

Sygn. akt III FSK 3208/21

ODPIS



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 października 2021 r.

Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący: Sędzia NSA **Sławomir Presnarowicz**

Sędzia NSA

**Anna Dalkowska (sprawozdawca)**

Sędzia WSA (del.)

**Jacek Pruszyński**

po rozpoznaniu w dniu 5 października 2021 r.

na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej,

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach

z dnia 30 września 2020 r. sygn. akt I SA/GI 1619/19

w sprawie ze skargi

na uchwałę Rady Miasta Gliwice

z dnia 8 października 2015 r. nr XI/217/2015

w przedmiocie skargi na uchwałę rady miasta w sprawie opłaty targowej

1. oddała skargę kasacyjną;
2. zasądza od \_\_\_\_\_ na rzecz Rady Miasta Gliwice kwotę 240 (słownie: dwieście czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.



## UZASADNIENIE

### 1. Wyrok sądu pierwszej instancji.

1.1 Wyrokiem z 30 września 2020 r., I SA/GI 1619/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach po rozpoznaniu sprawy ze skargi , na uchwałę Rady Miasta Gliwice z dnia 8 października 2015 r. nr X/217/2015 w przedmiocie wprowadzenia oraz określenia wysokości stawek opłaty targowej stwierdził nieważność zaskarżonej uchwały w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 25 września 2019 r. w części, w jakiej dopuszcza ona możliwość ustalenia dziennej stawki opłaty targowej powyżej ustawowej kwoty maksymalnej (pkt 1), stwierdził nieważność Załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 25 września 2019 r. w części, w jakiej dopuszcza on możliwość ustalenia dziennej stawki opłaty targowej powyżej ustawowej kwoty maksymalnej (pkt 2), w pozostałym zakresie skargę oddalił (pkt 3), zasądził od Rady Miasta Gliwice na rzecz strony skarżącej kwotę złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania (pkt 4). Wymieniony wyrok, jak również inne przytoczone w niniejszym uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych, publikowane są na stronach internetowych Naczelnego Sądu Administracyjnego ([www.nsa.orzeczenia.gov.pl](http://www.nsa.orzeczenia.gov.pl)).

1.2. Z uzasadnienia tego wyroku wynika, że w dniu 8 października 2015 r. Rada Miasta Gliwice, działając na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 i art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm., dalej u.s.g.) oraz art. 15 ust. 1 i art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm., dalej u.p.o.l.), podjęła uchwałę nr X/217/2015 w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Gliwice opłaty targowej oraz określenia wysokości stawek dziennych (Dz.Urz. Woj. Śląskiego z dnia 21 października 2015 r., poz. 5246; dalej zamiennie: "Uchwała"), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. W § 2 ust. 1 Uchwały przewidziano określenie wysokości stawek dziennych opłaty targowej zgodnie z Załącznikiem nr 1 do Uchwały. W Załączniku do Uchwały wskazano natomiast stawki opłaty targowej, przy czym w § 1 ust. 1 lit. a i b, ust. 2 lit. a i b oraz § 2 ust. 1 lit. a i e wprowadzono rozróżnienie „do określonej zajmowanej powierzchni” i „za każdy następny m<sup>2</sup> dodatkowo zajmowanej powierzchni”, nie zaznaczając, że tak obliczona

kwota nie może przekroczyć maksymalnej stawki wynikającej z art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Takiego zastrzeżenia nie było również w uchwałach zmieniających Uchwałę, tj. w uchwale:

- 1) z dnia 19 maja 2016 r., nr XVII/380/2016 (Dz.Urz. Woj. Śląskiego z dnia 30 maja 2016 r., poz. 2908), która weszła w życie z dniem 14 czerwca 2016 r.,
- 2) z dnia 16 czerwca 2016 r., nr XVII/432/2016 (Dz.Urz. Woj. Śląskiego z dnia 23 czerwca 2016 r., poz. 3436), która weszła w życie z dniem 8 lipca 2016 r.,
- 3) z dnia 22 marca 2018 r., nr XXXVII/785/2018 (Dz.Urz. Woj. Śląskiego z dnia 3 kwietnia 2018 r., poz. 2090), która weszła w życie z dniem 18 kwietnia 2018 r.

(dalej skarżący), będący sprzedawcą na targowisku zlokalizowanym w Gliwicach przy ul. Lipowej (sprzedaż środków czystości z samochodu dostawczego) – wezwał Radę Miasta Gliwice do usunięcia naruszenia prawa dokonanego Uchwałą, zarzucając, że Uchwała narusza art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. i art. 2 w zw. z art. 217 i w zw. z art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) poprzez przyjęcie takiego sposobu obliczenia dziennej stawki opłaty targowej, który może prowadzić do przekroczenia jej maksymalnej wartości określonej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przy piśmie z dnia 16 września 2019 r. organ przekazał pełnomocnikowi skarżącego uchwałę z dnia 5 września 2019 r., nr VIII/147/2019 w sprawie zmiany uchwały w sprawie wprowadzenia na terenie miasta Gliwice opłaty targowej oraz określenia wysokości stawek dziennych opłaty targowej (Dz.Urz. Woj. Śląskiego z dnia 11 września 2019 r., poz. 6258). W § 1 tej uchwały przewidziano, że w § 2 po ust. 1 uchwały z dnia 8 października 2015 r., nr X/217/2015 dodaje się ust. 1a w brzmieniu: „Stawki dzienne opłaty targowej określone w ust. 1 nie mogą przekroczyć kwoty maksymalnej, o której mowa w art. 19 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.” Uchwała zmieniająca weszła w życie z dniem 26 września 2019 r.

1.3. Skargę od ww. uchwały wnieśli , oraz , zaskarżając ją w całości, zarzucając, że Uchwała narusza art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. i art. 2 w zw. z art. 217 i w zw. z art. 168 Konstytucji RP. Uchybienie w postaci braku regulacji jednoznacznie przesądzającej o niemożności ustalenia dziennej stawki opłaty targowej ponad ustawową kwotę maksymalną nie

zostało usunięte zdaniem skarżących nawet w uchwale z dnia 5 września 2019 r., nr VIII/147/2019, ponieważ unormowanie takie powinno zawierać wskazanie konkretnej kwoty, a nie tylko odwołanie do treści przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada zobowiązana jest do takiego ukształtowania wysokości stawek opłaty targowej, by nie naruszyć górnej granicy wskazanej ustawowo. W tym celu może określić bezpośrednio w uchwale maksymalną stawkę opłaty, ustalając ją kwotowo, ale nie może wprowadzić ogólnego odesłania do art. 19 ust. 1 lit a u.p.o.l.

1.4. W odpowiedzi na skargę Rada wniosła o oddalenie skargi w całości, wskazując na brak spełnienia przesłanek z art. 101 ust. 1 u.s.g. W jej ocenie okoliczność prowadzenia sprzedaży na targowisku nie jest wystarczająca, by przesądzić, iż przysługuje skarżącym interes prawny. Rada zaznaczyła, że Skarżący nie wykazali naruszenia interesu prawnego, wskazując w treści skargi jedynie, że naruszenie polega na możliwości zaistnienia teoretycznej sytuacji, w której stawki opłat targowych przekroczą kwotę maksymalną wskazaną w ustawie. Organ nie zgodził się z twierdzeniem skarżących, by zaskarżona uchwała naruszała przepisy prawa. Zdaniem organu, wprowadzony uchwałą nr VIII/147/2019 z dnia 5 września 2019 r. przepis nie stoi w sprzeczności z art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Organ przyznał, że w uchwale powinno znaleźć się wskazanie maksymalnej kwoty, jakiej nie może przekroczyć dzienna stawka opłaty targowej, nie zgodził się jednak ze stwierdzeniem, że określenie tej kwoty poprzez odesłanie do postanowień ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowi naruszenie przepisów. Kwestia doboru techniki legislacyjnej przy realizacji obowiązku wskazania w uchwale maksymalnej stawki dziennej opłaty targowej, powinna być pozostawiona do swobodnego wyboru rady gminy.

1.4.1. W dniu 4 czerwca 2020 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach odrzucił skargę, wobec braku poprzedzenia ich wezwaniem organu do usunięcia naruszenia uprawnienia lub interesu prawnego. Orzeczenie to nie zostało zaskarżone.

1.5. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że skarżący ma interes prawny w zaskarżeniu uchwały, gdyż dokonuje sprzedaży na targowisku zlokalizowanym w Gliwicach przy ul. Lipowej, co determinuje powstanie obowiązku w przedmiocie opłaty targowej, która na terenie gminy została wprowadzona. Sąd ustalił, że od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 25 września 2019 r. w Uchwale w ogóle

nie znajdowało się zastrzeżenie o braku możliwości ustalenia stawki dziennej opłaty targowej ponad przewidzianą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych kwotę maksymalną, a po tej dacie, to jest od dnia 26 września 2019 r., obowiązuje przytoczona regulacja § 2 ust. 1a dodana uchwałą z dnia 5 września 2019 r., nr VIII/147/2019. Z art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. wynika, że uchwała określająca zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłaty targowej jest samoistnym źródłem obowiązku zapłaty opłaty targowej w określonej wysokości. To zaś sprawia w ocenie sądu pierwszej instancji, że powinna ona stanowić zupełną i kompleksową regulację tej materii. Przyjęty w uchwale sposób obliczenia stawki opłaty targowej powinien przewidywać brak możliwości uzyskania takiego wyniku, który przewyższałby wynikające z ustawy wartości maksymalne. Nie jest również dopuszczalne założenie, że obiektywny brak możliwości uzyskania stawki przewyższającej stawkę ustawową gwarantuje – w sposób wystarczający – sama ustawa. Sąd doszedł do wniosku, że przyjęty wzór obliczenia wysokości opłaty nie stanowił dostatecznej gwarancji uzyskania dopuszczalnego rezultatu, jednak nie w całości. W zakresie, w jakim przepis ten prowadzi do uzyskania wyniku nieprzekraczającego ustawowej kwoty maksymalnej, koresponduje on bowiem z art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. i na pewno tej normy ustawowej nie narusza. Naruszenie takie powstaje natomiast wówczas, gdy przekroczenie to nastąpi. W tym zakresie sprzeczność zaskarżonej uchwały z ustawą zachodzi, co musi skutkować stwierdzeniem nieważności tej pierwszej, ale tylko w tej części. Sąd stwierdził zatem nieważność zarówno zaskarżonej uchwały, jak i Załącznika nr 1 do tej uchwały w brzmieniu, w jakim obowiązywały one od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 25 września 2019 r. i w części, w jakiej dopuszczały one możliwość ustalenia dziennej stawki opłaty targowej powyżej ustawowej kwoty maksymalnej, jako naruszających art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. i art. 168 Konstytucji RP. W pozostałej części Sąd uznał uchwałę za godną z prawem. Sąd oddalił skargę również w zakresie, w jakim kwestionowała ona zgodność z prawem zaskarżonej uchwały w stanie prawnym obowiązującym od dnia 26 września 2019 r., czyli po dodaniu do niej (po § 2 ust. 1) ust. 1a. W ocenie Sądu, zastrzeżenie braku możliwości określenia wysokości stawki opłaty powyżej wskazanej w ustawie kwoty maksymalnej nie wymaga wskazania tej kwoty w uchwale, a samo odesłanie do treści ustawy w sposób wystarczający realizuje funkcję gwarancyjną, jest dostatecznie komunikatywne i zgodne z zasadami prawidłowej legislacji.

## 2. Skarga kasacyjna.

2.1. Skargę kasacyjną od ww. wyroku wniósł , zaskarżając go w całości oraz domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości, rozpoznania skargi i stwierdzenia nieważności zaskarżonej uchwały w całości (w brzmieniu obowiązującym od dnia wejścia w życie uchwały do teraz), ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania oraz zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie:

I. prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, a mianowicie:

1. art. 15 ust. 1 oraz art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. oraz art. 2 w zw. z art. 217 w zw. z art. 84 w zw. z art. 168 Konstytucji RP – poprzez naruszenie zasady przyzwoitej legislacji i przyjęcie przez Sąd, że określenie w uchwale przedmiotu opodatkowania i podstawy opodatkowania może być odmiennie od wskazanego w ustawie, pomimo że te podstawowe elementy konstrukcji podatku mogą być określone tylko w ustawie, a rada gminy w uchwale może jedynie określić wysokość stawki podatkowej;
2. art. 15 ust. 1 i 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2, 31 ust. 3 w zw. z 217 Konstytucji RP – poprzez przyzwolenie przez Sąd na niejasne i nieprecyzyjne uregulowanie przedmiotu opodatkowania w uchwale (zakresu przedmiotowego opłaty targowej), prowadzącego do stanu niepewności co do tego, jakie czynności są faktycznie sprzedawane, a jakie handlem oraz co w zakresie tych pojęć się mieści, a nadto wprowadzając nowe „tytuły” opodatkowania takie jak wjazd na Giełdę Samochodową, czy wystawienie towarów, co prowadzi do sprzeczności interpretacji, a także poprzez wprowadzenie nieznanymi ustawie pojęć definicji legalnych targowiska zorganizowanego oraz powierzchni stanowiska handlowego, zmieniających przedmiot opodatkowania;
3. art. 19 ust.1 lit. a u.p.o.l. w zw. z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 w zw. z art. 217 Konstytucji RP – poprzez przyjęcie, że maksymalna wysokość stawki podatkowej na podstawie art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l., którego adresatem jest Rada Gminy, może być niejasno i nieprecyzyjnie uregulowana poprzez odesłanie do tego przepisu w ustawie,

który odsyła poprzez art. 20 ust. 1 u.p.o.l. do obwieszczenia Ministra Finansów, co w efekcie prowadzi do braku precyzyjności uchwały w zakresie stawki maksymalnej opłaty i nie gwarantuje braku jej przekroczenia, a także nie daje możliwości ustalenie wysokości tej opłaty maksymalnej;

4. § 118 w zw. z § 143 i 137 w zw. z § 143 załącznika do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm., dalej ZTP) – poprzez przyzwolenie przez Sąd na powtórzenie w uchwale normy ustawowej określonej w art. 19 pkt. 1 a u.p.o.l., co prowadzi do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego przez organ;

5. art. 15 ust. 1 i 2, art. 16, 19 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP – poprzez dozwoleń w uchwale na brak równości opodatkowania poszczególnych podmiotów – niejednakowego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą istotną cechą, różnicowanie podmiotów wbrew zasadzie sprawiedliwości społecznej opartej na regule proporcjonalności i niezależnie od zasady zdolności świadczenia i to bez uzasadnienia w tym zakresie, w tym poprzez dokonanie zwolnienia podatkowego w § 3 uchwały o charakterze podmiotowo-przedmiotowym i to bez uzasadnionej przyczyny;

II. postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

1. art. 141 § 4 w zw. z art. 138 w zw. z art. 147 p.p.s.a. – poprzez brak wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego oraz skutków wydanego rozstrzygnięcia i w wyniku tego określenie w sentencji wyroku nieważności zaskarżonej uchwały w takiej części, że niemożliwe jest określenie zakresu tej nieważności (brak substratu tej nieważności – określonej w uchwale normy prawnej), a tym samym w jakim kształcie uchwała i załącznik są ważne, co prowadzi jednocześnie do naruszenia prawa materialnego, tj. art. 19 pkt 1 lit. a w zw. z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 217 Konstytucji RP, a w szczególności narusza zasadę określoności konstrukcji podatku i prowadzi do niemożności ustalenia maksymalnych stawek opłaty przyjętych w uchwale z uwzględnieniem zaskarżonego wyroku;

2. art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. – poprzez brak rozważenia zgodności z prawem wszystkich elementów zaskarżonej uchwały i ograniczenie się jedynie do kwestii braku określenia maksymalnej wysokości stawek opłaty targowej, natomiast biorąc pod uwagę nieprecyzyjną treść uchwały sąd powinien był wyjść poza granice

zakreślone zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną w niej podstawą zaskarżenia, a tego nie uczynił, a owo zaniechanie miało istotny wpływ na wynik sprawy.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazano, że treść powinności publicznoprawnej, jaką jest opłata targowa, powinna być określona precyzyjnie, przejrzystie i jasno, tak aby podatnikowi zapewnić bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne. W ocenie Skarżącego uchwałą brak przejrzystości, jej konstrukcja narusza podstawowe zasady przyzwoitej legislacji odnoszące się do podatków. Z załącznika do uchwały wynika, że stawki opłaty targowej są pobierane z tytułu: 1. wystawienia towarów w celu ich sprzedaży, 2. wjazdu na Giełdę Samochodową środków transportowych i pojazdów przeznaczonych do sprzedaży, a dodatkowo w tabeli wskazano na „czynności handlowe i ich rodzaj”, które mają podlegać opłacie targowej. Art. 15 u.p.o.l. natomiast precyzyjnie wskazuje, że opłata targowa jest pobierana z tytułu sprzedaży na targowiskach – taki jest przedmiot opodatkowania. Brak precyzyjności w poszczególnych uchwałach wynika też z braku wprowadzenia limitu dziennego stawki opłaty targowej w ramach upoważnienia ustawowego, co pozwala na nieograniczone pobieranie tej opłat do wysokości przekraczającej ustawową kwotę maksymalną. Skarżący powołał się na orzecznictwo sądownoadministracyjne, w którym wskazuje się, że skoro opłata targowa jest uzależniona od samego faktu sprzedaży, to nie można przyjąć, że uiszcza się od zajęcia określonej powierzchni na targowisku. Uchwała nie wprowadza jedynie wysokości stawek opłaty targowej, ale w nieuprawniony sposób zmienia całkowicie konstrukcję tej opłaty. Przyjmowanie jako podstawy opodatkowania powierzchni zajętej pod sprzedaż na targowisku jest dość powszechnym unormowaniem w uchwałach rady gmin, jednak nie znaczy to, że jest to unormowanie zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Ustawodawca, zdaniem Skarżącego nie chciał wyraźnie uzależniać wysokości opłaty targowej od powierzchni, a jedynie od samego faktu dokonywania sprzedaży. Skarżący dalej zaznaczył, że uchwała powinna tak określać wysokość stawek opłaty targowej, żeby przekroczenie stawki dziennej nie było możliwe. Tego wymogu nie spełnia tylko odwołanie się w uchwałą do postanowień ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Konieczne jest zatem wyraźne wskazanie w treści uchwały kwoty stawki maksymalnej.



Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono ponadto naruszenie przepisów prawa procesowego tj art. 141 § 4 w zw. z art. 138 w zw. z art. 147 p.p.s.a. – poprzez brak wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego oraz skutków wydanego rozstrzygnięcia, a ponadto naruszenie art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. poprzez brak rozważenia zgodności z prawem wszystkich elementów zaskarżonej uchwały. Zdaniem skarżącego, zaskarżoną uchwałę cechuje brak równości opodatkowania oraz uzasadnionego zwolnienia podatkowego.

**2.2.** W odpowiedzi na skargę kasacyjną wniesiono o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. W uzasadnieniu wskazano, że formułując podstawy skargi kasacyjnej w zakresie naruszenia prawa materialnego, skarżący nie wskazał w odniesieniu do pięciu konkretnych przepisów (grup przepisów), czy zarzuca ich błędną wykładnię, czy niewłaściwe zastosowanie. Natomiast w zakresie naruszenia prawa procesowego, skarżący nie wykazał, w jaki sposób naruszenie przywołanych w skardze kasacyjnej przepisów miało wpływ na wynik sprawy. W sprawie nie występuje naruszenie zasad przyzwoitej legislacji, nie ma miejsca wyjście poza granice upoważnienia ustawowego, nieprecyzyjne i niejasne uregulowanie przedmiotu opodatkowania oraz jego rozszerzenie, co wynika z prawa swobodnego ustalania obciążeń podatkowych i realizacji polityki lokalnej gminy w zakresie opłaty targowej. Podniesiono w szczególności, że sposób sformułowania art. 15 oraz 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. jest wyrazem realizacji idei samodzielności najmniejszej jednostki zasadniczego podziału terytorium państwa. W ramach obowiązującego porządku prawnego gmina we własnym zakresie decyduje o wszystkich sprawach lokalnych. Organ nie podzielił zdania skarżącego jakoby użycie w uchwale sformułowania „handel”, „wjazd”, „wystawianie towarów” było sprzeczne z treścią art. 15 u.p.o.l. określającego sprzedaż jako przedmiot opodatkowania. Wobec bowiem braku szczególnej definicji sprzedaży na gruncie ustawy należy odwołać się do dyrektyw wykładni systemowej, która wskazuje, że pojęcie to należy interpretować zgodnie z ustawową definicją określoną w art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.). Pojęcie dokonywania sprzedaży należy rozumieć szeroko i obejmuje ono nie tylko zawieranie umów w rozumieniu art. 535 k.c., ale również czynności mających miejsce przed sprzedażą, przy ustalaniu znaczenia terminu „dokonywanie sprzedaży” nie jest istotne, czy dana osoba lub

jednostka sprzedała oferowany towar, czy też żadna transakcja nie została sfinalizowana. Sama gotowość dokonywania sprzedaży, która przejawia się m.in. zajęciem miejsca na targowisku i wyeksponowaniem towaru, jest wystarczającą przesłanką do poboru opłaty targowej przez inkasenta. Przy tym, „handel” jest pojęciem mieszczącym w sobie wszelkie te elementy (np. negocjacje, wystawienie towaru itd.), które wchodzi w szeroką definicję sprzedaży. Organ nie zgodził się z zarzutem, jakoby załączniki do uchwał nr XVI/3BV2016 oraz nr X/217/2015 zawierały szereg nieprecyzyjnych określeń. Całościowa wykładnia treści załączników do przytoczonych uchwał prowadzi bowiem do wniosku, że rodzaj sprzedaży jest określony w sposób konkretny i zrozumiały dla podatnika. Organ wskazał ponadto, że uzależnienie opłaty targowej od powierzchni zajmowanej przez sprzedawcę jest działaniem mającym na celu realizację zasady równego traktowania przez władze publiczne oraz zakazu dyskryminowania w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny, wyrażonych w art. 32 Konstytucji RP. Nie ulega wątpliwości, że w dziedzinie handlu powierzchnia przeznaczona na ekspozycję towaru ma istotne znaczenie dla skali sprzedaży (im większa powierzchnia, tym większa sprzedaż). Odnosząc się natomiast do zarzutu błędnego określenia wysokości stawek opłaty targowej organ podkreślił, że problematyka dotyczy wyłącznie abstrakcyjnej i hipotetycznej sytuacji uiszczenia opłaty targowej w kwocie przewyższającej maksymalną stawkę wyrażoną w art. 19 ust. 1 u.p.o.l. W praktyce brak jest sytuacji, w których organ pobiera stawkę wyższą bowiem przepis ten jest powszechnie znany i w sposób ścisły obliguje organ do jego stosowania. Organ zgodził się ze stanowiskiem skarżącego, że w uchwale powinno znaleźć się wskazanie maksymalnej kwoty, jakiej nie może przekroczyć dzienna stawka opłaty targowej, jednak nie zgodził się ze stwierdzeniem, że określenie tej kwoty poprzez odesłanie do postanowień u.p.o.l., stanowi naruszenie przepisów. Najistotniejsze jest bowiem to, aby z samych uregulowań zawartych w akcie prawa miejscowego w sposób jasny wynikało, że dzienna stawka opłaty targowej nie może być wyższa od stawki maksymalnej. Natomiast kwestia sposobu realizacji tego obowiązku, zastosowania takiej, bądź innej techniki legislacyjnej, nie powinna być przez Sąd przesądzana, bądź z drugiej strony wykluczana. Organ nie zgodził się również z zarzutami dotyczącymi naruszenia przepisów postępowania. Do momentu wydania przez Sąd wyroku, skarżący nie podnosił innych zarzutów. Dotychczas istotą sprawy był (w ocenie skarżącego) brak określenia lub niekonkretne określenie w uchwale

maksymalnej stawki opłaty targowej. Jednak Sąd przeprowadzając kontrolę legalności działalności organu jednostki samorządu terytorialnego ocenił nie tylko kwestię zgodności aktu prawa miejscowego z art. 19 ust. 1 u.p.o.l., ale również zgodności z normami konstytucyjnymi, a także podstawą prawną opłaty targowej tj. art. 15 u.p.o.l. Skład orzekający przeprowadził kontrolę nie tylko ściśle z treścią zarzutów i wniosków skargi, ale również ocenił akt prawa miejscowego zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem.

### **3. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

#### **3.1. Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.**

**3.2.** Zgodnie z art. 15 zzs<sup>4</sup> ust. 1 i 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz.U.2020, poz. 1842, dalej uCOVID-19) uchwalonym w związku z ogłoszeniem stanu epidemii w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich Naczelny Sąd Administracyjny nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy. W przypadku skierowania sprawy podlegającej rozpoznaniu na rozprawie na posiedzenie niejawne Naczelny Sąd Administracyjny orzeka w składzie trzech sędziów. Przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku.

Powyższe rozwiązanie o charakterze wyjątkowym stanowi przepis szczególny w rozumieniu art. 10 i 90 § 1 p.p.s.a. wobec zasady wyrażającej się w rozpoznaniu spraw na posiedzeniu jawnym. Celem rozwiązań procesowych przyjętych w uCOVID-19 jest m.in. ochrona życia i zdrowia ludzkiego przy jednoczesnym zapewnieniu funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w stanie pandemii. Prawo do publicznej rozprawy nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ustanawiającym zasadę proporcjonalności. Zgodnie z nią, ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie do ochrony wymienionych w przepisie wartości, wśród których znajduje się

zdrowie publiczne (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 listopada 2020 r., II OSK 1305/18). W obecnym stanie faktycznym niniejszej sprawy, przesłanki do jej rozpoznania na posiedzeniu niejawnym zostały spełnione. Konstytucyjna zasada prawa do sądu wynikająca z art. 45 Konstytucji RP oznacza nie tylko prawo dostępu do sądu, ale także prawo do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki. W obecnej sytuacji, w której czas trwania epidemii, jej skala i skutki nie są możliwe do określania, realizacja prawa do sądu powinna gwarantować rozpoznanie sprawy w terminie, który gdy nie będzie determinował potencjalnego zarzutu przewlekłości postępowania. Mając powyższe okoliczności na względzie, niniejsza sprawa podlegała rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 15 zys4 ust. 3 uCOVID-19.

**3.3.** Przystępując do kontroli zaskarżonego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że skarga kasacyjna zawiera wady konstrukcyjne, które uniemożliwiają kontrolę sądowoadministracyjną zaskarżonego wyroku. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod uwagę nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie występują przesłanki nieważności postępowania sądowoadministracyjnego enumeratywnie wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a. Z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny przy rozpoznaniu sprawy związany był granicami skargi kasacyjnej. Granice te są wyznaczone wskazanymi w niej podstawami, którymi – zgodnie z art. 174 p.p.s.a. – może być naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.) albo naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.).

**3.4.** W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreśla się, że w przypadku skargi kasacyjnej, będącej kwalifikowanym środkiem zaskarżenia, czytelność sformułowanego w niej komunikatu jest o tyle istotna, że ustawa wiąże powstanie określonych skutków procesowych nie tylko z samym faktem wniesienia tego pisma (jak w przypadku skargi czy zażalenia), ale także z jego treścią (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 13 kwietnia 2021 r., II FSK 3096/18, 1 marca 2017 r., II FSK 3133/16). Przytoczenie podstawy kasacyjnej musi być precyzyjne i jednoznaczne, gdyż – z uwagi na związenie sądu kasacyjnego granicami skargi kasacyjnej – Naczelny Sąd Administracyjny może uwzględnić tylko

te przepisy, które zostały wyraźnie wskazane w skardze kasacyjnej jako naruszone. Nie jest natomiast władny badać, czy sąd administracyjny pierwszej instancji nie naruszył innych norm prawa. Naczelny Sąd Administracyjny nie może we własnym zakresie konkretyzować zarzutów skargi kasacyjnej, uściślać ich ani w inny sposób korygować (tak np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 grudnia 2020 r., II GSK 900/20). Wadliwe sformułowanie podstaw kasacyjnych obciąża stronę wnoszącą ułomnie skonstruowany środek zaskarżenia, uniemożliwiając prawidłową ocenę kwestionowanego orzeczenia (zob. np. wyroki NSA: z 8.05.2014 r., I GSK 1005/12, LEX nr 1480759; z 2.09.2014 r., II OSK 435/13, LEX nr 1572726; z 13.11.2014 r., I OSK 1420/14, LEX nr 1658243; z 19.11.2014 r., I FSK 1367/13, LEX nr 1590667; z 27.01.2015 r., II GSK 2140/13, LEX nr 1682677). W wyroku z 13.10.2017 r., II FSK 1445/17, LEX nr 2379067,

**3.5.** Koniecznym elementem prawidłowo sporządzonej skargi kasacyjnej jest uzasadnienie podstaw kasacyjnych, które polega na wykazaniu, że stawiane zarzuty mają usprawiedliwioną podstawę. Naruszenie przepisów postępowania może odnosić się zarówno do przepisów regulujących postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym, jak i do przepisów regulujących postępowanie przed organami administracji publicznej.

**3.6.** Art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zawiera dwie różne podstawy zarzutów naruszenia prawa materialnego. Pierwszą formę naruszenia prawa materialnego stanowi jego błędna wykładnia, natomiast drugą formę naruszenia przepisów prawa materialnego stanowi ich niewłaściwe zastosowanie. Odkodowanie treści normy zawartej w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. prowadzi do wniosku, że ustawodawca zawarł w niej spójnik „lub”, pełniący funkcję alternatywy nierozłącznej. Prowadzi to do wniosku, że możliwe są trzy grupy zarzutów tj. dwie, z których każda spełniają jedynie jedną ze wskazanych form naruszeń i trzecia, wyczerpująca obie formy. Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że nie jest wystarczającego dla prawidłowego sformułowania zarzutów naruszenia prawa materialnego zacytowanie treści art. 174 pkt 1 p.p.s.a. bez wskazania którą z form naruszenia prawa materialnego skarżący kasacyjnie wskazuje. Naczelny Sąd Administracyjny nie może będąc związany granicami skargi kasacyjnej domniemywać podstaw kasacyjnych.

**3.7.** Stawiając zarzuty naruszenia prawa procesowego na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a., autor skargi kasacyjnej powinien nie tylko wskazać, jaki przepis postępowania został naruszony, lecz również uzasadnić, jaki wpływ na wynik sprawy

miało to naruszenie. Przez „wpływ”, o którym mowa na gruncie przywołanego przepisu, rozumieć należy istnienie związku przyczynowego pomiędzy uchybieniem procesowym stanowiącym przedmiot zarzutu skargi kasacyjnej a zaskarżonym orzeczeniem sądu pierwszej instancji, który to związek przyczynowy nie musi być realny, jednak musi uzasadniać istnienie hipotetycznej możliwości odmiennego wyniku sprawy (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 8 lipca 2021 r., II GSK 1414/18, III FSK 3748/21).

**3.8.** Naczelny Sąd Administracyjny będąc związanym zarzutami skargi kasacyjnej, nie może zastępować strony i precyzować, czy konkretyzować ani samych zarzutów, ani ich uzasadnienia. Związanie granicami skargi kasacyjnej prowadzi do wniosku, że stawiane zarzuty muszą być formułowane i argumentowane precyzyjnie, bowiem NSA nie może domyślać się intencji autora skargi kasacyjnej, wskazywać na podstawie niewyartykułowanego opisu naruszonych przepisów, doprecyzowywać sformułowanych w niej zarzutów czy ich uzasadnienia (por. np. wyroki NSA z dnia 17 stycznia 2008 r., II GSK 322/07, 7 kwietnia 2009 r., II FSK 338/08).

**3.9.** W niniejszej sprawie skarga kasacyjna zawiera wady konstrukcyjne, które uniemożliwiają prawidłową kontrolę zaskarżonego wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny. Skarżący kasacyjnie formułując zarzuty nie wskazał konkretnych podstaw kasacyjnych w zakresie naruszenia prawa materialnego, dokonując powtórzenia treści art. 174 pkt 1 p.p.s.a, które zawiera dwie różne i rozłączne podstawy zarzutów. Brak skonkretyzowania przez skarżącego kasacyjnie, czy zarzuca sądowi naruszenie wskazanych przepisów prawa błędną ich wykładnią, czy niewłaściwe zastosowanie, czy też obie wskazane podstawy łącznie oraz brak w uzasadnieniu stanowiska skarżącego kasacyjnie w powyższym zakresie czyni niemożliwym ocenę zaskarżonego wyroku sądu pierwszej instancji. Skarżący kasacyjnie formułując zarzuty naruszenia prawa materialnego nie wskazał w odniesieniu do pięciu konkretnych przepisów (grup przepisów), czy zarzuca ich błędną wykładnię, czy niewłaściwe zastosowanie.

**3.10.** W zakresie naruszenia prawa procesowego, skarżący nie wykazał, w jaki sposób naruszenie przywołanych w skardze kasacyjnej przepisów mogłoby mieć wpływ na wynik postępowania. Jak wyżej podkreślono, nie jest rzeczą Naczelnego Sądu Administracyjnego poszukiwanie sensu w postawionych w skardze kasacyjnej zarzutach. Nie bez znaczenia jest również to, że w postępowaniu przed sądem

drugiej instancji strona jest zastępowana przez zawodowego pełnomocnika. Osoby wykonujące wymienione w art. 175 p.p.s.a. zawody lub pełniące wymienione funkcje powinny zagwarantować przygotowanie tego wysoko sformalizowanego środka odwoławczego na odpowiednim poziomie merytorycznym. W orzecznictwie podkreśla się, że można od nich oczekiwać dokładności, rzetelności i profesjonalizmu, a w szczególności jasnego i zgodnego z wymaganiami wynikającymi z Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi sporządzenia skargi kasacyjnej (zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 12 października 2004 r., GSK 750/04; 29 lipca 2011 r., I OSK 372/11; 13 kwietnia 2012 r., II FSK 2077/10; 22 lipca 2014 r., I OSK 730/14). W niniejszej sprawie sposób sformułowania zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania czyni niemożliwym odniesienie się do niego przez Naczelny Sąd Administracyjny.

4. Niezależnie od wad konstrukcyjnych skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że zarzuty zawarte w niej nie znajdują merytorycznego uzasadnienia, a zaskarżony wyrok jest zgodny z prawem.

4.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny dokonał prawidłowej kontroli zaskarżonej uchwały niezależnie od granic skargi. W następstwie prawidłowo przeprowadzonej kontroli sąd pierwszej instancji stwierdził jej nieważność w części tj. w zakresie, w jakim dopuszcza ona możliwość ustalenia dziennej stawki opłaty targowej powyżej ustawowej kwoty maksymalnej (pkt 2), w pozostałym zakresie natomiast uznał, że zaskarżona uchwała jest zgodna z prawem. Oznacza to, że sąd pierwszej instancji nie będąc związanym granicami skargi dokonał kontroli zaskarżonej uchwały niezależnie od podstaw wskazanych w skardze. Brak jest zatem podstaw do formuowania uzasadnionych zarzutów (niezależnie od ich formalnej wadliwości) wskazanych w skardze kasacyjnej.

4.2. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, podzielając stanowisko sądu pierwszej instancji, że podejmując zaskarżoną uchwałę organ samorządowy nie naruszył zasad przyzwoitej legislacji. Nie doszło również do przekroczenia granic upoważnienia ustawowego. Sposób sformułowania art. 15 oraz 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. jest wyrazem realizacji idei samodzielności najmniejszej jednostki zasadniczego podziału terytorium państwa. W ramach obowiązującego porządku prawnego gmina we własnym zakresie decyduje o wszystkich sprawach lokalnych. Odnosząc się do

zarzutu dotyczącego braku precyzyjności zwrotów zawartych w uchwale wskazać trzeba, że sformułowania „handel”, „wjazd”, „wystawianie towarów” wyczerpują pojęcie „sprzedaży” i ich zawarcie w uchwale nie było sprzeczne z treścią art. 15 u.p.o.l. określającego sprzedaż jako przedmiot opodatkowania. Dyrektywy wykładni systemowej upoważniają do szerokiej interpretacji pojęcia „sprzedaży” zgodnie z ustawową definicją określoną w art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.). Pojęcie „sprzedaży” ma szerokie znaczenie i obejmuje ono nie tylko zawieranie umów w rozumieniu art. 535 k.c., ale również czynności mające miejsce przed, w trakcie i po sprzedaży. Przy ustalaniu znaczenia terminu „dokonywanie sprzedaży” nie jest istotne, czy faktycznie doszło do sfinalizowania transakcji. Sama gotowość dokonywania sprzedaży, która przejawia się m.in. zajęciem miejsca na targowisku i wyeksponowaniem towaru, jest wystarczającą przesłanką do poboru opłaty targowej przez inkasenta, a uzależnienie opłaty targowej od powierzchni zajmowanej przez sprzedawcę jest działaniem mającym na celu realizację zasady równego traktowania przez władze publiczne oraz zakazu dyskryminowania w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny, wyrażonych w art. 32 Konstytucji RP.

**4.3.** W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji przeprowadzając kontrolę legalności działalności organu jednostki samorządu terytorialnego ocenił nie tylko kwestię zgodności aktu prawa miejscowego z art. 19 ust. 1 u.p.o.l., ale również zgodności z normami konstytucyjnymi, a także podstawą prawną opłaty targowej tj. art. 15 u.p.o.l. Skład orzekający przeprowadził kontrolę nie tylko ściśle z treścią zarzutów i wniosków skargi, ale również ocenił akt prawa miejscowego zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem.

**4.4.** Niezależnie od faktu, że zarzuty dotyczące naruszenia przepisów postępowania zostały nieprawidłowo skonstruowane, bowiem skarżący kasacyjny nie wykazał żadnego związku pomiędzy ewentualnym naruszeniem przez sąd wskazanych w treści skargi kasacyjnej przepisów a wynikiem sprawy Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji nie doszło do uchybień procesowych które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy.

**5.** Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a.



6. O kosztach postępowania kasacyjnego Naczelny Sąd Administracyjny orzekł na podstawie art. 204 pkt 1, art. 205 § 2 w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 265) uwzględniając wpis od skargi kasacyjnej i wynagrodzenie pełnomocnika.

Jacek Pruszyński

Sławomir Presnarowicz

Anna Dalkowska

