

**I SA/Ke 101/14 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2014-03-27
<b>Data wpływu</b>	2014-01-31
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
<b>Sędziowie</b>	Artur Adamiec /przewodniczący sprawozdawca/ Maria Grabowska Mirosław Surma
<b>Symbol z opisem</b>	6115 Podatki od nieruchomości 6391 Skargi na uchwały rady gminy w przedmiocie ... (art. 100 i 101a ustawy o samorządzie gminnym)
<b>Hasła tematyczne</b>	Inne
<b>Skarżony organ</b>	Rada Miasta
<b>Treść wyniku</b>	Stwierdzono nieważność uchwały w części
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2001 nr 142 poz 1591; art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 94 ust. 1, art. 40 ust. 1.; Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym - t. jedn. Dz.U. 2006 nr 136 poz 969; art. 6a ust. 11, 5, 8.; Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym - tekst jednolity Dz.U. 2010 nr 95 poz 613; art. 6 ust. 13, 6, 9; Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - tekst jednolity. Dz.U. 2002 nr 200 poz 1682; art. 6 ust. 9,2, 5.; Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Dz.U. 2012 nr 0 poz 270; art. 53 par. 3, art. 147 par. 1, art. 161 par. 1 pkt 3, art. 152; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity. Dz.U. 1997 nr 88 poz 553; art. 233 par. 1, 6.; Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny. Dz.U. 2012 nr 0 poz 749; art. 180 par. 2; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - tekst jednolity.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Artur Adamiec (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Maria Grabowska, Sędzia WSA Mirosław Surma, Protokolant Starszy sekretarz sądowy Michał Gajda, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 marca 2014 r. sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Starachowicach na uchwałę Rady Miejskiej w Bodzentynie z dnia 29 listopada 2011 r. nr XI/70/2011 w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji na podatek rolny, podatek od nieruchomości oraz podatek leśny 1. stwierdza nieważność uchwały Rady Miejskiej w Bodzentynie z dnia 29 listopada 2011 r. nr XI/70/2011 w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych w zakresie obejmującym: - postanowienia załącznika nr 1 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”; - postanowienia załącznika nr 2 pozycja I 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 F 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 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 5 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”; - postanowienia załącznika nr 6 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”; 2. określa, że zaskarżona uchwała w zakresie wskazanym w pkt 1 nie może być wykonana.

**Uzasadnienie**

## 1. Akt organu jednostki samorządu terytorialnego

1. Uchwałą nr XI/70/2011 z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji na podatek rolny, podatek od nieruchomości oraz podatek leśny Rada Miejska w Bodzentynie określiła wzór informacji w sprawie podatku rolnego (załącznik nr 1 do uchwały), wzór deklaracji na podatek rolny (załącznik nr 2), wzór informacji w sprawie podatku od nieruchomości (załącznik nr 3), wzór deklaracji na podatek od nieruchomości (załącznik nr 4), wzór informacji

w sprawie podatku leśnego (załącznik nr 5) oraz wzór deklaracji na podatek leśny (załącznik nr 6). W załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 odpowiednio w poz.

F, I, F, H, F i G, a zatem w pozycjach zatytułowanych "Oświadczenie i podpis składającego / osoby reprezentującej składającego", zawarto zapis o treści: "Uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą".

1.2 W podstawie prawnej uchwały powołano: art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j. t. Dz. U. z 2001 r. nr 42, poz. 1591 ze zm.), art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (j. t. Dz.U.

z 2006 r. nr 136 poz. 969 ze zm.), zwanej dalej "u.p.r.", art. 6 ust. 13 ustawy z dnia

12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2010 r. Nr 95,

poz. 613 ze zm.), zwanej dalej "u.p.o.l." oraz art. 6 ust. 9 ustawy z dnia

30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2002 r. nr 200, poz. 1682 ze zm.), zwanej dalej "u.p.l.".

## 2. Skarga do Sądu

### 2.1 Skargę na uchwałę Rady Miejskiej w Bodzentynie nr XI/70/2011 z dnia

29 listopada 2011 r. złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach Prokurator Rejonowy w Starachowicach. Uchwale zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego, tj. art. 6a ust. 11 u.p.r., art. 6 ust. 13 u.p.o.l. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l. polegające na nałożeniu na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności określonej w art. 233 ustawy z dnia

6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r. poz. 88 nr 553 ze zm.) w załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 uchwały – bez umocowania prawnego i podstawy ustawowej. Prokurator wniósł o stwierdzenie nieważności ww. uchwały w zakresie obejmującym treść zapisu: "Uprzedzony/a o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego oświadczam, że podane przeze mnie dane są zgodne z prawdą", który to zapis został zamieszczony w załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 do skarżonej uchwały.

2. W uzasadnieniu skargi wskazano, że ustalony w załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 do uchwały obowiązek składania oświadczenia zawierającego pouczenie

o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 kodeksu karnego nie ma podstawy w przepisach obowiązującego prawa, a zwłaszcza w tych, które zostały podane jako podstawa prawna podjęcia kwestionowanej uchwały. Zobowiązanie do złożenia oświadczenia pod

rygorem odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 233 kodeksu karnego w uchwale organu stanowiącego przepis prawa miejscowego pozostaje również w sprzeczności z ww. przepisem. Podejmując zaskarżoną uchwałę Rada Miejska w Bodzentynie nie miała zatem umocowania prawnego do nałożenia na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie

o odpowiedzialności określonej w art. 233 kodeksu karnego.

Prokurator dodał również, że skarżona uchwała jest aktem prawa miejscowego, gdyż zawiera elementy tego prawa obowiązującego na terenie Gminy Bodzentyn i skierowana została do wszystkich jej mieszkańców – właścicieli nieruchomości, którzy mają obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, leśnym i rolnym. Wniesienie skargi przez Prokuratora nie jest zatem ograniczone jakimkolwiek terminem.

3. W piśmie zatytułowanym "odpowieź na skargę" Burmistrz Miasta Bodzentyna wnosząc o oddalenie skargi – przyznał, że w skarżonej uchwale zawarto kwestionowaną klauzulę. Umieszczono ją tam w przekonaniu, że takie działanie znajduje oparcie w art. 180 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j. t. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.). Organ dodał, że wskazane w formularzach informacji i deklaracji dane mają bardzo istotne znaczenie dla wymiaru zobowiązań podatkowych. Organ - mając na celu interes publiczny, którym jest stworzenie warunków do właściwej realizacji obowiązków

w zakresie poboru podatków - zawarł przedmiotową klauzulę celem uświadomienia osobom, które te dokumenty są zobowiązane złożyć, rangi dokumentu. Dodał, że

w odniesieniu do informacji i deklaracji za rok 2011 opartych na zaskarżonych załącznikach nie były wszczęte postępowania podatkowe.

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zważył, co następuje:

3.1 Skarga jest zasadna.

3.2 Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo

o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j. t. Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm., powoływanej dalej jako "ustawa 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 ustawy p.p.s.a. kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

3.3 Na podstawie art. 53 § 3 ustawy p.p.s.a. prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi, przy czym - w przypadku skargi na akty prawa miejscowego - nie jest ograniczony terminem. Uchwała Rady Miejskiej w Bodzentynie nr XI/70/2011

z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia wzorów formularzy informacji

i deklaracji na podatek rolny, podatek od nieruchomości oraz podatek leśny - jako skierowana do wszystkich podatników, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym - jest niewątpliwie aktem prawa miejscowego. Nie ma także przeszkód, aby - w razie stwierdzenia naruszenia prawa - sąd mógł stwierdzić jej nieważność, mimo że od daty podjęcia aktu upłynął ponad rok (por. art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. w związku z art. 94 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

3.4 Na wstępie należy rozważyć czy - wobec tego, że zaskarżona uchwała utraciła już moc na podstawie § 3 ust. 1 uchwały nr XII/69/2013 Rady Miejskiej

w Bodzentynie z dnia 19 listopada 2013 r. w sprawie określenia wzorów formularzy

i deklaracji na podatek rolny, podatek od nieruchomości oraz podatek leśny - postępowanie sądowe stało się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 161 § 1 pkt 3 ustawy p.p.s.a. W ocenie Sądu, nie zachodzi bezprzedmiotowość postępowania sądowego w tym zakresie. Należy bowiem podnieść, że zarówno zmiana jak i utrata mocy uchwał oznacza wyeliminowanie odpowiednich przepisów ze skutkiem od daty uchylenia lub zmiany (ex nunc). Stwierdzenie nieważności uchwały (lub jej poszczególnych zapisów) wywołuje natomiast skutki od chwili jej podjęcia (ex tunc). W tej ostatniej sytuacji uchwałę należy zatem traktować tak, jakby nigdy nie została podjęta. Ma to swoje 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 uchylenie lub zmianę. Jakkolwiek, w związku z wejściem w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., poz. 78 Nr 483 ze zm.), 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.

Tak więc nawet uchylenie zakwestionowanego zapisu przed wydaniem wyroku nie czyni bezprzedmiotowym rozpoznania skargi na tą uchwałę. W okresie obowiązywania skarżonego zapisu podatnicy mogli złożyć oświadczenia po uprzedzeniu o treści art. 233 § 1 kodeksu karnego, których skutki mogą wystąpić po zmianie zaskarżonej uchwały.

3.5 Dokonując kontroli uchwały objętej skargą w zakresie wskazanym, stwierdzić trzeba, że brak było podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia w jej załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 zakwestionowanego zapisu dotyczącego pouczenia o odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 233 § 1 kodeksu karnego. Organ w podstawie prawnej tej uchwały wskazał bowiem na

art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, art. 6a ust. 11 u.p.r.,

art. 6 ust. 13 u.p.o.l. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l. Przesądzało to o konieczności stwierdzenia nieważności skarżonej uchwały (art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. w związku

z art. 94 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym) w zakresie tego rodzaju zapisu zawartego w załącznikach nr 1, 2, 3, 4, 5 i 6 odpowiednio w poz. F, I, F, H, F i G.

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. 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 u.p.o.l. nakłada na radę gminy 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 u.p.r. oraz art. 6 ust. 9 u.p.l.

W myśl art. 233 § 6 kodeksu karnego 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. Warunkiem jednak odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest to, 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 u.p.o.l., u.p.r. czy u.p.l. nie przewidują takiej możliwości. Nawet, gdyby przyjąć, że przez "przepisy ustawy" w rozumieniu art. 233 kodeksu karnego należy rozumieć zarówno przepis samej ustawy, jak również przepis uchwały organu gminy wydanej na podstawie upoważnienia ustawowego, to ze wskazanego jako podstawa prawna uchwały upoważnienia do ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości nie można wyprowadzić podstawy prawnej do określenia aktem prawa miejscowego obowiązku składania oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej. Ustawowego upoważnienia dla rady nie można zaś domniemywać, szczególnie stosować dla ustalenia zakresu upoważnienia wykładni celowościowej.

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.

7. Odnosząc się do przedstawionej w odpowiedzi na skargę argumentacji, że art. 180 § 2 Ordynacji podatkowej uprawniał Radę Miejską w Bodzentynie do zawarcia w skarżonej uchwale kwestionowanej klauzuli, stwierdzić należy, że argumentacja ta nie jest zasadna. W pierwszej kolejności wskazać należy, że wymieniony przepis nie ma charakteru upoważnienia do stanowienia prawa (zawarcia we wzorze informacji lub deklaracji uprzedzenia o rygorze

odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań). Jest to natomiast przepis dotyczący stosowania prawa. Zwrócić uwagę należy również na systematykę tego przepisu. Jest on umiejscowiony w rozdziale 11 ("Dowody") działu IV ("Postępowanie podatkowe"). Oznacza to, że dotyczy sytuacji wszczętego już postępowania podatkowego i możliwości zbierania w jego ramach materiału dowodowego. Natomiast składanie oświadczenia w informacjach i deklaracjach na podatek od nieruchomości nie odbywa się w takich warunkach. Ponadto zauważyć należy, że wskazany przepis stanowi: "jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio". Ustawa uzależnia zatem możliwość złożenia oświadczenia przez stronę od łącznego spełnienia dwóch przesłanek, a mianowicie: niewymagania przez jakikolwiek przepis prawa urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia oraz złożenia przez stronę wniosku do organu podatkowego o odebranie oświadczenia (Piotr Pietrasz [w:] Ordynacja podatkowa, Komentarz, LEX 2013). Tymczasem na podatnikach podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego ciąży obowiązek złożenia informacji lub deklaracji na podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 6 i 9 u.p.o.l., art. 6 ust. 2 i 5 u.p.l. oraz art. 6a ust. 5 i 8 u.p.r.), a zatem ich złożenie nie może być uznane za przejaw woli strony, będący warunkiem zastosowania art. 180 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie może być zatem uznany za podstawę prawną zawarcia kwestionowanego zapisu

w skarżonej uchwale.

3.8 Mając na uwadze brak podstaw prawnych (upoważnienia ustawowego) do zawarcia we wzorach formularzy informacji i deklaracji podatkowych zapisu dotyczącego odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, należało - na podstawie art. 147 § 1 ustawy p.p.s.a. - stwierdzić nieważność uchwały w części obejmującej oświadczenie o uprzedzeniu o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 kodeksu karnego.

Orzeczenie zawarte w punkcie 2. wyroku znajduje oparcie w art. 152 ustawy p.p.s.a.