postępowaniu karnym. Tych postępowań może być wiele, mając na względzie liczbę składanych deklaracji lub zeznań na formularzach do organów podatkowych. Zdaje się, że większość tych

dokumentów jest wypełniana i podpisywana bezpośrednio przez osobę podatnika, niemającego najczęściej szerokiej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Oznacza to występowanie potencjalnie dużej liczby osób pozbawionych umiejętności czytania ze zrozumieniem formularzy, w których widnieje oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej. Wynika z tego, że podatnicy mogą podpisywać dokumenty, nie mając tak naprawdę świadomości negatywnych skutków przewidzianych na płaszczyźnie prawa karnego lub karnoskarbowego. Najczęściej bowiem wypełnione formularze lub deklaracje (z uwagi na swoją formę) traktowane są jako gotowy do podpisu dokument – bez możliwości ingerencji podpisującego w treść poszczególnych rubryk dokumentu.

W rozpatrywanej sprawie ukazano sposób stanowienia o obowiązkach podatkowych osób podlegających opodatkowaniu podatkiem samorządowym. Tego rodzaju danina stanowiona jest (w pewnym zakresie) przez lokalne jednostki administracji publicznej. Tym samym organ posiadający ograniczone zasoby personalne oraz ekonomiczne musi wykazać się na polu samorządowych regulacji prawnych. Należy zaznaczyć, że w piśmiennictwie występuje pogląd, wedle którego Rady Gmin w Polsce nie realizują obowiązku określenia wzorów deklaracji i informacji podatkowych w sposób prawidłowy (Etel, Dowgier 2013, 103; Popławski 2011, 157 *a contrario* Kunysz 2012, 75)¹. Może to wynikać to z faktu, iż Gmina jako jednostka administracji publicznej obarczona jest szeregiem zadań ustawowych, których wykonywanie jest kluczowe dla funkcjonowania lokalnej społeczności. W kontekście szerokiego katalogu obowiązków gminy, zakres uprawnień podatkowych może być dla Gminy ciężarem, którego ponoszenie nie jest proporcjonalne do wpływów z tytułu podatków samorządowych. Organ tej rangi wykonuje zadania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie i standard życia mieszkańców społeczności (lokalny transport zbiorowy, edukacja publiczna, kanalizacja i odprowadzanie ścieków, wodociągi i zaopatrzenie w wodę, cmentarze komunalne). Stanowienie regulacji o podatkach lokalnych nie wydaje się w porównaniu z tymi zadaniami priorytetem. Skutkować to może minimalizacją środków (zasoby ludzkie, wydatki na szkolenia) przeznaczonych na poprawne określenie charakteru formularzy i zeznań podatkowych.

Odnosząc się do samej kwestii oświadczenia podatnika, należy wspomnieć, że przepisy prawa podatkowego określają sytuacje, w których dokonanie danej czynności uzależnione jest od złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe składanie zeznań (np. art. 14b § 4 o.p.; art. 196 § 3; art. 306h § 2 o.p.). Złożenie oświadczenia najczęściej ma charakter pisemny lub dokonywane jest za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, o ile podatnik wybrał tego typu sposób korespondencji z organem. Przyczyną wprowadzenia obowiązku składania oświadczenia jest konieczność zapewnienia przez

¹ W tekście użyto uproszczenia: „Gmina” – w zależności od konkretnego zadania z zakresu prawa podatkowego – należy rozumieć jako Rada Gminy, wójt lub urząd obsługujący wójta.

podatnika, iż ma on pełną świadomość negatywnych reperkusji prawnych związanych z sytuacją, w której zataja on prawdę, przeinacza fakty lub celowo wprowadza w błąd organ podatkowy. Należy mieć na względzie, że sposób formułowania myśli przez składającego oświadczenie zależy od jego poziomu intelektualnego, wykształcenia, profesji bądź też doświadczenia życiowego. W inny sposób będzie składał oświadczenie w tym samym zakresie młody pracownik budowlany, pracownik akademicki, długoletni adwokat. Ustawodawca nie skupia jednak uwagi na sposobie formułowania myśli adresata normy prawnej, lecz na intencji składającego oświadczenie. Jeśli wypełniając deklarację, informacje lub inny formularz podatkowy, podatnik celowo wprowadza błędne dane lub opisuje zdarzenia prawne w sposób odbiegający od stanu rzeczywistego, to pociągnięcie takiej osoby do odpowiedzialności karnej wydaje się uprawnione.

Informacje zawarte w deklaracjach podatkowych, które składane są przez podatników muszą być zgodne ze stanem faktycznym, gdyż pośrednio taki wymóg stawia ustawodawca w treści art. 56 Kodeksu karnego skarbowego, określającego odpowiedzialność z tytułu sporządzania nieprawdziwych deklaracji przez podatnika (choćby błędy w obliczeniu podatku, niewłaściwe wypełnienie rubryk formularza nie oznacza automatycznie odpowiedzialności karnoskarbowej składającego – Puławska 2002, 21; Gaca 2010, 29). Wydaje się zatem zbędne dodatkowe wprowadzanie oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, którego charakter może wzbudzać wątpliwości zarówno podatników, jak i przedstawicieli judykatury administracyjnej. Podobną tezę prezentują sądy administracyjne (por. wyroki WSA w Krakowie: I SA/Kr 1484/14; I SA/Kr 1389/15), których zdaniem wzór deklaracji lub informacji podatkowej określany w uchwale Rady Gminy nie musi zawierać odniesienia do wyżej wymienionego przepisu, gdyż istnienie odpowiedzialności z art. 56 k.k.s. wydaje się oczywiste. Przestępstwo opisane w tym przepisie można popełnić jedynie umyślnie (por. postanowienie SN, III KK 267/05; Banasik 2005, 23; Mucha 2003, 8), dlatego też informowanie adresata normy prawnej o obowiązku podania danych zgodnych z prawdą nie może pomóc w udowodnieniu zamiaru podatnika. Organ podnosiłby wtedy, że skoro podatnik zapoznał się z zakresem swojej odpowiedzialności karnoskarbowej, to dokonując deliktu, czyni to umyślnie. Takie rozumowanie nie może zostać zaakceptowane. Artykuł 56 k.k.s. nie jest jedynym, który obliguje podatników niejako *ex lege* do składania oświadczeń wedle rzeczywistego stanu rzeczy. Przykładowo, zgodnie z art. 233 § 1 Kodeksu karnego, kto składa zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym (lub innym), zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze. Przepis ten ma charakter powszechny i odnosi się nie tylko do strony, ale też świadka, biegłego i innych uczestników postępowania. Porównując (w jednym zdaniu) zakres przedmiotowy i podmiotowy art. 56 k.k.s. i 233 § 1 k.k., należy uznać, że wymiar odpowiedzialności karnej jest szerszy niż ten prezentowany w przypadku przestępstw skarbowych, takich jak odpowiedzialność karnoskarbowa (*a contrario* SN, V KK 158/13). Skoro wspomniany przepis karny

nie dotyczy wyłącznie kwestii oświadczeń w sprawach podatkowych, to powoływanie się na niego w przypadku deklaracji w podatku samorządowym można uznać za próbę pociągnięcia do odpowiedzialności z tytułu zeznania nieprawdy lub zatajenia prawdy, które mogą wystąpić nie tylko w odniesieniu do charakteru praw i obowiązków podatkowych składającego oświadczenie.

Nieprawdziwe oświadczenie podatnika nie zawsze wiąże się z sankcją karną lub karnoskarbową. Należy podać w tym miejscu przypadek, gdy skutek nieprawdziwego przedstawiania przez stronę zdarzeń, o których strona wspomina, Skarb Państwa musiał ponieść nieprzewidziane wydatki związane z procedurą podatkową. Istnieje wtedy możliwość obciążenia strony kosztami postępowania, jeśli wynikły one ze złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą (*vide* art. 267 § 1 pkt 5 lit. c o.p.). Taki przepis wzbudza jednak wątpliwości (wyrok NSA, I SA/GD 1893/97; za Dzwonkowski 2016, 1072) – jakie konkretnie koszty proceduralne mogłyby powstać wskutek zatajenia informacji lub podania nieprawdziwych danych. Sytuacji, w których organ podatkowy musiałby przeprowadzić na nowo postępowanie dowodowe (co byłoby związane z dodatkowymi, nieprzewidzianymi kosztami) jest jednak w procedurze podatkowej wiele. Jako przykłady można podać wznowienie postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 1 lub 5 o.p.) w sprawie:

a) oszacowania podstawy opodatkowania (art. 23 § 1 o.p.) – gdy podatnik powiedział nieprawdę, iż nie posiada ksiąg rachunkowych;

b) wygaśnięcia zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności praw majątkowych (art. 59 § 1 pkt 6 o.p.) – gdy podatnik zaniżył rzeczywistą wartość rynkową prawa lub nie wspomniał o ich ograniczeniach;

c) odpowiedzialności podatkowej wspólników (art. 115 § 1 o.p.) – gdy podatnik zataił fakt zmiany treści umowy spółki oraz fakt ustania statusu wspólnika przez inną osobę fizyczną;

d) decyzji o wysokości dochodu i w związku z tym wysokości zobowiązania podatkowego – gdy podatnik zataił fakt rzeczywistego majątku w oświadczeniu z art. 285a § 3 o.p.

W głosowanym wyroku sąd administracyjny II instancji oparł swoją argumentację na istocie funkcji informacyjnej składanego oświadczenia. Synonimami słowa „informować” są powiadomić, oznajmić, ogłaszać, raportować². Tym samym podatnik przekazuje pewne dane, treść do organu podatkowego. Jednak formularz lub zeznanie podatkowe zazwyczaj ma zadanie przedstawić stan faktyczny właściwemu organowi (tj. poinformować go o sytuacji prawno-podatkowej podatnika). Powstaje zatem pytanie, jaką funkcję informacyjną ma pełnić oświadczenie umieszczone w formularzach podatkowych, skoro wszelkie niezbędne dane potrzebne do ewidencji podatkowej umieszczone są w innych częściach formularzy (wyrok NSA, II FSK 3406/15). Skoro rolą podatnika składającego formularz

² <http://www.synonimy.pl> [dostęp 17.01.2017].

podatkowy jest odzwierciedlenie istniejących realiów w opisie umieszczonym w dokumencie, to samo oświadczenie z klauzulą odpowiedzialności karnej nie jest niezbędne do przedstawienia tego stanu faktycznego. Powstaje zatem pytanie, czy organ ma prawo domagać się każdej informacji od podatnika.

W odpowiedzi na to można przytoczyć stanowisko, jakie zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, wedle którego przepisy ustawy o podatku leśnym, ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują możliwości nadania oświadczeniom umieszczonym w formularzach dotyczących podatków lokalnych rygoru odpowiedzialności karnej (wyrok WSA w Krakowie, I SA/Kr 1443/15; wyrok WSA w Kielcach, I SA/Ke 689/14). Gdyby ustawodawca postanowił inaczej, to byłoby dopuszczalne aby w drodze delegacji ustawowej przenieść na organy w postaci Rady Gmin w Polsce kompetencje do określania odpowiednich wzorów w uchwałach organu. Podobnie wypowiedział się sam Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku o sygn. II FSK 3302/15 (także wyrok WSA w Krakowie, I SA/Kr 1740/15), w którym uznał (w podobnej sprawie) skargę prokuratora za zasadną. Sąd stwierdził nieważność uchwały Rady Gminy w trybie art. 91 ustawy o samorządzie gminnym, przyjmując za istotne naruszenie prawa przekroczenie przez organ granic upoważnienia ustawowego przy określeniu wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi składanej przez właścicieli nieruchomości. Sprawa nie dotyczyła, co prawda, deklaracji lub informacji *stricte* podatkowych, lecz deklaracji, do których przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio (zob. art. 6q ustawy o utrzymaniu czystości porządku w gminach). Zarówno w stosunku do deklaracji odnoszących się do podatków, jak i innych danin publicznych upoważnienie do regulowania przez Radę Gminy wzorów formularzy w drodze uchwał należy odczytywać w sposób zawężający (II FSK 2419/15). W przypadku wątpliwości, czy Rada Gminy jest w prawie, podejmując uchwałę o konkretnym wzorze deklaracji, należy odstąpić od uchwalenia takiego aktu prawa miejscowego.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał sformułowane oświadczenie pod odpowiedzialnością karną za „niezręczność”. Analizując synonimy dla tego słowa, można rozumieć „niezręczność” jako nieodpowiedniość, nietrafność, niewłaściwość, błędność³. Oznacza to, że wprowadzono taki zakres formularza w sposób niecelowy, a oświadczenie może być kwestionowane jako niespełniające odpowiednich kryteriów. Wedle niektórych, złożenie nieprawdziwego oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej nie będzie skutkowało ukaraniem składającego oświadczenie, jeśli przepisy prawa nie przewidują oświadczenia pod takim rygorem (Domański 2013, 94). Jednocześnie brak będzie podstaw do nałożenia kary (najczęściej grzywny) na składającego oświadczenie, jeśli uprzednio zobowiązany do tego organ nie pouczył o zakresie odpowiedzialności (Brolik 2015, 31;

³ <http://www.synonimy.pl> [dostęp 17.01.2017].

Sęk, Pietrasz 2013, 15–17). W takim wypadku teza o tym, że podatnik jedynie informuje aparat skarbowy o pewnych danych przydatnych w procesie ustalania lub weryfikacji wymiaru podatku może być prawidłowa. Jednocześnie należy mieć na względzie obowiązek przedstawiania organom informacji podatkowych oraz wszelkich danych związanych z płaszczyzną podatkową w sposób zgodny z prawdą. Jak stwierdził bowiem Sąd Najwyższy w wyroku o sygn. II KK 322/06, jeśli podatnik, podając konkretne dane w sposób przewidziany przepisami podatkowymi, składa oświadczenie pod rygorem z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego, to takie oświadczenie należy określać jako „podatkowe”. Dlatego też, jeśli nawet w formularzu/deklaracji brak jest klauzuli o poddaniu odpowiedzialności karnej lub karnoskarbowej, to należy zwracać się w takim wypadku do obowiązków ustawowych, świadczenia (informowania) w sposób zgodny z rzeczywistością.

Należy odnieść się jednoznacznie negatywnie do głosowanego wyroku. Zwłaszcza niezrozumiałe wydaje się określanie wprowadzenia do wzoru deklaracji oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej jako „niezręczność językowa, mało znaczące uchybienie”. W państwie prawa nie ma miejsca dla uchybień prawodawcy wpływających negatywnie na interes podatnika. Prawo podatkowe jest dziedziną prawa na tyle ingerującą w stosunki społeczno-majątkowe jednostek, że dodatkowe obowiązki związane z ewidencją należności publiczno-prawnych powinny być wprowadzane z należytą starannością. Trudno jest zrozumieć argumentację sądu w odniesieniu do tego, jak złożenie nieprawdziwego oświadczenia w deklaracji może być oceniane przez właściwe organy podatkowe. Skoro oświadczający nieprawdę może ponieść odpowiedzialność karną z uwagi na uprzednie potwierdzenie prawdziwości przedstawionych informacji (danych), to oświadczenie określone we wzorze przez Radę Gminy nie ma jedynie charakteru informacyjnego. Co więcej, prokurator (występujący w sprawie jako skarżący) w razie powzięcia wiadomości o możliwości popełnienia przestępstwa związanego z nieprawidłowym oświadczeniem byłby zobowiązany do przeanalizowania sprawy pod kątem ewentualnego postawienia zarzutów podatnikowi. Wszelkie dokumenty przedstawiane przez podatnika organom podatkowym, zaopatrzone w klauzule odpowiedzialności karnej lub karnoskarbowej, stanowią istotny (Strzelec 2013, 169) dowód i mogą być przedmiotem analizy nie tylko w postępowaniu dotyczącym wymiaru podatku. Dlatego też nie można wymagać od podatników składania takich oświadczeń, jeśli nie wynikają one wprost z prawa stanowionego (*ius positivum*).

Komentowany wyrok jest przykładem wykładni sądowej przepisów podatkowych, a także odnoszących się do samorządu terytorialnego, która współgra z zasadą *abusus non tollit usum* (nadużycie nie wyklucza korzystania z tego uprawnienia), bowiem Rada Gminy, wprowadzając bezpodstawnie oświadczenie podatnika pod odpowiedzialnością karną, umożliwia samorządowym organom podatkowym korzystanie z dobrodziejstw takiego oświadczenia w przyszłości. Nawet jeśli oświadczenie to nie mogłoby być podstawą odpowiedzialności karnej

– gdyż klauzula nie ma podstawy ustawowej, to sam fakt wprowadzenia zastrzeżenia o odpowiedzialności może wpłynąć na decyzję podatnika o składaniu odpowiedniego oświadczenia, którego by nie złożył w razie, gdyby organ odebrał od niego jedynie stanowisko strony. Można zatem uznać, iż wprowadzenie takiej klauzuli przez Radę Gminy narusza naczelną zasadę postępowania podatkowego, tj. art. 120 o.p., wedle którego organy podatkowe (także w zakresie podatków lokalnych) działają na podstawie przepisów obowiązującego prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Banasik, Anna. 2005. „Oszustwo podatkowe – podatki i opłaty lokalne”. *Nieruchomości* 2: 23–25.
- Bernat, Rafał. 2014. „Deregulacja zawodu doradcy podatkowego jako naruszenie interesu podatnika”. *Studia Prawno-Ekonomiczne* 93: 11–24.
- Bernat, Rafał. 2015. „Selektywne stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w kontekście zakazu przyznawania pomocy publicznej”. *Rocznik Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego* 2015: 88–100.
- Bernat, Rafał. 2016. „Głosa do wyroku WSA w Szczecinie z 19 lutego 2015 r., I SZ/Sz 1435/14”. *Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury* 1: 96–104.
- Brolik, Jacek. 2015. „Samorządowe interpretacje przepisów prawa podatkowego”. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica* 75: 23–39.
- Domański, Maciej. 2013. *Względne zakazy małżeńskie*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dzwonkowski, Henryk (red.). 2016. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa: C.H. Beck.
- Etel, Leonard, Rafał Dowgier. 2013. *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*. Białystok: Temida 2.
- Etel, Leonard (red.). 2015. *Ordynacja podatkowa: kierunkowe założenia nowej regulacji*. Białystok: Temida 2.
- Gaca, Dominika. 2010. „Odpowiedzialność karnoskarbowa za przestępstwo oszustwa podatkowego”. *Monitor Podatkowy* 9: 28–47.
- Kunysz, Justyna. 2012. „Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)”. *Administracja: Teoria, Dydaktyka, Praktyka* 2: 58–76.
- Mariański, Adam. 2008. „Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria czy praktyka?”. *Przeгляд Podatkowy* 9: 7–12.
- Mucha, Monika. 2003. „Korekta deklaracji a zastosowanie sankcji karnych skarbowych”. *Monitor Podatkowy* 3: 8–9.
- Pahl, Bogumił. 2011. „Głosa do wyroku NSA z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1291/09”. *Finanse Komunalne* 7–8: 110–115.
- Popławski, Mariusz. 2011. *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*. Warszawa: Taxpress.
- Poszwa, Michał. 2016. „Koszty a polityka wykazywania dochodów”. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 440: 482–490.
- Puławska, Elżbieta. 2002. „Pojęcie winy w Kodeksie karnym skarbowym a odpowiedzialność doradców podatkowych”. *Monitor Podatkowy* 3: 1–9.
- Sęk, Hieronim, Piotr Pietrasz. 2013. „Zeznanie, wyjaśnienie, oświadczenie jako dowód w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych”. *W Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*. Red. Rafał Dowgier, 11–50. Warszawa: Temida 2.
- Strzelec, Dariusz. 2013. *Dowody w postępowaniu podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Szremski, Jakub. 2015. „Dowody charakterystyczne dla postępowania podatkowego”. *Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis* 4: 329–342.
- Żabska, Magdalena. 2013. „Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe”. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki, Ubezpieczenia* 61: 259–268.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. 2006, Nr 136, poz. 969 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. 2013, poz. 594).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. 2014, poz. 849).
- Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. 1996, Nr 132, poz. 622).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. 1997, Nr 88, poz. 553 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015, poz. 613 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2016, poz. 2137).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. 2013, poz. 465).

Orzecznictwo

- Postanowienie SN z 23 lutego 2006 r., III KK 267/05, Orzecznictwo Sądu Najwyższego w sprawach karnych 2006, nr 1, poz. 422.
- Wyrok NSA z 9 grudnia 1998 r., I SA/GD 1893/97.
- Wyrok NSA z 20 stycznia 2016 r., II FSK 2419/15.
- Wyrok NSA z 16 lutego 2016 r., II FSK 3302/15.
- Wyrok NSA z 22 marca 2016 r., II FSK 3529/15.
- Wyrok NSA z 5 maja 2016 r., II FSK 3112/15.
- Wyrok NSA z 5 maja 2016 r., II FSK 3406/15.
- Wyrok NSA z 5 maja 2016 r., II FSK 5/16.
- Wyrok SN z 4 września 2007 r., II KK 322/06, Legalis nr 162823.
- Wyrok SN z 7 listopada 2013 r., V KK 158/13, Legalis nr 739810.
- Wyrok WSA w Kielcach z 29 grudnia 2014 r., I SA/Ke 689/14.
- Wyrok WSA w Kielcach z 23 kwietnia 2015 r., I SA/Ke 173/15.
- Wyrok WSA w Kielcach z 7 maja 2015 r., I SA/Ke 230/15.
- Wyrok WSA w Kielcach z 16 lipca 2015 r., I SA/Ke 377/15.
- Wyrok WSA w Krakowie z 11 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 1484/14.
- Wyrok WSA w Krakowie z 26 lutego 2015 r., I Sa/Kr 17/15.
- Wyrok WSA w Krakowie z 22 października 2015 r., I SA/Kr 1389/15.
- Wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2015 r., I SA/Kr 1443/15.
- Wyrok WSA w Krakowie z 12 stycznia 2016 r., I SA/Kr 1687/15.
- Wyrok WSA w Krakowie z 30 marca 2016 r., I SA/Kr 44/16.
- Wyrok WSA w Krakowie z 16 grudnia 2016 r., I SA/Kr 1732/15.
- Wyrok WSA w Lublinie z 22 kwietnia 2016 r., I SA/Lu 1392/15.
- Wyrok WSA w Lublinie z 21 października 2016 r., I SA/Lu 241/16.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 3 września 2015 r., IV SA/Po 75/15.
- (źródło powyższych wyroków: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych)

Strony internetowe

<http://www.synonimy.pl> [dostęp 17.01.2017].

Rafał Bernat

**A COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE SUPREME
ADMINISTRATIVE COURT 5TH MAY 2016, II FSK 3354/15
A STATEMENT UNDER PENALTY OF PERJURY IN TAX RETURNS**

Abstract. In this case, the court expressed its support for the introduction of the statement under penalty of perjury by the Municipal Council in the tax return without legal grounds for such a clause. According to the commentator, the analysed judgment contains no logical justification and the introduction of a statement of this content is contrary to the principle of the rule of law implemented in the procedure of tax. As a result of the research it was assumed that penal-fiscal responsibility comes under the law in relation to certain documents and the introduction of a statement as groundless does not constitute “awkwardness” body but a deliberate action aimed at obtaining relevant information from the taxpayer that would not be willing to submit it if not penalty of perjury or penal-fiscal responsibility.

Keywords: criminal liability, tax information, false statements (testimony), penal-fiscal responsibility, prosecutor.