

166/11/A/2009

WYROK

z dnia 8 grudnia 2009 r.

Sygn. akt K 7/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący

Mirosław Granat

Marian Grzybowski

Wojciech Hermeliński

Adam Jamróz – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 8 grudnia 2009 r., wniosku Rady Miejskiej w Rzgowie o zbadanie zgodności:

art. 15 ust. 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 11 lit. b ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

I

Art. 15 ust. 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828 i Nr 251, poz. 1847, z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730 i Nr 223, poz. 1463 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 458), dodany przez art. 1 pkt 11 lit. b ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

II

Przepis wymieniony w części I wyroku traci moc obowiązującą z upływem 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

* Sentencja została ogłoszona dnia 18 grudnia 2009 r. w Dz. U. Nr 215, poz. 1674.

1. W dniu 10 września 2007 r. Rada Miejska w Rzgowie, na podstawie uchwały nr X/43/2007 z 29 maja 2007 r., złożyła wniosek o zbadanie zgodności art. 15 ust. 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.; dalej: ustawa lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 11 lit. b ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa nowelizująca), z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca zarzucił zaskarżonemu przepisowi, że regulując zakres przedmiotowy opłaty targowej wprowadza stan niepewności co do tego, czy sprzedaż w halach targowych pod dachem oraz halach używanych do targów podlega opodatkowaniu tą opłatą, przez co narusza zasadę przyzwoitej legislacji, „związanej funkcjonalnie z zasadą pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa”.

Wnioskodawca wskazał, że ustawą nowelizującą dokonano zmiany treści art. 15 ust. 2 ustawy, zawierającego definicję targowiska, oraz dodano ustęp 2a. Obecnie, zdaniem wnioskodawcy, art. 15 ust. 1 ustawy określa zakres przedmiotowy opłaty targowej, a art. 15 ust. 2 ustawy zawiera definicję targowiska. W ocenie wnioskodawcy, z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy można wyprowadzić następującą normę prawną: „opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży we wszelkich miejscach, w których prowadzony jest handel”. Jednakże art. 15 ust. 2a ustawy stanowi, że „opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw”. Wbrew brzmieniu art. 15 ust. 2a ustawy, nie modyfikuje on jednak definicji targowiska, lecz reguluje zakres przedmiotowy opłaty targowej. Z tego też powodu powinien on być łączony normatywnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy, a nie z jej art. 15 ust. 2. W związku z tym norma określająca zakres przedmiotowy opłaty targowej brzmi: „obciążeniu opłatą targową podlega sprzedaż we wszelkich miejscach, w których jest prowadzony handel, z wyłączeniem sprzedaży dokonywanej w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw” – stwierdza wnioskodawca.

Zdaniem wnioskodawcy, powyższy sposób regulacji budzi poważne wątpliwości natury konstytucyjnej. Ustalenie zakresu przedmiotowego opłaty targowej nie jest możliwe bez wskazania znaczenia zwrotów: „targowisko pod dachem” oraz „hal używanych do targów, aukcji i wystaw”. Próba ich zdefiniowania napotyka jednak istotne trudności interpretacyjne. W świetle bowiem definicji „budynku” zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy „targowisko pod dachem” jest jedną z kategorii (rodzajów) „budynków lub ich części”. Posłużenie się przez ustawodawcę przytoczonymi zwrotami, dla określenia zakresu przedmiotowego opłaty targowej wprowadza, zdaniem wnioskodawcy, taki stopień niejasności i nieprecyzyjności przepisu, który powoduje istotne problemy ze stosowaniem go w praktyce. Prowadzi ponadto do istotnej sprzeczności w art. 15 ust. 2a ustawy. „Z jednej strony ustawodawca wyłącza z zakresu przedmiotowego opłaty targowej handel w budynkach lub ich częściach, z drugiej zaś strony nakazuje obciążenie opłatą handlu na targowiskach pod dachem, a więc w każdym miejscu będącym budynkiem, w którym prowadzony jest handel. Zatem w świetle tego przepisu sprzedaż w budynkach jest wyłączona spod obciążenia opłatą targową z drugiej zaś – poddana opodatkowaniu” – wskazuje wnioskodawca.

Wnioskodawca podniósł również, że rezygnacja przez ustawodawcę z obszernej egzemplifikacji przypadków podlegających opłacie targowej, zawartej w poprzednim brzmieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiła błąd.

Pozwalała bowiem odróżnić, „zgodnie z regułami intuicji językowej, targowisko od sklepu, wolnostojącego kiosku, pawilonu handlowego itp. Intuicja językowa podpowiadała, że o targowisku można mówić tam, gdzie handel odbywa się w sposób niezbyt uporządkowany, a w szczególności: – na targowisku można się targować, a więc negocjować cenę ze sprzedawcą; – sprzedawca nie musi przestrzegać z góry określonych godzin i dni prowadzenia działalności handlowej; – na stosunkowo małej powierzchni działa wielu sprzedawców w warunkach pozwalających potencjalnemu kupującemu zorientować się co do właściwości i ceny oferowanych przez nich towarów. Intuicja językowa podpowiada też, że targowisko, w odróżnieniu od innych miejsc, w których odbywa się handel, jest szczególnym fragmentem przestrzeni publicznej, charakteryzującym się stosunkowo łatwą dostępnością nie tylko dla kupujących, lecz również dla osób, które chcą sprzedać swój towar” – stwierdza wnioskodawca. Ustawodawca, nowelizując w 2002 r. art. 15 ustawy, „zamierzał (...) uwzględnić to, że owa przestrzeń publiczna, która jest łatwo dostępna zarówno dla sprzedawców jak i kupujących, coraz częściej lokalizowana jest w budynkach”. Zamiast jednak sformułować definicję targowiska, przyjąwszy kryteria nawiązujące do istotnych cech ekonomiczno-społecznych, uwzględniając przy tym nowe zjawiska w handlu, oparł się przede wszystkim na kryterium architektoniczno-budowlanym.

Zdaniem wnioskodawcy, sprzeczność istniejącą w art. 15 ust. 2a ustawy, w zakresie zwrotu „targowisko pod dachem”, da się usunąć przy uwzględnieniu treści art. 15 ust. 3 ustawy, który posługuje się sformułowaniem „prowadzącego targowisko”. Można zatem przyjąć, że zwrot „targowisko pod dachem” oznacza jedynie targowisko będące przedsiębiorstwem (targowisko „prowadzone”). Wykładnia taka nie wzmaga jednak, w ocenie wnioskodawcy, poczucia pewności prawa. „Nie wiadomo bowiem gdzie wyznaczyć granicę między targowiskiem prowadzonym pod dachem, a przedsiębiorstwem polegającym na «prostym» wynajmowaniu powierzchni handlowej przez podmiot dysponujący tą powierzchnią bez świadczenia jakichkolwiek dodatkowych usług na rzecz najemców”.

Brak precyzji uregulowań, wywołujący stan niepewności prawa, powoduje również, w ocenie wnioskodawcy, użycie przez ustawodawcę pojęć „hale, targi, aukcje i wystawy” bez ich zdefiniowania w ustawie. Zdaniem wnioskodawcy, samo nawiązanie do kryterium funkcjonalnego („hale używane do targów, aukcji i wystaw”) nie usuwa wszystkich pojawiających się wątpliwości. Nie wyjaśnia przede wszystkim, czy chodzi tu o „sprzedaż dokonywaną w czasie, w którym hala nie jest używana do targów, aukcji i wystaw, czy tylko o sprzedaż dokonywaną podczas trwania targów, aukcji lub wystaw”.

Wnioskodawca wskazuje również, że redakcja art. 15 ust. 2a ustawy skłania do traktowania sprzedaży na targowiskach pod dachem i w halach używanych do targów, aukcji i wystaw jako wyjątku od zasady, w stosunku do których w procesie interpretacji nie można stosować wykładni rozszerzającej. Tymczasem to sprzedaż dokonywana w budynkach lub ich częściach stanowi wyjątek od obowiązku ponoszenia opłaty targowej. Taka interpretacja, zdaniem wnioskodawcy, zgodna jest również z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji). W związku z powyższym, dla celów opłaty targowej, rygorystycznej wykładni winno podlegać pojęcie „sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków niebędąca sprzedażą dokonywaną na targowisku pod dachem lub w hali używanej do targów, aukcji i wystaw”.

Na poparcie zarzutu niejasności i braku precyzji zaskarżonego przepisu wnioskodawca przywołał wyroki sądów administracyjnych, w których sądy te, chcąc ustalić charakter budynku dla celów opłaty targowej, odwoływały się do zróżnicowanych kryteriów. Niektóre sądy za podstawę dla identyfikacji budynków przyjmowały decyzje o pozwoleniu na użytkowanie budynku (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

w Łodzi z 23 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 580/04, niepublikowany), inne – decyzje wydawane na podstawie prawa budowlanego (pozwolenie na budowę, pozwolenie na użytkowanie) oraz sposób faktycznego użytkowania hali (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 946/05, niepublikowany) inne jeszcze – decyzje organów budowlanych wydawane w trakcie budowy hali (np. wyrok z 25 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 1237/05, niepublikowany). W wyroku z 15 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 1140/04, niepublikowany, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, że „rozstrzygając o kwalifikacji obiektu budowlanego z punktu widzenia przepisów art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uwzględnić: plan zagospodarowania przestrzennego, decyzje wydawane w procesie budowlanym, a także stopień zorganizowania podmiotów prowadzących sprzedaż oraz infrastrukturę budynku, w której jest prowadzona sprzedaż”. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 871/05, stwierdził, że „skoro ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) nie definiuje pojęcia «targowiska pod dachem» oraz «hali używanej do targów, aukcji i wystaw», a Klasyfikacja Środków Trwałych oraz Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych posługują się pojęciami tożsamymi, to zgodnie z wykładnią systemową zewnętrzną należy przyjąć, że w art. 15 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych chodzi o rodzaje (klasy) obiektów budowlanych określonych w ww. klasyfikacjach”.

Zdaniem wnioskodawcy, brzmienie art. 15 ust. 2a ustawy doprowadziło do sytuacji, w której sądy administracyjne, rozstrzygając o obowiązku (lub braku obowiązku) uiszczenia opłaty targowej przez podmioty handlujące w różnych rodzajach budynków, stosują zewnętrzną wykładnię systemową, odwołującą się do przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. o Klasyfikacji Środków Trwałych (KST) (Dz. U. Nr 112, poz. 1317, ze zm.; dalej: rozporządzenie o KST). Wykładnia taka jest zaś niedopuszczalna w świetle art. 217 Konstytucji, wyrażającego zasadę nakładania podatków i innych danin publicznych tylko w drodze ustawy.

Wnioskodawca zwrócił również uwagę, że klasyfikacja ta nie pozwala na wydzielenie z grupy budynków, w których prowadzony jest handel – hal targowych, wystawowych i aukcyjnych. Rozporządzenie o KST w grupie 1, podgrupie 10, rodzaju 103 grupuje „budynki handlowo-usługowe”, wymieniając jednocześnie przykładowo obiekty budowlane zaliczane do tego rodzaju, wśród nich zaś: centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butiki, hale używane do targów, aukcji i wystaw, targowiska pod dachem, stacje paliw, stacje obsługi itp., apteki. Wyłącza natomiast z tej grupy: budynki rolnicze, sklepy w budynkach przeznaczonych do innych celów, nieklasyfikowanych odrębnie. Nie normuje przy tym zasad rozróżniania wskazanych wyżej rodzajów budynków ani też kryteriów ich wewnętrznego zróżnicowania. Zdaniem wnioskodawcy „skłania to do wniosku, że orzecznictwo sądowe, w celu ustalenia znaczenia zwrotu «targowisko pod dachem» odsyła do przepisów, w oparciu o które nie jest możliwe ustalenie jego znaczenia”. Podobne rezultaty, zdaniem wnioskodawcy, przyniesie odwoływanie się do załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316, ze zm.) przy dokonywaniu wykładni art. 15 ust. 2 ustawy. W ocenie wnioskodawcy, rozwiązaniem tej kwestii nie jest również odwoływanie się do planu zagospodarowania przestrzennego, decyzji lokalizacyjnej czy też pozwolenia na budowę.

Ponadto, wnioskodawca uważa, że brak jest dostatecznych podstaw normatywnych pozwalających na posłużenie się tego rodzaju kryteriami w procesie wykładni pojęć występujących na gruncie art. 15 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Mogą one prowadzić również do „niepożądanych rezultatów z punktu widzenia zasady sprawiedliwości oraz równości opodatkowania”.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 9 czerwca 2009 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 15 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Marszałek Sejmu nie podzielił poglądu wnioskodawcy o istnieniu sprzeczności w art. 15 ust. 2a ustawy. Stwierdził, że ustawodawca w zaskarżonym przepisie wyłącza z zakresu przedmiotowego opłaty targowej handel w budynkach lub ich częściach z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. W ocenie Marszałka Sejmu, regulacji takiej nie można postawić zarzutu nieprzyzwoitej legislacji.

Marszałek Sejmu nie zgodził się również z zarzutem wnioskodawcy, że błędem ustawodawcy była rezygnacja z obszernej egzemplifikacji, zawartej w art. 15 ust. 2 ustawy, w brzmieniu przed nowelizacją. Wskazał, że nowe rozwiązanie podyktowane było koniecznością zmiany pojęcia „tradycyjnego targowiska”. „Targowiska te przeniosły się do budynków specjalnie w tym celu wzniesionych (np. giełdy spożywcze)”.

Marszałek Sejmu zwrócił także uwagę, że przepisy regulujące zakres przedmiotowy opłaty targowej, obowiązujące do końca 2002 r., obejmowały również handel w sklepach (w budynkach). W takich przypadkach opłata targowa nie była jednak pobierana. „Zamiarem ustawodawcy było uregulowanie tego typu sytuacji poprzez wyraźne wskazanie, że wyłącza się pobieranie opłaty od sprzedaży dokonywanej w budynkach przy jednoczesnym zagwarantowaniu pobierania tej opłaty w miejscach wprawdzie znajdujących się w budynkach, lecz w których prowadzone jest targowisko w tradycyjnym ujęciu. Wykładnia celowościowa przepisu art. 15 ust. 2a nie pozostawia więc wątpliwości co do zakresu jego stosowania” – stwierdził Marszałek Sejmu.

Marszałek Sejmu, odnosząc się do zarzutu niejasności sformułowania kryterium zakresu przedmiotowego opłaty targowej dla sprzedaży dokonywanej w halach używanych do targów, aukcji i wystaw, wskazał, że ustawodawca w art. 15 ust. 2a ustawy wyraźnie posługuje się wyłącznie kryterium funkcjonalnym pomieszczeń (hal). „Nie ma stąd wątpliwości, czy chodzi tu o sprzedaż dokonywaną w czasie, w którym hala nie jest używana do targów, aukcji i wystaw czy tylko o sprzedaż dokonywaną podczas tych imprez. Zakres przedmiotowy opłaty został określony w art. 15 ust. 1, co pozwala na stwierdzenie, że opłatę tę pobiera się od osób dokonujących sprzedaży – w powiązaniu z art. 15 ust. 2a – w halach używanych do targów, aukcji i wystaw. Nie muszą zatem imprezy te odbywać się w chwili, gdy dokonywana jest sprzedaż”.

Zdaniem Marszałka Sejmu, art. 15 ust. 2a ustawy należy interpretować w świetle pozostałych przepisów art. 15 ustawy. Z przepisów tych wynika norma, że „opłacie targowej podlega sprzedaż dokonana w miejscach, w których prowadzony jest handel, tj. poza budynkiem (każde miejsce – ust. 2) oraz w budynkach, ale tylko tych, które można uznać za targowiska pod dachem, a także hale używane do targów, aukcji i wystaw (ust. 2a)”. Rodzaj budynku natomiast ustala się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych. Z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027, ze zm.) wynika bowiem, że podstawą wymiaru podatków są dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Paragraf 65 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) stanowi zaś, że przynależność budynku do odpowiedniego rodzaju ustala się zgodnie z Zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych. „Identyfikacja tych rodzajów budynków nie wymaga ich definiowania, ponieważ jest ona zawarta wprost w ich nazwie poprzez wskazanie ich funkcji: odpowiednio hala używana do targów to hala, gdzie odbywają się targi, hala używana do aukcji to hala, gdzie odbywają się aukcje, hala używana do wystaw to hala,

gdzie odbywają się wystawy, a targowisko pod dachem to miejsce pokryte dachem gdzie się handluje. Dalsze definiowanie powyższych określeń prowadziłoby do definiowania pojęć, których znaczenie jest oczywiste również w języku potocznym. Zasada poprawnej legislacji zakłada m.in. brak potrzeby zamieszczania w różnych aktach prawnych tych samych pojęć, jeśli ich znaczenie jest takie same w tych aktach lub definiowania pojęć, które nie wymagają definiowania. Czyniąc przeciwnie – definiując omawiane pojęcia mielibyśmy do czynienia z taką właśnie sytuacją” – stwierdził Marszałek Sejmu.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 26 listopada 2009 r. stwierdził, że art. 15 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

W ocenie Prokuratora Generalnego, przedstawione przez wnioskodawcę zarzuty nie obalają domniemania konstytucyjności zaskarżonego przepisu w aspekcie zasady określoności przepisów prawa. Stwierdzenie bowiem niezgodności przepisu z Konstytucją ze względu na brak określoności czy precyzji możliwe jest, jego zdaniem, wówczas, gdy ustawodawca przekroczył w sposób drastyczny zakres przysługującej mu swobody legislacyjnej, a naruszenie zasad i wartości konstytucyjnych jest ewidentne. Tymczasem, w ocenie Prokuratora Generalnego, wnioskodawca nie podniósł argumentów, które wskazywałyby, że rzekome rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, na tle zaskarżonego przepisu, mają właśnie taki charakter. Prokuratora Generalnego nie przekonały również argumenty wnioskodawcy wskazujące, że regulacja ta stwarza stan niepewności i uniemożliwia przewidywanie rozstrzygnięć wydawanych na jej podstawie.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestie podnoszone przez wnioskodawcę zostały wyjaśnione w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1669/06, Lex nr 456649). Sąd ten dokonując wykładni przepisów dotyczących opłaty targowej, stwierdził, że w przypadku „zwrotu normatywnego «targowisko pod dachem» nie jest możliwe poprzestanie na wykładni językowej albowiem słowo «targowisko» ma swoje ustawowe znaczenie. Są nim zgodnie z art. 16 ust. 2 u.p.o.l. wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel. Znaczenia pojęcia «targowisko pod dachem» należy w związku z tym poszukiwać w drodze wykładni systemowej, poprzez odesłanie do przepisów Prawa budowlanego, i wydawanych na ich podstawie decyzji administracyjnych, przepisów ustawy o samorządzie gminnym regulujących zadania własne gminy, a obejmujące sprawy targowisk, czy Prawa geodezyjnego i kartograficznego w odniesieniu do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Gdyby wyniki wykładni systemowej nie dały jednoznacznego rezultatu, sięgnąć należy do wykładni celowościowej, w której decydujące znaczenie będzie miała funkcja, jaką dany obiekt spełnia. W tym zakresie celowym jest dopuszczenie dowodu z oględzin przeprowadzonych w ramach prowadzonego postępowania, które pozwolą na ustalenie przeznaczenia budynku i sposobu jego wykorzystania”.

Prokurator Generalny wskazał również, że Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku odniósł się także do zwrotu „hala używana do targów, aukcji i wystaw”. Przytaczając tezy uzasadnienia tego wyroku, Prokurator Generalny podkreślił, że sformułowanie „hala używana do targów, aukcji i wystaw”, „a nie np. «przeznaczonych» wskazuje, że nie chodzi tu o przewidywany (...) sposób używania obiektu, lecz o faktyczne – i to nie jednorazowe – jego wykorzystanie, na wskazane w art. 15 ust. 2a u.p.o.l. cele, zaś użyte w tym przepisie pojęcie «targów» oznacza imprezy służące pokazywaniu, zaprezentowaniu oferty handlowej, prowadzeniu negocjacji, a przy okazji dokonywaniu sprzedaży”.

W świetle powyższego, Prokurator Generalny stwierdził, że „po zastosowaniu dopuszczalnych metod wykładni można ustalić znaczenie przepisu zakwestionowanego

przez Radę”. Dlatego też uznał, że brak jest podstaw do uznania, iż art. 15 ust. 2a ustawy jest niezgodny z art. 2 Konstytucji z powodu naruszenia zasady określoności przepisów prawa. Zaskarżona regulacja, zdaniem Prokuratora Generalnego, spełnia również wymogi określone w art. 217 Konstytucji.

II

Na rozprawie 8 grudnia 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali swoje dotychczasowe stanowiska w sprawie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zakres zaskarżenia.

Zakwestionowany przez wnioskodawcę art. 15 ust. 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.; dalej: ustawa) stanowi część regulacji poświęconej opłacie targowej, uregulowanej w art. 15 i art. 16 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Art. 15 ust. 1 ustawy stanowi: „Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach”. Zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy „Targowiskami, o których mowa w ust. 1, są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel, z zastrzeżeniem ust. 2a”. Art. 15 ust. 2a ustawy brzmi: „Opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw”. Natomiast art. 15 ust. 3 ustawy głosi: „Opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko”. Zwolnione od opłaty targowej, na podstawie art. 16 ustawy, są osoby i jednostki wymienione w art. 15 ust. 1 ustawy, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach.

Zaskarżonemu art. 15 ust. 2a ustawy wnioskodawca zarzucił brak jasności i precyzji uregulowań, a także wewnętrzną sprzeczność, prowadzącą do nieusuwalnych w drodze wykładni problemów, związanych ze stosowaniem tego przepisu. Oznacza to, zdaniem wnioskodawcy, że zaskarżony przepis art. 15 ust. 2a ustawy narusza art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Z uzasadnienia wniosku wynika, że odnosi się ono zwłaszcza do pewnego zakresu normatywnego zaskarżonego przepisu, a mianowicie do opłaty targowej od sprzedaży na „targowiskach pod dachem” oraz w „halach używanych do targów, aukcji i wystaw”. W rezultacie naruszenia przez ustawodawcę zasady przyzwoitej legislacji, ustawodawca „w taki sposób unormował zakres przedmiotowy opłaty targowej, że doprowadził do stanu niepewności co do tego, czy sprzedaż w halach targowych pod dachem oraz w halach używanych do targów podlega opodatkowaniu tą opłatą” – stwierdził wnioskodawca.

Przed przystąpieniem do zbadania zarzutów wnioskodawcy, Trybunał Konstytucyjny zbadał, jaki jest charakter prawny opłaty, o której mowa w art. 15 ustawy, a także jak wyglądała ewolucja tej opłaty w okresie powojennym.

2. Historyczna analiza kształtowania się opłaty targowej.

Po raz pierwszy w powojennej Polsce, ustawą z dnia 26 lutego 1951 r. o podatkach terenowych (Dz. U. Nr 14, poz. 110; dalej: ustawa o podatkach terenowych) wprowadzono „podatek targowy”. Art. 19 ust. 1 ustawy o podatkach terenowych regulował zakres przedmiotowy tego podatku, któremu podlegały „świadczenia, wykonywane osobiście i bez pomocy innych osób przez: 1) osoby trudniące się handlem na targach, w halach targowych itp. miejscach sprzedaży oraz na ulicach, placach i podwórzach bez posiadania w tym celu stałych miejsc sprzedaży, 2) osoby trudniące się handlem obnośnym i domokrażnym, 3) osoby trudniące się handlem, określone w pkt 1), rozwoźnie, tj. z wozów, wózków, łodzi, rowerów itp., 4) wędrownych portrecistów i fotografów, 5) osoby utrzymujące uliczne punkty ważenia osób”. W świetle natomiast art. 19 ust. 2 ustawy o podatkach terenowych „Za stałe miejsce sprzedaży w rozumieniu ust. 1 pkt 1) uważa się jedno lub więcej zamkniętych lub otwartych pomieszczeń, jak: stragany, budki, stoiska itp., jeżeli pozostają stale na tym samym miejscu”. Art. 24 ust. 1 ustawy o podatkach terenowych przewidywał, że „Podatnicy podatku targowego są zwolnieni od obowiązku opłacania podatku obrotowego i dochodowego oraz od obowiązku uzyskania karty rejestracyjnej”. Jednakże art. 24 ust. 3 tej ustawy stanowił podstawę do pociągnięcia podatników podatku targowego wykonujących „świadczenia”, określone w art. 19 ust. 1, „do wpłacania podatku obrotowego i dochodowego zamiast podatku targowego na podstawie decyzji właściwego organu finansowego”. W tym przypadku wpłacony uprzednio podatek targowy zaliczany był na poczet podatku obrotowego lub dochodowego.

Kryteria klasyfikacji stanów faktycznych, podlegających podatkowi targowemu, odnosiły się do sposobu (rodzaju) sprzedaży, przez kategorie podmiotów określone w ustawie. Istotnym kryterium było także, określone w ustawie, miejsce wykonywania, wskazanych wyżej, czynności. To nie mogło być stałe miejsce, czyli nie mogło być zamkniętym lub otwartym pomieszczeniem, takim jak np. stragan, budka, stoisko itp., pozostającym stale na tym samym miejscu.

Ustawa o podatkach terenowych została zastąpiona dekretem z dnia 20 maja 1955 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. z 1963 r. Nr 16, poz. 87, ze zm.; dalej: dekret z 1955 r.).

Art. 26 ust. 1 dekretu z 1955 r. stanowił, że „Opłatę targową pobiera się na targowiskach od osób, które nie zawarły z jednostką prowadzącą targowisko umowy o dzierżawę (najem) pomieszczeń handlowych (stoisk), ani umowy o stałą dostawę artykułów dopuszczonych do obrotu na targowiskach”. Zgodnie z ust. 2 tegoż przepisu opłata targowa pobierana była również na terenie innych miejsc wyznaczanych przez prezydium rad narodowych (np. kiermasz). Osoby wnoszące opłatę targową zobowiązane były również do uiszczania należności, przewidzianych w odrębnych przepisach, za korzystanie z urządzeń targowisk, np. z chłodni, magazynów, przechowalni, środków transportowych, wag, lub za korzystanie z innych usług świadczonych przez jednostkę prowadzącą targowisko (art. 29 ust. 4 dekretu z 1955 r.). Nadto, w świetle art. 29 ust. 5 dekretu z 1955 r., osoby, które wykonywały świadczenia podlegające opłacie targowej, a były zwolnione od podatku obrotowego i dochodowego, mogły być jednak zobowiązane do opłacania podatku obrotowego i dochodowego, zamiast opłaty targowej, na podstawie decyzji właściwego organu finansowego za cały rok podatkowy, w którym decyzja została doręczona.

Nowością normatywną była zmiana nazwy omawianego świadczenia publicznoprawnego: „podatek” zastąpiony został „opłatą”. Nie wpłynęło to jednak znacząco na jego istotę. Zakres przedmiotowy „opłaty targowej” obejmował podmioty dokonujące sprzedaży produktów określonych w art. 29 ust. 1 dekretu z 1955 r., które nie wynajmowały lub nie dzierżawiły pomieszczeń lub stoisk handlowych. Opłata ta pobierana

była niezależnie od opłat za korzystanie z urządzeń targowiskowych. W przypadku podmiotów zobowiązanych do uiszczania opłaty targowej zastępowała ona podatek dochodowy i podatek obrotowy.

Opłata targowa, uregulowana dekretem z 1955 r., miała charakter mieszany, gdyż z jednej strony była opłatą za możliwość wolnego dostępu i dokonywania sprzedaży na targowiskach lub kiermaszach; z drugiej strony – stanowiła alternatywę dla podatku dochodowego i obrotowego. Charakter opłaty przejawiał się też w ekwiwalentności (choć nie była ona pełna) w zamian za prowadzenie i utrzymywanie targowisk.

Do uiszczania opłaty targowej nie były zobowiązane podmioty, które dokonywały sprzedaży w sposób stały w wynajmowanych lub dzierżawionych pomieszczeniach handlowych (stoiskach), a także podmioty, które zawarły umowę o stałą dostawę artykułów dopuszczonych do obrotu na targowiskach. Nie oznacza to, że opłata targowa była zawsze pobierana alternatywnie do czynszu najmu lub dzierżawy. Art. 29 ust. 5 dekretu z 1955 r. przewidywał możliwość objęcia podmiotów dokonujących sprzedaży na targowisku podatkiem obrotowym i dochodowym, zamiast opłaty targowej, na podstawie decyzji właściwego organu finansowego. Wspomniane objęcie podatkiem obrotowym i dochodowym nie było uzależnione od zawarcia przez te podmioty umowy najmu lub dzierżawy.

Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. Nr 45, poz. 229, ze zm.; dalej: ustawa z 1975 r.), uchylając dekret z 1955 r., nie wniosła zmian co do samej istoty opłaty targowej, ale wprowadziła pewne wątpliwości co do jej charakteru prawnego. Opłata ta, w świetle uregulowań dekretu z 1955 r., miała charakter publicznoprawny i była świadczeniem należnym związkom publicznoprawnym. Natomiast zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy z 1975 r., jeżeli targowisko było prowadzone przez utworzone w tym celu przedsiębiorstwo państwowe, całość wpływów z opłaty targowej stanowiła dochód przedsiębiorstwa. Art. 25 ust. 2 tej ustawy stanowił: „jeżeli targowisko prowadzi przedsiębiorstwo państwowe inne niż określone w ust. 1 albo spółdzielnia, terenowy organ administracji państwowej przyzna temu przedsiębiorstwu (spółdzielni) udział we wpływach z opłaty targowej, w wysokości 50% tych wpływów, z przeznaczeniem na konserwację i rozbudowę targowiska”. Rozwiązanie to wypaczało zatem charakter prawny opłaty targowej. Wysokość opłaty była bowiem ustalana przez miejskie i gminne rady narodowe w granicach górnych stawek określonych w rozporządzeniu przez Radę Ministrów, w postaci zryczałtowanej, chociaż nie we wszystkich przypadkach stanowiła ona dochód związku publicznoprawnego.

Istota opłaty targowej miała jednak nadal charakter mieszany; była opłatą za możliwość korzystania z targowisk do dokonywania sprzedaży i jednocześnie uproszczoną formą opodatkowania, przejawiającą się jako forma alternatywna wobec podatku obrotowego i dochodowego. Art. 22 ust. 1 ustawy z 1975 r. stanowił, że „opłatę targową pobiera się dziennie od osób dokonujących sprzedaży na targowiskach, bez posiadania tam stałego urządzenia użytkowanego na podstawie zawartej z jednostką prowadzącą targowisko umowy dzierżawy lub najmu pomieszczeń handlowych”. Z kolei art. 22 ust. 2 ustawy z 1975 r. wskazywał także, że „opłatę targową od osób, o których mowa w ust. 1, pobiera się również na terenie innych miejsc wyznaczonych czasowo przez terenowe organy administracji państwowej jako miejsca handlowe”. Natomiast z art. 22 ust. 4 ustawy z 1975 r. wynikało, że „opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowisk oraz za inne usługi świadczone przez jednostkę prowadzącą targowisko”.

Istotne zmiany dotyczące opłaty targowej przyniosła ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 12, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 1985 r.). Art. 13 ust. 1 ustawy z 1985 r. stanowił, że „opłatę targową pobiera się dziennie od osób

fizycznych i osób prawnych, dokonujących sprzedaży na targowiskach”. Ustawa ta nie zawierała zatem regulacji, które stanowiłyby podstawę do zwolnienia z opłaty targowej podmiotów trudniących się sprzedażą w sposób stały, w wynajętych w tym celu pomieszczeniach lub stoiskach, uiszczających czynsz najmu lub dzierżawy. Ustawodawca zrezygnował także z postanowień, na podstawie których opłata targowa stanowiła alternatywę dla podatku dochodowego i obrotowego.

Zwolnienie z opłaty targowej przewidywał jedynie art. 14 ustawy z 1985 r., który w ust. 1 stanowił: „Zwalnia się od opłaty targowej osoby wymienione w art. 13 ust. 1, które są podatnikami podatku od nieruchomości położonych na targowiskach”. Natomiast na podstawie art. 14 ust. 2 przyznano kompetencje radom narodowym do stosowania innych zwolnień niż określone w ustawie.

Ustawa z 1985 r. wprowadziła również definicję targowiska, zgodnie z którą targowiskami są wszelkie miejsca (hale targowe, bazy, place), w których prowadzony jest handel z ręki, koszów, stoisk, wozów konnych, przyczep, pojazdów samochodowych itp., a także sprzedaż zwierząt, pojazdów samochodowych i części do tych pojazdów (art. 13 ust. 2 tej ustawy). Opłata targowa pobierana była niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez jednostkę prowadzącą targowisko (art. 13 ust. 3 ustawy z 1985 r.).

Taka regulacja w dużym stopniu wpłynęła na zmianę istoty opłaty targowej. Nawiązywała ona wyłącznie do możliwości dokonywania sprzedaży w określonych w ustawie miejscach i była pobierana alternatywnie do podatku od nieruchomości. Opłata targowa utraciła charakter uproszczonego podatku, zastępującego podatek obrotowy i dochodowy. Zwolnienie z obowiązku uiszczania opłaty targowej podmiotów płacących podatek od nieruchomości położonych na targowiskach przesądzało o istocie tego świadczenia jako opłaty (choć niezupełnie ekwiwalentnej) za korzystanie, w celu dokonywania sprzedaży, z miejsc wskazanych w ustawie. Nie zmienia takiej oceny to, że opłata targowa była pobierana niezależnie od innych opłat za korzystanie z urządzeń targowych. Te ostatnie miały bowiem charakter prywatnoprawny i stanowiły cenę za korzystanie z urządzeń targowych.

Obowiązek uiszczania opłaty targowej stał się, na gruncie omawianej ustawy, niezależny od innych podatków związanych z dochodem lub obrotem, a także niezależny od tego, czy sprzedaż ma charakter stały, sezonowy czy jednorazowy. Dla powstania tego obowiązku nie miało również znaczenia to, czy sprzedaż dokonywana była w miejscu przeznaczonym i zorganizowanym jako powszechnie pojmowane targowisko, czy w jakimkolwiek innym miejscu.

Ustawa z 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych uchylona została przez ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31; dalej: ustawa). Art. 15 ustawy z 12 stycznia 1991 r. w ustępie pierwszym stanowił, że „opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach”. Ustęp drugi tego artykułu zawierał definicję targowiska, zgodnie z którą „targowiskami, o których mowa w ust. 1, są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel z ręki, koszów, stoisk, wozów konnych, przyczep, pojazdów samochodowych itp., a także sprzedaż zwierząt, środków transportowych i części do środków transportowych”. Natomiast na podstawie art. 15 ust. 3 ustawy opłata targowa była pobierana niezależnie od należności, przewidzianych w odrębnych przepisach, za korzystanie z urządzeń targowych oraz należności za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko.

W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa nowelizująca z 2002 r.), zmieniającej, między innymi, art. 15 ustawy, ustawodawca

zrezygnował z obszernej egzemplifikacji – co uważa za targowisko i zastąpił ją nową definicją, zgodnie z którą targowiskami są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel, z zastrzeżeniem ust. 2a. Art. 15 ust. 2a, zaskarżony w niniejszej sprawie, stanowi natomiast, że „opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw”.

Opłata targowa, uregulowana w art. 15 i art. 16 ustawy, z istoty swej pozostaje nadal opłatą, którą należy uiszczać gminom za możliwość dokonywania sprzedaży na jej terenie. Ponieważ jednak targowiskiem jest każde miejsce, w którym dokonywana jest sprzedaż, niezależnie od tego, czy jest ono specjalnie do tego celu przeznaczone, czy też nie, a także z uwagi na to, że obowiązek opłaty targowej istnieje niezależnie od tego, czy teren targowiska jest własnością komunalną, czy prywatną – powstają problemy ze wskazaniem świadczenia wzajemnego ze strony gminy, dokonywanego w zamian za uiszczanie opłaty. Opłata ta ma więc pewne cechy podatku.

3. Kontrowersje dotyczące interpretacji art. 15 ustawy w świetle orzecznictwa sądów i doktryny.

Brzmienie art. 15 ustawy, jeszcze przed nowelizacją z 2002 r., wywoływało wątpliwości w orzecznictwie sądowym i doktrynie. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 grudnia 1992 r., sygn. akt SA/Wr 1096/92, próbując zdefiniować pojęcie targowiska, a tym samym wskazać kryterium powstania zobowiązania do uiszczania opłaty targowej, stwierdził, że „brak powszechnego dostępu do miejsca i budowli przeznaczonych do handlu z ręki, koszów, stoisk, wozów konnych, przyczep, pojazdów samochodowych itp. każdej osoby fizycznej, osoby prawnej oraz jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, bez względu na to, czy prowadzi działalność gospodarczą, czy też nie ma żadnych prawem określonych uprawnień powoduje, że te miejsca i budowle nie spełniają funkcji targowiska w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy (...). Swobodę dostępu do targowiska mogą jedynie ograniczać: jego pojemność, godziny otwarcia i inne postanowienia zawarte w regulaminie targowiska” („Wspólnota”, nr 38/184 z 18 września 1993 r., s. 16).

W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że w przeciwieństwie do art. 4 ust. 2 dekretu z 2 sierpnia 1951 r. o targach i targowiskach (Dz. U. Nr 41, poz. 312), który wprowadzał obowiązek koncesjonowania działalności prowadzenia targowisk, z art. 15 ust. 2 ustawy wynika, że „targowiskami są zarówno targowiska, których lokalizację ustaliła gmina, jak też każde inne miejsce, mimo że formalnie nie są określone przez gminę jako targowiska”. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, „sam fakt dokonywania sprzedaży w miejscach i budowlach (halach targowych, bazarach) przeznaczonych do handlu z stoisk, z ręki, wozów, koszów itp. nie jest warunkiem wystarczającym do uznania, że sprzedaż jest prowadzona na targowisku”. NSA stanął na stanowisku, iż o tym, czy sprzedaż dokonywana jest na targowisku i podlega opłacie targowej, decyduje swobodny dostęp do miejsc sprzedaży. „Dostęp ten nie może być ograniczony zawartymi między właścicielem budowli (hali targowej, bazaru) i miejsca umowami cywilnoprawnymi (najmu, dzierżawy)”. Za przyjęciem kryterium powszechnej dostępności do miejsc sprzedaży przemawia, w ocenie sądu, wykładnia funkcjonalna art. 15 ust. 2 ustawy. „Wymienione w tym artykule formy handlu (z ręki, koszów, stoisk, wozów konnych, przyczep, pojazdów samochodowych itp. wskazują na to, że handel jest prowadzony w miejscu powszechnie dostępnym”. „Po zakończeniu działalności handlowej w danym dniu, handlujący opuszcza targowisko, zabiera kosze, wozy i opróżnia stanowisko. W tym kontekście nie jest stanowiskiem, w rozumieniu cytowanej ustawy, miejsce sprzedaży w domu towarowym, dysponujące stałym zapleczem

magazynowym, trwałymi urządzeniami technicznymi (np. lody chłodnicze) itp.” – stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w omawianym wyroku.

W okresie, w którym został wydany przytoczony wyżej wyrok, nie istniała utrwalona linia orzecznicza, a wyrok ten stanowił próbę interpretacji pojęcia „targowisko”.

W literaturze przedmiotu podawano jednak w wątpliwość, czy rzeczywiście kryterium powszechnej dostępności do miejsc na targowisku jest kryterium wynikającym z art. 15 ust. 2 ustawy. Zwracano uwagę, że wycofywanie się wielobranżowych domów towarowych z działalności handlowej i czerpanie dochodów z wynajmowanych stanowisk prowadzi w istocie do przekształcenia tych obiektów w bazy czy hale targowe. Wskazywano w związku z tym, że „za targowisko można uznać tylko miejsce lub budowlę, przeznaczone do handlu z ręki, stoisk, wozów itp., zlokalizowane w miejscu ustalonym przez gminę, posiadające regulamin nadany przez gminę, zarządzane przez gminę lub inny podmiot gospodarczy na podstawie zezwolenia udzielonego przez gminę”, a „wszelkie inne, spontanicznie czy żywiołowo powstające formy powinny być przez gminę poddane jej władzy bądź likwidowane jako nielegalne” (W. Miemiec, *Błędne pojęcie targowiska*, „Wspólnota” nr 38/184 z 18 września 1993 r., s. 16-17).

Od zastosowania kryterium powszechnej dostępności przy definiowaniu pojęcia „targowisko” odstąpił Sąd Najwyższy w wyroku z 18 listopada 1993 r., sygn. akt. III ARN 68/93, uzasadniając, że przyjęcie takiego stanowiska godziłoby we władztwo gminy w zakresie miejsc sprzedaży o znamionach targowiska, także na nieruchomościach nie stanowiących własności gminy. Opłatę targową – zdaniem Sądu Najwyższego – należy więc uiszczać niezależnie od faktu, iż sprzedający są związani osobnymi umowami najmu lub dzierżawy stoisk z właścicielami lub użytkownikami nieruchomości.

Wspomniana nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana w ustawie z 2002 r. nie przyczyniła się do usunięcia wątpliwości pojawiających się w związku z zakresem przedmiotowym opłaty targowej.

Brzmienie zaskarżonego art. 15 ust. 2a ustawy, od początku wejścia w życie tego przepisu, wywoływało szereg problemów z ustaleniem, które budynki stanowią targowiska pod dachem oraz hale używane do targów, aukcji i wystaw. Brak ustawowej definicji pojęć: „targowisko pod dachem” i „hale używane do targów, aukcji i wystaw”, skłaniał sądy oraz przedstawicieli doktryny do poszukiwania kryteriów, za pomocą których można by ustalić rodzaj budynku. Szczególnie pomocne przy ustalaniu rodzaju obiektu budowlanego wskazywano pozwolenia na budowę (decyzja administracyjna wydana na podstawie przepisów prawa budowlanego) i załączony do niej projekt budowlany, zauważając wszakże, iż „sprawa komplikuje się (...) wówczas, gdy takiego pozwolenia nie ma (stare budynki) lub wybudowano budynek bez pozwolenia lub niezgodnie z nim (samowola budowlana). (...) Przy ustalaniu charakteru budynku, organ podatkowy powinien kierować się również danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie bowiem z art. 21 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027) – podstawą wymiaru podatków i świadczeń powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków” (L. Etel, *Opinia dotycząca zasad pobierania opłaty targowej od osób dokonujących sprzedaży w halach na terenie gminy Rz.*, „CASUS” nr 1/2005, s. 30-32).

Oceniano natomiast, że „nie ma żadnych problemów z ustaleniem, czy dana hala jest «używana do targów». Jest to okoliczność powszechnie znana i nie wymaga przeprowadzenia odrębnego dowodu. «Używanie do targów» oznacza nic innego jak wykorzystywanie hali do prowadzenia sprzedaży różnorodnych towarów przez, co jest cechą charakterystyczną, dużą ilość sprzedających. Sam fakt używania hali do targów skutkuje tym, że można w niej pobierać opłatę targową. Nie musi to być przy tym obiekt wybudowany jako «hala targowa». Hala używana do targów to np. hala sportowa, w której

w określonych dniach i godzinach odbywają się targi”. Możliwość pobierania opłaty targowej, w świetle art. 15 ust. 2a ustawy, istnieje więc wówczas, gdy spełnione są dwa kryteria: gdy dany budynek jest halą i gdy hala ta używana jest do targów (zob. L. Etel, *op.cit.*).

Sądy, orzekające w sprawach związanych ze stanami faktycznymi, z którymi wiązano przepis art. 15 ust. 2a ustawy, przyjmowały początkowo, jako kryterium identyfikacji budynków dla celów opłaty targowej, ustalenia wynikające z decyzji o pozwoleniu na budowę czy pozwoleniu na użytkowanie budynku, (por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 25 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 1237/05, czy wyroki wskazane we wniosku gminy). Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 grudnia 2005 r., sygn. akt FSK 871/05, stwierdził, że „skoro ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) nie definiuje pojęcia «targowiska pod dachem» oraz «hala używana do targów, aukcji i wystaw», a Klasyfikacja Środków Trwałych oraz Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych posługują się pojęciami tożsamymi, to zgodnie z wykładnią systemową zewnętrzną należy przyjąć, że w art. 15 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych chodzi o rodzaje (klasy) obiektów budowlanych określonych w ww. klasyfikacjach”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 7 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 184/05, stwierdził natomiast, że „odpowiednie zaklasyfikowanie konkretnego budynku zależne jest od pełnionej przez ten budynek funkcji oraz związanej z tym konstrukcji i wyposażenia. (...) Stopień zorganizowania hali, podzielonej na boksy, decyduje o tym, że sprzedaż w hali ma charakter sprzedaży na targowisku, a nie sprzedaży o charakterze sklepowym”. Sąd ten uznał, że „o charakterze budynku przesądza treść dokumentów dotyczących danego budynku i okoliczność czy budynek został wybudowany i przekazany do użytku jako targowisko pod dachem czy też hala używana do targów aukcji i wystaw.

Wyrażaną w orzecznictwie sądów administracyjnych tezę, że o zaklasyfikowaniu budynku przesądza treść dokumentów dotyczących danego budynku i okoliczność, czy budynek został wybudowany i przekazany do użytku jako targowisko pod dachem, czy też hala używana do organizacji targów, aukcji i wystaw, zakwestionował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1627/06). W ocenie NSA, dokonywanie oceny podatkowego stanu faktycznego w oparciu o rozstrzygnięcia organów budowlanych nie znajduje żadnego oparcia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. „W postępowaniu podatkowym dopuszczalne jest podważenie domniemania prawdziwości, a więc zgodności z rzeczywistą treścią decyzji administracyjnej wydanej przez organ budowlany udzielający pozwolenia na budowę obiektu budowlanego lub jego użytkowania. (...) Z treści art. 15 ust. 1 i 2 u.o.p.l. wynika, że dokonywanie sprzedaży jak i prowadzenie handlu oznaczają to samo, jak i to, że targowiskami są miejsca prowadzenia handlu niezależnie od ich charakteru prawnego czy też przeznaczenia. Każde miejsce, w którym prowadzony jest handel, stanowi bowiem targowisko” – stwierdził NSA w przywołanym wyżej wyroku, wyjaśniając również, że „tworząc podatkowy stan faktyczny, kształtujący obowiązek podatkowy w opłacie targowej w przypadku sprzedaży w budynkach lub ich częściach będących targowiskiem pod dachem lub halą używaną do targów, aukcji i wystaw, ustawodawca wskazał na kryterium, które te budynki winny spełniać. W jednym i drugim przypadku mają one charakter funkcjonalny, przy czym w pierwszym przypadku charakter obiektu odnoszony jest stale do funkcji, jaką spełnia (targowiska), w drugim zaś charakter obiektu (hala) odnoszony jest do jednego z możliwych sposobów jego wykorzystania (używanie do targów, aukcji i wystaw). Co do zwrotu normatywnego «targowisko pod dachem» nie jest możliwe poprzestanie na wykładni językowej albowiem słowo «targowisko» ma swoje ustawowe znaczenie. Są nim zgodnie z [art. 15] ust. 2 u.o.p.l. wszelkie miejsca, w których

jest prowadzony handel. Znaczenia pojęcia «targowisko pod dachem» należy w związku z tym poszukiwać w drodze wykładni systemowej, poprzez odesłanie do przepisów prawa budowlanego, i wydawanych na ich podstawie decyzji administracyjnych, przepisów ustawy o samorządzie gminnym regulujących zadania własne gminy a obejmujące sprawy targowisk, czy prawa geodezyjnego i kartograficznego w odniesieniu do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Gdyby wyniki wykładni systemowej nie dały jednoznacznego rezultatu, sięgnąć należy do wykładni celowościowej, w której decydujące znaczenie będzie miała funkcja jaką dany obiekt spełnia. W tym zakresie celowym jest dopuszczenie dowodu z oględzin przeprowadzonych w ramach prowadzonego postępowania, które pozwolą na ustalenie przeznaczenia budynku i sposobu jego wykorzystania” – stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanym wyżej wyroku.

Znacznie mniej wątpliwości, zdaniem NSA, nastręcza odczytanie znaczenia zwrotu prawnego: „hala używana do targów, aukcji i wystaw”. „Halą zgodnie z powszechnym znaczeniem tego słowa jest budynek, zwykle jednokondygnacyjny, o wysokim i bardzo rozległym wnętrzu (por. Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. A. Dubisza, Warszawa 2003, tom 1, str. 1113). Podobnie określa to słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka. Hale używane do targów, aukcji i wystaw należy traktować jako budynek, zwykle jednokondygnacyjny, jednoprzestrzenny, o wysokim i rozległym wnętrzu, wykorzystywany do sprzedaży i kupna towarów odbywających się w określone dni tygodnia lub wystawy eksponatów umożliwiających załatwianie transakcji handlowych, publicznych sprzedaży, wystawiania na pokaz zbiorów wytworów działalności człowieka w jakiejkolwiek dziedzinie lub okazów przyrody (W. Witalec, *Glosa do wyroku NSA z 21 grudnia 2005 r., II FSK 871/05*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 1-2, str. 132). Zgodzić się należy z tym autorem, że wskazane cechy tego rodzaju budynków są określone przez elementy stanu faktycznego, które są możliwe do ustalenia w drodze bezpośredniego oglądu (*Ibidem*, str. 132)” – wyjaśniał NSA w cytowanym wyroku o sygn. akt. II FSK 1627/06.

W dalszej części uzasadnienia omawianego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podzielił poglądy wyrażane w swoich wcześniejszych wyrokach, w szczególności w wyroku z 1 lutego 2007 r. (sygn. akt. II FSK 1507/06). Stwierdził w nim NSA, że sformułowanie używanych, a nie np. przeznaczonych, wskazuje, że nie chodzi tu o przewidywany (w tym celu go wzniesiono) sposób używania obiektu, lecz o faktyczne – i to nie jednorazowe – jego wykorzystanie na wskazane w art. 15 ust. 2a ustawy cele, zaś użyte w tym przepisie pojęcie „targów” oznacza imprezy służące pokazywaniu, zaprezentowaniu oferty handlowej, prowadzeniu negocjacji, a przy okazji dokonywaniu sprzedaży. W konsekwencji NSA uznał, że sprzedaż dokonywana w hali, w której nie są organizowane imprezy w postaci targów, aukcji i wystaw, o których mowa w art. 15 ust. 2a *in fine* ustawy, nie podlega opłacie targowej. W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny wskazał ponadto, że „opłata targowa, unormowana powyższym przepisem, jest w rzeczywistości uproszczoną formą opodatkowania sprzedaży dokonywanej na targowiskach. Przemawia za tym głównie fakt, że pobiera się ją niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko (art. 15 ust. 3 u.o.p.l.)” – (sygn. akt II FSK 1627/06).

W kolejnym wyroku z 14 grudnia 2007 r. (sygn. akt II FSK 1402/06) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „sprzedaż dokonywana w hali, w której nie są organizowane imprezy w postaci targów, aukcji i wystaw, wymienione w art. 15 ust. 2a *in fine* u.o.p.l., nie podlega opłacie targowej”.

NSA podkreślił również, że art. 15 ustawy „adresowany jest do szerokiego kręgu podmiotów, do których należą też sprzedawcy «jednorazowi», na które nakłada obowiązek świadczenia daniny o charakterze publicznym. Powinien być więc zredagowany w taki sposób, aby sprzedawca wiedział, że dokonując sprzedaży w danym miejscu jest zobowiązany do zapłaty opłaty targowej lub też nie, bez konieczności sięgania do przepisów Prawa budowlanego, czy też pomocniczo do przepisów wydanych na podstawie ustawy o statystyce publicznej. (...) Egzegeza norm prawnych zawartych w art. 15 ustawy, przy wykorzystaniu językowych dyrektyw wykładni, prowadzi do następujących wniosków: 1) wszystkie budynki, w których prowadzony jest handel, są targowiskami, 2) sprzedaż dokonywana w budynkach (generalnie «wyłączona» z tego obowiązku) podlega opłacie targowej wówczas, gdy: a) budynek jest targowiskiem pod dachem, b) budynek jest halą używaną do targów, aukcji i wystaw. Dla ponownego objęcia (wyjątek od wyjątku) opłatą targową sprzedaży dokonywanej w niektórych budynkach, ustawodawca posłużył się dwoma kryteriami: techniczno-konstrukcyjnym (dach nad targowiskiem) oraz funkcjonalnym (sposób wykorzystania hali)».

Powyższe tezy zawierały również wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 1289/06, z 1 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 1507/06, z 1 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 1225/06.

4. Treść normatywna wskazanych wzorców konstytucyjnych z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca, zarzucając art. 15 ust. 2a ustawy brak precyzji i jasności uregulowań, w zakresie dotyczącym targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw, a także zarzucając, że określenie przedmiotu opłaty targowej nastąpiło w akcie prawnym o randze rozporządzenia, wskazał jako wzorzec kontroli art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że na treść zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, składa się szereg zasad. „W orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się [z niej] daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, «naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań» (wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448). Z zasady określoności wynika, że «każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów» (*tamże*). Trybunał podkreślał wielokrotnie, że «dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego» (por. wyroki z: 10 października 1998 r., K 39/97, OTK ZU

nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30)” – stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że „wyliczenie (...) zawarte [w art. 217 Konstytucji] należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Dla uzasadnienia swojego stanowiska w tej mierze, Trybunał Konstytucyjny odwołał się do swojego najwcześniejszego orzecznictwa, w którym wypracowana została zasada, zgodnie z którą sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). (...) Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 65, 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej” (wyrok z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że: „z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w (...) materii [podatkowej] do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”.

Zaznaczając, że „wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa”, Trybunał Konstytucyjny wskazywał na obowiązek ustawodawcy „szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego

państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje” (wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448).

„Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację” – podkreślał Trybunał w przytoczonym wyżej wyroku z 22 maja 2002 r. o sygn. K 6/02.

5. Ocena zgodności art. 15 ust. 2a ustawy w świetle wskazanych wzorców kontroli konstytucyjnej.

5.1. Na skomplikowaną i niejasną konstrukcję art. 15 ustawy zwraca uwagę nie tylko wnioskodawca; podkreślały ją – jak wskazano wyżej – również sądy rozstrzygające sprawy na podstawie tego przepisu. Zasada, wyjątek od zasady oraz wyjątek od tego wyjątku, co utrudnia ocenę, w jakich sytuacjach osoby dokonujące sprzedaży zobowiązane są do zapłacenia opłaty targowej. Dotyczy to w szczególności znajdującego się w końcowej części w art. 15 ust. 2 wyrażenia „z zastrzeżeniem ust. 2a”. Sugeruje ono, że ust. 2a zawęży zakres niezwykle pojemnego, obejmującego „wszelkie miejsca”, pojęcia „targowisko”, gdy tymczasem przepis ten ogranicza działanie ustanowionej w art. 15 ust. 1 ustawy zasady powszechności pobierania opłaty targowej od każdej sprzedaży na targowiskach – ocenił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 471/05).

Art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 2a ustawy określa zakres przedmiotowy opłaty targowej. Wbrew literalnemu brzmieniu art. 15 ust. 2 ustawy, zaskarżony przepis art. 15 ust. 2a ustawy nie stanowi modyfikacji definicji targowiska, lecz z zakresu przedmiotowego opłaty targowej wyłącza sprzedaż dokonywaną w budynkach lub ich częściach, ale z wyjątkiem tych, które stanowią targowiska pod dachem oraz hale używane do targów, aukcji i wystaw. Z treści normatywnej art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 2a ustawy wynika zatem, że opłacie targowej podlega sprzedaż, dokonywana przez osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w każdym miejscu, które nie jest budynkiem lub częścią budynku (ulice, przystanki, przejścia podziemne); Jednakże opłacie targowej podlega sprzedaż w takich budynkach lub ich częściach, które są targowiskami pod dachem lub halami użytkowymi do targów, aukcji i wystaw.

W świetle definicji „budynku”, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy, budynkiem jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”. Takimi budynkami są także „targowiska pod dachem” i „hale używane do targów, aukcji i wystaw”. W przeciwnym razie ustawodawca nie wyłączałby ich, w art. 15 ust. 2a ustawy, ze wspólnej kategorii budynków, „targowisk pod dachem” czy „hal używanych do targów, aukcji i wystaw”. Natomiast sprzedaż dokonywana w pozostałych budynkach lub ich częściach nie podlega opłacie targowej.

Trybunał podziela pogląd wnioskodawcy, że posługując się wykładnią językową art. 15 ust. 2a ustawy, nie można ustalić, które budynki są „targowiskami pod dachem” i „halami użytkowymi do targów, aukcji i wystaw”. Brak definicji normatywnych powyższych zwrotów prawnych powoduje zwłaszcza istotne trudności ze wskazaniem kryteriów, na podstawie których można odróżnić budynki lub części budynków, w których sprzedaż nie podlega opłacie targowej, od „targowisk pod dachem”, które w świetle zaskarżonego przepisu są również budynkami lub częściami budynków, ale podlegają opłacie targowej.

W konsekwencji niejasnego przepisu, zwłaszcza w zakresie odnoszącym się do „targowisk pod dachem” – nie jest możliwe określenie skutków prawnych wszystkich sytuacji faktycznych, do których odnosi się stosowanie opłaty targowej.

Trybunał podziela opinię wnioskodawcy, że zaskarżony przepis art. 15 ust. 2a ustawy jest, w zaskarżonym zakresie normatywnym, w kontekście całego art. 15 ustawy, niejasny. Analiza treści normatywnych tego przepisu oraz jego relacji z innymi przepisami art. 15 ustawy wskazuje, że nie jest możliwa jednoznaczna i jednolita interpretacja w odniesieniu do opłaty targowej dotyczącej „targowisk pod dachem”. Analizując art. 15 ust. 2a i dokonując jego wykładni systemowej w kontekście innych przepisów ustawy, w szczególności pozostałych przepisów art. 15 ustawy, Trybunał doszedł do wniosku, że wykładnia zaskarżonego przepisu prowadzi do sprzecznych ustaleń związanych z niemożnością jednoznacznego ustalenia rozumienia pojęcia: „targowisko pod dachem”. W związku z tym nie jest także możliwe precyzyjne ustalenie, na gruncie ustawy, norm związanych z obowiązkiem opłaty targowej, w odniesieniu do „targowisk pod dachem”.

Art. 15 ust. 1 ustawy określa, że opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Targowiskami są, w myśl art. 15 ust. 2, wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel, „z zastrzeżeniem” art. 15 ust. 2a ustawy. Oznacza to, że wykładnia przepisu art. 15 ust. 2a, winna być dokonywana systemowo, w szczególności w kontekście art. 15 ust. 1 i 2.

Zgodnie z art. 15 ust. 2a „sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków” nie podlega opłacie targowej. Jednak z przepisu tego, w kontekście przepisu art. 15 ust. 1 i 2, wynika, że budynki lub części budynków są również targowiskami. Niepobieranie opłaty od sprzedaży w budynkach lub częściach budynków stanowi wyłączenie tych miejsc, będących również targowiskami, od pobierania opłaty targowej. Z kolei, zamieszczony w art. 15 ust. 2a ustawy zwrot: „z wyjątkiem targowisk pod dachem”, interpretowany w kontekście art. 15 ust. 1 i 2 oznacza, że opłacie targowej podlega sprzedaż na „targowiskach pod dachem”; w odróżnieniu od targowiska w budynkach lub częściach budynków, w których sprzedaż nie podlega opłacie targowej. Wykładnia zaskarżonego art. 15 ust. 2a, w odniesieniu do opłaty targowej od sprzedaży na „targowiskach pod dachem”, prowadzi, zdaniem Trybunału, do sprzecznych ustaleń, skoro zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, mający dach, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz mający fundamenty.

Z wykładni systemowej na gruncie przytoczonych wyżej przepisów wynika bowiem, że opłacie targowej nie podlega sprzedaż na targowiskach będących budynkami lub częściami budynków, tzn. w obiektach budowlanych pod dachem, podczas gdy sprzedaż na targowiskach pod dachem podlega opłacie targowej. Na podstawie takiej systemowej interpretacji, opłacie targowej podlegałaby sprzedaż na targowiskach pod dachem, które nie mają innych wymienionych cech budynków (np. fundamentów i trwałego związania z gruntem). Trybunał zwraca jednak uwagę, że z art. 15 ust. 2a ustawy wynika taka interpretacja, w myśl której opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków z wyjątkiem „targowisk pod dachem” będących również budynkami lub częściami budynków, które podlegają opłacie targowej. Z powyższej analizy wynika, że również wykładnia systemowa prowadzi do sprzecznych ustaleń.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego wykładnia art. 15 ust. 2a prowadzi do sprzecznych interpretacji, a próba jego ujęcia w sposób zrozumiały w powszechnym odbiorze społecznym, co jest w przypadku opłaty targowej, stosowanej na masową skalę, konieczne – nie jest możliwa. W konsekwencji tej niejasności przepisu art. 15 ust. 2a

ustawy, w zakresie odnoszącym się do „targowisk pod dachem”, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, stosowny przepis uchwały nr XXVI/227/2004 Rady Gminy Rzgów z 25 listopada 2004 r., dotyczący opłaty targowej, stanowiący kompozycję przepisów art. 15 ustawy – też nie jest jasny. Paragraf 2 powyższej uchwały w sprawie lokalizacji targowisk, wysokości stawki oraz zasad poboru opłaty targowej na terenie gminy Rzgów stanowi: „opłacie targowej podlega sprzedaż dokonywana na terenie targowisk określonych w § 1 niniejszej uchwały, w tym w halach stanowiących targowiska pod dachem oraz w halach używanych do targów, aukcji i wystaw oraz wszelkich innych miejscach, w których prowadzony jest handel z wyjątkiem budynków lub części budynków nie będących targowiskami pod dachem lub halami używanymi do targów, aukcji i wystaw”.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że nie należy do jego kognicji określanie sposobu stosowania przepisu w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych. „Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Ingerencja Trybunału jest możliwa tylko wtedy, gdy dany przepis, oceniany abstrakcyjnie i w oderwaniu od konkretnych sytuacji faktycznych, jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją.

Taka sytuacja koniecznej ingerencji Trybunału, widoczna jest zwłaszcza w odniesieniu do problemu opłaty targowej, na gruncie przepisu art. 15 ust. 2a ustawy w zakresie „targowisk pod dachem”, o których mowa w powyższym przepisie. Nieprzypadkowo bowiem, jak wskazano wcześniej, niejasny przepis art. 15 ust. 2a ustawy prowadzi do rozbieżnych jego interpretacji w sądownictwie i różnych stanowisk w doktrynie, usiłujących nadać konkretne znaczenie zwrotowi: „targowisko pod dachem”.

W zakresie, w jakim art. 15 ust. 2a ustawy odnosi się do zwrotu: „hale używane do targów, aukcji i wystaw”, sytuacja jest znacznie korzystniejsza; widoczna jest bowiem spójna linia orzecznicza sądów, opierająca się na kryterium funkcjonalnym. Obowiązkowi daninowemu w postaci opłaty targowej podlega każda sprzedaż dokonywana w hali, w której odbywają się targi, aukcje lub wystawy. Przy czym przez użyte w art. 15 ust. 2a ustawy „pojęcie «targów» oznacza imprezy służące «pokazaniu, zaprezentowaniu oferty handlowej, prowadzeniu negocjacji, a przy okazji dokonywaniu sprzedaży»” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1402/06). Obowiązek ten powstaje niezależnie od tego, czy sprzedaż ta ma charakter stały (wynajmowanie stoiska na podstawie umowy najmu), czy jednorazowy, a tym samym niezależny od tego, czy dostęp do miejsc sprzedaży w hali jest wolny, otwarty dla wszystkich, czy tylko dla sprzedających, którzy wynajmują stoiska. Niezależny jest również od tego, czy podmioty sprzedające są podatnikami innych podatków dochodowych lub obrotowych, a także czy płacą czynsz za najem stanowisk. Ograniczenia takie nie wynikają bowiem z treści normatywnej art. 15 ustawy.

5.2. Marszałek Sejmu w swoim piśmie przedstawionym Trybunałowi Konstytucyjnemu wskazał, że zamiarem ustawodawcy było wyraźne wyłączenie obowiązku uiszczania opłaty targowej przez osoby prowadzące tradycyjny handel w sklepach (w budynkach). „Obowiązujące w stanie prawnym do końca 2002 r. przepisy nie wyłączały obowiązku zapłaty opłaty targowej przez [takie osoby] (...), lecz opłata targowa w takich przypadkach nie była pobierana. Zamiarem ustawodawcy było uregulowanie tego

typu sytuacji poprzez wyraźne wskazanie, że wyłącza się pobieranie opłaty od sprzedaży dokonywanej w budynkach przy jednoczesnym zagwarantowaniu pobierania tej opłaty w miejscach wprawdzie znajdujących się w budynkach, lecz w których prowadzone jest targowisko w tradycyjnym ujęciu”. Zdaniem Marszałka Sejmu – sprzedaż sklepowa, w świetle art. 15 ust. 2a ustawy, to sprzedaż dokonywana w budynkach lub ich częściach, które nie są przy tym targowiskami pod dachem lub halami używanymi do targów, aukcji i wystaw. O tym, czy sprzedaż jest sprzedażą sklepową, ma zatem przesądzać jedynie rodzaj budynku, w jakim jest ona dokonywana. W konsekwencji takiego rozwiązania podmioty charakteryzujące się takimi samymi cechami, np. sprzedające w sposób stały, wynajmujące stanowiska, bądź sprzedające jednorazowo, raz będą zobowiązane do uiszczania opłaty targowej, innym razem nie, w zależności jedynie od rodzaju budynku, w jakim dokonywana jest sprzedaż.

Trybunał pragnie jednak zauważyć, że nie można, na gruncie ustawy, posługując się wykładnią językową i systemową zaskarżonego przepisu, ustalić, o jaki rodzaj budynku chodzi w niektórych przypadkach, skoro nie da się odróżnić „targowiska pod dachem” będącego rodzajem budynku lub jego części, lecz podlegającego opłacie targowej, od budynku lub jego części, które nie podlegają opłacie targowej.

Marszałek Sejmu w swoim piśmie wskazał, że „rodzaj budynku ustala się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych. Wynika to z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027, ze zm.), który stanowi, że podstawą wymiaru podatków są dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W § 65 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) stwierdzono, że przynależność budynku do odpowiedniego rodzaju ustala się zgodnie z Zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych”. Zdaniem Marszałka Sejmu, „identyfikacja tych rodzajów budynków nie wymaga ich definiowania, ponieważ jest ona zawarta wprost w ich nazwie poprzez wskazanie ich funkcji: odpowiednio hala używana do targów to hala, gdzie odbywają się targi, hala używana do aukcji to hala, gdzie odbywają się aukcje, hala używana do wystaw to hala, gdzie odbywają się wystawy, a targowisko pod dachem to miejsce pokryte dachem, gdzie się handluje. Dalsze definiowanie powyższych określeń prowadziłoby do definiowania pojęć, których znaczenie jest oczywiste również w języku potocznym”.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela opinii Marszałka Sejmu, że dla celów opłaty targowej zwrot „targowisko pod dachem” nie wymaga definiowania, gdyż jest to „miejsce pokryte dachem, gdzie się handluje”. Taka definicja znaczyłaby, w świetle art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy, że chodzi o miejsce, nad którym został zamontowany dach, ale nie jest ono wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i nie ma fundamentów jak budynek, nie jest więc budynkiem. Powyższe rozumienie pojęcia „targowisko pod dachem” nie znajduje jednak potwierdzenia w brzmieniu art. 15 ust. 2a ustawy. Mowa w nim bowiem o budynkach, i ich rodzajach, którymi są również „targowiska pod dachem” i „hale używane do targów, aukcji i wystaw”. „Targowisko pod dachem” jest więc jednym z rodzajów budynków. Takie rozumienie „targowiska pod dachem” wynika również z orzecznictwa sądowego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 472/05) stwierdził, że „zasadny będzie pobór opłaty targowej gdy sprzedaż prowadzona jest wprawdzie w budynku lub jego części, ale w takim, który pozostając budynkiem jest jednocześnie targowiskiem pod dachem lub halą używaną do aukcji, targów lub wystaw. Te ostatnie pojęcia muszą więc także spełniać kryterium budynku”.

Trybunał zwraca uwagę, że odwołanie się do Klasyfikacji Środków Trwałych nie wyjaśnia pojęcia „targowisko pod dachem”. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja

1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027, ze zm.), „podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków”. Natomiast § 65 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) głosi, że „przynależność budynku do odpowiedniego rodzaju ustala się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych”.

Zgodnie ze wspomnianym § 65 ust. 2 tego rozporządzenia przynależność budynku do odpowiedniego rodzaju ustala się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych, wprowadzonej na podstawie przepisów o statystyce publicznej, stanowiącej załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KST) (Dz. U. Nr 112, poz. 1317, ze zm.). Klasyfikacja Środków Trwałych nie wyjaśnia jednak, czym są „targowiska pod dachem” oraz „hale używane do targów, aukcji i wystaw”, lecz klasyfikuje te kategorie jako należące do rodzaju „budynków handlowo-usługowych” umieszczonych w grupie 1, podgrupie 10, rodzaju 103 klasyfikacji.

Trybunał przytoczył uwagi o znaczeniu Klasyfikacji Środków Trwałych dla rozważanego problemu, w związku ze stanowiskiem Marszałka Sejmu, a także dlatego, że argumenty dotyczące tej sfery rozważań pojawiają się w orzecznictwie sądów i w doktrynie, jako próba dokonania kompleksowej wykładni zaskarżonego przepisu ustawy, celem usunięcia niejasności tego przepisu. Trybunał podkreśla jednak, że odwołanie się do Klasyfikacji Środków Trwałych nie może mieć bezpośredniego znaczenia dla konstruowania norm podatkowych czy daninowych. Klasyfikacja Środków Trwałych wynika z rozporządzenia Rady Ministrów, a zgodnie z art. 217 Konstytucji, „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

W sprawie charakteru prawnego powyższej klasyfikacji i wynikających z niej konsekwencji dla norm podatkowych Trybunał wypowiedział się już w wyroku z 3 kwietnia 2001 r., sygn. K 32/99 (OTK ZU nr 3/2001, poz. 53). Oceniając zgodność klasyfikacji dokonywanej przez organy Głównego Urzędu Statystyki w podatku od towarów i usług z art. 217 Konstytucji, Trybunał stwierdził: „klasyfikacja nie jest (...) stworzona specjalnie dla celów podatkowych, lecz stanowi próbę racjonalnego uporządkowania towarów i usług występujących w obrocie; ujmuje ona, przede wszystkim na potrzeby prowadzenia statystyki, istniejące na rynku towary i usługi. (...) Klasyfikacja nazywa, grupuje i numeruje zjawiska występujące w obrocie, nie ma mocy sprawczej. (...) Treść klasyfikacji statystycznej GUS nie decyduje bowiem o żadnym z elementów konstrukcji podatkowej. (...) Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz podkreśla, że klasyfikacje nie tworzą norm prawa obowiązującego, lecz są zbiorem nazw i definicji towarów i usług występujących w obrocie”.

Na niemożność wykorzystania powyższej klasyfikacji w dziedzinie prawa podatkowego i daninowego zwrócił też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1669/06), w którym rozstrzygając, czy sprzedaż w budynku sklasyfikowanym jako magazyn roślin, lecz podzielonym na boksy, podlega opłacie targowej, podkreślił, że: „między decyzjami organów budowlanych (pozwoleniem na użytkowanie, pozwoleniem na budowę czy decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania), a decyzją organu podatkowego określającą (ustalającą) podatnikowi prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego nie zachodzi konieczny związek przyczynowy, nakazujący organom podatkowym tożsame określenie i uznanie przedmiotowego budynku, w którym podatnik prowadzi handel, za budynek

klasyfikowany w dokumentach budowlanych jako magazyn roślin, a nie np. za targowisko pod dachem lub halę używaną do targów, aukcji i wystaw. W związku z tym, mimo że z przytoczonej w art. 1a pkt 1 u.o.p.l. definicji budynku wynika, że o uznaniu danego obiektu za obiekt budowlany, a w konsekwencji za budynek należy rozstrzygać w oparciu o przepisy prawa budowlanego, to nie znaczy, że zastosowanie się do tych przepisów i opartych na nich rozstrzygnięciach organów budowlanych musi mieć prymat bezwzględny, nawet gdyby stało to w oczywistej sprzeczności z normą prawa podatkowego, kształtującą określone zobowiązanie podatkowe. W postępowaniu podatkowym dopuszczalne jest podważenie domniemania prawdziwości, a więc zgodności z rzeczywistą treścią decyzji administracyjnej wydanej przez organ budowlany udzielający pozwolenia na budowę obiektu budowlanego lub jego użytkowania. Podstawę formalnoprawną takiego działania daje art. 194 § 3 [Ordynacji podatkowej]. (...) Dokonując wykładni pojęcia «targowisko pod dachem» należy mieć na uwadze zmieniającą się rzeczywistość społeczno-gospodarczą, która nie tylko była przyczyną dokonanych zmian legislacyjnych ale także zmienia powszechne (językowe) rozumienie tego pojęcia. Dokonywana wykładnia musi więc mieć charakter dynamiczny. Odwołanie się wyłącznie do przepisów prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych mogłoby wypaczyć cel omawianej regulacji”.

Wnioskodawca argumentuje, że sprzedaż dokonywana w budynkach lub ich częściach, o których mowa w art. 15 ust. 2a ustawy, stanowi wyjątek od obowiązku ponoszenia opłaty targowej przez wszystkich dokonujących sprzedaży na targowiskach, tzn. we wszelkich miejscach, w których prowadzony jest handel. W związku z powyższym, dla celów opłaty targowej, rygorystycznej wykładni winno podlegać pojęcie „sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków niebędąca sprzedażą dokonywaną na targowisku pod dachem lub w hali używanej do targów, aukcji i wystaw”. Pojęcie „sprzedaży dokonywanej na targowiskach pod dachem lub w halach używanych do targów, aukcji i wystaw”, zapewniające realizację zasady ustanowionej w art. 15 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, nie powinno natomiast podlegać wykładni ścieśniającej – stwierdza wnioskodawca.

Trybunał podkreśla, że w sferze prawa daninowego, w świetle art. 84 Konstytucji, nie można przyjmować domniemania płacenia podatków i innych danin publicznych. W sferze prawa podatkowego, zakaz wykładni rozszerzającej dotyczy nie tylko wyjątków, ale i zasad. Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, że „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. W świetle powszechności płacenia danin publicznych, wyrażonej w art. 84 Konstytucji, zasadą jest obowiązek płacenia danin publicznych, a nie wolność od ponoszenia ciężarów na rzecz państwa. Powszechność ta nie oznacza jednak domniemania istnienia obowiązku daninowego. Art. 84 Konstytucji stwierdza bowiem, że obowiązek taki musi wynikać z ustawy. Art. 217 Konstytucji wskazuje, jakie elementy musi określać ustawa, aby spełniała konstytucyjne wymogi nakładania podatków i innych danin publicznych. Należą do nich: podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Z przepisu tego wynika zatem zakaz domniemania istnienia obowiązku podatkowego, jeżeli nie wynika on wprost z ustawy, która winna określać w sposób precyzyjny, wskazane wyżej, elementy norm podatkowych. W zakresie prawa daninowego, mimo konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, zakaz rozszerzającego interpretowania przepisów dotyczy nie tylko wyjątków, ale także przepisów nakładających obowiązek płacenia tych danin.

W kontekście niniejszej sprawy, należy również dostrzegać wynikający z art. 167 ust. 1 Konstytucji obowiązek ustawodawcy wyposażenia gmin w odpowiednie (adekwatne

do zadań) dochody. Jednym z rodzajów tych dochodów jest opłata targowa. Jak wynika ze stanowiska Marszałka Sejmu, celem przyjętej regulacji było wyłączenie z zakresu przedmiotowego opłaty targowej jedynie sprzedaży sklepowej, którą ustawodawca zrównał ze sprzedażą dokonywaną w budynkach lub ich częściach bez wskazania na cechy istotne tej sprzedaży. Wskutek niejasności przepisów dotyczących opłaty targowej, cel ten nie został jednak w pełni osiągnięty. Ustawodawca, jak wspomniano, korzysta w zakresie prawa daninowego i podatkowego z dużej swobody. Jednakże jego obowiązkiem jest, między innymi, precyzyjne i jasne określenie kryteriów powstania obowiązku opłaty targowej. Zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego i daninowego z przepisów ustawowych powinny jednoznacznie wynikać precyzyjne normy podatkowe czy daninowe. Zaskarżony przepis wymogu tego nie spełnia.

6. Trybunał, przychylając się do postulatu wnioskodawcy, wyrażonego w *petitum* wniosku, orzekł o uchyleniu zaskarżonego przepisu art. 15 ust. 2a w całości, aczkolwiek stwierdził niejasność tego przepisu zwłaszcza w zakresie dotyczącym zwrotu „targowiska pod dachem”. Jednakże niejasność tego zwrotu rzutuje na niejasność całego zaskarżonego przepisu.

Trybunał zwraca ponadto uwagę, że powyższy zwrot „targowisko pod dachem” jest ściśle związany z całą konstrukcją opłaty targowej, wynikającą z przepisów art. 15 ustawy.

Uwzględniając powyższe, a także biorąc pod uwagę, że opłata targowa jest dostosowywana do dokonującej się ewolucji stosunków ekonomicznych, Trybunał postanowił odroczyć utratę mocy obowiązującej uchylonego przepisu o 18 miesięcy, aby dać Sejmowi więcej czasu na uchwalenie nowej regulacji, stwarzającej możliwość nie tylko nowego uregulowania materii określonej w uchylonym art. 15 ust. 2a ustawy, ale także rozważenia potrzeby ewentualnej nowej regulacji prawnej opłaty targowej, dostosowanej do zmieniających się stosunków ekonomicznych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.