



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 września 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim  
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Stefan Kowalczyk
Sędziowie	Sędzia WSA Jacek Niedzielski Sędzia WSA Alina Rzepecka (spr.)
Protokolant	Sekretarz sądowy Anna Pakuła

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 września 2015 r.  
sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Świebodzinie  
na uchwałę Rady Miejskiej w Zbąszynku  
z dnia 29 grudnia 2011 r. nr XIV/75/2011  
w przedmiocie określenia wzorów formularzy podatkowych w sprawie podatku  
od nieruchomości

Stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały w części, tj.

- 1) załącznika nr 1 w rubryce H w części zawierającej oświadczenie o treści „Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego”,
- 2) załącznika nr 2 w rubryce G w części zawierającej oświadczenie o treści „Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego”.

Wyrok z dnia 10 września 2015 r.  
Postanowienie z dnia 10 września 2015 r.  
sygn. akt I SA/Go 297/15 jest prawomocny(e)  
od dnia 5 listopada 2015 r.

podpis sędziego/referendarza

*Stefan Kowalczyk*

na oryginale  
właściwe podpisy

Za zgodność z oryginałem  
12 LIS. 2015

dnia ..... SEKRETARZ SĄDOWY

Anna Szymczak



## UZASADNIENIE

Prokurator Rejonowy w Świebodzinie (dalej zw.: Prokuratorem, skarżącym) wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim skargę na uchwałę Rady Miejskiej w Zbąszynku z dnia 20 grudnia 2011r. nr XIV/75/2011 podjętą w sprawie określenia wzorów formularzy podatkowych w części obejmującej punkt H załącznika Nr 1 (Deklaracja na podatek od nieruchomości) i w części obejmującej punkt G załącznika Nr 2 (Informacja na podatek od nieruchomości), zawierających sformułowania "Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego".

Zaskarżonej uchwale Prokurator zarzucił istotne naruszenie prawa materialnego - art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. 2013 r. poz. 594), art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849). Na tej podstawie strona skarżąca wniosła o stwierdzenie nieważności uchwały w zaskarżonym zakresie.

W uzasadnieniu skargi wskazano, że 29 grudnia 2011 r. Rada Miejska w Zbąszynku podjęła uchwałę nr XIV/75/2011 w sprawie określenia wzorów formularzy podatkowych, która została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubuskiego.

Autor skargi stwierdził, że ww. uchwała jako skierowana do wszystkich podatników, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku leśnym i podatku rolnym, jest aktem prawa miejscowego. Ponieważ stosownie do brzmienia art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej akty prawa miejscowego są zaliczane do źródeł prawa powszechnie obowiązującego, to zgodnie z normą art. 94 Konstytucji powinny być ustanawiane przez organ samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie.

W dalszej części uzasadnienia skargi skarżący zwrócił uwagę, że podstawę prawną zaskarżonej uchwały stanowiły przepisy art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Spośród nich wyróżnił art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, który wskazuje organ stanowiący gminy jako jedyny uprawniony do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Granice

te określają przepisy pozostałych ustaw wymienionych w podstawie prawnej zaskarżonej uchwały stanowiąc, że rada gminy w drodze uchwały określa wzory formularzy deklaracji na podatek rolny, leśny i podatek od nieruchomości. Przepisy te wskazują że „w formularzach będą zawarte dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku”. Odwołując się do poglądów doktryny wskazał, że „katalog tych danych nie ma charakteru zamkniętego i w poszczególnych gminach jest różny, zależy bowiem od specyfiki danej gminy”. Nie zmienia to jednak faktu, że formularze deklaracji powinny umożliwiać złożenie wyłącznie takich oświadczeń, a zatem podanie wyłącznie takich danych, które są niezbędne do wymiaru i poboru podatku.

W związku z powyższym stwierdził, że cechy takiej nie posiada zobowiązanie składającego „Deklarację na podatek od nieruchomości” lub „Informację w sprawie podatku od nieruchomości” podpisania informacji (oświadczenia) o treści: „Oświadczam, że podane dane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”, zawarte w treści załącznika nr 1 oraz nr 2 zaskarżonej uchwały, w których ustalono wzór wskazanych powyżej formularzy. Ani przepisy przywołane w samej zaskarżonej uchwale, ani żaden inny przepis prawa pozytywnego nie upoważnia bowiem rady gminy do wymuszenia złożenia oświadczenia lub deklaracji, czy też informacji o takiej treści przez osobę składającą deklarację na podatek od nieruchomości.

Warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy, na podstawie której oświadczenie jest składane, przewidywał odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Słuszne jest zatem stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że 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 - możliwym byłoby odwoływanie się przez organ do pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), czy złożenia oświadczenia o posiadaniu wiedzy odnośnie do takiej odpowiedzialności.

Wskazane przepisy ustawy, w tym ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiej możliwości, zaś ustawowego upoważnienia dla organu stanowiącego gminy w tym zakresie nie można domniemywać. 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.

Podstawy prawnej dla wprowadzenia przedmiotowej klauzuli brak także w innych regulacjach analizowanych tu ustaw (ustawa o samorządzie gminny, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), czy również w art. 233 § 1 k.k., jak i w k.k.s.

Ostatecznie Prokurator stwierdził, że wskazane uchybienie jest oczywiste, a zaskarżona uchwała w obecnym kształcie nie może się ostać.

W odpowiedzi na skargę Urząd Miejski w Zbąszynku poinformował, że w celu usunięcia wadliwości zawartej we wzorze deklaracji na podatek od nieruchomości stanowiącej załącznik nr 1 i informacji na podatek od nieruchomości stanowiącej załącznik nr 2 do uchwały XIV/75/2011 Rady Miejskiej w Zbąszynku z dnia 20 grudnia 2011r. w porządku obrad sesji Rady Miejskiej w Zbąszynku zaplanowanej na sierpień 2015r. przewidziano podjęcie uchwały, która spowoduje wyeliminowanie z obrotu prawnego wadliwego zapisu worów, w zaskarżonym przez Prokuratora Rejonowego zakresie.

### **Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga okazała się zasadna.

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

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 na



sygnatura akt I SA/Go 297/15

podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny jako skierowana do wszystkich na których ciąży obowiązek ich zapłaty, jest niewątpliwie aktem prawa miejscowego.

W związku z informacją zawartą w odpowiedzi na skargę, w pierwszej kolejności koniecznym jest wyjaśnienie, czy w sytuacji podjęcia przez Radę Miejską w Zbąszynku uchwały powodującej wyeliminowanie z obrotu prawnego wadliwych zapisów z załączników do uchwały XIV/75/2011, czyniłoby 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 nr IX/67/2015 (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. Zatem, ewentualne podjęcie przez organ nowej uchwały nie czyniłoby bezprzedmiotowym rozpoznania skargi na uchwałę nr XIV/75/2011 z dnia 29 grudnia 2011 r. 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.

Przechodząc natomiast do meritum sprawy, skład orzekający dokonując kontroli uchwały objętej skargą stwierdza, że brak było podstaw prawnych (delegacji ustawowej) do zamieszczenia w załączniku Nr 1 rubryka H i Nr 2 rubryka G zakwestionowanego sformułowania, to jest: „Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego”, co przesądziło o konieczności stwierdzenia jej nieważności w tym zakresie (art. 147 § 1 p.p.s.a.).

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. 1 tej ustawy wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy należą do właściwości rady gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej. Przepisy: art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach opłatach lokalnych; art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym; art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym – stanowią, że rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy (...). W formularzach będą zawarte dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku (...).

Z kolei z treści art. 233 § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r., Nr 88, poz. 553 ze zm.) wynika, że 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 podatkach lokalnych nie przewidują takiego rozwiązania. Nawet, gdyby przyjąć, że przez 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 formularzy, nie można wyprowadzić podstawy prawnej do określenia aktem prawa miejscowego obowiązku składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Mając na uwadze powyższe należy podzielić stanowisko przywołane przez 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 formularzy 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.

Wprowadzenie w formularzu obowiązku złożenia oświadczenia pod odpowiedzialnością karną wynikającą z art. 233 Kodeksu Karnego, że "podane przez mnie dane są zgodne z prawdą " z uwagi, że przepisy powołane w uchwale nie przewidują możliwości odebrania takiego oświadczenia pod tym rygorem, powoduje przekroczenie w tym zakresie kompetencji organu. Oczywiście inną kwestią byłaby możliwość, a w zasadzie jej brak, prowadzenia na tej podstawie postępowania karnego.

W tym stanie rzeczy Sąd stwierdził nieważność treści zaskarżonej uchwały w części załącznika nr 1 rubryka H i nr 2 rubryka G zawierających oświadczenie o treści „Oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą i niniejszym składam podpis uprzedzony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu karnego". Taka treść oświadczenia widniała w zakwestionowanych przez Prokuratora rubrykach załączników.

Mając na względzie powyższe rozważania, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim stwierdził nieważność uchwały na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a.



na oryginalne  
właściwe podpisy

Za zgodność z oryginałem

12 LIS. 2015

dnia ..... podpis .....

SEKRETARZ SĄDOWY

Anna Szymczak