



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

---

Gdańsk, dnia 13 marca 2017 r.

Poz. 926

### UCHWAŁA NR 037/G264/P/17 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W GDAŃSKU

z dnia 2 lutego 2017 r.

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 561), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 446 z późn. zm.), art. 6 ust. 13 oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.) oraz § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 283)

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku w wyniku badania uchwały Nr XXII/142/2016 Rady Gminy Sadlinki z dnia 20 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Sadlinki:

1. orzeka nieważność § 14 badanej uchwały,
2. orzeka nieważność załącznika:

a) Nr 1 do badanej uchwały w zakresie słów: „Świadomy odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych danych wynikających z art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 z późn. zm.) oświadczam, iż dane zawarte w niniejszym wniosku są zgodne z prawdą.”,

b) Nr 3 do badanej uchwały w zakresie słów: „Niniejsze oświadczenie składam świadomy odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań wynikającej z art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny ( tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 z późn. zm.).”,

c) Nr 4 do badanej uchwały w części oznaczonej lit. E pkt 2 w zakresie słów: „2. podane przez mnie dane są zgodne z prawdą i jestem świadom odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, przewidzianej w przepisach art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny ( Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.).”.

### UZASADNIENIE

W dniu 3 stycznia 2017 roku do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku wpłynęła uchwała Nr XXII/142/2016 Rady Gminy Sadlinki z dnia 20 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Sadlinki, zaś w dniu 2 lutego 2017 roku była przedmiotem badania tut. Kolegium.

W podstawie prawnej badanej uchwały przywołany został art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym.

W § 1 badanej uchwały Rada Gminy Sadlinki postanowiła, że uchwała normuje zwolnienia od podatku od nieruchomości przedmiotów opodatkowania zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców, mających swoją siedzibę na terenie gminy Sadlinki tworzących nowe miejsca pracy na terenie gminy Sadlinki na warunkach określonych przepisami uchwały.

Kolegium tut. Izby ustaliło, że w treści § 14 tej uchwały Rada Gminy Sadlinki postanowiła natomiast, że: „*Ze zwolnienia przewidzianego niniejszą uchwałą nie może skorzystać przedsiębiorca zalegający z zapłatą zobowiązań podatkowych oraz innych należności pieniężnych stanowiących dochód Gminy Sadlinki.*”.

Analizując treść powyższego zapisu uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uznało, że w sposób istotny narusza on przepis art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.).

W ocenie Kolegium tut. Izby przywołany zapis badanej uchwały stanowi podmiotowe zróżnicowanie podatników uprawnionych do korzystania ze zwolnienia, podczas gdy rada jest uprawniona, na podstawie art. 7 ust. 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyłącznie do ustanawiania zwolnień przedmiotowych.

Zdaniem Kolegium tut. Izby powyższy warunek zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości odnosi się do cech podmiotu podatku od nieruchomości, tj. podatnika będącego przedsiębiorcą posiadającego albo nieposiadającego jakiegokolwiek zobowiązania wobec gminy. Z cytowanego postanowienia wynika bowiem, że gdy przedmiot opodatkowania (wcześniej istniejące budynki i budowle oraz nieruchomości gruntowe) są własnością podatnika nieposiadającego zobowiązań wobec gminy, podlegałyby zwolnieniu od podatku od nieruchomości. W przeciwnym przypadku nie byłyby zwolnione od przedmiotowego podatku. Powyższe jest zatem sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jednocześnie należy zauważyć, że wprowadzając powyższy warunek dotyczący zwolnienia od podatku organ stanowiący naruszył także art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym „określanie (...) kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Oznacza to, że kwestia zwolnień podmiotowych, obejmujących pewne kategorie podatników, została wyraźnie zastrzeżona dla materii ustawowej i wyłączona z kompetencji organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

Zatem, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa, rada gminy może wprowadzić zwolnienia od podatku od nieruchomości, ale nie może wprowadzać wyłączeń ograniczających krąg podmiotów uprawnionych do uzyskania zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis, przyjmując kryterium podmiotowe.

Zapisek o wykluczeniu z pomocy de minimis przedsiębiorcy, który posiada zobowiązania wobec gminy Sadlinki z jakiegokolwiek tytułu, Rada Gminy przekroczyła zatem upoważnienie wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podobne stanowisko wyrażone zostało także przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie w uchwale Nr 116/2015 z dnia 21 sierpnia 2015 r. oraz w uchwale Nr 275/g254/P/15 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2015 r.

Dodatkowo wskazać należy, że postanowienia te naruszają przepisy § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Stosownie bowiem do ww. § 115 w aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym). Realizując kompetencję prawodawczą organ stanowiący musi ściśle uwzględniać wytyczne zawarte w upoważnieniu. Zgodność z prawem aktu wydawanego na podstawie ustawowego upoważnienia polega natomiast na pełnym zrealizowaniu tego upoważnienia, bez możliwości wybiórczego, dowolnego czy też częściowego stosowania przepisu. W orzecznictwie sądów administracyjnych i nauce prawa nie budzi wątpliwości reguła interpretacyjna administracyjnego prawa materialnego, zgodnie z którą „dozwolone jest tylko, to co wynika z przepisów prawa” (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2008 r., II GSK 427/07).

Zdaniem Kolegium tut. Izby powyższe okoliczności sprawiają, że przedmiotowy zapis w badanej uchwale obarczony jest wadą o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Ponadto Kolegium Izby ustaliło, że:

- w załączniku Nr 1 do badanej uchwały Rada Gminy Sadlinki zawarła oświadczenie, które składający deklarację zobowiązany jest złożyć, o treści: „*Świadomy odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych danych wynikających z art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 z późn. zm.) oświadczam, iż dane zawarte w niniejszym wniosku są zgodne z prawdą.*”.

- w załączniku Nr 3 do badanej uchwały Rada Gminy Sadlinki zawarła oświadczenie, które składający deklarację zobowiązany jest złożyć, o treści: „*Niniejsze oświadczenie składam świadomy odpowiedzialności*

karnej za składanie fałszywych zeznań wynikającej z art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny ( tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137 z późn. zm.). ” oraz

- w załączniku Nr 4 do badanej uchwały w części oznaczonej lit. E pkt 2 Rada Gminy Sadlinki zawarła oświadczenie, które składający deklarację zobowiązany jest złożyć, o treści: „2. *podane przez mnie dane są zgodne z prawdą i jestem świadom odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, przewidzianej w przepisach art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks Karny ( Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)*”.

W ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku powyższe zapisy uchwały w sposób istotny naruszają regulacje wynikające z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z treścią przywołanego wyżej przepisu rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.

Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku wymóg złożenia oświadczenia z odwołaniem się do odpowiedzialności karnej nie znajduje oparcia w podstawie prawnej podjętej uchwały. Przepis ten nie daje możliwości nakładania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego na podmiot ubiegający się o zwolnienie z podatku obowiązku podawania danych pod groźbą odpowiedzialności karnej.

Zgodnie z art. 233 § 1 Kodeksu karnego karze podlega ten, kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę. Zgodnie natomiast z art. 233 § 6 Kodeksu karnego przepisy § 1-3 oraz 5 stosuje się odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Z powyższego unormowania 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 na organ stanowiący gminy do podjęcia uchwały, winien przewidzieć w treści upoważnienia wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań). Tymczasem przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiej możliwości. Ustawowego upoważnienia dla rady nie można zaś domniemywać, a żaden z przepisów przywołanych jako podstawa prawna zaskarżonej uchwały, jak też innych obowiązujących w dacie jej podjęcia, nie zawierał upoważnienia do wymagania złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności wynikającej z art. 233 Kodeksu karnego.

Podobne stanowisko zostało wyrażone m.in. w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2015 r. (sygn. akt III SA/Po 553/15 oraz III SA/Po 552/15), opublikowanych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

Mając powyższe na uwadze należy, że ustalenie w załącznikach do uchwały obowiązku złożenia przez podmioty ubiegające się o zwolnienie podatkowe oświadczeń o odpowiedzialności wynikającej z art. 233 Kodeksu karnego za składanie fałszywych zeznań, wykracza poza zakres kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do kształtowania zawartości uchwały o zwolnieniach podatkowych.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od daty jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby

Prezes Regionalnej Izby  
Obrachunkowej w Gdańsku

**Luiza Budner-Iwanicka**