

PRZEGLĄD PODATKÓW

LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

ISSN 1641-6856

Warszawa, październik 2008 r.

Nr 10 (92) —

Maszyny i urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości

Prof. dr hab. Leonard Etel, Rafał Dowgier

1. Zakresem przedmiotowym ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ objęte są grunty, budynki i ich części oraz budowle i ich części. Pojęcia budynku oraz budowli zostały zdefiniowane w słowniczku ustawy, aby – taki był zapewne cel ustawodawcy – w praktyce ustalenie znaczenia tych pojęć

¹ t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie u.p.o.l.

nie budziło wątpliwości. Założenie to – skądinąd trafne – nie zostało jednak, jak się wydaje, w pełni zrealizowane w zakresie definicji budowli, której prawidłowe rozumienie sprawia problemy tak organom podatkowym, jak i podatnikom. Przyczyn takiego stanu rzeczy

ciąg dalszy na str. 16

W NASTĘPNYCH NUMERACH:

- ◆ JAK OPODATKOWAĆ GRUNT LEŚNY POD LINIAMI ENERGETYCZNYMI
- ◆ OPODATKOWANIE GRUNTÓW, BUDYNKÓW I BUDOWLI BĘDĄCYCH W POSIADANIU PRZEDSIĘBIORCY
- ◆ ZWOLNIENIA W PODATKACH LOKALNYCH JAKO FORMA REGIONALNEJ POMOCY INWESTYCYJNEJ

Problematyka stosowania przepisów regulujących opłatę targową

Bogumił Pahl, Mariusz Charkiewicz

1. Uwagi ogólne

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych¹ normuje, obok podatku od nieruchomości i podatku od środków

transportowych, konstrukcje czterech opłat: opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowskiej oraz opłaty od posiadania psów. Wszystkie ww. opłaty, z wyjątkiem opłaty od posiadania psów, mają charakter obligatoryjny. Oznacza to, że ich pobieranie na terenie da-

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) dalej powoływana jako u.p.o.l.

ciąg dalszy na str. 19

PRZEGLĄD PODATKÓW

LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

NR 10 (92)

Miesięcznik

Warszawa, październik 2008 r.

ISSN 1641-6856

© Copyright by Wydawnictwo Taxpress

Redaktor Naczelny:

Jacek Senderowicz

Rada programowa:

Przewodniczący

Prof. dr hab. Leonard Etel

Członkowie

dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

dr hab. Wiesława Miemieć

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

dr Piotr Pelka

prof. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski

dr hab. Paweł Smoleń

dr hab. Janusz Stankiewicz

dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Wydawca:

Wydawnictwo Taxpress s.c.

00-517 Warszawa

ul. Marszałkowska 80

Adres Redakcji:

04-028 Warszawa,

Al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517

tel./fax (022) 51-77-800, 51-77-707

e-mail: taxpress@poczta.onet.pl

Opracowanie graficzne:

Katarzyna Juras

Skład i łamanie:

Studio Gemma

Druk:

Paper & Tinta

03-887 Warszawa, ul. Bardowskiego 4

Nakład: 2000 egz.

Do przesłanych materiałów prosimy o dołączenie krótkiej informacji o autorze, wraz z telefonami kontaktowymi. Materiały autorstwa absolwentów szkół wyższych, doktorantów i aplikantów powinny zawierać opinię (recenzję) opiekuna naukowego. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” chroniony jest prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony.

Spis treści

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Jakimi środkami dowodowymi należy wykazać „względę techniczne” nieruchomości, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
Głosa do wyroku WSA w Warszawie z 10 września 2007 r. (sygn. akt: III SA Wa 767/07) 3
Krzysztof Radzikowski

Opodatkowanie nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności oświatowej 9
Bogumił Pahl

Maszyny i urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości 16
Prof. dr hab. Leonard Etel, Rafał Dowgier

Problematyka stosowania przepisów regulujących opłatę targową 19
Bogumił Pahl, Mariusz Charkiewicz

OPŁATA SKARBOWA

Opłata skarbową od wydania zaświadczenia 29
Jadwiga Bożena Gryżewska

ORDYNACJA PODATKOWA

Odpowiedzialność za zaległości podatkowe nabywcy przedsiębiorstwa zbytego w ramach likwidacji masy upadłości w postępowaniu upadłościowym 33
Grzegorz Dudar

Wstrzymanie wykonania decyzji cz. I 36
Jacek Matyja

SAMORZĄDOWE FINANSE PUBLICZNE

Samorządowe finanse publiczne w pytaniach i odpowiedziach 42
Rafał Trykozko

ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW 44

na gruncie tej regulacji, które maszyny i urządzenia znajdujące się w budynkach, posadowione są na fundamentach stanowiących odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a które z fundamentów stanowią części budowlane urządzeń technicznych. W tej pierwszej sytuacji fundamenty będą stanowiły odrębny od umieszczo-

nych na nich maszyn i urządzeń przedmiot opodatkowania. Maszyny i urządzenia nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W przypadku części budowlanych urządzeń technicznych należałoby przyjąć, iż mamy do czynienia z budowlą stanowiącą całość techniczno-użytkową, która podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Problematyka stosowania przepisów regulujących opłatę targową

Bogumił Pahl, Mariusz Charkiewicz

ciąg dalszy ze str. 1

nej jednostki samorządu terytorialnego nie jest uzależnione od uznania organu stanowiącego (rady gminy).

Opłaty, których konstrukcja uregulowana jest w u.p.o.l., stanowią dochód budżetu gminy (miasta). Wynika to wprost z art. 4 ust. 1 pkt 2 lit b i c ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego². Organem podatkowym właściwym w sprawach realizacji tych danin jest wójt, burmistrz (prezydent miasta).

Należy zauważyć, że konstrukcja każdej z tych opłat unormowana jest zaledwie w kilku artykułach u.p.o.l. Wydawać by się więc mogło, iż są to jasne, czytelne i logiczne konstrukcje podatkowe, a w konsekwencji ich stosowanie nie powinno stwarzać wiele trudności. Tak jednak nie jest, przede wszystkim jeśli weźmie się pod uwagę konstrukcję opłaty targowej. Jej realizacja nastręcza pracownikom lokalnych organów podatkowych najwięcej trudności. W praktyce bardzo często dochodzi do licznych sporów podatników z organami podatkowymi w związku z jej stosowaniem, w szczególności na tle samego (choć nie tylko) pojęcia targowiska. Pojęcie to zostało bowiem zmodyfikowane mocą ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw³. Spory te dodatkowo potęguje niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie.

2. Podmiotowy i przedmiotowy zakres opłaty targowej

Zgodnie z art. 15 u.p.o.l. opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organi-

zacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Ustawodawca obciążył więc opłatą targową wszelkie podmioty bez względu na ich status prawny. Tak więc podmiotem (podatnikiem) opłaty targowej może być każdy człowiek (osoba fizyczna), spółka z o.o., fundacja, stowarzyszenie (osoba prawna), jak i spółka jawna, komandytowa (jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej). Zakres podmiotowy opłaty targowej nie budzi w praktyce w zasadzie większych wątpliwości.

Powstają one natomiast, jeśli chodzi o przedmiot tego świadczenia. Jest nim, najkrócej ujmując, dokonywanie sprzedaży. Zastosowany więc w u.p.o.l. sposób ustalenia zakresu przedmiotowego opłaty targowej opiera się na wskazaniu jedynie bardzo ogólnych cech zdarzeń faktycznych i prawnych, z zaistnieniem których powstaje obowiązek uiszczenia tej daniny. W myśl bowiem art. 15 ust. 1 u.p.o.l. obowiązek uiszczenia opłaty targowej związany jest z dokonywaniem sprzedaży na targowisku.

Pojęcie „dokonywania sprzedaży” należy rozumieć szeroko. Obejmuje ono nie tylko zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu art. 535 Kodeksu cywilnego⁴, ale również czynności mające miejsce przed sprzedażą⁵. Uprawniony jest więc pobór opłaty targowej od podmiotu, który wystawił rzeczy w miejscu sprzedaży (targowisku) na widok publiczny niezależnie od tego, czy doszło do zawarcia transakcji, czy też nie. W orzecznictwie administracyjnosądowym wyrażony

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

⁵ W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 20 kwietnia 2005 r. (sygn. akt I SA/Bd 47/05) skład, orzekając jednoznacznie, stwierdził, że dla powstania obowiązku w opłacie targowej wystarczające jest wyjście z ofertą sprzedaży, a nie jej zawarcie. Teza wyroku opublikowana w: B. Deuter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, Warszawa 2007, s. 205.

² Dz.U. z 2003 r. Nr 203, poz. 1966 z późn. zm.

³ Dz.U. Nr 200, poz. 1683.

został pogląd, że przy ustalaniu pojęcia „dokonywanie sprzedaży” nie jest istotne, czy dana osoba lub jednostka sprzedawała oferowany towar, czy też żadna transakcja nie została sfinalizowana. Sama gotowość dokonywania sprzedaży, która przejawia się m.in. zajęciem miejsca na targowisku i wyeksponowaniem towaru, jest wystarczającą przesłanką do poboru opłaty targowej przez inkasenta. Sformułowanie art. 15 ust. 1 u.p.o.l. oznacza, że każdy wymieniony w tym przepisie podmiot korzystający z targowiska w celu sprzedaży produktów jest zobowiązany do zapłacenia opłaty targowej, a sformułowanie „dokonyjących sprzedaży” należy interpretować szeroko, uznając, że obejmuje ono wszelkie czynności podejmowane przez sprzedającego w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, składowanie na stoisku, oczekiwanie na kontrahentów⁶.

Dodać jeszcze należy, że ustawodawca w art. 15 u.p.o.l. stwierdzając, że przedmiotem opłaty targowej jest „dokonywanie sprzedaży”, wyłączył z jej zakresu pewne rodzaje działalności prowadzonej na targowisku. Chodzi tutaj o działalność usługową. Tak więc nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, lecz świadczą wyłącznie usługi⁷.

3. Legalna definicja targowiska

Opłata targowa pobierana jest z tytułu dokonywania sprzedaży na targowisku. Normatywna definicja targowiska zawarta jest w art. 15 ust. 2 i 2a u.p.o.l. Stosownie do treści tych przepisów targowiskiem są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel. Opłacie targowej nie podlega jednak sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw.

Już na pierwszy rzut oka widać, iż ustawodawca przyjął bardzo szerokie pojęcie targowiska, wyłączając jednak z zakresu tego pojęcia budynki i części budynków, w których dokonywana jest sprzedaż, co należy traktować jako wyjątek od reguły, że każde miejsce jest targowiskiem. Jednocześnie wprowadził wyjątek od wyjątku, tj. za targowisko uznał targowiska pod dachem oraz hale używane do targów, aukcji i wystaw. Stworzył tym samym karkołomną konstrukcję, która może stać się przyczyną zawrotu głowy nie jednego podatnika, jak i pracownika samorządowego organu podatkowego. Na tle właśnie tego pojęcia rodzą się największe problemy związane z realizacją opłaty targowej.

Przyjęcie, że targowiskiem są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel, oznacza, że nie ma

znaczenia fakt, w jakim miejscu sprzedaż jest dokonywana⁸. Pozwala to na pobieranie opłaty targowej z tytułu dokonywania sprzedaży zarówno w miejscu specjalnie do tego wyznaczonym, jak i w każdym innym miejscu, np. chodniku, przejściu podziemnym. Nie ma również znaczenia dla realizacji opłaty targowej to, czy sprzedaż jest dokonywana w miejscu publicznym, czy na terenie prywatnym. Opłata targowa może być więc pobrana od osoby fizycznej, która przy drodze sprzedaje miód, grzyby czy inne towary nawet pomimo tego, że sprzedaż w tym miejscu jest zakazana. Także podjęcie uchwały o lokalizacji targowiska przez właściwy organ nie jest warunkiem koniecznym uznania danego miejsca za targowisko⁹. Pojęcie targowiska w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.o.l. nie można również ograniczać tylko do takich miejsc sprzedaży, do których wszyscy sprzedający mają swobodny dostęp¹⁰.

W orzecznictwie prezentowane jest stanowisko, w myśl którego definicja targowiska zawarta w art. 15 ust. 2 u.p.o.l. zakreślona została niezwykle szeroko. Targowiskiem jest każde miejsce, w którym odbywa się handel, a zatem miejsca, które zostały przez władze gminne zorganizowane jako place targowe, ale również miejsca do tego organizacyjnie nie przystosowane. Nie ma znaczenia, czy sprzedaż odbywa się na gruntach państwowych, gminnych, prywatnych czy też spółdzielczych, pod gołym niebem czy też pod wiatami albo w budynku. Istotne jest dokonywanie w tych miejscach handlu. Jeżeli handel odbywa się ze stoisk usytuowanych w budynku hali targowej, należy uznać to miejsce za targowisko w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.o.l., co skutkuje koniecznością uiszczenia opłaty targowej od sprzedaży w tym miejscu wykonywanej¹¹.

Klasycznym przykładem orzeczenia, w którym stwierdzono, iż w u.p.o.l. ustawodawca posłużył się szerokim rozumieniem targowiska, jest również wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 lutego 2006 r.¹² Stwierdzono w nim, że pobieranie opłaty targowej jest związane z prowadzeniem sprzedaży lub chociażby złożeniem oferty. Nie ma przy tym większego znaczenia, w jakim miejscu sprzedaż jest dokonywana oraz czy osoba dokonująca sprzedaży prowadzi działalność stałą, czy okazjonalną. Uzasadnione

jest pobieranie opłaty targowej także za prowadzenie sprzedaży poza wyznaczonymi do tego miejscami¹³.

Ponadto okoliczność, że właściciel obiektu udostępnia go innym osobom w drodze umów cywilnoprawnych w celu dokonywania przez nich sprzedaży ze stoiska, bez uprzedniego uzyskania zezwolenia właściwego organu gminy na prowadzenie targowiska w danym miejscu, nie pozbawia tego obiektu charakteru targowiska¹⁴.

Największe problemy związane z realizacją opłaty targowej powstają w związku z interpretacją pojęć zdefiniowanych w ust. 2a art. 15, tj. targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. W tym zakresie można postawić następujące pytania: co to jest targowisko pod dachem? Czy jest to budynek? Na jakiej podstawie uznać, czy dany obiekt jest targowiskiem pod dachem lub halą używaną do targów, aukcji i wystaw? Czy decydujące znaczenie w tym zakresie ma dokumentacja architektoniczno-budowlana obiektu? A może należy charakter danego obiektu na potrzeby poboru opłaty targowej ustalić na podstawie Klasyfikacji Środków Trwałych i Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych?

Mając na uwadze literalne brzmienie art. 15 ust. 2a, można stwierdzić, że zarówno targowisko pod dachem, jak i hale używane do targów, aukcji i wystaw to budynki w rozumieniu u.p.o.l. Definicja budynku zawarta jest w art. 1a pkt 1 u.p.o.l., zgodnie z którym jest nim obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach. Tak więc co do zasady sprzedaż dokonywana w budynkach nie podlega opłacie targowej, chyba że jest realizowana w zadaszonych budynkach targowisk oraz halach używanych do targów, aukcji i wystaw¹⁵.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym można spotkać się z poglądami, że skoro ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia targowiska pod dachem oraz hali używanej do targów, aukcji i wystaw, a Klasyfikacja Środków Trwałych¹⁶ oraz Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych¹⁷ posługują się pojęciami tożsamymi, to w ramach wykładni systemo-

wej zewnętrznej należy przyjąć, że w art. 15 ust. 2a u.p.o.l. chodzi o rodzaje (klasy) obiektów budowlanych określonych w ww. klasyfikacjach¹⁸. Podobne stanowisko prezentowane są przez Ministerstwo Finansów. W piśmie z dnia 18 marca 2003 r. Ministerstwo stwierdziło, że targowiskami są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel – także targowiska pod dachem oraz hale używane do targów, aukcji i wystaw. Oznacza to, że opłata targowa może być pobierana w każdym miejscu, w którym prowadzony jest handel, w tym w budynkach lub ich częściach, które w rozumieniu rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych są halami użytkowymi do targów, aukcji i wystaw, jeżeli osoby dokonujące w tych miejscach sprzedaży nie są jednocześnie podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowisku¹⁹.

W związku z powyższym powstaje pytanie o zasadność takiego stanowiska. Czy jest ono słuszne? Czy faktycznie ustalenie charakteru budynku na potrzeby realizacji opłaty targowej powinno odbywać się w oparciu o przepisy dotyczące klasyfikacji publicznych?

W naszej ocenie nie. W przypadku, gdy na gruncie danego aktu prawnego brak jest normatywnej definicji wątpliwego pojęcia, to mając na uwadze podstawowe reguły wykładni prawa, należy ustalić jego znaczenie w języku potocznym. Dopiero w dalszej kolejności zasadne jest posłużenie się wykładnią systemową oraz celowościową. Wykładnia prawa jest bowiem procesem kompleksowym.

Z punktu widzenia literalnego brzmienia art. 15 ust. 1, 2 i 2a u.p.o.l. „targowiska pod dachem” oraz „hale używane do targów, aukcji i wystaw” to dwa różne rodzaje budynków, w których dokonywanie sprzedaży pociąga za sobą obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Na gruncie języka potocznego „hale używane do targów, aukcji i wystaw” należy traktować jako budynki, zwykle jednokondygnacyjne, jednoprzestrzenne o wysokim i rozległym wnętrzu, wykorzystywane do sprzedaży i kupna towarów odbywających się w określone dni tygodnia lub wystaw eksponatów umożliwiających zawieranie transakcji handlowych, publicznych sprzedaży, w których nabywca danej rzeczy zostaje ten, kto ofiaruje najwyższą sumę, wystawiania na pokaz zbiorów wytworów działalności człowieka w jakiegokolwiek dziedzinie lub okazów przyrody²⁰.

Natomiast pod pojęciem „targowiska pod dachem” w języku potocznym należy rozumieć rodzaj budynków

⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 14 maja 2003 r. (sygn. akt III SA 2091/02, LEX nr 146078).

⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2004 r., sygn. akt I SA/Ld 835/04, niepubl. Także w wyroku NSA z dnia 14 października 1997 r. (sygn. akt I SA/Po 938/96), niepubl., wyrażono pogląd, w myśl którego w świetle art. 15 ust. 2 u.p.o.l. targowiskami są zarówno miejsca, których lokalizację wyznacza gmina, jak i każde inne miejsce, mimo że formalnie nie jest ono przez gminę oznaczone jako targowisko.

⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 listopada 1993 r. sygn. akt III ARN 68/93, „Palestra” 1994, nr 9-10, s. 218.

⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 września 2004 r. sygn. akt I SA/Wr 2640/02, teza wyroku opublikowana w: B. Deuter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych, s. 208-209.

¹⁰ Sygn. akt I SA/Sz 75/05, niepubl.

¹¹ Także w uchwale Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 12 października 2005 r. jednoznacznie stwierdzono, że targowiskiem jest każde miejsce, w którym dokonywana jest sprzedaż, a nie tylko miejsca do tego przeznaczone. Uchwała opublikowana w: „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2006, nr 2, s. 61.

¹² Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2005 r. sygn. akt FSK 1929/04, niepubl. Stwierdzono, że art. 15 ust. 2a jest wyjątkiem od zasady wynikającej z art. 15 ust. 1 i tym samym zawęża zasady powszechności opodatkowania opłatą targową. Dlatego też zasadny będzie pobór opłaty targowej, gdy sprzedaż prowadzona jest wprawdzie w budynku lub jego części, ale w takim, który pozostając budynkiem, jest jednocześnie targowiskiem pod dachem lub halą używaną do aukcji, targów lub wystaw. Te ostatnie pojęcia muszą więc także spełniać kryterium budynku.

¹³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 112, poz. 1317 z późn. zm.).

¹⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.).

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. sygn. akt II FSK 871/05, LEX nr 188456.

¹⁶ Znak: LK-681 LP 03 AP, opublikowane w: „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 2, s. 14. Zob. również Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 19 stycznia 2003 r. znak: LK-2434 LP 02 MS, opublikowane w: „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 1, s. 28.

¹⁷ Zob. szerzej W. Witalec, Zakres przedmiotowy opłaty targowej, Głosa do wyroku NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 871/05), „Finanse Komunalne” 2007, nr 1-2, s. 132.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 7 marca 2003 r. sygn. akt I SA/Ld 1878/01, wyrok powołany w: L. Eitel, S. Presnarowicz, G. Dudur, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 401.

¹⁹ Zob. L. Eitel, S. Presnarowicz, G. Dudur, Podatki i opłaty lokalne, s. 401.

zawierających miejsca, place, gdzie odbywa się sprzedaż i kupno towarów w określone dni tygodnia lub odbywają się wystawy eksponatów umożliwiające zawieranie transakcji handlowych²¹.

Jak wynika z powyższego, trudno jest wyłączenie na podstawie reguł wykładni językowej ustalić zakres znaczeniowy pojęć: targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw²². Tym samym w celu sprecyzowania analizowanych pojęć konieczne jest sięgnięcie do innych aktów prawnych, spoza zakresu prawa podatkowego, i wydanych na ich podstawie decyzji administracyjnych. Chodzi tutaj przede wszystkim o przepisy ustawy Prawo budowlane²³ i wydane na jego podstawie akty indywidualne, w szczególności decyzje o pozwoleniu na budowę, czy też decyzje w sprawie pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego, przepisów ustawy o samorządzie gminnym regulujących zadania własne gminy a obejmujące sprawy targowisk, czy prawa geodezyjnego i kartograficznego w odniesieniu do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków.

Należy jednak zauważyć, że sięgnięcie do przepisów prawa budowlanego w sprawach dotyczących opłaty targowej uzasadnione jest tym, że na gruncie u.p.o.l. ustawodawca, definiując pojęcie budynku, odsyła do przepisów tego aktu prawnego. Mało tego, w art. 1a jest mowa o tym, że „użyte w ustawie określenia oznaczają”. Pozwala to stwierdzić, że pojęcie budynku jest również wiążące na gruncie przepisów regulujących opłatę targową, a nie tylko w zakresie podatku od nieruchomości.

Oporając się jednak na przepisach prawa budowlanego przy ustalaniu, czy dany budynek jest targowiskiem pod dachem, czy też halą używaną do targów, aukcji i wystaw, należy zachować dużą ostrożność. Organy podatkowe nie powinny bowiem niczym bez ograniczenia opierać się na treści dokumentów budowlanych dotyczących danego budynku. W jednym z orzeczeń WSA w Łodzi przyjęto, że skoro w pozwoleniu na budowę, warunkach zabudowy i zagospodarowania oraz pozwoleniu na użytkowanie budynku, w którym prowadzony jest handel, klasyfikowany jest jako magazyn roślin, to handel w nim prowadzony nie jest handlem na targowisku w rozumieniu

art. 15 ust. 2 i 2a u.p.o.l.²⁴ Wyrok ten został jednak słusznie uchylony.

Rozpatrując od powyższego wyroku skargę kasacyjną skład orzekający NSA stwierdził, że między decyzjami organów budowlanych a decyzją organu podatkowego określającą podatnikowi prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego nie zachodzi konieczny związek przyczynowy, nakazujący organom podatkowym tożsame określenie i uznanie przedmiotowego budynku, w którym podatek prowadzi handel, za budynek klasyfikowany w dokumentach budowlanych jako magazyn roślin, a nie np. za targowisko pod dachem lub halą używaną do targów, aukcji i wystaw. W związku z tym sąd skonstatował, że mimo iż z przytoczonej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. definicji budynku wynika, że o uznaniu danego obiektu za obiekt budowlany, a w konsekwencji za budynek, należy rozstrzygać w oparciu o przepisy prawa budowlanego, to nie znaczy, że zastosowanie się do tych przepisów i opartych na nich rozstrzygnięciach organów budowlanych musi mieć prymat bezwzględny, nawet gdyby stało to w oczywistej sprzeczności z normą prawa podatkowego kształtującą określone zobowiązanie podatkowe²⁵. Tym samym przepisy prawa budowlanego na potrzeby realizacji opłaty targowej mają bezwzględne zastosowanie, ale wyłącznie w przypadku ustalenia, czy mamy do czynienia z budynkiem. Natomiast co do tego, czy dany budynek jest targowiskiem pod dachem, czy też halą używaną do targów, aukcji i wystaw, należy stosować je pomocniczo. Generalnie można więc stwierdzić, że decyzja organu budowlanego jest tylko jednym z dowodów w sprawie, której przedmiotem jest określenie opłaty targowej i w skrajnych przypadkach organ podatkowy może dojść do wniosków odmiennych, niż wynikałyby z decyzji organów budowlanych²⁶.

W sytuacji, gdyby wyniki wykładni systemowej nie dały jednoznacznego rezultatu, sięgnąć należy do wykładni celowościowej, w której decydujące znaczenie będzie miała funkcja, jaką dany obiekt spełnia. W tym zakresie celowym jest dopuszczenie dowodu z oględzin przeprowadzonych w ramach prowadzonego postępowania, które pozwolą na ustalenie przeznaczenia budynku i sposobu jego wykorzystania²⁷. Także w powołanym powyżej wyroku NSA z dnia 26 lutego 2008 r. wyrażono pogląd, w myśl którego, tworząc podatkowy stan faktyczny, kształtujący obowiązek podatkowy w opłacie targowej w przypadku sprzedaży

w budynkach lub ich częściach będących targowiskiem pod dachem lub halą używaną do targów, aukcji i wystaw, ustawodawca wskazał na kryterium, które te budynki winny spełniać. W jednym i drugim przypadku mają one charakter funkcjonalny, przy czym w pierwszym przypadku charakter obiektu odnoszony jest do funkcji, jaką spełnia (targowiska), w drugim zaś charakter obiektu (hala) odnoszony jest do jednego z możliwych sposobów jego wykorzystania (używanie do targów, aukcji i wystaw)²⁸.

4. Zwolnienie od opłaty targowej

W konstrukcji opłaty targowej ustawodawca przewidział zwolnienie od tego świadczenia. Zawarte jest ono w art. 16 u.p.o.l. W myśl tego przepisu zwalnia się od opłaty targowej osoby i jednostki wymienione w art. 15 ust. 1, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowisku.

Powołane zwolnienie ma charakter podmiotowy, gdyż związane jest z podmiotami, które od przedmiotów opodatkowania położonych na targowisku opłacają podatek od nieruchomości. Jeżeli więc osoba dokonująca sprzedaży na targowisku jest podatnikiem podatku od nieruchomości np. od budowli, to zwolniona jest z obowiązku uiszczenia opłaty targowej. Zwolnienie to nie może być jednak stosowane w sytuacji, gdy podmiot dokonujący sprzedaży na targowisku nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, np. wynajmuje budynek na targowisku od osoby fizycznej²⁹. Również akcjonariusz spółki akcyjnej, która w związku z prowadzeniem targowiska jest podatnikiem podatku od nieruchomości, obowiązany jest do uiszczenia opłaty targowej, jeśli prowadzi na tym targowisku działalność handlową. Akcjonariusz tej spółki nie jest – w tym przypadku – podatnikiem podatku od nieruchomości w rozumieniu art. 16 u.p.o.l.³⁰ Pewne wątpliwości powstają w sytuacji, gdy osoba będąca podatnikiem podatku od nieruchomości wystawia towar wokół tego obiektu. Czy w takim przypadku zobowiązana jest ona do uiszczenia opłaty targowej?

W naszej ocenie tak, o ile nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu, na którym ten towar jest wystawiony. Podobne stanowisko zaprezentowane zostało w Piśmie Urzędu Miasta w Wodzisławiu Śląskim z dnia 12 stycznia 2005 r.³¹ Także w orzecznictwie wy-

rażany jest pogląd, w myśl którego art. 16 u.p.o.l. nie zwalnia od opłaty targowej osób, które są podatnikami podatku od nieruchomości, jeżeli prowadzą działalność sprzedaży towarów na targowisku poza miejscem, od którego płać podatek od nieruchomości. Opłata targowa nie dotyczy tylko powierzchni nie objętej podatkiem od nieruchomości³².

Duże wątpliwości, co do możliwości stosowania zwolnienia od opłaty targowej uregulowanego w art. 16 u.p.o.l. powstają w sytuacji, gdy sprzedaż na targowisku dokonywana jest z namiotów, kiosków, obiektów kontenerowych typu „szczęka”. Związane jest to z kwestią zakwalifikowania tych obiektów jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Generalnie należy stwierdzić, że jeżeli osoba dokonująca sprzedaży na targowisku uiszcza od tych obiektów podatek od nieruchomości, to powinna być zwolniona z obowiązku zapłaty opłaty targowej. W tym miejscu należy jednak zastanowić się nad charakterem tych obiektów, bowiem samo stwierdzenie, że skoro dany podmiot uiszcza podatek od nieruchomości, to nie powinien płacić opłaty targowej, jest zbyt dużym uproszczeniem. To pozwoli w dalszej kolejności udzielić prawidłowej odpowiedzi na wskazany problem.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się, czy obiekty takie jak: namioty, kioski czy kontenery typu „szczęka” stanowią budynek, bądź budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak jak zostało podkreślone we wcześniejszej części artykułu, stało się przedmiotem uwagi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego trwałe związanie z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach. W przypadku wskazanych obiektów należy stwierdzić, że nie będą one spełniały kryterium budynku. O ile bowiem mogłyby wskazać w nich przegródę budowlaną (ścianę), to już trudno mówić o trwałym związaniu z gruntem. Wyklucza to więc możliwość uznania ich za budynek. Czy można zatem traktować je jako budowlę?

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przedmiotowe obiekty nie stanowią budynku, o czym była mowa powyżej. Nie są również obiektami małej architektury, do których w myśl art. 3 pkt 4 ustawy Prawo budowlane zalicza się niewielkie obiekty, a w szczególności:

²¹ Ibidem, s. 132.

²² W wyroku NSA z dnia 1 lutego 2007 r. (sygn. akt II FSK 1289/06), LEX nr 319135 stwierdzono, że egzegeza norm prawnych zawartych w art. 15 u.p.o.l. przy wykorzystaniu językowych dyrektyw wykładni, prowadzi do następujących wniosków: 1) wszystkie budynki, w których prowadzony jest handel, są targowiskami; 2) sprzedaż dokonywana w budynkach (generalnie wyłączone z tego obowiązku) podlega opłacie targowej wówczas, gdy: a) budynek jest targowiskiem pod dachem; b) budynek jest halą używaną do targów, aukcji i wystaw. Dla ponownego objęcia (wyjatek od wyjątku) opłata targowa sprzedaży dokonywanej w niektórych budynkach, ustawodawca posłużył się dwoma kryteriami: techniczno-konstrukcyjnym (dach nad targowiskiem) oraz funkcjonalnym (sposób wykorzystania hali).

²³ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.).

²⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lipca 2006 r. (sygn. akt I SA LD 337/05), niepublikowany.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1627/06), niepublikowany.

²⁶ S. Babiarz, Orzecznictwo NSA w sprawach dotyczących opłaty targowej, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5, s. 37.

²⁷ Zob. szerzej L. Eteł, Opinia dotycząca zasad pobierania opłaty targowej od osób dokonujących sprzedaży w halach targowych, „Casus” 2005, nr 35, s. 31.

²⁸ Zob. wyrok powołany w przypisie 25.

²⁹ W wyroku NSA z dnia 29 lipca 1997 r. (sygn. akt I SA Wr 1200/96), niepublikowany, stwierdzono, że nie może korzystać ze zwolnienia od opłaty targowej osoba, która jest jedynie najemcą stoiska handlowego, uiszczaającym z tego tytułu na rzecz wynajmującego czynsz wynajmu.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 29 marca 1994 r. (sygn. akt SA Po 2849/93), „Wspólnota” 1994, nr 40, s. 14.

³¹ Znak I.BH.3122-I 2005.

³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2004 r. (sygn. akt I SA Gl 1372/03), teza wyroku i częściowe uzasadnienie opublikowane w: B. Deuter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w..., s. 233-235.

- a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury;
- b) posagi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej;
- c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Skoro namiot, kiosk i stragan kontenerowy typu „szczęka” nie mogą być uznane ani za budynek, ani obiekt małej architektury, to czy mogą być traktowane jako budowle podlegające opodatkowaniu?

Rozwiązując ten problem, należy zauważyć, że w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane ustawodawca wskazuje jeszcze jedną grupę obiektów – tymczasowe obiekty budowlane. Pojęcie to obejmuje obiekty budowlane przeznaczone do czasowego użytkowania w okresie krótszym niż rok od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany nie połączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Na podstawie powyższego można stwierdzić, że zarówno namiot, kiosk, jak i stragan kontenerowy typu „szczęka” jest tymczasowym obiektem budowlanym. Nie rozwiązuje to jednak problemu, gdyż w tym miejscu powstaje kolejne pytanie: Czy tymczasowy obiekt budowlany może być traktowany jako budowla?

Art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane stanowi, że ilekroć jest mowa w ustawie o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi;
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami;
- c) obiekt małej architektury.

Mając na uwadze powołany przepis oraz to, że budowla jest obiektem budowlany, można byłoby wnioskować, że tymczasowy obiekt budowlany nie może być traktowany jako budowla, gdyż w myśl wskazanej definicji nie jest obiektem budowlanym.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że za prezentowany pogląd znajduje oparcie w systematyce art. 3 prawa budowlanego¹³. Należy jednak zauważyć, że w ustawie Prawo budowlane występuje pewna sprzeczność, bowiem ustawodawca, definiując pojęcie tymczasowego obiektu budowlanego, stwierdza wprost, że jest to „obiekt budowlany...” ale o „specyficznych” cechach¹⁴. W związku z tym namiot, kiosk czy stragan kontenerowy typu „szczęka” zgodnie z tą interpretacją mogą być traktowane jako budowla, gdyż są obiektami

budowlanymi. W konsekwencji należy uznać, że podmioty, które dokonują na targowisku sprzedaży w kioskach, namiotach czy też straganach kontenerowych typu „szczęka”, powinny od tych przedmiotów opodatkowania opłacać podatek od nieruchomości. Podstawę opodatkowania stanowi ich wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Natomiast na mocy art. 16 u.p.o.l. osoby te powinny korzystać ze zwolnienia od opłaty targowej. Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie. W wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2004 r.¹⁵ stwierdzono, że obiektem budowlanym podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 u.p.o.l. i w konsekwencji zwalnianym sprzedającego z obciążenia opłatą targową w rozumieniu art. 16 u.p.o.l. jest między innymi: kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, barakowóz czy też obiekt kontenerowy¹⁶. Określając wysokość opłaty targowej, organ dokonujący wymiaru tej należności publicznoprawnej jest zobowiązany do rozpatrzenia z urzędu ewentualnego zwolnienia podmiotowego, wynikającego z art. 16 u.p.o.l.

5. Powstanie obowiązku podatkowego w opłacie targowej

Opłata targowa pobierana jest od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Opłata targowa pobierana jest za każdy dzień sprzedaży dokonywanej na targowisku. Tym samym obowiązek podatkowy na określonym podmiocie ciąży dopiero w momencie, gdy w konkretnym dniu będzie on dokonywał sprzedaży na targowisku. Konieczność zapłaty opłaty targowej powstaje zaś, gdy obowiązek podatkowy skonkretyzuje się i przekształci w zobowiązanie podatkowe, a to następuje każdego dnia, w którym sprzedaż jest dokonywana. Jest to również dzień, w którym opłata powinna być uregulowana¹⁷.

¹³ Sygn. akt III SA 3507/03, teza wyroku oraz częściowe uzasadnienie opublikowane w: B. Deuter (red.), Podatki i opłaty lokalne, Podatek rolny, Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w..., s. 230-233.

¹⁴ Odmienne stanowisko wyrażone zostało w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 6 grudnia 2005 r. (sygn. akt I SA/Po 216/05). W orzeczeniu tym stwierdzono, że stragan kontenerowy typu „szczęka” nie jest obiektem budowlanym, podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Skoro bowiem art. 1a pkt 2, definiując pojęcie budowli – obiektu budowlanego, odsyła do przepisów prawa budowlanego, to nieuprawnione jest rozszerzanie tego odwołania na inne definicje prawa budowlanego, w tym również na definicje tymczasowego obiektu budowlanego, jakim jest stragan kontenerowy. Podobnie stwierdził skład orzekający WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 14 marca 2006 r. (sygn. akt I SA/Rz 478/05), „szczęka” jest obiektem niebudowlanym, nie podlegającym podatkowi od nieruchomości, za sprzedaż dokonywaną ze sprzedaży należąca jest więc opłata targowa. Nie ma bowiem znaczenia dla określenia zobowiązania w opłacie targowej sposób, w jaki podatek dokonywał sprzedaży na targowisku (czy stół, leżak czy też szczęka).

¹⁵ Zob. L. Eitel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne..., s. 402.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że obowiązek uiszczenia opłaty targowej powstaje z mocy prawa. Jej pobór uzależniony jest zaś od dwóch przesłanek:

- dokonywania sprzedaży i
 - realizowania tej czynności na targowisku.
- Skoro opłata targowa pobierana jest za każdy dzień dokonywania sprzedaży na targowisku, niedopuszczalne jest pobieranie jej w formie abonamentów. W dalszym ciągu z taką praktyką można spotkać się w gminach (miastach). Zadanie zapłaty opłaty targowej „z góry” jest sprzeczne z zasadą prawa podatkowego, że nie można zadać zapłaty należności podatkowej bez wcześniejszego powstania zobowiązania podatkowego. Z kolei wprowadzenie abonamentu „z dołu” doprowadziłoby do sytuacji, w której podatnik, mimo powstania zobowiązania podatkowego, nie uiszczał go w wymaganym terminie, a zatem powstałaby zaległość podatkowa z każdym dniem opóźnienia. W wyroku NSA z dnia 14 maja 2003 r.¹⁸ skład orzekający jednoznacznie stwierdził, że pobieranie opłaty targowej w formie abonamentu, który dotyczy „przyszłej” sprzedaży, stanowi naruszenie art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Podobne stanowisko prezentowane jest w praktyce orzeczniczej Regionalnych i Zb. Obrachunkowych. W uchwale z dnia 12 października 2005 r. RIO w Łodzi stwierdziła, że ustalenie możliwości pobrania opłaty targowej z góry wykracza poza zakres ustawowego upoważnienia rady gminy (miasta) zawartego w art. 19 ust. 1 u.p.o.l.¹⁹

6. Opłata targowa a inne należności za korzystanie z urządzeń targowych i usługi świadczone przez prowadzącego targowisko

Stosownie do art. 15 ust. 3 u.p.o.l. opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Powołany przepis jednoznacznie wskazuje, że opłata targowa pobierana jest odrębnie od innych świadczeń, które są ustanawiane i pobierane przez podmioty będące właścicielami lub zarządzającymi targowiskiem²⁰. Pomimo jednak, że w art. 15 ust. 3 jest wyraźnie rozgraniczenie opłaty targowej od innych świadczeń, to w praktyce dochodzi do licznych sporów podatników z organami podatkowymi w tym zakresie.

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 października 2004 r.²¹ stwierdzono, że pobieranie przez gminę prowa-

dzącą targowisko świadczeń publicznoprawnych – przewidzianych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – od osób dokonujących sprzedaży na tym targowisku nie stoi na przeszkodzie dochodzeniu przez gminę, jako właściciela wynagrodzenia, za bezumowne korzystanie z części nieruchomości gruntowej, na której zlokalizowano targowisko. W uzasadnieniu tego orzeczenia skład orzekający zwrócił uwagę, że należy rozróżnić dwie płaszczyzny. Pierwsza, to korzystanie przez pożądanego z targowiska jako miejsca i budowli przeznaczonych do prowadzenia handlu, a druga to stałe korzystanie przez pożądanego z części gruntu, na którym posiadali obiekty handlowe. Wzajemne prawa i obowiązki na pierwszej płaszczyźnie to sfera prawa publicznego, w której szczególnie znaczenie ma ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewidująca należności publicznoprawne, tj. opłatę targową lub podatek od nieruchomości. Są to należności wyłączone w tym znaczeniu, że powołowa gmina nie może pobierać innych należności o charakterze publicznoprawnym. Korzystanie z gruntu stanowiącego własność gminy należy natomiast oceniać w sferze cywilnoprawnej.

W innym jeszcze orzeczeniu podkreślono, że fakt wniesienia opłaty dzierżawy targowiska (opłaty wjazdowej) nie jest okolicznością, która wyłączałaby obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Stanowi o tym wyrok NSA z dnia 15 ust. 3 u.p.o.l.²² Ponadto pobór opłaty targowej będącej świadczeniem publicznoprawnym nie może być utożsamiany ze sprzedażą biletów wstępu na targowisko, będących umową należnością dla organizatora usług targowych, pobieraną niezależnie od opłaty targowej²³.

Przepis art. 15 ust. 3 u.p.o.l. był oceniany przez Trybunał Konstytucyjny w kontekście zgodności z Konstytucją, a dokładnie z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 te goż aktu. Skład orzekający stwierdził, iż przepis ten nie jest niezgodny z powołanymi przepisami Konstytucji RP. W uzasadnieniu orzeczenia podkreślono, że art. 15 ust. 3 u.p.o.l. przewiduje, że opłatę targową należy wnieść niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Oznacza to, że opłata targowa nie jest swego rodzaju ekwiwalentem za dokonywanie sprzedaży na specjalnie do tego przygotowanym miejscu. Charakter ekwiwalentny opłaty targowej polega na tym, że opłata jako danina publiczna pozostaje w związku z wykonywanymi przez gminę zadaniami lub prowadzenia nymi, jakimi są zadania organizowania lub prowadzenia targowisk określone w art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o samorządzie gminnym. Z przepisu tego wynika, że możli-

¹³ Zob. L. Eitel, M. Popławski, S. Presnarowicz, R. Dowgier, Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2003, s. 102.

¹⁴ Ibidem, s. 102.

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2004 r. (sygn. akt III SA/Wa 182/04), LEX nr 260909.

¹⁶ L. Eitel, S. Presnarowicz, G. Dudar, op. cit., s. 402.

¹⁷ Sygn. akt III SA 2091/02, niepublikowany.

¹⁸ Zob. uchwałę RIO powołaną w przypisie 13.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1994 r. (sygn. akt SA Wr 1836/94), „Monitor Podatkowy” 1995, nr 7, s. 213.

²⁰ Sygn. akt I CK 274/04, OSNC 2005, nr 11, poz. 196.

²¹ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1997 r. (sygn. akt III SA 1375/95, niepublikowany).

²² Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1992 r. (sygn. akt SA Wr 522/92), Wspólnota 1993, nr 45, s. 18.

wość korzystania np. ze zorganizowanego na targu systemu ochrony lub urządzeń podlega rozliczeniom z prowadzącym targowisko, niezależnie od uiszczenia opłaty targowej. Te dodatkowe opłaty nie mają związku ze świadczeniami publicznoprawnymi. Są to dodatkowe opłaty pobierane za korzystanie z urządzeń będących na targowisku. Urządzenia targowe oraz dodatkowe usługi, świadczone przez prowadzącego targowisko, mają na celu polepszenie warunków prowadzenia działalności handlowej. Są z nimi oczywiście związane koszty i brak jest argumentów uzasadniających unikanie zapłaty za korzystanie z tych udogodnień. Obowiązek płacenia dodatkowych opłat wynika z umowy zawartej z prowadzącym targowisko, nie jest zaś opłatą publicznoprawną jak opłata targowa⁴⁶.

7. Wnioski

Obecne brzmienie art. 15 u.p.o.l. nadane ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz zmianie niektórych innych ustaw, zamiast służyć doprecyzowaniu definicji targowiska i usunąć problemy interpretacyjne, wprowadziło

⁴⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2001, nr 6, poz. 166.

jeszcze większy zamęt w zakresie rozumienia tego terminu. W tym zakresie należy postulować jak najszybszą jego zmianę.

Niemniej jednak podmioty stosujące obecnie obowiązujące regulacje, ustalając charakter danego obiektu budowlanego na potrzeby opodatkowania opłatą targową, bądź nie, powinny w pierwszej kolejności stwierdzić, czy jest on budynkiem, a następnie czy jest to targowisko pod dachem lub hala używana do targów, aukcji i wystaw, co może być już zadaniem o wiele trudniejszym. W tym zakresie pomocna może być dokumentacja budowlana budynku, nie ma ona jednak charakteru wiążącego dla organu podatkowego. W praktyce najczęściej konieczne będzie ustalenie faktycznego wykorzystania obiektu budowlanego. W tym celu zasadne będzie w toku prowadzonego postępowania przeprowadzenie oględzin.

Na zakończenie należy jeszcze raz podkreślić, że opłata targowa pobierana jest za każdy dzień dokonywania sprzedaży na targowisku, w związku z czym nie uprawnione jest jej pobieranie w formie „abonamentów”. Opłata targowa jako świadczenie o charakterze publicznoprawnym nie może być utożsamiana z innymi świadczeniami pobieranymi przez podmioty prowadzące targowisko, gdyż te „inne” świadczenia mają charakter umowny (cywilnoprawny).

NOWOŚĆ

TAX PRESS

WYDAWNICTWO TAXPRESS S.C.



Oprawa miękka; format A5; liczba stron 160;
cena: 55 zł + koszt wysyłki pocztowej.

WYDAWNICTWO TAXPRESS S.C.

Al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517
04-028 Warszawa
fax: 022 517 78 00; tel.: 022 517 77 07
e-mail: taxpress@poczta.onet.pl
www.taxpress.com.pl

Procedury powstawania i wygasania podatków i opłat lokalnych na rzecz gmin zawarte są w ustawie Ordynacja podatkowa. Przepisy te z każdą nowelizacją stają się czytelniejsze. Jednak wiele z nich wymaga komentarza nie tylko dla podatnika, ale również dla organu podatkowego. Komentarzy do ustawy napisano wiele. Większość z nich odnosi się jednak do postępowania podatkowego w zakresie podatków należnych Skarbowi Państwa. Ten komentarz uwzględnia specyfikę podatków lokalnych, dochodzonych przez wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, na rzecz miast i gmin, ponadto ma on przede wszystkim wymiar praktyczny. Nie jest to zatem publikacja naukowa. Opisane w nim rozwiązania zostały sprawdzone, zastosowane w codziennym postępowaniu podatkowym przez organy do tego powołane. W polecanej książce przedstawiono praktyczne zastosowanie tych przepisów, z którymi na co dzień borykają się organy podatkowe w osobach wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, a raczej upoważnionych przez nich pracowników. Jednym słowem, jest to spojrzenie na stosowane w organach podatkowych procedury oczyma praktyka.

Omawiając podatki nie można zapomnieć o istnieniu innych regulacji prawnych, odnoszących się do problematyki dochodzenia należności podatkowych na rzecz gminy, m.in. o ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz przepisach wykonawczych. Dlatego pozycja poświęcona podatkom w gminach będzie odwoływała się również do tych regulacji.

Celem niniejszego komentarza jest zatem przybliżenie prawnych rozwiązań procedur związanych z prawidłowym powstawaniem i wygasaniem zobowiązań podatkowych. Zamierzeniem autora jest nie tylko komentowanie, ale przede wszystkim wskazywanie praktycznego zastosowania przepisów w dochodzeniu należności podatkowych na rzecz gmin.

Komentarz adresowany jest do gminnych organów podatkowych, jakimi są wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast. Jest to pozycja przeznaczona zarówno dla urzędników zobowiązanych do regulowania podatków.

„A, jak wiadomo, jedno w życiu człowieka jest pewne: śmierć i podatki.”