

REFERATY

dr hab. Tomasz Wołowicz, prof. nadzw., Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości,
Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

Zwolnienia przedmiotowe w uchwałach normujących opłatę targową

Streszczenie

Artykuł 19 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.)¹ przewiduje możliwość stosowania przez radę gminy zwolnień podatkowych i to jedynie o charakterze przedmiotowym. Powyższy przepis koresponduje z art. 217 Konstytucji RP, w którym zawarto zakaz zwolnień podmiotowych.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31., ze zm.).

Słowa kluczowe: ulga, zwolnienie, opłata targowa

Summary

Article 19 pt. Section 3 of the Law on Local Taxes and Charges provides a possibility of apply tax exemptions by the municipal council but only of a substantive nature. The above provision corresponds to art. 217 of the Constitution of the Republic of

Poland, in which the prohibition of subject exemptions.

Keyword: tax relief, tax exemption, fair fee

Wprowadzenie

Artykuł 19 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l)² przewiduje możliwość stosowania przez radę gminy zwolnień podatkowych i to jedynie o charakterze przedmiotowym. Powyższy przepis koresponduje z art. 217 Konstytucji RP, w którym zawarto zakaz zwolnień podmiotowych. W praktyce, charakter zwolnień podatkowych powoduje, że często istnieje trudność w rozdzieleniu ich na zwolnienia czysto przedmiotowe czy też podmiotowe. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, aby prawidłowo wypełnić przesłanki art. 19 ust. 3 u.p.o.l, konieczne jest określenie kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu zwolnienia³. W każdym przypadku, gdy nie można wywieść, kto podlega zwolnieniu, to zwolnienie to nie ma charakteru przedmiotowego, a w konsekwencji oznacza przekroczenie delegacji ustawowej wskazanej w powyższym przepisie.

Pojęcie ulg podatkowych

W prawie podatkowym występują zarówno zwolnienia podatkowe,

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31., ze zm.).

³ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt. I SA/Gl 1335/12; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 168/14 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 98/16.

jak i ulgi podatkowe (w tym ulgi w zapłacie podatku). W aspekcie normatywnym ulgi to określone w prawie podatkowym: zwolnienia, odliczenia, obniżenia oraz zmniejszenia, powodujące obniżkę wysokości podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Zwolnienia podatkowe określa się jako wyłączenia z zakresu podmiotowego w danym podatku określonej kategorii podmiotów lub przedmiotu danego podatku określonej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych. W przypadku pierwszym mamy do czynienia ze zwolnieniami o charakterze podmiotowym, w drugim ze zwolnieniami przedmiotowymi. Mogą również występować zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe. W ramach zwolnień podatkowych (w treści ustaw podatkowych), możemy wyróżnić niepodleganie podatkowi, które różni się wyraźnie celem i konstrukcją od kategorii zwolnień. Zwolnienie oznacza, iż celem ustawodawcy jest eliminacja opodatkowania określonych przedmiotów opodatkowania, mieszczących się w zakresie przedmiotowym określonego podatku. Jest to stan prawny, w którym określona kategoria przedmiotów lub podmiotów podlega przepisom podatkowym, ale została z niego zwolniona⁴. Ulgi podatkowe oznaczają bądź wyłączenie z podstawy opodatkowania lub nienaliczanie od niej określonych kwot, bądź obniżanie samego podatku. Obniżanie podatku w efekcie zastosowania ulg polega na: zmniejs-

⁴ Zob. szerzej: W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 20-21.

szeniu podstawy opodatkowania, obniżeniu stawek podatkowych (łącznie ze stosowaniem stawki 0%), obniżeniu kwoty podatku (odliczeniu od podatku)⁵. Z legislacyjnego punktu widzenia określenie ulg podatkowych w art. 3 pkt 6 ordynacji podatkowej⁶ (dalej: o.p.) budzi istotne zastrzeżenia z punktu widzenia zgodności z art. 217 Konstytucji RP. Ulgi podatkowe mogą być ustanowione tylko w ustawie, nie zaś w przepisach prawa podatkowego obejmujących także przepisy aktów wykonawczych do ustaw podatkowych. Pod względem merytorycznym różnice między ulgami podatkowymi a zwolnieniami podatkowymi są również istotne.

Zwolnienie podatkowe może oznaczać całkowite lub częściowe uwolnienie podatnika od podatku, czyli ograniczenie przedmiotowego lub podmiotowego zakresu opodatkowania, natomiast ulga podatkowa powoduje przede wszystkim zmniejszenie wysokości podatku. Podkreślanie różnic między wymienionymi w art. 3 pkt 6 elementami konstrukcji podatku ma nie tylko walor naukowy, lecz także legislacyjny. Część ulg i zwolnień podatkowych musi być regulowana w ustawie podatkowej, natomiast inna część (np. zwolnienia przedmiotowe) może być również określona w aktach wykonawczych do ustawy podatkowej⁷.

5 W. Morawski, *Klasyfikacja ulg i zwolnień podatkowych*, (w:) *Ulg i zwolnienia w prawie podatkowym*, ODDK, Gdańsk 2003, s. 81-87.

6 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926, ze zm.).

7 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa, komentarz*, wydanie 4, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 55.

Samodzielność finansowa gminy i prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych

Organy samorządu terytorialnego ustanawiają akty prawa miejscowego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, przy czym zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa (art. 94 Konstytucji RP). Gmina posiada zagwarantowaną konstytucyjnie samodzielność finansową oraz prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie w swoich wyrokach wskazywał, że samodzielność finansowa gminy i prawo stanowienia o wysokości podatków i opłat lokalnych stanowią istotny element jej podmiotowości lecz nie mogą być rozumiane jako dowolność ustalania i dysponowania dochodami. Przeciwnie gminom wolno tylko to, na co zezwalają im przepisy ustaw⁸. Zgodnie z art. 19 pkt. 3 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych.

Zatem przepisy wyraźnie zakreślają możliwość stosowania zwolnień podatkowych jedynie o charakterze przedmiotowym. Sformułowanie „*inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe*” przesądza o tym, że zwolnienie może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu opodatkowania⁹.

8 Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 23.10.1996 r. sygn. akt. K 1/96, OTK Nr 5, poz.38; z 4.05.1998 r., sygn.. akt K38/97 OTK Nr 3, poz.31; z 9.04.2002r., sygn. akt. K 21/01, OTK-A Nr 2, poz. 17.

9 Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt.I SA/Gl 1335/12.

Rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga. Nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wywodzić uprawnienia do uchwalania ulg podatkowych. Nie do przyjęcia jest zatem stwierdzenie, że skoro rada gminy uprawniona jest do wprowadzania zwolnień, to może też wprowadzić ulgi podatkowe, ponieważ jest to nic innego niż „częściowe zwolnienie”¹⁰.

W doktrynie polskiego prawa podatkowego i w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się zgodnie, że niedopuszczalne jest utożsamianie kategorii zwolnienia podatkowego z kategorią ulgi podatkowej. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, wręcz przeciwnie, służą one do określania konstrukcji prawnych o łatwo dających się zauważyć odmiennościach¹¹. Przepis art. 217 Konstytucji RP odróżnia zwolnienie podmiotowe od ulgi. Wprawdzie w Ordynacji podatkowej w art. 3 pkt. 6 przyjęto, że przez ulgę podatkową rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, ale jednocześnie ustawa ta jednoznacznie wskazuje,

że jest to definicja wyłącznie na użytek tej ustawy i przez to nie może być wykorzystywana przy ustalaniu znaczenia poszczególnych zwrotów z innych ustaw. W żadnej z ustaw podatkowych, poza Ordynacją podatkową, nie zamieszczono definicji zwolnienia i ulgi podatkowej. W doktrynie przyjmuje się, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe); występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym¹². Natomiast w podatku sprowadzają się do zmniejszenia podstawy opodatkowania, stawki podatkowej czy też kwoty podatku. Zwolnienie oznacza wyłączenie określonej przepisami kategorii podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku¹³.

Rozróżnienie tych dwóch pojęć prowadzi do stwierdzenia, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga. Nie można z przepisu upoważniającego radę gminy do uchwalania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wywodzić uprawnienia do uchwalania ulg podatkowych.

10 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2016 r., sygn. akt. I SA/OI 824/15.

11 L. Eteł, *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną, (w:) Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2001, s. 237.

12 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, TNOiK, Toruń 1996, s. 31.

13 W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe, a konstrukcja podatku*. Wybrane zagadnienia, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego*, TNOiK, Toruń 1998, s. 178.

Problemy praktyczne formułowania w uchwałach zwolnień przedmiotowych

Nie ulega wątpliwości, że sformułowanie, iż *„Od opłaty targowej zwalnia się sprzedaż artykułów rolno-spożywczych własnej produkcji dokonywaną przez mieszkańców Gminy X”*, dotyczy zwolnienia przedmiotowo - podmiotowego, a więc wykracza poza ustawowe kompetencje Rady Gminy. Z takiego sformułowania wynika jasno krąg podmiotów - mieszkańców Gminy Czeremcha - którzy zwolnieni są od opłaty targowej w przywoływanym zakresie przedmiotowym.

Przykładowo, sformułowanie w uchwale, iż *„zwalnia się od opłaty targowej sprzedaż kwiatów, owoców i warzyw uzyskanych z ogródków”* jest na tyle ogólne, że nie można z niego wywieść kogo dotyczy, nie wynika bowiem z niego krąg podmiotów. Z zapisu tego nie można bowiem wywodzić, że dotyczy on właścicieli ogródków. Ewidentnie wynika z takiego zapisu, że sprzedawcy mogą dokonywać członkowie rodziny posiadacza ogródka, posiadacz ogródka czy też osoby obdarowane plonami z ogródka. Co więcej sformułowanie *„uzyskanych z ogródków”* nie zawęża również podmiotowo kręgu z uwagi na rodzaj ogródka. Tak więc interpretować należy ten zapis, że chodzi o wszystkie ogródki, a więc zarówno działkowe, przydomowe jak i chociażby wydzielone do używania w ramach wspólnoty mieszkaniowej czy współwłasności¹⁴. Przyjąć więc

należy, że przedmiot jest tak określony, że nie jest możliwa identyfikacja konkretnej osoby zwolnionej od uiszczenia opłaty. Oznacza to, że cechy przedmiotu, zostały określone w ten sposób, że dotyczą potencjalnie nieoznaczonej indywidualnie osoby.

W każdym wypadku, gdy z ustanowionej normy można wywieść, kto podlega zwolnieniu, to zwolnienie to nie ma charakteru przedmiotowego, co w konsekwencji oznacza przekroczenie delegacji ustawowej¹⁵. Nie ulega wątpliwości, że sformułowanie *„od opłaty targowej zwalnia się sprzedaż artykułów rolno-spożywczych własnej produkcji dokonywaną przez mieszkańców gminy”*, dotyczy zwolnienia przedmiotowo - podmiotowego, a więc wykracza poza ustawowe kompetencje rady gminy¹⁶. Z takiego sformułowania wynika jasno krąg podmiotów - mieszkańców gminy - którzy zwolnieni są od opłaty targowej w przywoływanym zakresie przedmiotowym¹⁷.

Przykładowo, zapis zakładający chęć zwolnienia od opłaty targowej *„sprzedaży dokonywanej w sołectwach Gminy X, w których nie funkcjonują placówki handlu detalicznego”* jest ewidentnym przekroczeniem kompetencji rady gminy, bowiem nie można wprowadzać innych zwolnień z tej opłaty niż zwolnienia przedmiotowe. Rada gminy nie ma także prawa do wprowadzania zwolnień

¹⁵ Por. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., sygn. akt. I SA/Po 153/04.

¹⁶ Por wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., sygn. akt. I SA/Po 153/04 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt. I SA/GI 1335/12.

¹⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt. I SA/Bk 81/14.

¹⁴ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt. I SA/Ol 98/16.

podmiotowych, bowiem te wynikają z samej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸. Może jedynie wprowadzać inne niż wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych - zwolnienia przedmiotowe, rozumiane jako wyłączenie z przedmiotu danego podatku (opłaty) - pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych¹⁹. Zatem zapis uchwały zakładający zwolnienie z obowiązku ponoszenia opłaty targowej - wszystkich podmiotów dokonujących sprzedaży na terenie sołectw danej gminy, w których nie funkcjonują placówki handlu detalicznego wskazuje na to, że zwolnienie to jest zwolnieniem przedmiotowo-podmiotowym oraz generalnym - co narusza zakres udzielonego radzie gminy upoważnienia ustawowego. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że granicą kompetencji rady gminy do stanowienia zwolnień w przedmiocie opłaty targowej jest dyspozycja art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy nie może zatem wprowadzać innych zwolnień z tej opłaty niż zwolnienia przedmiotowe. Nie ma także prawa do wprowadzania zwolnień podmiotowych, bowiem te wynikają z samej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych²⁰ oraz zwolnień całkowitych, tzn. takich które zwalniają od opłaty wszystkich ustawowych podatników²¹. Zwolnienia generalne (całkowite) naruszają

18 Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z dnia 28 sierpnia 2013 r. Nr 284/2013.

19 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt SA/Rz 128/03.

20 Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt. SA/Bd 581/08.

21 Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 1994 r. sygn. akt. III AZP 7/94.

zasadę powszechności opodatkowania i prowadzą do zniesienia obowiązku podatkowego.

Zapis, iż organ stanowiący zwolnił od opłaty targowej *«sprzedaż prowadzoną w trakcie imprez okolicznościowych w związku z działalnością statutową jednostek organizacyjnych Gminy X, instytucji kultury, organizacji społecznych, oświatowych oraz charytatywnych»* jest sprzeczne z art. 7 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym²². Zatem stwierdzić należy, iż rada gminy nie ma kompetencji do wprowadzenia zwolnień od opłaty targowej o charakterze przedmiotowo - podmiotowym, ponieważ art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza tylko możliwość wprowadzenia zwolnień od opłat lokalnych o charakterze przedmiotowym.

Ciekawym przykładem są regulacje zawarte w uchwale Nr XX/123/12 Rady Miejskiej w Łobżenicy z dnia 29 czerwca 2012 r. w sprawie *„Ustalenia dziennych stawek opłaty targowej i sposobu jej poboru”*, której zapisy zostały zakwestionowane przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Poznaniu²³. W uchwale tej postanowieniem § 1 ust. 1 uchwały Rada Miejska ustaliłaienne stawki opłaty targowej (od osób fizycznych i osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej) na terenie miasta Łobżenica zamiesz-

22 Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z dnia 7 marca 2012 r., nr 191/2012.

23 Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 8 sierpnia 2012 r. Nr 14/1082/2012.

czając m.in. postanowienia:

- w pkt 1 lit. a) w brzmieniu:

„1. Na wyznaczonym terenie targowiskowym:

1) W soboty i niedziele *dzienne stawki opłaty targowej wynoszą:*

a) *za zajęcie miejsca oznaczonego o powierzchni do 18 m² w związku z prowadzeniem sprzedaży ze stołów, straganów wraz z zajęciem miejscem przez samochód 30 zł*”

- w pkt 2 lit a) w brzmieniu:

„2) w pozostałe dni tj. od poniedziałku do piątku *dzienne stawki opłaty targowej wynoszą:*

a) *za zajęcie miejsca oznaczonego o powierzchni do 18 m² w związku z prowadzeniem sprzedaży ze stołów, straganów wraz z zajęciem miejscem przez samochód 15 zł*”.

Stosownie do treści art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawie podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Przepisem rangi ustawowej zawierającym upoważnienie dla rady gminy do uchwalania aktu prawa miejscowego w sprawie opłaty targowej jest art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem rada gminy w drodze uchwały w zakresie opłaty targowej:

- określa zasady ustalania i poboru oraz termin płatności i wysokość stawek (pkt. 1 lit. „a”),
- może zarządzać pobór opłaty w drodze inkasa oraz określić

inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso (pkt. 2),

- może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe (pkt 3).

Z kolei z przepisu art. 15 ust. 1 ustawy wynika, że opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Zdarzeniem prawnym, z którym powołany przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wiąże obowiązek uiszczania opłaty targowej, jest dokonywanie sprzedaży, a co najmniej wyjście z ofertą sprzedaży polegającej na wystawieniu towaru z oznaczeniem jego ceny. Ustawodawca w ustawie nie określił co należy rozumieć pod pojęciem zwrotu „*dokonywanie sprzedaży*”. Stąd należy przyjąć jego szerokie rozumienie, obejmujące nie tylko sprzedaż, ale również czynności mające miejsce przed sprzedażą, do których zastosowanie mają przepisy art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.). Zgodnie z tym przepisem 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. A zatem „*dokonujący sprzedaży*” to nie tylko te osoby i jednostki, które sprzedały towar, ale również ci, których zamiarem była sprzedaż (niezrealizowana) na targowisku. Pobór opłaty targowej uzależniony jest zatem od spełnienia dwóch przesłanek:

dokonywania sprzedaży i realizowania tej czynności na targowisku.

W ocenie Kolegium Regionalnej Izby obrachunkowej w Poznaniu niedopuszczalne jest ustalenie opłaty targowej „za zajęcie miejsca” na targowisku czyli w sposób odmienny niż zostało to uregulowane w zapisach ustawowych. Postanowienia aktów prawa miejscowego nie mogą wykraczać poza granice kompetencji przysługujących organowi stanowiącemu, w tym przypadku poza zakres określony ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Kwestionowane regulacje zawarte w ww. postanowieniach uchwały jako przekraczające zakres upoważnienia ustawowego pozostają w sprzeczności z art. 94 Konstytucji. W myśl powołanego przepisu organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. Przepis ten ustala jednoznacznie, iż organy te dysponują prawem ustanawiania aktów prawa miejscowego, działając w tym zakresie na podstawie i w granicach uprawnień przyznanych im w ustawie.

Ponadto Kolegium Izby odnosząc się do uregulowań § 5 w przedmiocie określenia terminu wejścia w życie uchwały w części obejmującej wyrażenie „z wyjątkiem § 1 ust. 1 pkt 2 lit. a i b, który wchodzi w życie po upływie 3 miesięcy od ogłoszenia w Dzienniku

Urzędowym Województwa Wielkopolskiego” stwierdza, iż ustalenie terminu wejścia w życie w powyższym brzmieniu skutkowało będzie zaniechaniem poboru opłaty targowej od poniedziałku do piątku na wyznaczonym terenie targowiskowym przez okres trzech miesięcy od dnia wejścia uchwały w życie. Jak wskazano wyżej, uprawnienia stanowiące rady gminy w zakresie opłaty targowej zostały zawarte w art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i stanowią one katalog zamknięty.

Na podstawie art. 19 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada może wprowadzić zwolnienia przedmiotowe inne niż wymienione w ustawie. W ocenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu Rada Miejska w Łobżenicy nie jest uprawniona do takiego określenia terminu wejścia w życie uchwały, w wyniku którego doszłoby do zaniechania poboru opłaty targowej przez okres trzech miesięcy od dnia wejścia uchwały w życie. Zarówno przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, nie dają radom gmin uprawnień do decydowania w sprawach zaniechania poboru opłaty targowej. Jeżeli intencją Rady Miejskiej w Łobżenicy było spowodowanie w ten sposób likwidacji handlu ulicznego, to zamierzony cel można osiągnąć w inny, przewidziany prawem sposób.

Podsumowanie

Wprowadzane zwolnienia od opłaty targowej nie mogą mieć

charakteru ulgi ani też mieć charakteru przedmiotowo-podmiotowego. W doktrynie utrwalony został pogląd, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku - pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku - pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Możliwe jest wystąpienie również zwolnień o charakterze mieszanym: podmiotowo - przedmiotowym. W świetle unormowań art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia stanowiące przez radę gminy w drodze uchwały - mogą dotyczyć jedynie przedmiotu opodatkowania. Konstrukcja zwolnień w zakresie opłaty targowej - musi opierać się na przedmiocie opodatkowania i winna mieć charakter generalny. Na podobnym stanowisku stoi również orzecznictwo sądów administracyjnych²⁴. Zatem zakaz uchwalania zwolnień o charakterze podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowych jest oczywisty²⁵. Przedmiot zwolnienia winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego po-

datnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie delegacji ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnień²⁶. Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia: a) podstawy opodatkowania; stawki podatkowej czy kwoty danego podatku. Rada gminy w uchwale nie może upoważniać wójtów, burmistrzów (prezydentów) do przyznawania zwolnienia od podatków i opłat lokalnych. Takie postanowienia uchwał są niezgodne z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, które kompetencje do wprowadzania zwolnień przysługują tylko radzie gminy. Jeżeli jednak rada podjęła taką uchwałę i organy nadzoru lub sądy nie stwierdziły jej nieważności, to jej postanowienia obowiązują. Wynikające z decyzji zwolnienia są zatem zgodne z obowiązującym prawem.

24 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2005r., sygn. akt. FSK 961/04; wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2007r., sygn. akt II FSK/911/06; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 października 2006r. sygn. akt. I SA/Go 2324/05, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008r., sygn. akt. I SA/Go 876/08; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lutego 2009r., sygn. akt. I SA/Go 2/09 oraz wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010r. sygn. akt I SA/Go 599/09.

25 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2014 r. II FSK 1574/12.

26 Por. Wyrok NSA w Warszawie z 23 października 2014 r. sygn. akt. II FSK 2592/12.

Bibliografia

- B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Zarys wykładu, TNOiK, Toruń 1996.
- L. Etel, Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną, (w:) Księga jubileuszowa prof. Marka Mazurkiewicza, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2001.
- C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa, komentarz, wydanie 4, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- W. Morawski, Klasyfikacja ulg i zwolnień podatkowych, (w:) Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym, ODDK, Gdańsk 2003.
- W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- W. Nykiel, Zwolnienia i ulgi podatkowe, a konstrukcja podatku. Wybrane zagadnienia, (w:) Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, TNOiK, Toruń 1998.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926, ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31., ze zm.).
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 1994 r. sygn. akt. III AZP 7/94.
- Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z dnia 7 marca 2012 r., nr 191/2012.
- Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 8 sierpnia 2012 r. Nr 14/1082/2012.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt. I SA/GI 1335/12.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 168/14.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt I SA/OI 98/16.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt. I SA/GI 1335/12.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2016 r., sygn. akt. I SA/OI 824/15.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt. I SA/OI 98/16.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., sygn. akt. I SA/Po 153/04.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., sygn. akt. I SA/Po 153/04.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt. I SA/GI 1335/12.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt. I SA/Bk 81/14.

Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z dnia 28 sierpnia 2013 r. Nr 284/2013.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt SA/Rz 128/03.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt. SA/Bd 581/08.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2005r., sygn. akt. FSK 961/04.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2007r., sygn. akt II FSK/911/06.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 października 2006 r. sygn. akt. I SA/Go 2324/05.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008 r., sygn. akt. I SA/Go 876/08.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. akt. I SA/Go 2/09.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010r. syg. akt I SA/Go 599/09.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2014 r. II FSK 1574/12.

Wyrok NSA w Warszawie z 23 października 2014 r. sygn. akt. II FSK 2592/12.

Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 23.10.1996 r. sygn. akt. K 1/96, OTK Nr 5, poz.38; z 4.05.1998 r., sygn.. akt K38/97 OTK Nr 3, poz.31; z 9.04 2002r., sygn. akt. K 21/01, OTK-A Nr 2, poz. 17.