

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny

Skarżąca Spółka jest spółką prawa handlowego prowadzącą zarobkową działalność gospodarczą. Swoje cele Spółka realizuje przede wszystkim poprzez utworzenie rynku hurtowego, który udostępniany jest wszystkim zainteresowanym sprzedawcom, w szczególności producentom rolnym, a także ich klientom. R to ponadregionalny rynek hurtowy, zlokalizowany w części Polski będący najdalej wysuniętym Rynkiem w Unii Europejskiej. Zarządzany przez Spółkę L S.A. (L S.A.), rozpoczął działalność września 2000 r., stał się stałym miejscem zaopatrzenia dla większości firm z części Polski. Ponadto na Rynku Spółka wynajmuje powierzchnię handlową ok. firm, które działają we własnym zakresie.

Asortyment towarów oferowanych na R zarówno przez stałych najemców jak i producentów rolnych jest bardzo różnorodny. Można tu sprzedać i kupić nie tylko warzywa, owoce, artykuły spożywcze, ale także nabiał, mięso, wędliny, pieczywo, mrożonki i ryby, kwiaty i dodatki florystyczne, wyroby z wikliny, świece oraz ceramikę. Na R można zaopatrzyć się również w opakowania, nawozy, środki ochrony roślin, nasiona i narzędzia ogrodnicze oraz w artykuły chemiczne. Każdego dnia wjeżdża na Rynek ok. samochodów klientów. W każdą niedzielę odbywa się tu giełda samochodowa, na której można kupić lub sprzedać samochody osobowe i ciężarowe, części samochodowe, maszyny, urządzenia i części rolnicze, art. elektroniczne, odzież i inne artykuły. Na niedzielne giełdy przyjeżdża ok. samochodów i ok. osób.

W dniu grudnia 2006 r. Rada Gminy N podjęła uchwałę nr dotyczącą ustalenia stawek dziennych opłaty targowej, zasad ustalania i poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso. Uchwała opublikowana została w Dzienniku Urzędowym Województwa L z dnia stycznia 2007 r. nr pod poz. .

W §1 tej uchwały Rada Gminy N ustaliła stawkiienne opłaty targowej, których wysokość uzależniono m.in. od miejsca sprzedaży, od rodzaju artykułów (np. spożywczych i rolnych oraz przemysłowych), a także rozróżniono sprzedaż z samochodów i przyczep, ze straganu i z koszów, stolików, z „ręki”i ziemi oraz ze stołów i łóżek polowych, itp.

W §2 wskazano, że opłatę targową pobiera się bezpośrednio od sprzedającego w dniu sprzedaży.

W §3 postanowiono, że zarządza się pobór opłaty targowej w drodze inkasa i wskazano inkasentów: Zakład Gospodarki Komunalnej w N , L SA w E , Polski Związek Motorowy, a w § 4 ustalono prowizyjne wynagrodzenie za inkaso opłaty targowej w wysokości 20% zainkasowanych kwot.

Uchwała ta była dwukrotnie zmieniana. Po raz pierwszy uchwałą nr z dnia stycznia 2007 r., opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Województwa L z dnia marca 2007 r. nr pod poz. Mocą tej uchwały zmieniono §3 uchwały nr określając, że inkasentami opłaty targowej na terenie Gminy N są Zakład Gospodarki Komunalnej w N oraz Polski Związek Motorowy. Zmiana ta wiązała się z faktem wypowiedzenia przez Spółkę w dniu grudnia 2006 r. umowy łączącej ją z Gminą N w zakresie poboru opłaty targowej. Powodem wypowiedzenia było podwyższenie stawek opłaty targowej przez Radę Gminy uchwałą nr Ponieważ pobór opłaty targowej traktowany był przez producentów rolnych jako kolejna opłata związana z możliwością prowadzenia handlu na targowisku należącym do Spółki, Spółka jednoznacznie zgłosiła Gminie N , że nie chce być inkasentem opłaty targowej i wnioskuje o wyznaczenie innego inkasenta. W konsekwencji, uwzględniając stanowisko Spółki, Rada Gminy N podjęła uchwałę nr

Następnie w dniu grudnia 2008 r. Rada Gminy N podjęła uchwałę nr , którą dokonała zmiany §3 i 4 uchwały nr z dnia grudnia 2006 r., tj. wyznaczyła na inkasentów opłaty targowej Zakład Gospodarki Komunalnej w N , Polski Związek Motorowy, a także skarżącą Spółkę, oraz ustaliła wynagrodzenie prowizyjne za inkaso w wysokości 25% zainkasowanych kwot. Uchwała ta została ogłoszona w dniu lutego 2009 r. w Dzienniku Urzędowym Województwa L nr poz.

Uchwała została wydana w sytuacji, gdy Spółka jasno wskazywała na fakt, że nie wyraża woli pełnienia obowiązków inkasenta opłaty targowej, gdyż zadania związane z pełnieniem tej funkcji są sprzeczne z celami prowadzonej przez Spółkę działalnością gospodarczą, i negatywnie wpływają na wizerunek Spółki u producentów rolnych, do których Spółka kieruje swoją ofertę. W ocenie Spółki taka sytuacja narusza interes prawny Spółki.

Wobec powyższego Spółka w dniu września 2009 r. za pośrednictwem Poczty Polskiej wysłała do Gminy N oraz Wójta Gminy N wezwanie do usunięcia naruszenia, znak l. dz. Na wezwanie to Spółka nie otrzymała żadnej odpowiedzi.

W dniu listopada 2009 r. Spółka złożyła skargę na uchwałę Rady Gminy N nr
z dnia . 12. 2006 r. w brzmieniu nadanym uchwałą Rady Gminy N z dnia .
12. 2008 r. nr do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L
Wojewódzki Sąd Administracyjny w L wyrokiem z dnia marca 2010 r., sygn.
akt stwierdził nieważność §1 uchwały Rady Gminy N nr
z dnia grudnia 2008 r. w części dotyczącej wyznaczenia Skarżącej Spółki jako inkasenta do
poboru opłaty targowej, o której mowa w §1 ust. 2 uchwały nr Rady Gminy N
z dnia grudnia 2006 r. w sprawie ustalenia stawek dziennych opłaty targowej, zasad
ustalania i poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Dz. Urz. Województwa
L z 2007 r., Nr , poz.), w brzmieniu nadanym uchwałą nr
zmieniającą w/w uchwałę (Dz. Urz. Województwa L z 2007 r., Nr , poz.). W
ocenie WSA w L nałożenie obowiązku poboru podatku i wpłacania go we właściwym
terminie organowi podatkowemu nie może być dokonane bez zgody podmiotu, któremu
powierza się to zadanie.

Gmina N złożyła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, w wyniku czego
Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia . 08. 2011 r., uchylił
zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd
Administracyjny w L NSA wskazał, że na gruncie art. 18 ust. 2 pkt. 8 ustawy o
samorządzie gminnymi oraz art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ugruntował się
pogląd, że uchwały podejmowane na ich podstawie kwalifikować należy do aktów prawa
miejscowego, będących zgodnie z art. 98 ust. 2 Konstytucji RP źródłem powszechnie
obowiązującego prawa. Upoważnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego przez
organy samorządu terytorialnego zawarte jest w art. 94 Konstytucji. Ponadto Naczelny Sąd
Administracyjny podkreślił, że w świetle określonych w art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i
opłatach lokalnych ram upoważnienia do podejmowania uchwał określających inkasentów
poboru opłat w drodze inkasa uznać trzeba, że brak jest podstaw prawnych do przyjęcia, że
prawodawcze uprawnienie organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom - co do
treści stanowionego prawa - przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy.
Stanowiłoby to nieprzewidziane prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu
przepisów powszechnie obowiązujących. Z tych względów NSA uznał zaskarżoną uchwałę,
dotyczącą wyznaczenia Skarżącej Spółki na inkasenta opłaty targowej za nienaruszającą art.
19 pkt. 2 w związku z art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponownie rozpoznając sprawę WSA w L wyrokiem z dnia listopada 2011 r.,

korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Zgodnie z art. 20 oraz art. 22 Konstytucji „społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej” oraz „ograniczenie wolności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na interes publiczny”.

W świetle przywołanych przepisów Konstytucji wolność gospodarcza oznacza zagwarantowaną przez prawo swobodę podejmowania działalności gospodarczej, jej organizowania (w tym wyboru formy organizacyjno-prawnej) i samodzielność w jej prowadzeniu. Zasada ta jest związana ze swobodą konkurencji na rynku. Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest natomiast dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Wynika z tego, że wolność działalności gospodarczej jest nie tylko zasadą ustrojową, ale jest również prawem podmiotowym, którego treść należy wyprowadzać z łącznie stosowanych przepisów art. 20 i 22 Konstytucji.

Wypowiadając się na temat wolności gospodarczej TK stwierdzał, że wyrażona w art. 20 Konstytucji zasada obejmuje możliwość podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, której zasadniczym celem jest osiągnięcie zysku oraz że polega ona na możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności i wyboru prawnych form ich realizacji (np. orzeczenia TK: z dnia 26 kwietnia 1999 r. w sprawie K 33/98, z dnia 7 maja 2001 r. w sprawie K 19/00, z dnia 29 kwietnia 2003 r. w sprawie SK 24/02 oraz z dnia 14 czerwca 2004 r. w sprawie SK 21/03). Wolność wykonywania działalności gospodarczej dotyczy aktywności już podjętej przez przedsiębiorcę i wyraża się w możliwości podejmowania wszelkich działań (faktycznych i prawnych), które podmiot gospodarczy uważa za właściwe dla osiągnięcia zamierzonych przez siebie celów gospodarczych zarówno „strategicznych” jak i bieżących.

Podmiotem wolności działalności gospodarczej jest „każdy” (tzn. osoba fizyczna i jednostka organizacyjna), w szczególności ten kto podejmuje działalność gospodarczą. Skarżąca jest spółką prawa handlowego wpisaną w rejestrze Przedsiębiorców KRS, której celem jest prowadzenie zarobkowej działalności gospodarczej. Toteż jest ona podmiotem korzystającym z zagwarantowanej jej w Konstytucji wolności gospodarczej.

Naruszenie art. 20 oraz art. 22 Konstytucji RP w sprawie niniejszej skutkuje dodatkowo naruszeniem art. 64 Konstytucji RP.

Artykuł 64 Konstytucji RP znajduje się w Konstytucji na początku podrozdziału regulującego wolności i prawa ekonomiczne, socjalne i kulturalne. Wskazuje to na fakt, że regulacja ta nawiązuje do zasad ustrojowych i do oparcia społecznej gospodarki rynkowej na własności prywatnej. Zatem to prawo podmiotowe uzupełnia zasady ustroju wyrażone w art. 20 Konstytucji. Gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Dają też możliwość ochrony tego posiadania przed ingerencjami ze strony władz publicznych, a zwłaszcza ustawodawcy lub organów wydających akty podustawowe.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Natomiast z ustępu drugiego tego artykułu wynika, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Zakres podmiotowy praw gwarantowanych w art. 64 ust. 1 i 2 obejmuje nie tylko osoby fizyczne, ale także osoby prawne, takie jak Skarżąca Spółka.

Zarówno uchwała Rady Gminy N nr z dnia grudnia 2008 r. na mocy której Skarżąca została wyznaczona jako inkasent opłaty targowej, jak i art. 19 pkt. 2 UPOŁ stanowiący podstawę prawną tej uchwały naruszają art. 20 i art. 22 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Poprzez kwestionowaną uchwałę Spółka zobowiązana została jednostronnie do współpracy z Gminą N w zakresie pobierania opłaty targowej, a jednocześnie narzucony został Spółce obowiązek prowadzenia określonego rodzaju działalności, który co istotne, pozostaje w sprzeczności z celem prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej. Skarżąca będąc inkasentem opłaty targowej ma obowiązek zastosować się do regulacji zawartych w art. 31 i 32 §2 Ordynacji podatkowej, tj. wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej - w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę. Ponadto, Skarżąca zobowiązana jest przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta.

Konsekwencją wykonywania obowiązków inkasenta opłaty targowej jest niezamierzone przez Skarżącą ponoszenie dodatkowych kosztów działalności gospodarczej związane z

koniecznością zatrudnienia i utrzymania pracowników odpowiedzialnych za prawidłowy pobór opłaty targowej oraz rozliczeniem jej - wpłatą - do organu podatkowego. Wykonywanie obowiązków inkasenta zmusza Skarżącą Spółkę do wydatkowania środków finansowych w sposób, którego nie planowała. Wydatków tych nie rekompensuje wynagrodzenie przyznane przez radę gminy inkasentowi. Skarżąca jest zmuszona do zlecenia pracownikom pracy w nie tylko w ciągu tygodnia, ale również w soboty i niedziele, w które odbywa się handel na R

, i odpowiednio rekompensować pracownikom pracę w dniu wolne od pracy, zgodnie z przepisami kodeksu pracy.

Ponadto nakładając na Skarżącą Spółkę obowiązki inkasenta opłaty targowej, rada Gminy N nałożyła na nią również odpowiedzialność materialną, przewidzianą przez art. 30 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. 2012 r. poz. 749), zgodnie z którym inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 Ordynacji podatkowej odpowiada za podatek pobrany, a nie wpłacony.

Powoływana przez Skarżącą uchwała Rady Gminy N nakłada na Spółkę obowiązek pełnienia funkcji inkasenta opłaty targowej. Tym samym uchwała ta bezpośrednio wpływa na sytuację prawną Spółki, a jak wskazuje się w orzecznictwie sądowym przez pojęcie "interesu prawnego" należy rozumieć powstanie związku pomiędzy sferą indywidualnych praw i obowiązków skarżącego wynikających z norm prawa materialnego lub procesowego, a zaskarżonym aktem.

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

W sprawie niniejszej Skarżąca Spółka wbrew swojej woli ustanowiona została inkasentem opłaty targowej. Relacja pomiędzy inkasentem wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej a gminą określana jest jako stosunek administracyjno-prawny (prawno-podatkowy). Inkasent czynności wykonuje w interesie publicznoprawnym. Wyznaczenie go nie może więc opierać się na arbitralnym "przymuszeniu" danego podmiotu, który sam z siebie roli tej podjąć się nie chce. Ponieważ obowiązek pełnienia funkcji inkasenta nie ciąży na określonych podmiotach, czy kategoriach podmiotów z mocy ustawy, jak ma to miejsce np. w odniesieniu do płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,

czy płatników podatku od czynności cywilnoprawnych, w ocenie Spółki, nałożenie na jakikolwiek konkretnie wskazany podmiot tego rodzaju odpowiedzialności może nastąpić jedynie za jego zgodą. Wyznaczenie inkasenta opłaty targowej bez wcześniejszej uzyskania jego zgody na pełnienie tej funkcji narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Wskazane powyżej naruszenia praw i wolności Skarżącej nie są potencjalne, ale realne. Na Skarżącej Spółce do dnia dzisiejszego ciąży obowiązki inkasenta opłaty targowej i związane z tym rygory odpowiedzialności.

IV. Wskazanie sposobu naruszenia praw konstytucyjnych

Uchwała Rady Gminy N z dnia . 12. 2008 r., nr , wskazująca Skarżącą jako inkasenta opłaty targowej pomimo niewyrażenia przez Skarżącą uprzedniej zgody na pełnienie tej funkcji, narusza gwarantowaną w art. 20 Konstytucji RP wolność gospodarczą. Wolność gospodarcza jest zasadą prawa, z której wynika swoboda co do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, a także wolność od ingerencji organów państwa w tę sferę. Ograniczenia i ingerencja w swobody i wolność gospodarczą dopuszczalne są tylko na mocy przepisów ustawowych i tylko z uwagi na ważny interes publiczny (art. 22 Konstytucji). Realizacja tej zasady prawa znalazła swój wyraz w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. tekst jednolity: Dz. U. 2007 r. Nr 155 poz. 1095), której art. 6 wskazuje, że podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach, z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa.

W ramach wolności gospodarczej Spółka ma prawo między innymi do wyboru rodzaju prowadzonej działalności, czy wyboru podmiotów, z którymi współpracuje. Poprzez kwestionowaną uchwałę Spółka zobowiązana została jednostronnie do współpracy z Gminą N w zakresie pobierania opłaty targowej, a jednocześnie narzucony został Spółce obowiązek prowadzenia określonego rodzaju działalności. Dla Spółki sytuacja ta jest tym bardziej uciążliwa, że działalność w zakresie poboru opłaty targowej na rzecz Gminy N jest nie do pogodzenia z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, o czym Spółka informowała Wójta Gminy N . Pobierając opłatę targową Spółka działa na swoją niekorzyść, gdyż fakt poboru opłaty targowej przez pracowników Spółki jest jednoznacznie negatywnie oceniany przez producentów rolnych, do których Spółka kieruje swoją ofertę i utożsamiany z opłatą wnoszoną na rzecz Spółki. Taka sytuacja jest nie do zaakceptowania z

punktu widzenia interesów Spółki. Powyższe okoliczności przemawiają za koniecznością uzyskania zgody Spółki na pełnienie funkcji inkasenta opłaty targowej.

Skarżąca ma świadomość, że wolność działalności gospodarczej nie ma charakteru wolności absolutnej, co znaczy, że może ona podlegać pewnym ograniczeniom (tak np. wyroki TK z dnia 8 kwietnia 1998 r. w sprawie K 10/97 oraz z dnia 10 października 2001 r. w sprawie K 28/01). W art. 22 Konstytucji reguluje się przesłanki dopuszczalności ograniczania tej wolności w ten sposób, że jest dopuszczalne wprowadzanie ograniczeń tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny (obie przesłanki muszą być spełnione łącznie).

Biorąc powyższe pod uwagę zauważyć należy, że uchwała Rady Gminy N nie jest aktem prawnym, o którym mowa z art. 22 Konstytucji RP. Akt prawa miejscowego jakim jest uchwała rady gminy, jakkolwiek jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa stosownie do art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, nie jest jednak aktem prawnym rangi ustawy. Są to dwa odrębne źródła prawa, co wynika wprost z katalogu źródeł prawa zawartego w Konstytucji RP.

Ponadto wątpliwości Skarżącej budzi w stanie faktycznym sprawy spełnienie drugiej przesłanki ograniczenia wolności gospodarczej, tj. „ważnego interesu publicznego”. W tym kontekście trzeba odnotować związek między art. 22 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, w którym to przepisie zapisano, iż ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób; ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Na temat relacji między przywołanymi przepisami Konstytucji wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny, uznając, że art. 31 ust. 3 oraz art. 22 Konstytucji należy interpretować łącznie, w zakresie materialnoprawnych przesłanek ograniczenia tej wolności, a także w zakresie wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności ustawowego ograniczenia praw i wolności, która dotyczy również ograniczenia wolności działalności gospodarczej.

W ocenie Trybunału, uzasadnione jest przyjęcie, iż każdy przypadek konieczności ochrony dóbr wykazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji mieści się w klauzuli „ważnego interesu publicznego” w rozumieniu art. 22 Konstytucji, jednak w zakresie owego ważnego interesu publicznego mieszczą się również wartości niewymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3

Konstytucji (np. wyroki z dnia 8 lipca 2008 r. w sprawie K 46/07 oraz z dnia 13 sierpnia 2010 r. w sprawie Kp 1/09).

Ponadto Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wskazywał, iż działalność gospodarcza – ze względu na jej charakter, a zwłaszcza bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym – może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom w stopniu większym niż prawa i wolności o charakterze osobistym albo politycznym. Według Trybunału, istnieje w szczególności legitymowany interes państwa w stworzeniu takich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, o ile skutki te ujawniają się w sferze, która nie może pozostać obojętna dla państwa ze względu na ochronę powszechnie uznawanych wartości (zob. wyroki z dnia 8 kwietnia 1998 r. w sprawie K 10/97, z dnia 14 czerwca 2004 r. w sprawie SK 21/03 oraz z dnia 25 maja 2009 r. w sprawie SK 54/08).

W świetle powyższego można uznać, że ustawodawca dysponuje szeroką swobodą, jeśli chodzi o ingerencję w wolność działalności gospodarczej jednostek. Jednakże samo wskazanie interesu danej grupy osób jako interesu publicznego i uznanie go za ważny, nie kończy badania konstytucyjności danej regulacji. Powinna być bowiem także zachowana zasada proporcjonalności oraz zakaz naruszania istoty wolności (art. 22 w związku z art. 33 ust. 3 Konstytucji). Ustanowione ograniczenie spełnia wymóg proporcjonalności, jeżeli jednocześnie: 1) wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), 2) regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, w tym czy nie można zamierzonego celu zrealizować w sposób mniej dolegliwy dla podmiotów dotkniętych ograniczeniami (zasada konieczności), 3) efekty wprowadzanej regulacji są proporcjonalne do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu). Ustawodawca, wprowadzając ograniczenie wolności, ma równocześnie obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka służącego osiągnięciu założonego celu (tak np. wyroki TK: z dnia 26 marca 2007 r. w sprawie K 29/06, z dnia 11 kwietnia 2006 r. w sprawie SK 57/04, z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawie K 15/98, z dnia 8 lipca 2008 r. w sprawie K 46/07 oraz z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie P 24/05).

W ocenie Skarżącej ingerencja jednostki samorządu terytorialnego w konstytucyjne prawa i wolności Spółki, która miała miejsce w stanie faktycznym sprawy nie znajduje usprawiedliwienia w kontekście art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, nawet przy założeniu, że na podstawie art. 22 Konstytucji wolność działalności gospodarczej może być

ograniczana z uwagi na szerzej pojmowany interes publiczny. Wynika to z faktu, że wyznaczenie inkasenta opłaty targowej ma na celu tylko i wyłącznie przekazanie na inny podmiot kompetencji gminy w tym zakresie. To wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest organem podatkowym w odniesieniu do opłaty targowej uprawnionym i zobowiązanym do jej poboru (art. 1c UPOL). Z kolei obowiązek podatkowy w zakresie opłaty targowej ciąży na każdym, który dokonuje sprzedaży na targowisku w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 15 §1 UPOL). Zatem stronami stosunku prawnopodatkowego w przypadku opłaty targowej są: wójt (burmistrz, prezydent miasta) i osoba dokonująca sprzedaży na targowisku. Inkasent jest osobą pośredniczącą pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w realizacji zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 9 Ordynacji podatkowej do jego obowiązków należy pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Gdyby gmina nie wprowadziła poboru opłaty targowej w formie inkasa, to każdy zobowiązany do jej zapłacenia uiszcząby należność bezpośrednio na rzecz organu podatkowego, a organ podatkowy we własnym zakresie zobowiązany byłby dokonywać kontroli realizacji tego obowiązku. Zasadniczym celem uchwały w sprawie określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso jest zorganizowanie systemu pobierania opłat i przekazywania ich do budżetu gminy. W ocenie Skarżącej wyznaczenie jej jako inkasenta opłaty targowej służyło tylko i wyłącznie wygodzie organu podatkowego, który przerzucił na spółkę część swoich obowiązków oraz kosztów związanych z poborem opłaty targowej. Gdyby Rada Gminy N nie podjęła uchwały o poborze opłaty targowej w formie inkasa, to Gmina byłaby zobowiązana do zorganizowania poboru tej opłaty we własnym zakresie i na własny koszt.

Kwestionowana uchwała Rady Gminy N wydana została na podstawie art. 19 pkt. 2 w związku z art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Gdyby przepis ten wskazywał na konieczność uzyskania zgody przyszłego inkasenta na wykonywanie tej funkcji, to Skarżąca Spółka nie zostałaby wyznaczona inkasentem opłaty targowej. Zapis art. 19 pkt. 2 UPOL w obecnym brzmieniu umożliwił Radzie Gminy N nałożenie na Skarżącą obowiązków inkasenta i związanych z tym odpowiedzialności materialnej i karno skarbowej, wbrew jej woli.

W wyroku Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia .08.2011 r., sygn. akt , Sąd ten zaakceptował praktykę, polegającą na wyznaczeniu przez Radę Gminy Skarżącej Spółki jako inkasenta opłaty targowej bez jej zgody. NSA sformułował tezę, że

ustawodawca upoważniając radę gminy do wyznaczenia inkasenta opłaty targowej, zwolnił ją z obowiązku uzyskiwania zgody od podmiotu przed wyznaczeniem go na inkasenta tej opłaty. Sąd co prawda, nie sformułował takiego wniosku wprost, ale z uzasadnienia wyroku wynika, że zdaniem NSA rada gminy może wyznaczyć na inkasenta jednostkę organizacyjną lub osobę fizyczną wbrew jej woli. W ocenie Sądu wynika to wprost z literalnego brzmienia art. 19 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

NSA uznał, iż w świetle *"ram upoważnienia do podejmowania uchwał określających inkasentów poboru opłat w drodze inkasa - zawartych w art. 19 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - uznać trzeba, iż brak jest podstaw prawnych był przyjąć, że omawiane prawodawcze uprawnienie organów samorządu terytorialnego podlega ograniczeniom - co do treści stanowionego prawa - przez obowiązek uzyskania zgody podmiotów, których dotyczy. Stanowiłoby to nieprzewidziane prawem naruszenie samodzielności gminy w stanowieniu przepisów powszechnie obowiązujących"*. Zatem orzeczenie to, wydane w oparciu o art. 19 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, akceptuje praktykę ingerowania przez radę gminy w konstytucyjnej wolności i prawa wskazane przez Skarżącego w niniejszej skardze. Gdyby nie treść art. 19 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych NSA nie mógłby przeprowadzić wyводу prowadzącego do niekonstytucyjnego rozwiązania, polegającego na przyznaniu radzie gminy uprawnienia do dowolnego, jednostronnego wyznaczenia inkasentów opłaty targowej, a w konsekwencji ingerowania w przysługującej podmiotów prawa wolności gospodarczej oraz prawa własności.

Zaprezentowane stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało utrzymane w kolejnych orzeczeniach: wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L z dnia . 11. 2011 r., sygn. akt oraz Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia . 08. 2013 r., sygn. akt

V. Uzasadnienie zarzutu niezgodności uchwały Rady Gminy N z dnia . 12. 2008 r. nr oraz art. 19 pkt. 2 w związku z art. 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 2 i 31 ust. 3 Konstytucji RP

Uzasadniając zarzut niezgodności uchwały Rady Gminy N z dnia . 12. 2008 r. nr oraz art. 19 pkt. 2 w związku z art. 15 UPOŁ z art. 20 w związku z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 2 i 31 ust. 3 Konstytucji RP należy rozróżnić dwie sytuacje:

1) taką, w której wyznaczenie inkasenta opłat wskazanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych następuje po uprzednim uzyskaniu zgody tego podmiotu, oraz

2) taką, w której wyznaczenie inkasenta opłat wskazanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych następuje bez zgody podmiotu wyznaczanego, a nawet wbrew tej woli.

W ocenie Skarżącej Spółki, o ile wyznaczenie do pełnienia obowiązków inkasenta podmiotu, który wyraził na to zgodę i podjął się wypełniania obowiązków inkasenta jest w pełni akceptowalne, zrozumiałe i zgodne z prawem, o tyle wyznaczenie do pełnienia obowiązków inkasenta podmiotu, który nie wyraża na to zgody nie znajduje żadnego uzasadnienia i prowadzi do naruszenia art. 20, 22, oraz 64 ust. 1 i 2 i 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Jak wynika z art. 9 Ordynacji podatkowej inkasent pełni funkcje szczególne. Obowiązki i prawa inkasenta polegają na obrocie pieniędzmi publicznymi, chronionymi w sposób szczególny, licznymi rygorami prawnymi. Obowiązki te polegają na pobieraniu od podatników należności gminnych. W ocenie Skarżącej przepis, który upoważnia organ administracji publicznej do nakładania na dowolną, przez siebie wybraną, osobę fizyczną, prawną bądź jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, bez jej zgody, tego rodzaju obowiązków, budzi wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP. Zwłaszcza, że wypełnienie obowiązków inkasenta wymaga podjęcia stosownych działań (m.in. wyznaczenia, zgłoszenia organowi, przeszkolenia i utrzymania pracowników odpowiedzialnych za pobór i wpłatę pobranej opłaty targowej do organu podatkowego), a niewykonanie tych obowiązków skutkuje pociągnięciem do odpowiedzialności majątkowej. Za podatek pobrany a nie wpłacony organowi podatkowemu inkasent odpowiada całym swoim majątkiem. Jeżeli nie dopełni swoich obowiązków to organ podatkowy w oparciu o art. 30 OP wydaje decyzje o odpowiedzialności podatkowej inkasenta i określa w niej wysokość pobranego, a nie wpłaconego podatku.

Niewypełnienie obowiązków inkasenta zagrożone jest również odpowiedzialnością karno-skarbową. W art. 79 §1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity: Dz. U. 2013 r. poz. 186) ustawodawca zdefiniował czyn zabroniony będący wykroczeniem skarbowym, a który popełnić może inkasent: "Płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Natomiast w art. 77 §1 Kodeksu karnego skarbowego ustawodawca przewidział, że "Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie", (w

następnych paragrafach modyfikując wysokość kary oraz zasady odpowiedzialności w zależności od wartości kwoty niewpłaconej organowi podatkowemu).

Z art. 94 Konstytucji RP wynika, że organy samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów, z tym że zasady i tryb wydawania tychże aktów określa ustawa. Zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, w oparciu o upoważnienia ustawowe. Uchwała będąca aktem prawa miejscowego musi mieć charakter normatywny, to znaczy musi zawierać dyrektywy zachowania się adresatów normy (np. nakazy, zakazy, uprawnienia) w sytuacji wskazanej w tej normie. Przy czym adresat powinien być określony generalnie, a określone zachowanie wskazane w sposób abstrakcyjny, poprzez wskazanie sytuacji powtarzalnych, których nie realizuje się jednorazowo.

Uchwała rady gminy w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego, zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy, co wynika z regulacji art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego względu uchwała rady gminy jest aktem normatywnym skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, które mogą znaleźć się w abstrakcyjnie określonej w uchwale sytuacji. Uchwała zatem, skierowana jest do wszystkich mieszkańców gminy wskazując obowiązujące w gminie regulacje prawne w zakresie podatków i opłat lokalnych. Fakt, że nie wszyscy mieszkańcy dokonują sprzedaży na targowiskach, pozostaje tutaj bez znaczenia.

Jednakże takiego charakteru uchwały nie można dopatrzeć się w zakresie, w jakim określa ona osoby inkasentów odpowiedzialnych za pobór podatków i opłat lokalnych. W odniesieniu do inkasentów, uchwała ta ma raczej charakter indywidualnego rozstrzygnięcia – jednostronnego nałożenia obowiązku na precyzyjnie, imiennie wskazany w uchwale podmiot. Przepis określający inkasenta, którego adresatem jest wskazana nazwą własną (siedziba nr REGON) jednostka organizacyjna lub z imienia i nazwiska (adres zamieszkania, nr PESEL) osoba fizyczna, nie jest normą o charakterze ogólnym. W związku z tym, w ocenie Skarżącej Spółki, rada gminy nie może w ten sposób (ani w żaden inny) zmusić kogokolwiek do wykonywania funkcji inkasenta, w sposób analogiczny do przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który obliguje każdego handlującego do zapłacenia opłaty targowej na targowisku

według określonej stawki (art. 15 §1 UPOL). Gdyby przyjąć, że uchwała rady gminy, może w sposób właściwy dla decyzji administracyjnej nałożyć obowiązek pełnienia funkcji inkasenta na wybrany przez radę gminy podmiot (tj. rozstrzygnąć o sytuacji prawnej indywidualnie oznaczonego adresata w konkretnie określonej sytuacji), to byłoby to sprzeczne z charakterem tej uchwały, przypisywanym źródłom powszechnie obowiązującego prawa.

W konsekwencji, w ocenie Skarżącej Spółki wcześniejsza zgoda podmiotu, który ma pełnić funkcję inkasenta podatków i opłat lokalnych na pełnienie tej funkcji jest niezbędnym elementem, upoważniającym organ gminy do wskazania tego podmiotu w stosownej uchwale rady gminy, pomimo, że nie wynika to wprost z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wobec powyższego wnoszę jak na wstępie.



Radca prawny

Małgorzata Klara Rumowska

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo
- 2) odpis z KRS Skarżącej Spółki
- 3) uchwała Rady Gminy N nr z dnia . 12. 2006 r.
- 4) uchwała Rady Gminy N nr z dnia . 01. 2007 r.
- 5) uchwała Rady Gminy N nr z dnia . 12. 2008 r.
- 4) odpis wyroku WSA w L sygn. akt
- 5) odpis wyroku NSA sygn. akt
- 6) odpis wyroku WSA w L sygn. akt
- 7) odpis wyroku NSA sygn. akt
- 6) pięć egzemplarzy skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami