

ROZWAŻANIA WOKÓŁ ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO OPŁATY TARGOWEJ

Uwagi ogólne

Opłata targowa może pełnić istotną rolę fiskalną, jak i pozafiskalną. Jest to należność, która przynosić może gminie poważne dochody. Dzienna stawka maksymalna tego świadczenia przekracza obecnie 650 zł¹. Uzupełnia ono podatek od nieruchomości, który stanowi jedno z ważniejszych źródeł dochodów gminnych. Podmiot dokonujący sprzedaży, w zależności od m.in. miejsca, z którego sprzedaje, obciążony jest bowiem podatkiem od nieruchomości lub opłatą targową. Z drugiej strony opłata ta może być wykorzystywana do stymulowania określonych zachowań, np. porządkujących lokalny handel. W niektórych gminach różnicuje się więc wysokość opłaty w zależności od tego, czy sprzedaż jest dokonywana na „legalnych” czy na „nielegalnych” targowiskach, drastycznie podnosząc, nawet do poziomu maksymalnego, stawkę opłaty w tym drugim przypadku.

Ustawodawca nie poświęcił jednak należytej uwagi tej należności. Podstawowe elementy konstrukcji tego świadczenia zawarte są jedynie w dwóch artykułach². W kilku innych znajdziemy regulacje, które odnoszą się jednocześnie do kilku należności, w tym do opłaty targowej³.

- 1 W art. 19 pkt 1 lit. a) wskazuje się, że w 2009 r. maksymalna dzienna stawka tej opłaty wynosi 658,49 zł.
- 2 Art. 15–16 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) – dalej powoływanej jako u.p.l.
- 3 W art. 19 określono zasady kształtowania stawek tej opłaty, zasad jej poboru oraz prowadzenia zwolnień podatkowych, w art. 20 wprowadzono zasady waloryzacji m.in. tej opłaty,

Sytuacja ta wymusza, aby łączyć w poszczególnych przepisach kilka elementów konstrukcyjnych. Nie wpływa to pozytywnie na jakość przepisów. Potwierdzeniem tej sytuacji są liczne wątpliwości na gruncie stosowania tej opłaty, co znajduje odzwierciedlenie w bogatym orzecznictwie sądowym dotyczącym przedmiotowej materii. W niniejszym opracowaniu zostaną przedstawione następujące zagadnienia w wywołujące w praktyce istotne wątpliwości: świadczenie usług a opłata targowa, sprzedaż w tymczasowych obiektach budowlanych a opłata targowa oraz sprzedaż w budynkach a opłata targowa.

1. Świadczenie usług a opłata targowa

Nie powinno być wątpliwości, iż ze sprzedażą rzeczy wiąże się obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Mogą jednak powstać wątpliwości w sytuacjach, w których sprzedaży rzeczy towarzyszą określone usługi lub też gdy na targowisku świadczone są jedynie usługi. Z pierwszym przypadkiem będziemy mieli do czynienia np. w związku z funkcjonowaniem ogródka piwnego, w którym sprzedaży określonych towarów konsumpcyjnych towarzyszy świadczona usługa gastronomiczna. Z sytuacją, którą obrazuje drugi przypadek, mamy do czynienia np. w związku z funkcjonowaniem wesołego miasteczka, gdzie dominuje odpłatne świadczenie określonych usług rozrywkowych, z reguły bez sprzedaży towarów.

Odnosząc się do możliwości poboru opłaty targowej w takich przypadkach, należy wyjść od analizy treści art. 15 u.p.l. W tym przepisie wskazuje się, że opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. W tym miejscu istotne jest pojęcie sprzedaży, które wyznacza zakres przedmiotowy tego świadczenia. W orzecznictwie wskazuje się, iż należy przyjąć potoczne rozumienie tego słowa⁴. Sprzedażą jest więc umowa wzajemna, na podstawie której sprzedawca oddaje coś na własność kupującego

w art. 20a konsekwencje nieuchwalenia na dany rok uchwały w sprawie stawek m.in. tej należności, a w art. 20b i 20c reguły dotyczące wprowadzania preferencji mających charakter pomocy publicznej.

4 Zob. wyrok NSA z dnia 1 lutego 2007 r. (sygn. akt II FSK 1289/06), niepubl.

za określoną cenę⁵. Przedmiotem tej czynności może być więc przedmiot, rzecz, nie zaś usługa. Takie znaczenie pokrywa się z rozumieniem tego słowa wynikającym z Kodeksu cywilnego⁶, gdzie wskazuje się, że 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.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że świadczenie usług nie jest objęte opłatą targową. Pozostaje do rozstrzygnięcia kwestia, czy sytuacja, w której sprzedaży rzeczy towarzyszy jednocześnie świadczenie usługi, objęta jest przedmiotową opłatą. Ustosunkowując się do tej materii, zwrócić należy uwagę na definicję targowisk, która znajduje się w art. 15 ust. 2 u.p.l. Są nimi wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel, z zastrzeżeniem ust. 2a. Należy w tym miejscu poza przedmiotem rozważań pozostawić treść regulacji, do której odsyła analizowany przepis i zwrócić uwagę na pojęcie handlu, który wyznacza miejsca traktowane jako targowiska. W orzecznictwie podkreśla się, że targowisko to miejsce, w którym prowadzony jest handel, rozumiany jako obrót towarów polegający na kupnie – sprzedaży w szerokim znaczeniu tego słowa (obejmującym także usługi związane z jego spełnieniem)⁷. Oznacza to, że z jednej strony targowiskiem, w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, będzie miejsce, w którym poza sprzedażą towarów świadczone są także usługi. Z drugiej strony, na takim targowisku opłatą objęta może być jedynie sprzedaż rzeczy, nie zaś świadczenie usług. Nie ma jednak przeszkód, aby objąć opłatą takie sytuacje, w których jednocześnie ze sprzedażą towaru świadczona była usługa z tym towarem ściśle związana. Opodatkowana jest jedynie sprzedaż rzeczy, nie zaś świadczenie usług.

5 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. II, Warszawa 1994.

6 Zob. art. 535 kc.

7 Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2007 r. (sygn. akt I SA/Rz 697/07), niepubl.

2. Sprzedaż w tymczasowych obiektach budowlanych a opłata targowa

Istotnym zagadnieniem dotyczącym opłaty targowej jest sytuacja, w której sprzedaż towarów jest dokonywana przy wykorzystaniu tzw. tymczasowych obiektów budowlanych, takich jak: kioski uliczne, strzelnice, pawilony sprzedaży ulicznej lub wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe⁸. Sytuacja ta rodzi kilka problemów, które zobrazować można następującymi pytaniami: czy taka sprzedaż nie jest wyłączona lub zwolniona od opłaty targowej na podstawie art. 15 i art. 16 u.p.l., czy ma znaczenie, że dokonujący sprzedaży w takich obiektach jest podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z gruntem, na którym taki obiekt jest posadowiony, jak wygląda kwestia opłaty targowej w sytuacji, gdy obiekt ten jest wznoszony każdego roku jedynie na określony czas i jest w konsekwencji użytkowany sezonowo.

Zgodnie z art. 15 ust. 2a u.p.l. opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. W przepisie tym uregulowano więc wyłączenie od opłaty targowej. Jeśli więc sprzedaż jest realizowana w budynku, to – co do zasady – czynność ta nie jest objęta przedmiotową opłatą. Wyjątkiem, o którym mowa niżej, jest sytuacja, w której sprzedaż jest dokonywana w budynku po dachem lub hali używanej do targów, aukcji i wystaw. W tym miejscu zasadne jest pytanie o to, czy tymczasowe obiekty budowlane to budynki, o których mowa w art. 15 ust. 2a u.p.l.? Definicja budynku, która ma wiążący charakter w niniejszej sytuacji, znajduje się w art. 1a pkt 1 u.p.l. Budynkiem tym jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Istotną cechą tymczasowego obiektu budowlanego jest zaś m.in. to, że przeznaczony jest do czaso-

8 Pojęciem tym posługuje się ustawodawca w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z definicją zawartą w tym przepisie jest to obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe.

wego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także, że jest to obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem. Biorąc to pod uwagę, stwierdzić należy, że obiekty takie nie spełniają dwóch lub co najmniej jednej cechy budynku, tj. nie mają fundamentów lub nie są trwale związane z gruntem. Oznacza to, że tymczasowe obiekty budowlane nie są budynkami na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W konsekwencji sprzedaż dokonywana przy wykorzystaniu takich obiektów nie jest wyłączona z opłaty targowej. Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie, gdzie odnaleźć można pogląd, zgodnie z którym pojęcie tymczasowego obiektu budowlanego jest pojęciem odrębnym od pojęcia obiektu budowlanego (budynku). W konsekwencji, jeśli w tymczasowym obiekcie budowlanym, jako niewymienionym w art. 15 ust. 2a, jest prowadzona sprzedaż, to taka sprzedaż nie jest wyłączona z opłaty targowej, gdyż jedynie sprzedaż w budynkach lub ich częściach podlega takiemu wyłączeniu⁹.

Powyższe rozważania nie przesądzają o tym, że ze sprzedażą przy wykorzystaniu tymczasowych obiektów budowlanych wiąże się w każdym przypadku obowiązek zapłaty opłaty targowej. Należy bowiem zwrócić uwagę na zwolnienie zawarte w art. 16 u.p.l. Zgodnie z tym przepisem 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 targowiskach. Analizując tę regulację, zwrócić należy uwagę na dwa elementy. Po pierwsze, podmiot, który dokonuje sprzedaży na targowisku, musi być podatnikiem podatku od nieruchomości. Po drugie, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości musi wiązać się z przedmiotem opodatkowania, który znajduje się na targowisku. W tym miejscu powstaje pytanie o to, czy właściciel tymczasowego obiektu budowlanego może być podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z przedmiotem znajdującym się na targowisku, a jeśli tak, to jakim? Należy zwrócić uwagę, że obiekt taki jest budowlą, która podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budow-

9 Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 stycznia 2006 r. (sygn. akt I SA/Sz 992/04), niepubl.

lanego niebędący 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. Analiza tego pojęcia wymaga sięgnięcia do pojęcia obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 prawa budowlanego. Zgodnie z nim obiektem budowlanym jest m.in. budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Jest nim również budynek oraz obiekt małej architektury. Z uwagi jednak na dalszą część „podatkowej” definicji budowli, wyłączającą z jej zakresu budynki i obiekty małej architektury, odesłanie do pojęcia obiektu budowlanego nie w całym zakresie powinno mieć zastosowanie. W oparciu o analizę ww. regulacji budowla na potrzeby podatku od nieruchomości będzie obiektem budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury¹⁰. Stosowanie tej definicji w praktyce wymaga ustalenia w pierwszej kolejności, czy dany przedmiot jest obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego, niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury. W dalszej kolejności należy stwierdzić, jakie elementy stanowią jego całość techniczno-użytkową¹¹. Wszystkie one będą tworzyły budowlę podlegającą opodatkowaniu.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że tymczasowe obiekty budowlane, których definicja znajduje się w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane, są jednocześnie obiektami budowlanymi. Nie będąc jednocześnie budynkami czy obiektami małej architektury, należy je traktować jako budowle objęte podatkiem od nieruchomości. Będą je tworzyły wszystkie elementy, które stanowią techniczną i funkcjonalną całość umożliwiającą wykorzystywanie tych obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem¹².

Ustalenie, że tymczasowe obiekty budowlane są budowlami, oznacza, że ich właściciel, który je wykorzystuje do sprzedaży, może ko-

10 Zob. M. Popławski, Glosa do wyroku NSA z dnia 27 stycznia 2006 r. (sygn. akt FSK 2316/04), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 12, s. 3 i n.

11 Zob. L. Etel, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r. (sygn. akt II FSK 514/06), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 2, s. 14 i n.

12 Element ten jest istotny z uwagi na zagadnienie dotyczące ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości takiej budowli, którą jest jej wartość amortyzacyjna lub rynkowa.

rzystać ze zwolnienia od opłaty targowej. Na sprzedawcy musi jednak w danym momencie (dniu dokonywania sprzedaży) ciążyć obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z przedmiotem opodatkowania wykorzystywanym do sprzedaży. Podatnikiem jest bowiem podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy¹³. Nie wystarczy więc zaistnienie zdarzenia, z którym ustawodawca łączy powstanie takiego obowiązku, jeśli nie zostanie spełniony warunek determinujący powstanie takiego obowiązku. Jest to szczególnie ważne w zakresie nowo powstałych obiektów budowlanych. Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.l., jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa, została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Oznacza to, że właściciel tymczasowego obiektu budowlanego, np. ulicznego kiosku, który został posadowiony w marcu 2009 r., będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z tym przedmiotem opodatkowania dopiero w dniu 1 stycznia 2010 r. Przez okres od zakończenia budowy tego obiektu do końca roku, w którym zdarzenie to miało miejsce, obiekt ten korzysta z tzw. wakacji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości. W konsekwencji zwolnienie od opłaty targowej będzie przysługiwało sprzedawcy, będącemu podatnikiem podatku od nieruchomości, dopiero od początku roku następującego po roku, w którym zakończono inwestycję związaną z posadowieniem obiektu budowlanego. Jeśli sprzedawca będzie dokonywał sprzedaży w okresie wakacji podatkowych, będzie na nim ciążył obowiązek ponoszenia opłaty targowej, gdyż w tym okresie przedmiotowe zwolnienie nie będzie miało zastosowania.

Należy też zwrócić uwagę na sytuację, w której tymczasowy obiekt budowlany funkcjonuje jedynie sezonowo. Może to dotyczyć np. przykrycia namiotowego lub powłoki pneumatycznej, która co roku jest posadawiana przed sezonem letnim i demontowana po jego zakończeniu. W tym przypadku obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie może w ogóle powstać. Co prawda wystąpi tu przesłanka, która rzutuje na powstanie obowiązku podatkowego (zakończenie budo-

13 Zob. art. 7 o.p.

wy obiekty), ale obiekt ten już nie będzie istnieć w dniu, w którym ten obowiązek może najwcześniej powstać, tj. 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończono budowę tego obiektu. W konsekwencji w okresie wykorzystywania takiego obiektu do sprzedaży powinna być pobierana opłata targowa przez cały okres funkcjonowania takiego obiektu.

Istotną kwestią, jak się wydaje wartą podkreślenia, jest zagadnienie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntu, na którym posadowiono tymczasowy obiekt budowlany. Jeśli bowiem właściciel obiektu będzie jednocześnie podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z tym gruntem, rozważyć trzeba zastosowanie przedmiotowego zwolnienia od opłaty targowej. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia, jeśli sprzedawca będzie np. właścicielem tego gruntu lub posiadaczem zależnym nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego¹⁴. Czy można jednak mówić o tym, że grunt pod takim obiektem jest przedmiotem opodatkowania położonym na targowisku? Zgodnie z art. 15 ust. 2 u.p.l. targowiskami są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel. Z jednej strony, skoro tymczasowy obiekt budowlany jest miejscem, w którym dokonywana jest sprzedaż, to należy to miejsce traktować jako targowisko. W konsekwencji należy przyjąć, że grunt pod nim również znajduje się na tym targowisku. Trudno jest uzasadnić twierdzenie, że pojęcie „miejsca”, o którym mowa w ww. przepisie, może być przypisane jedynie do obiektu budowlanego, w oderwaniu od gruntu, na którym jest on posadowiony. Z drugiej strony, przedmiotem bezpośrednio wykorzystywanym do dokonywania sprzedaży jest budowla, nie zaś grunt. Zwrócić bowiem należy uwagę na sytuację, w której sprzedaż jest wykonywana bezpośrednio na ziemi, bez wykorzystania budowli czy jakichkolwiek urządzeń. W takiej sytuacji nie ma wątpliwości, że sam grunt jest targowiskiem. Ważąc ww. argumenty, jako zasadne należy jednak przyjąć, że osoba będąca podatnikiem podatku od gruntu, na którym znajduje się tymczasowy obiekt budowlany wykorzystywany do sprzedaży, będzie korzystała ze zwolnienia od opłaty targowej. Grunt ten należy bowiem traktować jako miejsce, w którym dokonywana jest sprzedaż, mimo że sprzedaż jest *de facto* realizowa-

14 Podmioty, które są podatnikami podatku od nieruchomości zostały wskazane w art. 3 u.p.l.

na przy wykorzystaniu budowli. W przeciwnym wypadku nie sposób byłoby rozwiązać problemu sprzedawcy, który będąc podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu, dokonuje sprzedaży np. z podestu, utwardzonego placu, stołu itd., a więc nie z gruntu. Trudno byłoby uzasadnić, że powinien on uiścić opłatę targową, w odróżnieniu np. od jego sąsiada, który sprzedawałby towar bezpośrednio z gruntu. Nie zmienia zasadności ww. twierdzenia orzeczenie sądu, zgodnie z którym art. 16 nie zwalnia od opłaty targowej osób, które są podatnikami podatku od nieruchomości, jeżeli prowadzą działalność sprzedaży towarów na targowisku poza miejscem, od którego płacą podatek od nieruchomości. Opłata dotyczy tylko powierzchni nieobjętej podatkiem od nieruchomości¹⁵. Jeśli więc właściciel tymczasowego obiektu budowlanego jest podatnikiem podatku od gruntu, na którym ten obiekt jest posadowiony, nie będzie zobowiązany do uiszczenia opłaty targowej. Jeżeli jednak sprzedaży będzie dokonywał poza gruntem, od którego płaci podatek, opłata targowa będzie należna.

3. Targowisko pod dachem oraz hale używane do targów, aukcji i wystaw

Jeden z większych problemów dotyczących opłaty targowej odnosi się do interpretacji pojęć „targowisko pod dachem” oraz „hala używana do targów, aukcji i wystaw”. Bez ich analizy nie sposób prawidłowo wskazać, w których miejscach z dokonywaną sprzedażą powinien wiązać się obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Regułą jest, że opłata targowa jest pobierana od osób dokonujących sprzedaży na targowisku, którym są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel. Nie podlega jednak temu świadczeniu sprzedaż dokonywana w budynkach lub ich częściach, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw (ust. 2a). Oznacza to, że w niektórych sytuacjach sprzedaż będzie objęta przedmiotową opłatą także wówczas, gdy będzie dokonywana w budynkach. Ma to praktyczne znaczenie, gdyż coraz częściej sprzedaż przenosi się z placów, ulic itd., do zadaszonych obiektów budowlanych, wyposażonych w stoiska, bok-

15 Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2004 r. (sygn. akt I SA/Ka 1372/03).

sy itp. Podnosi to niewątpliwie komfort pracy sprzedającym, a kupującym uatrakcyjnia zakupy. Czy jednak w takich sytuacjach organy podatkowe mogą nadal pobierać opłatę targową? Odpowiedź na to pytanie zależy od przyjętego znaczenia ww. pojęć.

Interpretując pojęcie „targowisko pod dachem”, należy zwrócić uwagę, iż w art. 15 ust. 2 u.p.l. znajduje się definicja legalna targowiska. Nie może być ona jednak przydatna przy ustaleniu znaczenia analizowanego pojęcia. Związane jest to z dwoma kwestiami. Po pierwsze, pojęcie targowiska pod dachem znajduje się w art. 15 ust. 2a u.p.l., który wprowadza wyjątki od podstawowej definicji targowiska zawartej w ust. 2. W tej sytuacji trudno byłoby uzasadnić prawidłowość działania, w którym interpretując pojęcia zawarte w przepisie kształtującym wyjątek od zasady, posiłkowalibyśmy się przepisem kształtującym samą zasadę podstawową. Po drugie, zastosowanie pojęcia „targowisko” z ust. 2 przy interpretacji „targowiska pod dachem” prowadziłyby do nieracjonalnych wniosków. Trudno, jak się wydaje, zaakceptować sytuację, w której targowiskiem pod dachem byłby każdy budynek, w których prowadzony jest handel. Stałoby to w sprzeczności z celem realizowanym przez ust. 2. Jest nim niewątpliwie wyłączenie z opodatkowania opłatą targową sprzedaży dokonywanej w budynkach lub ich częściach, z wyjątkiem określonych sytuacji, m.in. gdy w ramach tych obiektów utworzone zostało targowisko.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy ustalić znaczenie potoczne pojęcia „targowisko”. Będzie to miejsce, plac, gdzie odbywa się sprzedaż i kupno towarów w określone dni tygodnia lub odbywają się wystawy eksponatów umożliwiające zawieranie transakcji handlowych, zwłaszcza dotyczących bydła¹⁶. Analizując przedmiotową definicję, na pierwszy plan wysuwają się następujące kwestie. Po pierwsze, targowisko w założeniu ma charakter okresowy, cykliczny, nie zaś trwałe. Sformułowanie, iż sprzedaż i kupno towarów ma miejsce „w określone dni tygodnia” wskazuje, iż klasyczne targowisko odbywa się np. w określone, najczęściej stałe dni tygodnia, np. co czwartek lub w każdy wtorek i piątek. Po drugie, na targowisku z założenia powinna istnieć możliwość dokonywania zakupu i sprzedaży różnych towarów. Prowadzi to z kolei do wniosku, iż targowisko jest miejscem, w którym jednocześnie

16 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1995, s. 446 i n.

nie znajduje się lub może się znajdować liczne grono sprzedawców oraz kupujących. Po trzecie, czynności te powinny być przy tym podejmowane nie jednorazowo, lecz w pewnym powtarzającym się procesie, co wynika z określenia „odbywa się” odnoszonego do sprzedaży i kupna towarów. Wskazuje to, iż targowisko jest miejscem intensywnej wymiany handlowej, mogącej, lecz niekoniecznie, przybierać formę prowadzenia działalności gospodarczej.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż ww. pojęcie powinno zostać poddane analizie przez pryzmat określenia, które mu towarzyszy w przedmiotowym przepisie. Mowa jest tu o „targowisku pod dachem”. Interpretując to pojęcie, nie można poprzestać wyłącznie na znaczeniu i cechach słowa „targowisko”, lecz należy podstawowe znaczenie tego terminu odnieść do sytuacji, iż ma to być targowisko pod dachem. Innymi słowy, należy ustalić, czy ten dodatkowy element determinujący charakter miejsca wymiany dóbr, o którym mowa w przepisie, nie zmodyfikuje ww. cech targowiska. W konsekwencji należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.

Po pierwsze, sformułowanie, iż targowisko ma być pod dachem, należy odczytywać w kontekście całego przepisu, w którym to pojęcie pojawiło się, tj. art. 15 ust. 2a. Przepis ten nie odnosi się zatem do targowisk, które są pod zadaszeniem, które nie jest jednocześnie elementem budynku. Targowisko to musi być w budynku w rozumieniu art. 1a pkt 1 u.p.l., a więc w obiekcie, który ma poza dachem ściany, fundament oraz jest trwale związany z gruntem. Te elementy w istotny sposób mogą wpłynąć na wyniki interpretacji znaczenia potocznego pojęcia „targowisko”.

Po drugie, targowisko w budynku jest miejscem, w którym handel prowadzony jest w dogodniejszych warunkach zarówno dla kupującego, jak i sprzedawcy. Sprzedaż nie musi odbywać się wyłącznie z ręki, koszy, czy stołów, na których oferowany będzie towar do sprzedaży. Nie ma przeszkód, aby sprzedawcy w tej sytuacji mogli dysponować dostępem np. do zamkniętych stoisk czy też boksów itp. Dzięki temu ułatwione będzie przechowywanie i eksponowanie towaru do sprzedaży.

Po trzecie, targowisko prowadzone w takich warunkach jest odizolowane od zewnętrznych czynników m.in. atmosferycznych. Handel

może być więc prowadzony we wszystkie dni tygodnia. Może być to uzasadnione ekonomicznym aspektem związanym z funkcjonowaniem targowiska pod dachem. Koszty takiej inwestycji są zdecydowanie wyższe od tych, które wiążą się z tradycyjnym targowiskiem zlokalizowanym na placu lub pod „zwykłym” zadaszeniem. Czas zwrotu nakładów jest więc uzależniony od intensywności wykorzystania takiego targowiska. Naturalną konsekwencją byłoby więc w miarę możliwości ciągle i nieprzerwane wykorzystywanie takiego obiektu handlowego.

Po czwarte, istotną wątpliwością, która pojawia się w obecnym stanie rzeczy, jest kwestia rozróżnienia targowiska pod dachem od np. galerii handlowej czy pasażu handlowego, w których sprzedaż nie powinna być objęta opłatą targową. W tych ostatnich przypadkach sprzedaż jest prowadzona w lokalach stanowiących odrębne nieruchomości lokalowe¹⁷ lub też częściach budynków, które nie będąc wyodrębnione prawnie, stanowią jednak samodzielną całość techniczno-użytkową i mogą zostać wyodrębnione prawnie jako odrębne lokale¹⁸. W tej sytuacji nie mamy do czynienia z targowiskiem, gdyż w ramach poszczególnych części budynków (lokali) sprzedaje tylko jeden sprzedawca. Jeśli jednak w ramach takiej części sprzedaż będzie dokonywana przez kilka lub kilkanaście podmiotów, które będą dysponować określonym miejscem w postaci stoiska, boksu, stołu itd., powstanie targowisko pod dachem.

Po piąte, dla celów definiowania pojęcia targowiska pod dachem nie ma znaczenia, czy handel ma charakter ciągły, czy też ma miejsce jedynie w określone dni tygodnia. Nie ma również znaczenia, czy sprzedaż jest dokonywana w ramach doraźnej sprzedaży, czy też jest realizowana w sposób zorganizowany w ramach działalności handlowej¹⁹.

Reasumując ten fragment rozważań, wskazać można na następujące cechy targowiska pod dachem:

- obiekt, w którym dokonywana jest sprzedaż, jest budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

17 Art. 46 § 1 kc. wskazuje na części budynków, które na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

18 Takim pojęciem posługuje się art. 5 ust. 4 Prawa budowlanego.

19 Inaczej orzeczono w wyroku NSA z dnia 20 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1768/06), LEX nr 456657.

- obiekt jest przystosowany do sprzedaży przez co najmniej kilka podmiotów,
- sprzedaż przez poszczególne podmioty nie jest dokonywana w lokalach stanowiących odrębne nieruchomości lokalowe lub częściach budynku stanowiących samodzielną całość techniczno–użytkową (lokale); jeśli w ramach budynku sprzedaż będzie dokonywana w ramach wyodrębnionych części budynków, tej sprzedaży nie można traktować jako dokonywanej w ramach targowiska pod dachem.

Wskazane wyżej elementy targowiska pod dachem wskazują, że ważny jest nie tylko charakter obiektu budowlanego (musi być to budynek), ale także jego sposób użytkowania (wykorzystywany do sprzedaży przez co najmniej kilka podmiotów), a także sposób i forma dokonywanej sprzedaży (nie jest ona dokonywana przez poszczególnych sprzedawców w ramach części budynków wyodrębnionych prawnie lub stanowiących samodzielną całość techniczno–użytkową). Oznacza to, że istotnym elementem procedury, który może okazać się koniecznym do ustalenia spełnienia ww. cech, jest poza analizą dokumentacji architektoniczno–budowlanej, także ogląd sposobu wykorzystania takiego obiektu²⁰. Obowiązek dokonania takich czynności dowodowych nie ma charakteru bezwzględnego, który musi być podejmowany w każdym przypadku zaistnienia przypuszczenia dokonywania sprzedaży na targowisku pod dachem. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dane, które stanowią mogą podstawę do przyjęcia, iż w danym przypadku mamy do czynienia z targowiskiem pod dachem. Są to zapisy zawarte w ewidencji gruntów i budynków²¹ oraz dokumentacja architektoniczno–budowlana²². W przypadku jednak wątpliwości co do charakteru i sposobu wykorzystywania tych obiektów, organ podatkowy

-
- 20 Zwraca na to uwagę L. Etel, *Opinia dotycząca zasad pobierania opłaty targowej od osób dokonujących sprzedaży w halach targowych*, „Casus” 2005, nr 35, s. 31, który wskazuje, że w tym zakresie celowe jest dopuszczenie dowodu z oględzin przeprowadzonych w ramach prowadzonego postępowania, które pozwolą na ustalenie przeznaczenia budynku i sposobu jego wykorzystania.
- 21 Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 Prawa geodezyjnego i kartograficznego podstawę m.in. wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.
- 22 Zgodnie z art. 194 § 1 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

jest zobowiązany do podjęcia działań mających na celu ustalenie spełniania przesłanek uzasadniających traktowanie poszczególnych obiektów jako targowisk pod dachem w znaczeniu potocznym zaprezentowanym wyżej²³.

Wyżej zaprezentowane stanowisko w pewnym zakresie odzwierciedla pogląd znajdujący oparcie w orzecznictwie sądowym. Zgodnie z nim znaczenia pojęcia „targowisko pod dachem” należy poszukiwać w drodze wykładni systemowej, poprzez odesłanie do przepisów Prawa budowlanego i wydawanych na ich podstawie decyzji administracyjnych, 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. 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 wykorzystania²⁴. Należy jednak pamiętać, że wykładania systemowa i celowościowa „służy interpretacji prawa podatkowego jedynie w granicach zakreślonych przez wykładnię językową”²⁵.

W orzecznictwie podkreśla się także, iż posiłkowo można poszukiwać wyjaśnienia tego pojęcia w przepisach prawa wydanych na podstawie ustawy o statystyce państwowej (tj. w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych²⁶ – KŚT oraz w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów również z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych²⁷ – PKOB²⁸). Zwraca się przy tym uwagę, że w ramach wykładni systemowej zewnętrznej należy przyjąć w rezulta-

23 Możliwość przeprowadzenia przeciwdowodu przeciw treści wynikającej z dokumentów urzędowych przewidziano w art. 194 § 3 o.p.

24 Wyrok NSA z 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1669/06), LEX nr 456649.

25 Za B. Brzezińskim, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 44 i n., który powołuje się m.in. na uchwałę NSA z dnia 4 czerwca 2001 r. (sygn. akt FPK 6/01), ONSA 2001, nr 4, poz. 161.

26 Dz.U. Nr 112, poz. 1317 ze zm.

27 Dz.U. Nr 112, poz. 1316.

28 Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 871/05), LexPolonica nr 409864.

cie, że w art. 15 ust. 2a u.p.l. chodzi o rodzaje (klasy) obiektów budowlanych określonych w wymienionych klasyfikacjach.

Wskazać jednak należy, że o zaliczeniu do KŚT budynku (lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju np. targowiska pod dachem, decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie, a nie sposób użytkowania, który w praktyce bywa czasem niezgodny z przeznaczeniem. O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych. W przypadku budynków (lokali) o różnym przeznaczeniu o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje głównie jego przeznaczenie²⁹. Dane wynikające z KŚT mogą więc być, na co słusznie zwrócił uwagę sąd w ww. orzeczeniu, pomocniczo wykorzystywane przy ocenie, czy dany obiekt w istocie pełni funkcję targowiska pod dachem. Odrzucić bowiem należy twierdzenie, że targowiskiem pod dachem, w którym pobierana powinna być opłata targowa, jest obiekt, który przeznaczony jest do pełnienia tej funkcji w sytuacji, gdy faktycznie jest on wykorzystywany w inny sposób. Należy jednak pobierać opłatę targową w sytuacji, gdy dany obiekt nie będzie traktowany jako targowisko pod dachem w oparciu o akty wydane na podstawie ustawy o statystyce państwowej, jeśli faktycznie będzie on spełniał ww. warunki właściwe dla potocznego znaczenia pojęcia „targowisko pod dachem”.

Przydatność danych uzyskanych w oparciu o Polską Klasyfikację Obiektów Budowlanych w analizowanym przypadku także budzić może wątpliwości. Co prawda w załączniku do rozporządzenia, regulującego tę klasyfikację, targowiska pod dachem stanowią jeden z rodzajów budynków handlowo-usługowych, to jednak na wstępie tego dokumentu wskazuje się, że szczególnym rodzajem budynku jest wiatła, która stanowi pomieszczenie naziemne, nie obudowane ścianami ze wszystkich stron lub nawet w ogóle ścian pozbawione³⁰. Takie postrzeganie budynków stoi w sprzeczności z art. 15 ust. 2a u.p.l., z którego

29 Zob. uwagi szczegółowe w załączniku rozporządzenia w sprawie do KŚT do Grupy 1 – Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego.

30 Informacja taka znajduje się w części poświęconej objaśnieniom wstępnym, pkt 2 Pojęcia podstawowe załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów również z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych.

wynika, iż targowiskami pod dachem są obiekty znajdujące się w budynku mającym m.in. ściany.

Podobne, choć jak się wydaje, nie tak poważne wątpliwości wiążą się z rozumieniem pojęcia „hal używanych do targów, aukcji i wystaw”, którym posłużył się ustawodawca w art. 15 ust. 2a u.p.l. Należy skłonić się do stanowiska prezentowanego w piśmiennictwie³¹, iż znaczenia tego pojęcia należy poszukiwać w jego językowym znaczeniu. Uzasadnieniem takiego rozwiązania jest słowo „użytkowane”, które odnosi się do hal. Oznacza to, że z przedmiotowymi obiektami będziemy mieli do czynienia w przypadku budynków, zwykle jednokondygnacyjnych, jednoprzestrzennych, o wysokim i rozległym wnętrzu, wykorzystywanych do sprzedaży i kupna towarów odbywających się w określone dni tygodnia lub wystaw eksponatów umożliwiających zawieranie transakcji handlowych, publicznych sprzedaży, w których nabywcą danej rzeczy zostaje ten, kto ofiaruje najwyższą sumę, wystawiania na pokaz zbiorów wytworów działalności człowieka w jakiegokolwiek dziedzinie lub okazów przyrody³². Zgodzić należy się także ze stanowiskiem, że sam fakt używania hali do targów skutkuje tym, że można od osób dokonujących w niej sprzedaży pobierać opłatę targową. Przy tym nie musi być to obiekt wybudowany jako „hala targowa”, może być nią również np. hala sportowa czy widowiskowa, w której w określonych dniach odbywają się targi³³. O tym, czy określony budynek jest halą, podobnie jak w odniesieniu do pojęcia budynku, decydują przepisy prawa budowlanego i wydane na ich podstawie decyzje administracyjne³⁴.

Wnioski

Na gruncie przedstawionych rozważań stwierdzić należy, że wskazana byłaby interwencja ustawodawcy, który powinien lepiej uregulować przepisy odnoszące się do zakresu przedmiotowego tego świadczenia. Do tego czasu szczególne wątpliwości może budzić zwłaszcza art.

31 Zob. W. Witalec, Głosa do wyroku NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 871/05), „Finanse Komunalne” 2007, nr 1–2, s. 128.

32 Zob. M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1995.

33 G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, komentarz do art. 15 u.p.l.

34 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 maja 2006 r. (sygn. akt I SA/Łd 405/06), niepubl.

15 ust. 2a u.p.l., który zawiera wyłączenie od opłaty, ale jednocześnie znajduje się tu uzupełnienie definicji targowiska. Budzić może wątpliwości nie tylko prawidłowość takiej konstrukcji prawnej, ale także precyzja pojęć, którymi posłużono się w tym przepisie. Wskazać należy ponadto na następujące ustalenia o charakterze szczegółowym.

Po pierwsze, świadczenie usług nie jest objęte opłatą targową. Nie ma jednak przeszkód, aby tą opłatą objąć sytuacje, w których jednocześnie ze sprzedażą towaru świadczona była usługa z tym towarem ściśle związana.

Po drugie, tymczasowe obiekty budowlane nie są budynkami na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W konsekwencji sprzedaż dokonywana przy wykorzystaniu takich obiektów nie jest wyłączona z opłaty targowej. Obiekty te są natomiast budowlami, co Oznacza, że ich właściciel, który je wykorzystuje do sprzedaży, może korzystać ze zwolnienia od opłaty targowej. Na sprzedawcy musi jednak w dniu dokonywania sprzedaży ciążyć obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z przedmiotem opodatkowania wykorzystywanym do sprzedaży. Jako zasadne należy także przyjąć twierdzenie, że osoba będąca podatnikiem podatku od gruntu, na którym znajduje się tymczasowy obiekt budowlany, który jest wykorzystywany do sprzedaży, będzie również korzystała ze zwolnienia od tej opłaty.

Po trzecie, targowiskiem pod dachem jest obiekt będący budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powinien być on ponadto przystosowany do sprzedaży przez co najmniej kilka podmiotów, a przy tym sprzedaż nie może być dokonywana w lokalach stanowiących odrębne nieruchomości lokalowe lub częściach budynku stanowiących samodzielną całość techniczno-użytkową (lokale). W konsekwencji, jeśli w ramach budynku sprzedaż będzie dokonywana w jego wyodrębnionej części lub częściach budynku, tej sprzedaży nie można traktować jako dokonywanej w ramach targowiska pod dachem. Podkreślić należy, że definicja targowiska pod dachem oparta o ww. elementy odbiega od definicji klasycznej, wynikającej ze słownikowego znaczenia pojęcia „targowisko”. Zgodzić się jednak należy z poglądem wyrażonym w wyroku NSA z dnia 26 lutego 2008 r.³⁵ Zgodnie z nim, dokonując wykładni pojęcia „targowisko pod dachem”, należy mieć na

35 Sygn. akt II FSK 1669/06, LEX nr 456649.

uwadze zmieniającą się rzeczywistość społeczno–gospodarczą, która nie tylko była przyczyną dokonanych zmian legislacyjnych, ale także zmienia powszechne (językowe) rozumienie tego pojęcia. Dokonywana wykładnia musi więc mieć charakter dynamiczny.