

REFERATY

Dr hab. Tomasz Wołowicz, prof., nadzw. Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju.

Usługi świadczone na targowisku a opłata targowa

Streszczenie

Zasadniczy problem interpretacyjny dotyczy tego, czy sformułowanie „sprzedaż na targowiskach” oznacza tylko sprzedaż towarów, czy obejmuje także świadczenie usług, a jeśli tak to czy dotyczy wszystkich usług.

Słowa kluczowe: opłata targowa, targowisko, usługa

Summary

The fundamental problem of interpretation concerns whether the term

“sale at markets” means only the sale of goods or provision of services also includes, and if so whether it applies to all services.

Keywords: local market fee, market place, service

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm. – dalej: u.p.o.l.) opłatę targową pobiera się

od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Art. 15 ust. 2 u.p.o.l. stanowi, iż opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub w ich częściach, a zgodnie z ust. 2b targowiskami są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż. Zatem pobieranie opłaty targowej na podstawie wskazanej ustawy jest związane z prowadzeniem sprzedaży lub chociażby złożeniem oferty. Nie ma przy tym znaczenia, w jakim miejscu prowadzona jest sprzedaż oraz czy sprzedaż ma charakter stały czy okazjonalny. Skoro o pobieraniu opłaty targowej decyduje sprzedaż towaru, uprawnione jest jej pobieranie również za prowadzenie sprzedaży poza miejscami do tego wyznaczonymi¹. Opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowiska oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Oznacza to, iż handlujący na targowisku, mimo uiszczenia np. czynszu dzierżawnego, opłaty za wjazd na targowisku lub za zajęcie straganu, musi również płacić opłatę targową na rzecz gminy. Zgodnie z art. 16 u.p.o.l. zwalnia się od opłaty targowej osoby i jednostki, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach. Obowiązek uiszczenia opłaty targowej powstaje z mocy prawa z chwilą faktycznego podjęcia

¹ Por. Wyrok Sądu Najwyższego z 9 grudnia 1994 r., sygn. akt ARN 66/93, OSNC 1994/6/139).

czynności handlowych zmierzających do dokonania sprzedaży (niezależnie od skutku) w każdym miejscu danej gminy, a nie tylko w miejscach do tego celu wyznaczonych. Organ gminy jest uprawniony do określenia wysokości opłaty targowej z tytułu handlu również w sytuacji, gdy sprzedaż dokonuje się poza miejscem do tego wyznaczonym. Opłata targowa za sprzedaż towaru powinna być identyczna dla każdego przypadku dokonywania takiej sprzedaży. Wybór określonej stawki dla różnych targowisk na terenie gminy jest elementem polityki gospodarczej prowadzonej przez radę gminy i w tym zakresie rada gminy nie jest krępowana przez ustawodawcę². Stawki opłat mogą być różne dla odrębnych typów targowisk. W ramach granic wyznaczonych przez art. 15 oraz art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l., gminy mają swobodę ustalania obciążeń podatkowych i mogą realizować własną politykę lokalną w tym zakresie, w tym poprzez różnicowanie obciążeń podatkowych³. Zasadniczy problem interpretacyjny dotyczy tego, czy sformułowanie „sprzedaż na targowiskach” oznacza tylko sprzedaż towarów, czy obejmuje także świadczenie usług, a jeśli tak to czy dotyczy wszystkich usług.

Świadczenie usług a opłata targowa

Zgodnie z art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121 – dalej: k.c.) przez umowę sprzedaży sprze-

² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. akt. III SA/Po 752/15.

³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 maja 2015 r., sygn.akt II FSK 984/13

dawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Na podstawie art. 45 k.c. rzeczami są tylko przedmioty materialne. W związku z powyższym, należy przyjąć, że opłaty targowej nie można pobierać od każdej działalności gospodarczej prowadzonej na targowisku. Jedynie zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu art. 53. k.c. nakłada na podmioty wykonujące te czynności obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Tym samym opłacie nie podlegają podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, lecz świadczą wyłącznie usługi⁴.

W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Gdańsku⁵ stwierdzając, iż nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, lecz świadczą wyłącznie usługi. Z punktu widzenia poboru opłaty targowej istotne znaczenie ma przedmiot sprzedaży, a jest nim rzecz, a nie usługa. Zatem w ocenie Sądu jeżeli daną działalność uznamy za usługę, to jednocześnie nie będzie ona mogła być ona potraktowana jako sprzedaż towaru. Podobnie wypowiedział się WSA w Szczecinie formułując tezę, iż „nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, a świadczą wyłącznie usługi”⁶. W ocenie Sądów istotne jest

⁴ Por. Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z dnia 17 kwietnia 2014 r. znak: PL/LS/838/1/MGS/14/RD-37635 w sprawie opłaty targowej i usług gastronomicznych.

⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., I SA/Gd 223/12.

⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 219/14.

prawidłowe zinterpretowanie pojęcia sprzedaż, gdyż posłużyło ono ustawodawcy zarówno do określenia czynności podlegających opodatkowaniu opłatą targową jak i do określenia miejsca wyznaczającego terytorialny zakres pobierania podatku. Pojęcie „sprzedaż” nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Orzecznictwo sądowo-administracyjne oraz komentatorzy stoją zaś na stanowisku, że zwrot „dokonywanie sprzedaży”, należy wyjaśnić posługując się zasadami wykładni językowej i systemowej. Co istotne, przy ustalaniu znaczenia terminu „dokonywanie sprzedaży” nie jest istotne, czy dana osoba lub jednostka sprzedała oferowany towar, czy też żadna transakcja nie została sfinalizowana. Sama gotowość dokonywania sprzedaży, która przejawia się na przykład zajęciem miejsca na targowisku i wyeksponowaniem towaru, jest wystarczającą przesłanką do poboru opłaty targowej przez inkasenta. Termin „dokonywanie sprzedaży” oznacza, że każdy wymieniony w tym przepisie podmiot korzystający z targowiska, w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.o.l., w celu podjęcia sprzedaży jakichkolwiek artykułów jest zobowiązany do zapłacenia opłaty targowej, a tym samym sformułowanie „dokonywanych sprzedaży” należy interpretować szeroko, uznając, że obejmuje ono wszelkie czynności podejmowane przez podmiot określony w art. 15 ust. 1 u.p.o.l. w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, składowanie na stoisko, czy też samo oczekiwanie na

kontrahentów⁷. Zatem interpretując pojęcie „dokonywanie sprzedaży” należy mieć na uwadze to, iż przepis art. 15 ust. 1 u.p.o.l. mówi jednoznacznie o dokonywaniu sprzedaży, a to oznacza, iż opłaty targowej nie można pobierać od każdej działalności gospodarczej prowadzonej na targowisku. Wydaje się zatem, iż jedynie zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu art. 535 k.c. i ewentualne czynności zmierzające do ich zawarcia nakładają na podmioty wykonujące te czynności obowiązek uiszczenia opłaty targowej. Tym samym nie będą podlegać obowiązkowi uiszczenia opłaty targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, a świadczą wyłącznie usługi⁸.

Usługi gastronomiczne a opłata targowa

Można przyjąć, iż usługi gastronomiczne w swoim zakresie obejmują także zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu k.c., gdyż sprzedawca ostatecznie przenosi na nabywcę własność posiłku i mu ten posiłek wydaje, a nabywca odbiera posiłek i płaci cenę. Niewątpliwie usługa gastronomiczna zawiera w sobie także przygotowanie posiłku i jego podanie, a więc należy uznać, iż usługa gastronomiczna jest terminem zakresowo szerszym od sprzedaży i składa się z wielu czynności w skład

których wchodzi między innymi sama sprzedaż. Wydaje się, iż podmioty świadczące wyłącznie usługi gastronomiczne nie podlegają opłacie targowej⁹. W przypadku sprzedaży gotowych wyrobów (np. napojów, słodyczy itp.) niewątpliwie należy je zaliczyć do działalności handlowej (czyli sprzedaży) podlegającej opłacie targowej¹⁰. Jednocześnie należy zauważyć, że rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 października 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności nie znajduje zastosowania przy objaśnianiu zakresu przedmiotu opodatkowania w opłacie targowej, co oznacza, że wykładnia pojęć zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dokonana na podstawie objaśnień PKD jest zupełnie nieuprawniona¹¹. Zatem zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 4 marca 2010 r. o świadczeniu usług na terytorium RP¹² usługą jest świadczenie wykonywane przez usługodawcę na własny rachunek, zwykle za wynagrodzeniem, w szczególności usługi budowlane, handlowe oraz usługi świadczone w ramach wykonywanego zawodu. Pojęcie usługa określone jest również w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług¹³. Zgodnie z tym rozporządzeniem usługami są wszel-

7 Por. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 98/16/

8 por.: G. Dudar, Komentarz do art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Lex 2015; oraz: wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 182/04; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12 oraz wyrok NSA z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1610/08.

9 Por. wyrok WSA w Gdańsku z 24 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12 oraz wyrok WSA w Szczecinie z 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 539/13.

10 Por. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1610/08.

11 Wyrok WSA w Rzeszowie z 15 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Rz 697/07.

12 Dz. U. z 2010 r. Nr 47, poz. 278 z późn. zm.

13 Dz. U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293.

kie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym, nietworzące nowych dóbr materialnych, które łącznie stanowią usługi na rzecz produkcji oraz wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarki narodowej i na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólno społecznej. Według klasyfikacji PKWiU usługami są m.in.:

- czynności o charakterze naprawczym, remontowym;
- czynności będące współdziałaniem w procesie produkcji, ale nietworzące bezpośrednio nowych dóbr;
- czynności z zakresu budownictwa, handlu, transportu i łączności; czynności zaspokajające potrzeby porządkowo-organizacyjne.

W odniesieniu do wyżej przytoczonych przepisów definiujących pojęcie usługi, istotne jest rozstrzygnięcie, czy prowadzenie działalności usługowej, gastronomicznej w mobilnych przyczepach gastronomicznych, polegającej na przygotowywaniu i sprzedaży posiłków (sprzedaż hamburgerów, hot dogów, przygotowywanie i podawanie napojów, przygotowywanie lodów, deserów lodowych itp.) jest świadczeniem usług czy sprzedażą towarów¹⁴. Wydaje się, iż działalność polegająca na „przygotowywaniu

¹⁴ Zgodnie z działalnością określoną w klasyfikacji PKD jako 56.10A restauracje i inne stałe placówki gastronomiczne, 56.10B ruchome placówki gastronomiczne oraz 56.30Z przygotowywanie i podawanie napojów.

i sprzedaży posiłków” nie jest działalnością jedynie usługową, bowiem immanentną cechą tego typu usług jest brak powstania nowych dóbr materialnych w wyniku ich świadczenia. Posiłki (hot-dogi, hamburgery, lody, desery lodowe itp.) są rzeczami, towarami i jako takie mieszczą się w definicji rzeczy będącej przedmiotem umowy sprzedaży określonej w art. 535 k.c., a więc ich sprzedaż na targowisku będzie podlegać opłacie targowej. Oczywiście w sytuacji, gdyby półprodukty z jakich wytwarzany jest produkt finalny (posiłek, napój), stanowiły własność klienta i były przekazywane podatnikowi celem wykonania przy ich użyciu usługi „przygotowanie i podanie posiłku, napoju”, to wtedy przedmiotem obrotu gospodarczego byłaby jedynie usługa „przygotowanie/podanie posiłku, napoju”. Zatem prowadzenie działalności polegającej na „przygotowywaniu i sprzedaży posiłków” jest zarówno świadczeniem usługi, jak i sprzedażą towaru. Oznacza to zatem, iż sprzedawane posiłki są rzeczami mogącymi być przedmiotem umowy sprzedaży określonej w art. 535 k.c.

Prowadzenie sprzedaży w mobilnych przyczepach, mobilnych punktach gastronomicznych, wyklucza opodatkowanie tych punktów podatkiem od nieruchomości - z uwagi właśnie na ich „mobilność” nie są one nieruchomościami i nie mieszczą się w katalogu przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W takiej sytuacji nie jest możliwe zastosowanie na podstawie

z art. 16 u.p.o.l. zwolnienia od opłaty targowej dotyczącego podatników podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach. Wobec powyższego działalność polegająca na przygotowywaniu i sprzedaży posiłków i napojów w mobilnych punktach gastronomicznych, mobilnych przyczepach podlega opłacie targowej¹⁵.

Opłata targowa, podatek od nieruchomości a umowa najmu.

Umowa najmu nieruchomości nie zwalnia z opłaty targowej¹⁶. Jeżeli więc osoby (podmioty) dokonujące sprzedaży na targowisku są jednocześnie podatnikami podatku od nieruchomości, od przedmiotów opodatkowania takich, jak m.in. hale używane do targów, aukcji, wystaw, boksów handlowych (lokali) znajdujących się na targowisku (wszelkie miejsce, w którym prowadzony jest handel), nie są one zobowiązane do zapłacenia opłaty targowej od sprzedaży dokonywanej w ww. budowlach. Możliwe jest zatem, w świetle art. 16 u.p.o.l. pobieranie opłaty targowej od osób, które nie są podatnikami podatku od nieruchomości, a na wynajętej nieruchomości prowadzą handel. Gdy posiadacz nieruchomości miasta dalej dysponuje nieruchomością w sposób odpowiadający posiadaniu odprowadzając przy tym podatek od nieruchomości od

¹⁵ Por. Pismo z dnia 20 września 2013 r. Urząd Miasta w Szczecinie WPIOL-1.310.1.2013.MSN.

¹⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 391/14.

gruntu oraz posadowionej na gruncie budowli wówczas wygaśnięcie umowy dzierżawy nie wpływa na kształt statusu podatnika w kwestii zwolnienia od opłaty targowej. W efekcie, gdy podatnik dalej dokonuje sprzedaży z pawilonu, od którego opłaca podatek od nieruchomości jest on uprawniony do zwolnienia. Zasadniczym warunkiem tego zwolnienia jest fakt prowadzenia działalności na przedmiocie podatku od nieruchomości¹⁷. Zatem pomimo np. wygaśnięcia umowy dzierżawy, ale z racji tego, że podmiot nadal dysponuje nieruchomością w sposób odpowiadający posiadaniu, będzie on podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu oraz budowli posadowionej na gruncie. W konsekwencji taki podmiot będzie korzystał ze zwolnienia od opłaty targowej.

Wnioski

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w ogólny sposób opisuje zdarzenia faktyczne i prawne, z zaistnieniem których powstaje obowiązek uiszczenia opłaty targowej, przy czym zakres podmiotowy obejmuje wszystkie podmioty, bez względu na formę prawno-organizacyjną. Aby stwierdzić, czy zachowanie prowadzącego działalność gospodarczą na terenie targowiska wyczerpuje kryteria usługi, należy zdefiniować pojęcie usługi. Jeżeli daną działalność uznamy za usługę, to jednocześnie nie będzie

¹⁷ Por. Pismo z dnia 5 marca 2012 r. Urzędu Miasta w Warszawie nr BPE-2-OP/31101/839/GW/12.

mogła być ona potraktowana jako sprzedaż towaru. Pojawia się także wątpliwość czy rzeczywiście serwowanie, obok posiłków, napojów jest także usługą. Jest to klasyczny przykład dokonywania sprzedaży, gdyż wskutek zawartej umowy następuje nabycie napoju (rzeczy). Usługą jest co najwyżej podanie tego napoju przez sprzedawcę. Rozumienie pojęcia usługi we wskazany sposób uniemożliwiłoby pobieranie opłaty targowej. W następstwie wykonywania działalności gastronomicznej dochodzi do wytworzenia nowych produktów (posiłki) oraz sprzeda-

ży już gotowych produktów (np. napoje). Działalność ta mieści się w pojęciu „dokonywanie sprzedaży”, o którym mowa w art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Niewątpliwie wydanie posiłku czy podanie napoju jest efektem zawartej umowy sprzedaży, bowiem dochodzi do przeniesienia własności towaru na nowego nabywcę (art. 535 k.c.). Wydaje się, iż nie powinno traktować się jako działalności usługowej sprzedaży produktów żywnościowych (posiłków i napojów) przygotowywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Bibliografia

G. Dudar, Komentarz do art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Lex 2015.

Pismo z dnia 20 września 2013 r. Urząd Miasta w Szczecinie WPiOL-1.310.1.2013.MSN.

Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z dnia 17 kwietnia 2014 r. znak: PL/LS/838/1/MGS/14/RD-37635 w sprawie opłaty targowej i usług gastronomicznych.

Pismo z dnia 5 marca 2012 r. Urzędu Miasta w Warszawie nr BPE-2-OP/31101/839/GW/12.

Wyrok Sądu Najwyższego z 9 grudnia 1994 r., sygn. akt ARN 66/93, OSNC 1994/6/139).

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. akt. III SA/Po 752/15.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 maja 2015 r., sygn.akt II FSK 984/13

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., I SA/Gd 223/12.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 219/14.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 98/16/

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 182/04.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12.

Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1610/08.

Wyrok WSA w Gdańsku z 24 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12.

Wyrok WSA w Szczecinie z 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 539/13.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1610/08.

Wyrok WSA w Rzeszowie z 15 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Rz 697/07.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 391/14.