

REFERATY

Dr Mirosław Cienkowski

Uczelnia Warszawska im. Marii Skłodowskiej-Curie

Dr Tomasz Wołowicz

Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju. Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie

Wybrane problemy praktyczne funkcjonowania opłaty uzdrowiskowej i miejscowej

Streszczenie

Opłaty miejscowa i uzdrowiskowa to specyficzne daniny publiczne pobierane w miejscowościach turystycznych lub uzdrowiskowych. Konstrukcja tych opłat nawiązuje do zryczałtowanego podatku od osób fizycznych o charakterze konsumpcyjnym, pobieranego od osobistych dochodów w fazie ich wydatkowania. Sposób poboru tych opłat wskazuje na pośredni charakter takiej daniny i pewnego rodzaju podobieństwo z grupą tzw. podatków turystycznych. Odwołując się wprost do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłatę miejscową można postrzegać jako daninę koncesyjną nakładaną na korzystanie z zasobów środowiska. Konstrukcja prawna tych opłat powoduje liczne problemy związane z praktycznym rozumieniem i stosowaniem przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Artykuł ma charakter przewodnika po najczęściej występujących problemach praktyki stosowania przepisów normujących obie analizowane opłaty.

Słowa kluczowe: opłata uzdrowiskowa, opłata miejscowa, uzdrowisko, doba, inkaso, szpital uzdrowiskowy

Abstract

Local tourist fees is a specific governmental duties levied on tourist in spa resorts. The design of these charges is relates to a flat-rate personal income tax of consumption, levied on personal income in the phase of their spending. The method of collecting such fees indicates the indirect nature of such a levy and a certain similarity with a group of so-called "tourist tax". Referring directly to the law on local taxes and fees, local tax can be seen as a tribute concession imposed on the use of environmental resources. The legal structure of these charges causes numerous problems associated with the practical understanding and application of the provisions of the Law on Local Taxes and Fees. Article is a guide to the most common problems of practical application of the provisions regulating analyzed both charges.

Zasady pobierania opłaty miejscowej za pobyt w uzdrowisku a pojęcie „doby”

Na podstawie art. 19 pkt. 2 u.p.o.l., rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór opłaty miejscowej w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Uchwała rady gminy określająca inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego o charakterze wykonawczym, zgodnie bowiem z art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. 2001 Nr 142, poz. 1591 ze zm.), dalej: u.s.g., na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. Przepisy Konstytucji RP nadają aktom prawa miejscowego charakter konstytucyjnego źródła prawa i tak art. 87 ust. 2 Konstytucji stanowi, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są – na obszarze działania organów, które je ustanowiły – akty prawa miejscowego. Natomiast, zgodnie z art. 94 Konstytucji, organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawach, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Oznacza to, że uchwały rad gmin stanowione zgodnie z art. 40 ust. 1 u.s.g. na obszarze gminy mają taką samą moc prawną jak ustawy. Powyższe oznacza, że poprzez określenie uchwałą rady gminy osoby inkasenta, pomiędzy gminą i inkasentem zostaje nawiązany stosunek administracyjno-prawny nie wymagający dla swej skuteczności wyrażenia woli przez adresata normy prawa miejscowego wyrażonej w uchwale rady, ani podpisanie umowy cywilnoprawnej dotyczącej inkasa. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie, m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego¹, który stwierdził, że rada gminy, wyznaczając inkasentów podatku od posiadania psów, nie jest zobowiązana ani do wcześniejszego uzyskania zgody zainteresowanych podmiotów,

ani do zawarcia z nimi umów cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), dalej: o.p., inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Gmina może więc wyznaczyć inkasentów spośród wymienionych podmiotów. Biorąc jednak pod uwagę specyficzny status osoby inkasenta jako podmiotu prawa publicznego, rada gminy określając uchwałą inkasentów powinna powiązać wykonywanie inkasa z innymi pełnionymi przez osobę inkasenta funkcjami lub rodzajem prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zatem wybór osoby inkasenta powinien być ograniczony do sołtysów, zarządców nieruchomości, czy też osób prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług (np. hotelarskich w przypadku inkasenta opłaty miejscowej).

Obowiązek podatkowy uiszczenia opłaty miejscowej (uzdrowiskowej) przekształca się w zobowiązanie podatkowe wraz z upływem każdego dnia pobytu i jest związany z faktycznym przebywaniem na terenie miejscowości turystycznej w celach określonych przez ustawodawcę, to jest turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych i nie został uzależniony od dopełnienia jakichkolwiek dodatkowych formalności. W aktualnym stanie prawnym u.p.o.l. nie definiuje pojęcia „doby”, ani też nie odsyła do innego aktu prawnego. Nie mniej jednak oczywistym jest, że doba hotelowa uzależniona jest od wpisu osoby w książce meldunkowej danego hotelu i nie jest tożsama z dobą kalendarzową. Przyjęcie opcji, że ustawodawca posługuje się pojęciem doby hotelowej, a nie doby kalendarzowej prowadziłoby do zawężenia kręgu podmiotów zobowiązanych do uiszczenia opłaty miejscowej (uzdrowiskowej). Dlatego też należy przyjąć, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 17 posługuje się pojęciem doby kalendarzo-

¹ Wyrok NSA z 28 lutego 1992 r. sygn. akt SA/PO 1130/91

wej, a opłata miejscowa (uzdrowskowa) pobierana jest w przypadku przebywania na terenie stosownej gminy (miasta), jeśli pobyt ten trwa dłużej niż dobę, za każdy dzień pobytu.

Obowiązek zapłaty omawianych opłat związany jest z faktycznym przebywaniem na terenie danej miejscowości i w celach określonych przez ustawodawcę. Należy jednak podkreślić, że sam fakt wjazdu do miejscowości odpowiadającej kryteriom określonym w art. 17 u.p.o.l., bez zamiaru pobytu w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych nie powoduje obowiązku uiszczenia przedmiotowych opłat. Obowiązek ten powstaje, gdy osoba przebywa w takiej miejscowości w celach wskazanych w wyżej powołanym przepisie.

Zatem należy jednoznacznie stwierdzić, iż obowiązek zapłaty opłaty miejscowej (uzdrowskowej) związany jest z faktycznym przebywaniem na terenie danej miejscowości i w celach określonych przez ustawodawcę. Co ważne, przebywanie tam bez zamiaru pobytu w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych nie powoduje obowiązku uiszczenia stosownych opłat².

Pobyt w szpitalach uzdrowskowych a pobór opłaty uzdrowskowej

Szpital uzdrowskowy jest szpitalem w rozumieniu art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. Nieuzasadnione jest różnicowanie pacjentów takiego szpitala w zależności od tego, czy korzystają z leczenia na zasadach określonych w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, czy jako pacjenci, którzy nie uzyskali skierowania na podstawie ww. przepisów (odpłatnie).

W myśl art. 8 ustawy uzdrowskowej do zadań szpitala uzdrowskowego należy w szczególności zapewnienie pacjentowi, którego skierowano na leczenie uzdrowskowe w warunkach szpitala uzdrowskowego:

- udzielanie całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach stacjonarnych,

- całodobowej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej,
- realizacji przewidzianych programem leczenia zabiegów przyrodoleczniczych i leczenia farmakologicznego,
- korzystania z naturalnych surowców leczniczych oraz urządzeń lecznictwa uzdrowskowego,
- edukacji zdrowotnej.

Zgodnie natomiast z uregulowaniami art. 14 ustawy uzdrowskowej świadczenia zdrowotne w zakładach lecznictwa uzdrowskowego (szpital uzdrowskowy w świetle art. 6 pkt 1 tej ustawy jest zakładem lecznictwa uzdrowskowego) są udzielane na podstawie wystawionych przez lekarza skierowania na leczenie uzdrowskowe albo zaświadczenia o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych w danym uzdrowsku.

Uzupełnieniem tej regulacji jest art. 16 ustawy uzdrowskowej w myśl którego świadczeniobiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135, z późn. zm.) korzystają z lecznictwa uzdrowskowego na zasadach określonych w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (ust. 1), a osoby inne niż świadczeniobiorcy oraz świadczeniobiorcy, którzy nie uzyskali skierowania na leczenie uzdrowskowe na zasadach określonych w przepisach, o których mowa w ust. 1, mogą korzystać z lecznictwa uzdrowskowego za odpłatnością w wysokości ustalonej przez zakład lecznictwa uzdrowskowego, po przedstawieniu zaświadczenia o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych w danym uzdrowsku.

Zatem podstawą przyjęcia do szpitala uzdrowskowego jest nie tylko skierowanie na leczenie, ale także zaświadczenie o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych (pobyty komercyjne). Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 1994 r. o sygn. akt SA/GD 858/94 (LexPolonica nr 299994), w którym

² Zob. Pismo z dnia 2 kwietnia 2009 r. Urząd Miasta w Olsztynie PL.II.k.0550-1/09.

stwierdzono, że skoro zapis ustawowy odnosi się do osób przebywających w określonych placówkach (w przedmiotowej sprawie szpitalach uzdrowiskowych) to nie ma znaczenia, czy dana osoba przebywa w nich na podstawie skierowania służby zdrowia, czy za pełną odpłatnością. Ważne jest jedynie to czy przebywa w szpitalu i czy ten pobyt związany jest ze świadczeniami zdrowotnymi.

Zgodnie z art. 17 ust. 1a u.p.o.l., opłata uzdrowiskowa pobierana jest osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska, za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach. Z kolei stosownie do art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. opłaty uzdrowiskowej nie pobiera się od osób przebywających w szpitalach. Zatem szpital uzdrowiskowy jest szpitalem w rozumieniu powyższego przepisu. W związku z powyższym brak jest podstaw prawnych do różnicowania pacjentów takiego szpitala w zależności od tego, czy korzystają z leczenia na zasadach określonych w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, czy jako pacjenci, którzy nie uzyskali skierowania i leczą się odpłatnie. Za taką wykładnią przemawia także treść art. 14 ustawy uzdrowiskowej jak i uzupełnienie tej regulacji w art. 16 ustawy uzdrowiskowej, z których to przepisów wynika, że podstawą przyjęcia do szpitala uzdrowiskowego jest nie tylko skierowanie na leczenie, ale także zaświadczenie o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych (pobyty komercyjne).

Skoro brak jest podstaw do różnicowania pacjentów szpitali uzdrowiskowych, to pojawia się pytanie czy uzasadnione jest pobieranie opłaty uzdrowiskowej od kurasjuszy (turystów) wykupujących pobyty komercyjne w szpitalach uzdrowiskowych, jak i odbywających turnusy (pobyty) na podstawie skierowania NFZ?

Niekiedy samorządowe organy podatkowe uważają, iż wnioski płynące z ana-

lizy wykładni językowej, celowościowej i historycznej art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l. wskazują, iż osoby przebywające w szpitalach uzdrowiskowych, nie podlegają wyłączeniu z obowiązku uiszczenia opłat lokalnych³. Ścisły związek opłaty uzdrowiskowej z lecznictwem uzdrowiskowym pozwala sądzić iż wymienione w ustawie cele zdrowotne dotyczą właśnie leczenia uzdrowiskowego, jednakże sam sposób sformułowania art. 17 ust. 1a u.p.o.l. do takich wniosków nie prowadzi. Dlatego biorąc pod uwagę założenie racjonalności ustawodawcy oraz kierując się zasadą równości opodatkowania i celem wprowadzenia opłaty uzdrowiskowej należy uznać, że osoby przebywające w szpitalach uzdrowiskowych nie podlegają dyspozycji art. 17 ust.2 pkt 2 u.p.o.l.

Spory pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami (i inkasentami – szpitalami uzdrowiskowymi) generalnie dotyczą kwestii, jaki jest zakres przewidzianego w tym przepisie zwolnienia od tej opłaty, a ściślej rzecz biorąc, czy znajduje on zastosowanie wobec osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowego w rozumieniu ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym.

Czy zatem szpital uzdrowiskowy nie jest szpitalem w rozumieniu u.p.o.l.?

Szpital uzdrowiskowy wykazuje różnice w stosunku do szpitala np. typowego szpitala miejskiego, poprzez posiadanie pewnych cech i właściwości szczególnych, odróżniających go od innych rodzajów szpitali. Polega to zasadniczo na tym, iż szpital taki udziela świadczeń zdrowotnych wykorzystujących warunki naturalne uzdrowiska. Jest to oczywiste i znajduje również potwierdzenie normatywne w ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym. Obok bowiem wymienionych w ustawie zadań szpitala uzdrowiskowego, które również dobrze można by odnieść do każdego innego rodzaju szpitala, jak np. zapewnienie pacjentowi całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach stacjonarnych, czy też całodobowej opieki lekarskiej i pielęgnarskiej, znajdują się również takie, które są właściwe tylko

³ Zob. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.12.2011, sygn. akt. II FSK 1216/10.

i wyłącznie dla szpitali uzdrowiskowych, jak choćby zapewnienie korzystania z naturalnych surowców leczniczych oraz urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego.

Nie oznacza to, iż poprzez wykonywanie takich charakterystycznych tylko dla tego rodzaju szpitala zadań szpital uzdrowiskowy traci przymiot szpitala i należy go zaklasyfikować do odrębnej od tychże szpitali kategorii podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych. Szpital pozostaje pojęciem zbiorczym, szerszym, które obejmuje różne jego rodzaje. Gdyby natomiast przyjąć sposób rozumowania, polegający na uznaniu, iż jakiegokolwiek normatywne dookreślenie terminu „szpital”, w tym przypadku „szpital uzdrowiskowy” powoduje wyeliminowanie tak nazwanego podmiotu spod pojęcia szpitala, którym posługuje się art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., to stosując go konsekwentnie należałoby dojść do analogicznego wniosku we wszystkich innych przypadkach, a więc tam, gdzie jakiegokolwiek dookreślenie szpitala pojawiło się w uregulowaniach szczególnych normujących, że względu na jego specyfikę, określony segment szeroko rozumianej opieki zdrowotnej. Również argumentów na poparcie stanowiska o „specyfice” i „odrębności” szpitala uzdrowiskowego nie można dostrzec zarówno na gruncie dawnej ustawy o zakładach opieki zdrowotnej (jak i aktualnej ustawy o świadczenia zdrowotnych), czy też na podstawie powiązań normatywnych pomiędzy tą ustawą a ustawą o lecznictwie uzdrowiskowym.

Stosownie do art. 6 pkt.1 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, szpital uzdrowiskowy obok innych wymienionych w tym przepisie podmiotów, np. sanatoriów uzdrowiskowych (pkt.2), szpitali uzdrowiskowych dla dzieci i sanatoriów uzdrowiskowych dla dzieci (pkt.3), przychodni uzdrowiskowych (pkt.4) należy do szerszej kategorii „zакładów lecznictwa uzdrowiskowego”. Art. 2 pkt. 10 tej ustawy stanowi, iż zakłady lecznictwa uzdrowiskowego oznaczają zakłady opieki zdrowotnej w rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej (...). Z kolei zgodnie z art. 2 ust. 1

tej ostatniej ustawy, zakładami opieki zdrowotnej są podmioty wyszczególnione w kolejnych dwunastu punktach tego przepisu. W myśl pkt. 1, zakładem opieki zdrowotnej jest szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum, inny niewymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielenia całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu. Natomiast w ostatniej jednostce redakcyjnej tego przepisu – pkt. 12 jako dopełnienie listy podmiotów będących zakładami opieki zdrowotnej, zawartej w pkt 1-11, wskazany został – inny zakład spełniający warunki określone w ustawie.

Biorąc pod uwagę zestawienie treści cytowanego wyżej art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej z zadaniami szpitala uzdrowiskowego określonymi we wspomnianym już także art. 8 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, gdzie mowa była, m.in. o zapewnieniu całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej i całodobowej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej, twierdzenie iż szpital uzdrowiskowy nie mieści się w kategorii zakładów opieki zdrowotnej wskazanej w art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, czyli tam gdzie został wymieniony szpital, lecz należy go zaklasyfikować do pkt. 12, czyli innych zakładów spełniających warunki określone w ustawie jest całkowicie bezzasadne. Podobnie zresztą jak dowodzenie, iż sanatoria uzdrowiskowe, przychodnie uzdrowiskowe są czymś innym niż sanatoria, czy przychodnie, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

Zatem posłużenie się zwrotem „szpital”, czy to w art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, czy też w art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l., nie stwarza żadnych podstaw, aby różnicować szpitale ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy też miejsce ich świadczenia.

Równie bezpodstawny jest argument odwołujący się do identyczności celu po-

bytu w szpitalu uzdrowiskowym i w innych zakładach lecznictwa uzdrowiskowego, np. sanatoriach – celu zdrowotnym z wykorzystaniem warunków naturalnych uzdrowiska przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych, czy też w tym kontekście, nawiązanie do art. 46 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, który to przepis nakłada na gminy uzdrowiskowe obowiązek realizacji (a co za tym idzie finansowania) zadań własnych związanych z zachowaniem funkcji leczniczych.

Argumentacja taka abstrahuje bowiem od obowiązujących uregulowań prawnych, które rozróżniają poszczególne kategorie zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, a ponadto u jej podłoża leżą nie tyle już nawet względy wykładni celowościowej, co raczej natury czysto fiskalnej podmiotu (gminy uzdrowiskowej) zainteresowanego w jak największych wpływach z tytułu opłaty uzdrowiskowej.

Stosownie do art. 48 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym (przepisie wymienionym także w skardze kasacyjnej), gmina uzdrowiskowa w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 46, ma prawo do pobierania opłaty, na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Jak więc z powyższego wynika, to nie burmistrzowie takich gmin, lecz ustawodawca decyduje o zakresie poboru takich opłat, a przepisami odrębnymi są tu przepisy u.p.o.l., które w art. 17 ust. 2 pkt. 2 przewidują zwolnienie od tych opłat osób przebywających w szpitalach, nie czyniąc tu wyjątku dla szpitali uzdrowiskowych.

Również wprowadzenie jednym aktem prawnym opłat uzdrowiskowych (z jednoczesnym określeniem zakresu zwolnienia o tej opłaty obejmującym, m.in. osoby przebywające w szpitalach) oraz pojęcia „szpitala uzdrowiskowego”, nie stwarza podstaw do uznania za zasadną tezę, iż racjonalny ustawodawca rozróżnił dla celów korzystania ze zwolnienia od tej opłaty szpitale i szpitale uzdrowiskowe.

Kontrowersyjne podejście do zasad naliczania i poboru opłaty uzdrowiskowej (miejscowej)

Kontrowersyjną analizę oceny zasad

poboru i naliczania opłaty uzdrowiskowej (analogicznie można to odnieść do opłaty miejscowej) przeprowadził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy⁴ stwierdzając, iż obciążenie osoby fizycznej opłatą z tytułu korzystania z walorów uzdrowiska możliwe jest po przekroczeniu doby, ale liczonej nie od chwili przybycia do niego, ale za pełny dzień kalendarzowy bowiem – zdaniem Sądu – z przepisu tego wynika, iż opłatę pobiera się za każdy dzień pobytu w uzdrowisku. Tym samym brak jest podstaw prawnych do poboru opłaty uzdrowiskowej np. za pierwszy i ostatni dzień pobytu, gdyż są to z reguły dni niepełne.

Sanatorium złożyło wniosek o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie opłaty uzdrowiskowej. Pytanie wnioskodawcy dotyczyło poboru opłaty uzdrowiskowej:

1. w przypadku pobytu na terenie gminy osoby fizycznej, której czas pobytu nie przekracza 24 godzin, w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych, lub szkoleniowych – czy taki pobyt powoduje obowiązek poboru opłaty uzdrowiskowej?
2. jeżeli osoba fizyczna melduje się w Sanatorium w poniedziałek, o godz. 11.00, a wyjeżdża w środę o godz. 10.00, to za ile dni należy pobrać opłatę uzdrowiskową?

Samorządowy organ podatkowy udzielił interpretacji przepisów prawa podatkowego, uznając, iż od osób fizycznych przebywających krócej niż doba (24 godziny) na terenie gminy w celach zdrowotnych, wypoczynkowych lub szkoleniowych nie pobiera się opłaty uzdrowiskowej. W odniesieniu zaś do osoby fizycznej, która np. melduje się w Sanatorium w poniedziałek o godz. 11.00, a wyjeżdża w środę o godz. 10.00 należy pobrać opłatę uzdrowiskową za 3 dni.

W uzasadnieniu organ wskazał, że zgodnie z art. 17 ust. 1 a u.p.o.l. opłata uzdrowiskowa jest pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejsco-

⁴ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 27.04.2011 r., sygn. akt. I SA/Bd 76/11.

wościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska na zasadach określonych w u.o.u., za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach. Szczegółowe zaś zasady ustalania poboru oraz terminy i wysokości stawki opłaty uzdrowiskowej na terenie przedmiotowej gminy określa uchwała organu stanowiącego gminy. Jednocześnie organ podatkowy podkreślił, że u.p.o.l. nie definiuje pojęcia „dzień pobytu”, czy też, co należy rozumieć jako „dzień”, podobnie nie precyzują, zawartego w tym przepisie pojęcia „doby”. Organ podatkowy przyjął, że pojęcie „doby” należy rozumieć jako dobę kalendarzową obejmującą kolejne 24 godziny, a nie dobę hotelową. Podkreślił, że określenie to ma zastosowanie przy spełnieniu warunku, iż osoba musi przebywać dłużej niż dobę (24 godziny), aby móc pobrać od niej opłatę uzdrowiskową.

W nawiązaniu do powyższych odniesień organ przyjął, iż „dzień pobytu” odnosi się do godziny 24.00 (00.00) i przyjmuje, że dzień pobytu rozpoczyna się o godzinie 00,01. Zauważył, że takie rozumienie odpowiada regulacji zawartej w art. 111 Kodeksu cywilnego. Organ podatkowy podkreślił także, że na gruncie art. 17 ust. 1a upol, obowiązek uiszczenia opłaty uzdrowiskowej aktualizuje się dopiero po upływie doby kalendarzowej (dotyczy pierwszej doby) osoby w miejscowości uzdrowiskowej i wraz z rozpoczęciem każdego dnia pobytu.

Sanatorium złożyło skargę na interpretację, stwierdzając, iż niezrozumiałe jest dla niego stanowisko organu podatkowego, który z jednej strony twierdzi, iż obowiązek uiszczenia opłaty uzdrowiskowej aktualizuje się dopiero po upływie doby kalendarzowej pobytu osoby w miejscowości uzdrowiskowej i wraz z rozpoczęciem każdego dnia pobytu. Natomiast z drugiej strony wskazuje, iż od osoby fizycznej, która melduje się w Sanatorium w poniedziałek o godz. 11.00, a wyjeżdża w środę o godz. 10.00 należy pobrać opłatę uzdrowiskową za 3 dni. Strona podała, że jej zdaniem pojęcie „doba” zostało zdefiniowane w przepisie art. 128 § 3 pkt. 1

kodeksu pracy, gdzie oznacza „24 kolejne godziny, poczynając od godziny, w której pracownik rozpoczyna pracę zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy”. Zgodnie zaś z treścią rozporządzenia Rady Ministrów z 30 listopada 2006 w sprawie legalnych jednostek miar (Dz. U. Nr 225, poz. 1638 ze zm.), doba to 86.400 sekund. Jednocześnie skarżące Sanatorium powołało się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Lublinie⁵, który skonstruował, iż czas podróży służbowej liczy się w sposób ciągły od chwili przekroczenia granicy w drodze za granicę do chwili przekroczenia granicy w drodze powrotnej do kraju, bez uwzględnienia pory dziennej lub nocnej, godziny, zmiany daty, itp., a dobę stanowi czas każdych 24 godzin niezależnie od godziny, w której ten okres czasu się zaczyna.

Zdaniem strony organ podatkowy pominął istnienie przepisu art. 110 kodeksu cywilnego, natomiast art. 111 kodeksu, na który powołał się organ podatkowy dotyczy terminu z góry określonego, w postaci konkretnej ilości dni, nie może być uwzględniany w art. 17 upol. Strona zarzuciła także, że organ definiując w interpretacji dobę kalendarzową, naruszył dyrektywy nadawania temu samemu wyrażeniu różnych znaczeń w kontekście różnych przepisów. W ocenie strony skarżącej, określenie doby w rozumieniu za każdy dzień pobytu zostało zawarte w art. 21 ust. 1 pkt. 20 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Spór w przedmiotowej sprawie w zasadzie sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak należy rozumieć zwrot ustawowy zawarty w art. 17 ust. 1a upol „za każdy dzień pobytu”. W przekonaniu Sądu dokonana przez organ podatkowy wykładnia art. 17 ust. 1a u.p.o.l., jest błędna, ale także nie można też zgodzić się ze wszystkimi argumentami strony skarżącej. Sąd akceptuje pogląd organu podatkowego, co do uznania, że pojęcie „dzień” należy interpretować jako dzień kalendarzowy, czyli dzień liczony od północy do północy.

⁵ Wyrok NSA w Lublinie z dnia 22 marca 2000 sygn. akt I SA/Lu 1747/98.

Rozpoczyna się on o godz. 0.00 a kończy o godz. 24.00. O tym, iż winien to być dzień kalendarzowy przesądza – zdaniem Sądu – wynik wykładni literalnej, systemowej zewnętrznej i celowościowej. Faktycznie ustawodawca w u.p.o.l. nie zdefiniował tego pojęcia, nie ujął jego definicji w prawie podatkowym, ale również w ogóle nie uwzględnił go w obowiązującym systemie prawa. Dlatego też w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego – co do zasady – w sytuacji, gdy dane pojęcie nie posiada definicji normatywnej, to należy poszukiwać jego znaczenia w rozumieniu potocznym.

W jednym z wyroków SN zauważył, że jeżeli wolą ustawodawcy jest konkretne rozumienie jakiegoś pojęcia, to definiuje je w sposób wyraźny, tworząc tzw. słownik ustawowy i wyłączając tym samym posługiwanie się przy jego określeniu definicjami zawartymi w przepisach ogólnych, albo znaczeniem przyjętym w potocznym rozumieniu⁶. Natomiast NSA stwierdził, że gdy dany termin nie został zdefiniowany w tekście prawnym należy odwołać się do jego znaczenia potocznego⁷. Według słownika języka polskiego pojęcie dzień oznacza między innymi dobę – dzień kalendarzowy⁸. Dzień kalendarzowy zdefiniował SN, przyjmując, że dzień kalendarzowy, liczony winien być od godziny 0:00 do godziny 24:00⁹. Wskazany przepis art. 21 ust. 1 pkt. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym normodawca używa zwrotu „za każdy dzień pobytu”, nie zawiera jednak definicji normatywnej pojęcia „dzień”, czy „dzień pobytu”. Mimo tego, w kontekście podnoszonej przez podmiot skarżący kwestii, warto podkreślić, że definicje zawarte w jednym akcie normatywnym, czy gałęzi prawa niekoniecznie muszą się okazać adekwatne do interpretacji pojęć z innego aktu normatywnego, czy gałęzi prawa. W tej sytuacji względy celowości, czy inne istotne argumenty z zakresu wykładni systemowej lub funkcjonalnej mogą wykluczyć odwołanie

się do definicji w innych działach prawa lub innych aktach normatywnych. W tego rodzaju przypadkach sądy odwołują się zwykle do reguły języka potocznego albo też do definicji wypracowanych na gruncie doktryny prawniczej, zwłaszcza wtedy, gdy reprezentuje ona w danej sprawie jednolity lub przeważający pogląd.

Wskazując na liczne odstępstwa od zasady jednolitości terminologicznej tekstów prawnych, a więc na to, że to samo pojęcie może być używane w systemie prawa w różnym znaczeniu, TK trafnie wskazuje na konieczność każdorazowego ustalenia zakresu zastosowania zawartych w tekście prawnym definicji¹⁰. Ustawodawca bardzo często, w wielu dziedzinach prawa definiuje różne pojęcia na użytek danej dyscypliny lub nawet danego aktu prawnego. Definicje te niestety nie zawsze są spójne z potocznym znaczeniem tych pojęć. Powoduje to brak spójności także w obrębie danego systemu prawnego¹¹.

W przekonaniu Sądu pojęcie „dzień”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zostało skonstruowane na użytek zwolnień przedmiotowych w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie posiada wartości uniwersalnej. Celem tego artykułu jest zwolnienie spod opodatkowania przychodów osób fizycznych w wysokości 30 % diet otrzymywanych przez nie w związku z podróżami służbowymi poza granicami kraju. Zrozumiałym w tym względzie jest to, iż liczy się faktyczny pobyt osoby fizycznej poza granicami kraju. Nie ma znaczenia dzień kalendarzowy.

Celem zaś art. 17 ust. 1a u.p.o.l. jest zaś obciążenie opłatą (należnością publiczno-prawną) osób fizycznych przebywających w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska. Opłata uzdrowskowa związana zatem

⁶ Por. uchwała SN z dnia 14 kwietnia 1994 r., sygn. akt III CZP 46/94, OSNC 1994/10/191.

⁷ Na przykład w uchwale z dnia 29 listopada 1999 r., sygn. akt FPK 4/99, Pr. Gosp. 2000/2/27.

⁸ Por. E. Sobol red. Nowy słownik języka polskiego. PWN, Warszawa 2003 r., 172.

⁹ W wyroku z dnia 14 kwietnia 2008 r., sygn. akt II PZ 3/08, LEX nr 470965.

¹⁰ Por. L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2002r., str. 138.

¹¹ Wymienić tu można dla przykładu różne znaczenia pojęcia majątku występujące w prawie cywilnym i w prawie podatkowym, różne znaczenie pojęcia winy, odpowiedzialności, zdolności prawnej mające różną treść w różnych dziedzinach prawa, albo nawet ulegające zmianie w obrębie tych samych dyscyplin. Por. wyrok TK z dnia 7 grudnia 1993 r., sygn. akt K 7/93, OTK 1993/2/42.

jest z korzystaniem przez osobę fizyczną z walorów uzdrowiska.

Oplata to danina publiczna posiadająca wszystkie cechy podatku, poza jedną – oplata, w przeciwieństwie do podatku, jest danina odpłatna. Oznacza to, że w zamian za świadczenie pieniężne wnoszący je podmiot otrzymuje od związku publiczno-prawnego, na rzecz którego oplata jest wnoszona – świadczenie wzajemne, zazwyczaj w postaci usługi, którego wartość odpowiada wartości świadczenia pieniężnego.

W ujęciu teoretycznym opłatę charakteryzuje więc odpłatność kwalifikowana, tj. ekwiwalentność opłaty oraz świadczenia niepieniężnego, otrzymywanego przez podmiot wnoszący opłatę¹².

Zatem celem omawianych przepisów są diametralnie różne: pierwszy dotyczy zwolnienia pewnej kwoty od daniny podatkowej, drugi zaś odnosi się do nałożenia ekwiwalentnej daniny publiczno-prawnej w postaci opłaty. Z tego też powodu nieuprawnione jest ustalenie znaczenia pojęcia „dzień” na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w taki sposób, jak czyni to ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli kolejnych następujących po sobie 24 godzin. Powyższe odnosi się także do przywołanego przez Sanatorium art. 128 § 3 pkt 1 Kodeksu pracy oraz przepisów rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie legalnych jednostek miar, definiujących pojęcie doby. Niezależnie od powyższego zauważyć wypada, że pojęcia doby i dnia kalendarzowego także nie należy utożsamiać. Za tym, iż dzień w rozumieniu u.p.o.l., to nie kolejno po sobie następujące 24 godziny, przemawia także wynik wykładni systemowej zewnętrznej.

W ustawie Ordynacja podatkowa ustawodawca nie zdefiniował pojęcia dzień, jednak w akcie tym postanowił, że dzień należy rozumieć, jako dzień kalendarzowy. Wynika to jednoznacznie z zapisów tej ustawy. Jako obrazowy przykład warto przywołać art. 12 § 5 o.p., z którego wynika że jeżeli ostatni dzień terminu przypa-

da na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. Poprzez wskazanie soboty i dnia ustawowo wolnego od pracy ustawodawca określił, iż pojęcie dzień na gruncie Ordynacji podatkowej należy rozumieć jako dzień kalendarzowy. Taka interpretacja tego terminu, nie powoduje też żadnych komplikacji w zakresie wykładni przepisów tego aktu, posługujących się tym pojęciem.

Nie można zatem przyjąć, że oplata uzdrowiskowa dotyczy doby (jako kalendarzowej) liczonej od dnia przybycia do uzdrowiska i kolejnych dób liczonych w następstwie godziny przyjazdu do uzdrowiska. Jeśli, np. przyjazd miał miejsce o godz. 11.00, to pierwszy dzień pobytu kończy się o godz. 11.00 dnia następnego, a następny zaczyna swój byt od godz. 11.00 tego następnego dnia itd. Nie sposób podzielić tego poglądu również z innego powodu, a mianowicie takiego, iż oplata nieuiszczona w terminie, staje się zaległością, od której pobierane są odsetki za zwłokę. W przypadku ustalenia dnia, jako kolejnych 24 godzin – zatem innego niż kalendarzowy – doszłoby do konfliktu na gruncie stosunku publiczno-prawnego (opłaty uzdrowiskowej) z przepisami Ordynacji podatkowej, podczas ustalania terminu płatności oraz określania dni zwłoki, które zawsze są dniami kalendarzowymi. Jeśli dzień miałby zaczynać się, np. w poniedziałek o godz. 11.00 i kończyć we wtorek o godz. 11.00, to termin płatności rozkładałby się na dwa dni, na część wtorku i środy, gdyż płatność powinna nastąpić w dniu następnym (24 godziny). Nie można przyjąć, uwzględniając zapisy Konstytucji (zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zasadę równości), aby płacący opłatę uzdrowiskową miał krótszy termin płatności, niż inni podatnicy realizujący należności publicznoprawne. To samo odnosi się do naliczania odsetek. Odsetki powstawałyby na przełomie dwóch dni. Niewątpliwie trudno byłoby w sposób pewny ustalić datę zapłaty opłaty i naliczyć w sposób prawidłowy odsetki

¹² Por. B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2003, s. 36.

za zwłokę. Taki sposób interpretacji implikowałby niespójność w systemie prawa podatkowego, którego podstawowym aktem prawnym jest Ordynacja podatkowa, z niej zaś wynika, że „dzień” w rozumieniu przepisów tej ustawy, to dzień kalendarzowy.

Istotne przy omawianiu spornego zagadnienia jest także pojęcie „pobytu”. „Pobyt” w słowniku języka polskiego definiuje się zwykle jako znajdowanie się, bycie gdzieś, przebywanie, bytność¹³. Zatem obciążenie osoby fizycznej opłatą z tytułu korzystania z walorów uzdrowska możliwe jest po przekroczeniu doby, liczonej od chwili przybycia do niego, ale za pełny dzień kalendarzowy bowiem z przepisu tego wynika, że opłatę pobiera się za każdy dzień pobytu w uzdrowisku. Opłata ta musi być ekwiwalentna, płacona jest za pobyt w uzdrowisku. Tym samym brak jest podstaw prawnych do poboru opłaty uzdrowskiej za pierwszy i ostatni dzień pobytu, gdyż są to z reguły dni niepełne. W przypadku niepełnych dni pobytu w uzdrowisku brak jest ekwiwalentu w postaci korzystania z uzdrowska przez dzień pobytu – dzień kalendarzowy.

Zdaniem sądu, nie wynika z analizowanego przepisu, aby opłata mogłaby być pobierana za rozpoczęty dzień, jak twierdzi organ podatkowy. Nie wynika to z treści tego unormowania. Przepis ten jednoznacznie stanowi, że opłatę uzdrowską pobiera się za każdy dzień pobytu. W świetle twierzeń organu opłata winna być pobrana, np. za 5 minut pobytu w uzdrowisku. Taki stan rzeczy z pewnością nie realizuje celu poboru opłaty uzdrowskiej, jakim jest pobyt w uzdrowisku ze względów zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych, ale przez pełny dzień pobytu.

Jeśli opłata miałaby być pobrana za niepełny dzień, to niewątpliwie winno to wynikać wprost z przedmiotowego przepisu lub innej regulacji uzupełniającej. Przykładem takiego unormowania jest § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyj-

nej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, w którym to przepisie prawodawca wskazał, że odsetki za zwłokę są naliczane do dnia zapłaty podatku, wpłacenia podatku osobie uprawnionej do pobierania podatków, potrącenia itp., włącznie z tym dniem, czyli co do zasady za niepełny dzień. Tym samym rezultat wykładni celowościowej także przemawia za tezą o poborze opłaty uzdrowskiej za pełny dzień kalendarzowy.

Obowiązek poboru opłaty uzdrowskiej w sytuacji skierowania służby zdrowia i pobytów za pełną odpłatnością¹⁴.

Analizując powyższa kwestię posłużmy się przykładem. Założmy, iż podmiot „A” S.A. w gminie utworzył zakład „B” S.A. w tej samej gminie. W skład struktury tego zakładu wchodzi szpital uzdrowski i sanatoria uzdrowskie. W obiektach tych przebywają pacjenci skierowani przez NFZ, KRUS lub ZUS, a także pacjenci indywidualni w celu skorzystania ze świadczeń zdrowotnych z zakresu lecznictwa uzdrowskiego.

Problem polega na tym, czy taka konstrukcja spółki determinuje założenie, iż opłata uzdrowska powinna być pobierana od pacjentów przebywających w sanatoriach uzdrowskich, natomiast nie powinna być pobierana od pacjentów przebywających w szpitalach uzdrowskich (bez względu na okoliczność, czy zostali oni skierowani na leczenie przez uprawniony podmiot, czy też przyjechali na leczenie indywidualnie), ponieważ szpital uzdrowski na taki sam status prawny jak inny szpital i podlega regulacjom wynikającym z ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej? Czy na tej podstawie z opłaty miejscowej i opłaty uzdrowskiej zwolnione są osoby przebywające w szpitalach?

Często zdarza się, iż organy podatkowe stwierdzają, iż zwolnione z opłaty uzdrowskiej w myśl art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l. są osoby przebywające w szpitalach uzdrowskich na podstawie skierowania na leczenie uzdrowskie, a w warunkach szpitala – skierowanie lekarskie.

¹³ Por. E. Sobol red. Nowy słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 2003 r., 677.

¹⁴ Por. wyrok z dnia 24 listopada 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu I SA/Wr 1439/09.

Natomiast pozostałe osoby przebywające w tych placówkach (w tym pobyty komercyjne) są zobligowane do jej uiszczenia. Zazwyczaj organy podatkowe podkreślają, iż zasadą przyjęcia pacjenta do szpitala uzdrowiskowego jest skierowanie na leczenie uzdrowiskowe w warunkach szpitala i tylko skierowanie lekarskie (szpitalne) jest podstawą przyjęcia pacjenta do takiego szpitala.

Jakie jest zatem prawidłowe stanowisko i jak należy interpretować art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l.?

Uzdrowiskiem jest obszar, na którego terenie prowadzone jest leczenie uzdrowiskowe, wydzielony w celu wykorzystywania i ochrony znajdujących się na jego obszarze naturalnych surowców leczniczych, któremu został nadany status uzdrowiska. Obszar taki powinien posiadać złoża naturalnych surowców leczniczych i klimat o potwierdzonych właściwościach leczniczych, odpowiednie zakłady i urządzenia lecznictwa uzdrowiskowego, spełniać wymagania określone w przepisach o ochronie środowiska oraz posiadać infrastrukturę techniczną w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, energetycznej, w zakresie transportu zbiorowego, a także prowadzić gospodarkę odpadami. Różnicą między obszarem uznanym za uzdrowisko (uprawnienie do poboru opłaty uzdrowiskowej), a obszarem ochrony uzdrowiskowej (uprawnienie do poboru opłaty miejscowej) jest występowanie w tym pierwszym zakładów (podmiotów) i urządzeń (infrastruktury) lecznictwa uzdrowiskowego.

Istota problemów interpretacyjnych w przedmiotowym problemie dotyczy zakresu zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem opłata uzdrowiskowa nie jest pobierana od osób przebywających w szpitalach. Organ podatkowy powołując się na art. 2 pkt. 10 u.o.u., zazwyczaj wskazują (interpretują), że zakładem lecznictwa uzdrowiskowego jest m.in. szpital uzdrowiskowy, a zatem nie ma podstaw prawnych, aby dla celów zwolnienia określonego w art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l. odmiennie traktować

szpital uzdrowiskowy. Organ podatkowy w swoich interpretacjach podatkowych podkreślają fakt, iż w myśl art. 8 uou do zadań szpitala uzdrowiskowego należy w szczególności zapewnienie pacjentowi, którego skierowano na leczenie uzdrowiskowe w warunkach szpitala uzdrowiskowego:

- udzielanie całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach stacjonarnych,
- całodobowej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej,
- realizacji przewidzianych programem leczenia zabiegów przyrodolecniczych i leczenia farmakologicznego,
- korzystania z naturalnych surowców leczniczych oraz urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego,
- edukacji zdrowotnej.

Wywodzą zatem z takiego zakresu zadań tezę, iż zasadą przyjęcia pacjenta do szpitala uzdrowiskowego jest skierowanie na leczenie uzdrowiskowe w warunkach szpitala i tylko skierowanie lekarskie (szpitalne) jest podstawą przyjęcia pacjenta do takiego szpitala, a konsekwencji tylko tacy pacjenci korzystają ze zwolnienia z opłaty uzdrowiskowej.

Taka interpretacja jest obciążona błędem rozumowania. Dlaczego?

Jeżeli bowiem organ uznaje, że szpital uzdrowiskowy jest szpitalem w rozumieniu art. 17 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l., to niczym nieuzasadnione jest różnicowanie pacjentów takiego szpitala w zależności od tego czy korzystają z leczenia na zasadach określonych w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, czy jako pacjenci, którzy nie uzyskali skierowania na podstawie ww. przepisów (odpłatnie). Zgodnie bowiem z uregulowaniami art. 14 uou świadczenia zdrowotne w zakładach lecznictwa uzdrowiskowego (szpital uzdrowiskowy w świetle art. 6 pkt 1 tej ustawy jest zakładem lecznictwa uzdrowiskowego) są udzielane na podstawie wystawionych przez lekarza:

1. skierowania na leczenie uzdrowiskowe albo;
2. zaświadczenia o braku przeciwwska-

zań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych w danym uzdrowisku.

Uzupełnieniem tej regulacji jest art. 16 u.o.u. w myśl którego świadczeniobiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135, z późn. zm.) korzystają z lecznictwa uzdrowiskowego na zasadach określonych w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (ust. 1). Osoby inne niż świadczeniobiorcy oraz świadczeniobiorcy, którzy nie uzyskali skierowania na leczenie uzdrowiskowe na zasadach określonych w przepisach, o których mowa w ust. 1, mogą korzystać z lecznictwa uzdrowiskowego za odpłatnością w wysokości ustalonej przez zakład lecznictwa uzdrowiskowego, po przedstawieniu zaświadczenia o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych w danym uzdrowisku.

Z powyższego wynika, że podstawą przyjęcia do szpitala uzdrowiskowego jest nie tylko skierowanie na leczenie, ale także zaświadczenie o braku przeciwwskazań do korzystania z danego rodzaju świadczeń zdrowotnych (pobyty komercyjne). Zatem należy stwierdzić, iż nie stoi w sprzeczności z powyższym treść regulacji regulacja art. 8 u.o.u, bowiem ustawodawca użył tam określenia „w szczególności” co wskazuje, że jest to tylko przykładowe wskazanie, a nie zamknięty katalog zarówno podmiotowy jak i przedmiotowy. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyrok NSA¹⁵ z 1994 roku, w którym Sąd zwrócił uwagę na fakt, iż skoro zapis ustawowy odnosi się do osób przebywających w określonych placówkach (w przedmiotowej sprawie szpitalach uzdrowiskowych) to nie ma znaczenia czy dana osoba przebywa w nich na podstawie skierowania służby zdrowia, czy za pełną odpłatnością. Ważne jest jedynie to czy przebywa w szpitalu i czy ten pobyt związany jest ze świadczeniami zdrowotnymi.

Możliwość stosowania zwolnień podatkowych przez rady gmin

W myśl art. 19 pkt 1 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności opłat lokalnych. Określenie wskazanych elementów konstrukcyjnych tych świadczeń, o ile są pobierane na obszarze gminy, jest obowiązkiem rady. Uchwały tego typu powinny być zatem podjęte w każdej gminie. W praktyce pojawia się problem, jak rozumieć pojęcie „zasady ustalania” opłat. Na gruncie systemu podatkowego, ustalenie podatku lub opłaty jest rozumiane jako proces powstawania zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Z treści art. 21 o.p. wynika, że doręczenie takiej decyzji skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego. Jednakże analiza przepisów regulujących opłaty lokalne pozwala stwierdzić, że zobowiązanie do ich zapłacenia powstaje z mocy prawa, a nie po doręczeniu decyzji ustalającej. Określenie przez radę gminy „zasad ustalania” analizowanych świadczeń nie może być rozumiane jako konieczność ich realizacji za pośrednictwem decyzji ustalającej, o której mowa w art. 21 o.p. Przez zasady ustalania opłat należy rozumieć konieczność uregulowania w uchwałach rad gmin tych elementów konstrukcyjnych opłat, które nie zostały uregulowane w ustawie. W przepisach ustawy ustawodawca ograniczył się do wskazania, kto płaci (podmiot opłaty) i od czego płaci (przedmiot opłaty). Pozostałe istotne elementy konstrukcji opłat pozostawił do uregulowania radzie gminy. Realizacja opłat lokalnych wymaga zatem określenia wszystkich istotnych elementów, a więc również podstawy opodatkowania, stawek, terminów płatności, miejsca i formy zapłaty. I te właśnie brakujące elementy powinny się znaleźć w uchwałach rad.

Rada gminy, chcąc uzyskać wpływ z tytułu opłat lokalnych, musi określić brakujące elementy ich konstrukcji w uchwałach. Podkreślić należy, że opłaty lokalne, z wyjątkiem opłaty od posiadania psów, są świadczeniami obligatoryjnymi, w tym

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 1994 r. o sygn. akt SA/GD 858/94 (LexPolonica nr 299994).

sensie, że obowiązują na podstawie ustawy. Na radzie gminy spoczywa ustawowy obowiązek podjęcia uchwały określającej brakujące elementy konstrukcyjne tych świadczeń. Brak takiej uchwały uniemożliwia preistoczenie się wynikającego z ustawy obowiązku regulowania tych opłat w zobowiązanie konkretnych podmiotów. Nie będzie istniało zobowiązanie do zapłaty opłaty przez konkretny podmiot, jeżeli nie będzie znany termin jej zapłacenia i stawka.

Wysokość stawek określona w uchwałach dotyczących miejscowej i uzdrowskiej nie może przekraczać ustalonych stawek ustawowych. Należy zwrócić uwagę, że zarówno stawki w opłacie miejscowej, jak i uzdrowskiej są stawkami dziennymi. Rada gminy ma obowiązek określenia stawek w odniesieniu do opłaty targowej, miejscowej i uzdrowskiej. Nie ma takiego obowiązku w zakresie opłaty od posiadania psów, albowiem świadczenie to ma charakter fakultatywny.

Niedopuszczalne jest ustalenie stawek opłat lokalnych w sposób ryczałtowy. W uchwałach rad można bardzo często spotkać się z możliwością opłacania opłat z góry, np. w dniu przybycia za cały okres pobytu w przypadku opłaty miejscowej lub uzdrowskiej. Stawki takiego „ryczałtu” są zazwyczaj niższe od stawek dziennych. Podkreślić należy, iż jest to niezgodne z konstrukcją obowiązku płacenia tych opłat. Opłata miejscowa i uzdrowska jest pobierana za pobyt osób w określonym celu w danej miejscowości trwający dłużej niż dobę, ale za każdą dobę pobytu. Nie można pobierać opłaty przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia. Przy opłacie „ryczałtowej” następuje uiszczenie opłaty „z góry” przed dniem dokonywania sprzedaży, czy też pobytu w danej miejscowości. Powstaje zatem nadpłata. Tego typu nadpłaty powinny być zwrócone w trybie przewidzianym w o.p., bez konieczności zapłacenia oprocentowania. Rada gminy może, w drodze uchwały, wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych. Ustawodawca nie określił żąd-

nych kryteriów dotyczących wprowadzania przez radę gminy zwolnień w opłatach lokalnych, z zastrzeżeniem, iż zwolnienia te muszą mieć charakter przedmiotowy.

W praktyce pojawiają się problemy związane z zamieszczeniem w uchwałach rad gmin przepisów określających odmienną wysokość opłaty miejscowej przykładowo od dzieci i młodzieży uczącej się oraz emerytów i rencistów, a w konsekwencji tego wprowadzenie bez podstawy prawnej ulg w stosunku do tych osób¹⁶. Bezpodstawne wydaje się takie różnicowanie wysokości stawek opłaty miejscowej, poprzez stosowanie odmienną jej wysokości dla dzieci i młodzieży oraz dla emerytów i rencistów. Wydaje się, iż takie unormowanie takie stoi w sprzeczności z u.p.o.l, w której nie dokonano rozróżnienia wysokości opłat lokalnych w stosunku do poszczególnych osób fizycznych. Oczywiście ustalanie stawek dziennych opłaty miejscowej należy do właściwości rady gminy, jednak należy pamiętać, że opłata miejscowa winna mieć swoje odzwierciedlenie w granicach zakaślonych przez ustawę. U.p.o.l. nie upoważnia rad gmin do wydawania uchwał w przedmiocie stosowania ulg podatkowych w opłatach lokalnych¹⁷.

Należy pamiętać, iż rada gminy może wprowadzić inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe, nie ma natomiast uprawnień do wprowadzenia zwolnień podmiotowych, w zakresie opłat lokalnych. Ponadto nie ma podstaw do utożsamiania pojęć ulga i zwolnienie. Rada gminy jest uprawniona do wprowadzania ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga. Z żadnego przepisu nie wynika natomiast uprawnienie dla rady do wprowadzenia ulg podmiotowych.

Jakie jest stanowisko Sądów Administracyjnych w kwestii prawo do określania dziennych stawek opłaty miejscowej, ich różnicowania oraz zasad stosowania ulg, zwolnień w opłacie miejscowej?

Rada gminy, w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy

¹⁶ Por. Wyrok z dnia 15 grudnia 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy I SA/Bd 581/08.

¹⁷ Por. wyrok NSA z dnia 15 listopada 1994 r. sygn. akt SA/Po 1595/94.

płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym że stawki ograniczono do wyznaczonej granicy. Jednocześnie rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także ma prawo wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych. Art. 17 ust. 2 u.p.o.l. w sposób zamknięty wymieniona katalog osób, od których tego rodzaju opłaty nie pobiera się. Zatem zarówno zapis art. 19 pkt. 3, jak i art. 17 ust. 2 u.p.o.l. zakreślają radzie gminy możliwość stosowania zwolnień podatkowych. Określenie w uchwale dla pewnych grup podatników (np. emerytów i rencistów czy młodzieży uczącej się) stawek opłaty niższych niż stawka podstawowa, powoduje, iż podmioty są zobowiązane płacić mniej niż pozostałe podmioty. Takie zróżnicowanie stawek, mimo, że ich wysokość mieści się w granicach ustalonych w art. 19 pkt. 1 lit. b u.p.o.l., wykracza poza dopuszczalne granice upoważnienia ustanowione przez art. 19 pkt. 3 i art. 17 ust. 2 tej ustawy.

Rada gminy została bowiem upoważniona do ustalenia stawek w wysokościach mniejszych niż podstawowa (zwolnień), ale tylko co do przedmiotu opodatkowania, natomiast zwolnienia podmiotowe zostały uregulowane w ustawie. Nie można więc przyjąć za prawidłowe takie stanowisko, iż wystarczy, że stawki mieszczą się w granicach ustawowych. Dopuszczalne byłoby ustalenie dla niektórych podmiotów stawki maksymalnej, a dla innych minimalnej np. 0,10 zł. Ten przykład jasno obrazuje, że w takim wypadku dopuszczalne byłoby w ramach aktu prawa stanowionego przez radę gminy zwolnienie dowolnych podmiotów. Zapisy ustawy na to zdecydowanie nie pozwalają.

Stanowienie aktów prawa miejscowego może nastąpić tylko na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, wymaga upoważnienia, którego nie można ani domniemywać, ani wyprowadzać w drodze wykładni językowej czy systemowej. Z kolei uregulowanie określonych kwestii w ustawie pozbawia organy ad-

ministracji możliwości wydawania w danej materii aktów prawa wewnętrznego o charakterze normatywnym. Gmina, ustalając stawki podatku, nigdy nie występuje jako podmiot gospodarczy, ale jako organ samorządu terytorialnego, któremu na podstawie przepisów ustawowych przysługuje prawo stanowienia przepisów powszechnie obowiązujących na obszarze gminy. Zatem tak określony zakres uprawnień prawotwórczych gminy oznacza, że tylko ustawowo można uprawnienia te ograniczyć. Nie mogą nadto być one zawężone w drodze interpretacji prawa. Ograniczenia takie powinny w sposób jednoznaczny i wyraźny wynikać z przepisów ustaw zawierających uprawnienia do stanowienia prawa stanowionego przez gminy. Odmienne rozumowanie prowadziłooby do ewidentnego naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁸.

Jednocześnie z treści art. 168 Konstytucji RP wynika, iż jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Artykuł ten upoważnia zatem jednoznacznie ustawodawcę do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin, pod warunkiem, że ustawa wyznaczy precyzyjnie granice kompetencji organów tych jednostek. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom¹⁹. Różnicując stawkę opłaty miejscowej według podmiotów, rada gminy przekracza zakres swobody regulacyjnej.

Podmiotowe różnicowanie stawek opłaty miejscowej

Uprawnienie do kształtowania (modelowania) obciążeń podatkowych należy odróżnić od kształtowania danin publicznych. O ile to drugie związane jest nierozdzielnie z władztwem stanowienia podatków

¹⁸ Zob. art. 2 Konstytucji RP. Ponadto narażałoby organy na działania o charakterze nie zawsze prawnym oraz zawężyła zakres swobody stanowienia prawa przez gminę. Wyrok NSA z 28 listopada 1997 r., III SA 733/97.

¹⁹ Por. Wyrok z dnia 2 kwietnia 2007 r. Trybunału Konstytucyjnego, SK 19/06.

(danin) i realizowane jest w funkcji programowania podatków (danin publicznych), o tyle to pierwsze oznacza uprawnienie do modelowania w granicach upoważnienia ustawowego elementów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych poszczególnych podatników, elementów, które zostały zdefiniowane w ustawie podatkowej. Uprawnienia tego nie należy również mylić z uprawnieniem organów podatkowych do ustalania i określania zobowiązań podatkowych, lecz wiązać ze zdecentralizowanym systemem zarządzania państwem i uprawnieniami do prowadzenia lokalnej polityki podatkowej²⁰.

Uprawnienie do kształtowania obciążeń podatkowych przysługuje przede wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego. Wynika ono z art. 168 Konstytucji RP, który przyznaje tym podmiotom prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. W obecnym stanie prawnym, w zakresie podatków, uprawnienie to przysługuje radom gmin w podatkach rolnym, leśnym, od nieruchomości, środków transportowych, oraz w opłatach lokalnych.

Radom gmin zostały przyznane uprawnienia do:

1. kształtowania stawek podatkowych,
2. kształtowania zwolnień przedmiotowych,
3. kształtowania warunków płatności podatków i opłat lokalnych oraz obowiązków w zakresie składania deklaracji podatkowych.

Czy rada gminy posiada upoważnienie do podmiotowego różnicowania stawek opłaty miejscowej? Czy czynnikiem różnicującym wysokość stawki opłaty miejscowej może być natomiast cel pobytu podlegającego tej opłacie?²¹

Założmy, iż rada gminy postanowiła wprowadzić podmiotowe różnicowanie wysokości stawek opłaty miejscowej. Opłata ta została ustalona w np. w wysokości:

1. 0,90 zł – za każdy dzień pobytu od dzieci, młodzieży szkolnej, studentów

- do 26 roku życia za okazaniem ważnej legitymacji uczniowskiej lub studenckiej, przebywających indywidualnie i w grupach niezorganizowanych;
2. 1,80 zł – za każdy dzień pobytu od pozostałych osób.

Czy taka konstrukcja zwolnień podmiotowych jest zgodna z prawem?

Niewątpliwie nie, bowiem takie podmiotowe różnicowanie stawek w istotny sposób narusza art. 19 pkt. 1 lit. b u.p.o.l. Zgodnie z art. 19 pkt. 1 lit. b tej ustawy rada gminy w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym że w danym roku stawka opłaty miejscowej w miejscowościach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l., nie może przekroczyć dziennie ustalonej w drodze rozporządzenia ministra finansów wartości maksymalnej. W przywołanych przepisach brak natomiast upoważnienia dla rady gminy do podmiotowego różnicowania stawek opłaty miejscowej. Czynnikiem różnicującym wysokość stawki opłaty miejscowej może być natomiast cel pobytu podlegającego tej opłacie.

W doktrynie finansów publicznych oraz orzecznictwie administracyjnym powszechnie uznawana jest zasada, iż organy jednostek samorządu terytorialnego mogą czynić tylko to, na co zezwalają ustawy. Na szczególną uwagę zasługuje tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 stycznia 1997 r.: „Do działalności organów samorządu terytorialnego w sferze zobowiązań publicznoprawnych nie stosuje się zasady „conie jest zakazane jest dozwolone”, lecz regułę „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”²². Jednocześnie normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły. Zakazane jest dokonywanie wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny²³.

Należy także zwrócić uwagę projektując uchwały regulujące zasady poboru opłaty

²⁰ Por. J. Kulicki, Zakres władztwa podatkowe w obecnym systemie prawnym w Polsce, „Biuro Analiz Sejmowych”, nr 16/2010, s. 8-10.

²¹ Por. m.in.: Uchwałę z dnia 9 grudnia 2009 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, nr 98/09.

²² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 1997 r. (sygn. akt. III SA 534/96, „Monitor Podatkowy” 1997/12/374).

²³ Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r. (K 25/99, OTK 2000/5/141).

miejscowej, aby unikać zapisów, w których używa się sformułowania w brzmieniu „(...) *Na inkasentów opłaty miejscowej zobowiązanych do jej poboru wyznacza się osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, które prowadzą domy wypoczynkowe, hotele, pensjonaty, schroniska, pola namiotowe, obozowiska, gospo-*

darstwa agroturystyczne i inne podobne obiekty”²⁴. Pojęcie „wyznacza” jest pojęciem użytym nieprawidłowo, bowiem zgodnie z art. 19 pkt. 2 u.p.i.o.l. rada gminy, w drodze uchwały może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

²⁴ Tamże.