



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

---

Olsztyn, dnia 14 lutego 2017 r.

Poz. 723

### UCHWAŁA NR 0102-596/16 KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W OLSZTYNIE

z dnia 16 grudnia 2016 r.

**w sprawie badania zgodności z prawem uchwały Nr XVII/183/2016 Rady Miejskiej w Suszu z dnia 24 listopada 2016 r. w sprawie opłaty targowej.**

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 07 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (j. t. Dz. U. z 2016 r. poz. 561) oraz art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 08 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j. t. Dz. U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.)

#### **uchwała, co następuje**

stwierdza się nieważność § 3 pkt 2 i 3 uchwały Nr XVII/183/2016 Rady Miejskiej w Suszu z dnia 24 listopada 2016 r. w sprawie opłaty targowej

#### **Uzasadnienie**

Rada Miejska w Suszu w dniu 24 listopada 2016 r. podjęła uchwałę Nr XVII/183/2016 Rady Miejskiej w Suszu z dnia 24 listopada 2016 r. w sprawie opłaty targowej. W dniu 05 grudnia 2016 r. przedmiotowa uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, celem zbadania jej postanowień pod względem zgodności z prawem. Pismem z dnia 13 grudnia 2016 r. zawiadomiono Gminę Susz, że uchwała ta będzie rozpatrywana pod względem zgodności z prawem na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (zwane dalej: Kolegium Izby) w dniu 16 grudnia 2016 r. Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Gminy Susz nie wziął udziału w posiedzeniu Kolegium Izby. Stosownie do art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, orzekanie o nieważności uchwał i zarządzeń, w sprawach wymienionych w art. 11 ust. 1 w/w ustawy, zastrzeżono dla kolegium regionalnej izby obrachunkowej. Przepis art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych stanowi, że właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Kolegium Izby badając przedmiotową uchwałę stwierdziło co następuje: Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) rada gminy może wprowadzić opłatę targową. Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, z zastrzeżeniem ust. 2b (tj. opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub w ich częściach). Zgodnie z art. 15 ust. 2 targowiskami, o których mowa w ust. 1 są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż. Zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Rada Miejska w Suszu w § 3 pkt 2 i 3 badanej uchwały postanowiła, iż „Ustala sięienne stawki opłaty targowej w następujących wysokościach: 2) podczas

impresz okolicznościowych, organizowanych na terenie miasta Susz: festyny, „Dni Susza”, „Triathlon”:a) stoisko gastronomiczne – 50 zł;b) stoisko z artykułami spożywczo-przemysłowymi – 30 zł;c) stoisko z piwem – 100 zł;d) stoisko z artykułami spożywczymi typu przekąskowego: prażona kukurydza, lody, wata cukrowa – 30 zł;e) obiekty służące rozrywce: trampoliny, zjeżdżalnie, strzelnice – 50 zł”.3) zespoły obiektów służące rozrywce: „wesołe miasteczko”, „cyrk” – 100 zł”.Definicję targowiska, przyjętą na potrzeby opłaty targowej zawiera art. 15 ust. 2, który stanowi, że targowiskami są wszelkie miejsca, w których prowadzona jest sprzedaż. Ponadto Kolegium Izby podkreśla, że przedmiotem opłaty targowej w myśl art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest czynność związana z dokonywaniem sprzedaży. Rada Miejska w Suszu w postanowieniach § 3 pkt 2 i 3 badanej uchwały ustaliła stawki opłaty targowej z pominięciem określenia „o dokonywaniu sprzedaży”.Ustawodawca w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zdefiniował terminu "dokonywanie sprzedaży". Należy zatem przyjąć jego szerokie rozumienie, obejmujące nie tylko sprzedaż w rozumieniu art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.), ale również czynności mające miejsce przed sprzedażą.W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano, że przy ustalaniu znaczenia terminu "dokonywanie sprzedaży" nie jest istotne, czy dana osoba lub jednostka sprzedała 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. Termin "dokonywanie sprzedaży", zawarty w art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oznacza, że każdy wymieniony w tym przepisie podmiot korzystający z targowiska, w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w celu podjęcia sprzedaży jakichkolwiek artykułów jest zobowiązany do zapłacenia opłaty targowej, a tym samym sformułowanie "dokonywanie sprzedaży" należy interpretować szeroko, uznając, że obejmuje ono wszelkie czynności podejmowane przez podmiot określony w art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, składowanie na stoisku, oczekiwanie na kontrahentów (por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 98/16 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 września 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 554/16)Istotne zatem z punktu widzenia powołanego przepisu jest prawidłowe zinterpretowanie pojęcia sprzedaż, gdyż posłużyło ono ustawodawcy zarówno do określenia czynności podlegających opodatkowaniu opłatą targową jak i do określenia miejsca wyznaczającego terytorialny zakres pobierania podatku.Orzecznictwo oraz komentatorzy stoją zaś na stanowisku, że zwrot "dokonywanie sprzedaży", należy wyjaśnić zgodnie z zasadami wykładni językowej i systemowej.W myśl art. 535 kodeksu cywilnego przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę (por. L. Eteł, S. Persanowicz, Komentarz do art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Lex).W świetle postanowień art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie każdą działalność o charakterze handlowym można uznać za sprzedaż, o której mowa w art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którą ustawa wiąże obowiązek uiszczenia opłaty targowej. W szczególności sprzedaż nie jest pojęciem tożsamym ze świadczeniem usług. W rozumieniu potocznym usługi są określane jako „działalność gospodarcza służąca do zaspokajania potrzeb ludzi”. Legalna definicja usług jest zawarta m. in. w ustawie z 4 marca 2010 r. o oświadczeniu usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (j. t. Dz. U. z 2016 r. poz. 893). Zgodnie z art. 2 pkt 1 powyższej ustawy przez usługę, należy rozumieć świadczenie wykonywane przez usługodawcę na własny rachunek zwykle za wynagrodzeniem, w szczególności usługi budowlane, handlowe oraz usługi świadczone w ramach wykonywanego zawodu. Podobnie działalność handlowa nie jest tożsama z pojęciem sprzedaż. Definicja pojęcia „handel” (Słownik Języka Polskiego PWN) określa, że jest to „działalność polegająca na kupnie, sprzedaży lub wymianie towarów i usług”, natomiast sprzedaż polega na „odstępowaniu czegoś przez sprzedawcę na własność kupującemu za określona suma”. Z definicji tych wynika, że handel jest pojęciem szerszym niż sprzedaż i obejmuje swym zakresem czynność sprzedaży.W konsekwencji przyjęć zatem należy, że usługi gastronomiczne w swoim zakresie obejmują także zawieranie umów sprzedaży, gdyż sprzedawca ostatecznie przenosi na nabywcę własność posiłku i mu ten posiłek wydaje, a nabywca odbiera posiłek i płaci cenę. Jednak usługa gastronomiczna zawiera w sobie także przygotowanie posiłku i jego podanie. Innymi słowy usługa gastronomiczna jest terminem zakresowo szerszym od sprzedaży i składa się z wielu czynności w skład, których wchodzi także sprzedaż.Naczelný Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 lutego 2010 r. sygn. akt II FSK 1610/08 wskazał, „że nawet gdyby uznać, że działalność gastronomiczna nie podlegała opłacie targowej, to pozostaje jeszcze kwestia sprzedaży gotowych produktów, co już bezspornie zaliczyć należy do działalności handlowych”.Podobna sytuacja występuje w przypadku prowadzenia działalności o charakterze rozrywkowym, w tym przypadku cyrku, czy pobieraniem opłaty za korzystanie z określonych obiektów, np. trampoliny, zjeżdżalnie, strzelnice, wesołe miasteczko. Wiązą się one ze sprzedażą biletów wstępu bądź żetonów. W ocenie Kolegium Izby trudno tu wskazywać na typową sprzedaż polegającą na

nabyciu rzeczy, gdyż „rzeczą” w tym wypadku jest wstęp czy skorzystanie z określonych atrakcji. Przepis art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie wskazuje na do-konywanie czynności sprzedaży, to jednak przyjąć należy, że opłaty targowej nie można pobierać od każdej działalności gospodarczej prowadzonej na targowisku. Jedynie zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu art. 535 kodeksu cywilnego i czynności zmierzające do ich zawarcia nakładają na podmioty wykonujące te czynności obowiązek uiszczenia opłaty. Tym samym nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, a świadczą wyłącznie usługi (por.: G. Dudar, Komentarz do art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Lex; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 182/04; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1610/08). Mając na względzie powyższe Kolegium Izby stwierdza, że Rada Miejska w Suszu nadając taką treść § 3 pkt 2 i 3 badanej uchwały w zakresie opłaty targowej w powiązaniu z działalnością handlową, usługami gastronomicznymi, czy usługami rozrywkowymi przekroczyła swoje ustawowe kompetencje do ustalania stawki opłaty targowej, czym naruszyła przepis art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Organy władzy publicznej, do których zalicza się organy samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), działają na podstawie i w granicach prawa. Akty prawa miejscowego, a niewątpliwie uchwała w sprawie opłaty targowej, jest takim aktem, winny być wydawane wyłącznie z upoważnienia ustawowego i nie mogą przekraczać jego zakresu. Każde unormowanie wykraczające poza udzielone upoważnienie jest naruszeniem normy upoważniającej i zarazem naruszeniem konstytucyjnych warunków legalności aktu prawa miejscowego wydanego na podstawie tego upoważnienia. Należy bowiem pamiętać, że w świetle art. 94 Konstytucji RP, regulacje zawarte w akcie prawa miejscowego mają na celu jedynie „uzupełnienie” przepisów powszechnie obowiązujących rangi ustawowej, kształtujących prawa i obowiązki ich adresatów (m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 21 listopada 2012 r.; sygn. akt: II SA/Go 778/12). Zgodnie z ukształtowaną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, do rodzajów naruszeń przepisów skutkujących nieważnością uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego (lub jej części) zaliczyć należy naruszenie: przepisów wyznaczających kompetencję do podejmowania uchwał, podstawy prawnej podejmowania uchwał, przepisów prawa ustrojowego, przepisów, prawa materialnego - przez wadliwą ich wykładnię - oraz przepisów regulujących procedurę podejmowania uchwał (np. wyrok NSA z 11 lutego 1998 r. sygn. II SA/Wr 1459/97). Wobec powyższego Kolegium Izby postanowiło, jak w sentencji.

*Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia i podlega publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego.*

*Na niniejszą uchwałę przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni od daty jej otrzymania, za pośrednictwem tutejszej Izby.*

**Prezes Regionalnej Izby  
Obrachunkowej  
w Olsztynie**

**Iwona Bendorf-Bundorf**