

PAWEŁ MAŃCZYK

Uniwersytet Szczeciński

pawel.manczyk@usz.edu.pl

ORCID: 0000-0002-4291-5466

Obowiązywanie opłaty targowej na przykładzie wybranych gmin w województwach kujawsko-pomorskim i zachodniopomorskim

**A binding force of a market fee – an example
of selected municipalities in Kuyavian-Pomeranian
and West Pomeranian Voivodeships**

Streszczenie. W artykule przedstawiono wyniki badań dotyczących obowiązywania opłaty targowej w wybranych gminach położonych w województwach kujawsko-pomorskim i zachodniopomorskim z uwagi na okoliczność, że od 1 stycznia 2016 r. opłata ta ma charakter fakultatywny i jej wprowadzenie w danej gminie zależy od woli jej rady. Tam, gdzie opłata targowa dalej obowiązuje, sprawdzono ponadto wysokość uzyskiwanych z jej tytułu wpływów. Dla porównania przedstawiono również dane statystyczne obejmujące ogół gmin za lata 2019 i 2020.

Słowa kluczowe: opłata targowa; opłata lokalna; kujawsko-pomorskie; zachodniopomorskie.

Abstract. The article presents results of a research on a market fee in selected municipalities located in Kuyavian-Pomeranian and West Pomeranian Voivodehips. From 1 January 2016, this fee is optional and its introduction in a given municipality depends on the will of its council. Where the market fee is still applicable, the amount of revenues obtained from it has also been checked in this article. Comparative analysis is based on statistical data covering all municipalities for 2019 and 2020.

Keywords: market fee; local fee; Kuyavian-Pomeranian; West Pomeranian.

1. Zagadnienia wstępne

Opłata targowa jest jedną z opłat lokalnych uregulowanych w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.). Zgodnie z art. 15 u.p.o.l. rada gminy może wprowadzić opłatę targową. Opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach¹. W orzecznictwie przyjmuje się, że „opłata targowa jest nieekwiwalentnym zobowiązaniem podatkowym powstającym z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, tj. dokonywania sprzedaży na targowisku”².

Targowiskami są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż³. Opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budyn-

¹ Wyliczenie kategorii podatników jest ważne w procedurze poboru daniny. Nie zawsze osoba faktycznie wykonująca czynności związane ze sprzedażą (np. sprzedawca) będzie podmiotem obowiązany do uiszczenia opłaty targowej. Jak stanowi art. 15 ust. 1 u.p.o.l., obowiązek opłatowy ciąży także na osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, chociaż z oczywistych powodów podmioty takie nigdy osobiście wykonywać czynności sprzedaży. Ustawodawca chciał więc zaakcentować, że podatnikiem są podmioty będące formalnie stronami umów sprzedaży, a nie pracownicy takich osób.

² Wyrok NSA z dnia 17 września 2020 r., I FSK 231/18.

³ R. Dowgier, *Pobór opłaty targowej w 2022 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 2, s. 11–18.

kach lub w ich częściach⁴. Opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Gmina może wprowadzić pobór opłaty targowej w drodze inkasa⁵.

Obowiązek uiszczenia opłaty targowej powstaje z mocy prawa z chwilą faktycznego podjęcia czynności handlowych zmierzających do dokonania sprzedaży (niezależnie od skutku) w każdym miejscu danej gminy, przy czym realizacja tego ustawowego obowiązku następuje w razie zażądania jej uiszczenia przez inkasenta i z tą też chwilą następuje określenie osoby zobowiązanej do zapłaty określonego już zobowiązania z tytułu opłaty targowej przewidzianej uchwałą rady gminy⁶. W orzecnictwie i piśmiennictwie wyraźnie podkreśla się, że obowiązek zapłaty opłaty targowej nie jest uzależniony od jej efektów (efektywności)⁷. Zdaniem sądów administracyjnych sformułowanie „dokonujących sprzedaży” należy interpretować szeroko, uznając, że obejmuje ono wszelkie czynności podejmowane przez podmiot określony w art. 15 ust. 1 u.p.o.l. w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, rozpakowanie i składowanie na stoisku, oczekiwanie na kontrahentów⁸. Zwrot normatywny „dokonujących sprzedaży” należy interpretować z uwzględnieniem treści słowa „sprzedaż”. W kontekście systemowym (art. 535

⁴ Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych – np. wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2022 r., III FSK 676/21: „Jeżeli sprzedaż jest dokonywana w obiekcie budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, to będzie ona wyłączona z obowiązku uiszczenia opłaty targowej”.

⁵ Szerzej na temat instytucji inkasa np. P. Mańczyk, *Pobór podatku od nieruchomości oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psa w drodze inkasa na przykładzie wybranych gmin województwa zachodniopomorskiego*, „Acta Iuris Stetinensis” 2014, nr 5, s. 393–406.

⁶ Taką tezę zawierają m.in. wyroki: NSA z dnia 12 kwietnia 2022 r., III FSK 155/21, WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 marca 2020 r., I SA/Go 805/19, WSA w Gliwicach z dnia 9 kwietnia 2019 r., I SA/Gl 1054/18 i WSA w Szczecinie z dnia 24 stycznia 2018 r., I SA/Sz 728/17.

⁷ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 311–312.

⁸ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 r., II FSK 1904/19.

Kodeksu cywilnego⁹) przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Zgodnie z językowym rozumieniem tego słowa sprzedaż to umowa wzajemna, na podstawie której sprzedawca oddaje coś na własność kupującemu za określoną sumę; wydawanie towarów po określonej cenie; sprzedawanie¹⁰.

Problematyczne w literaturze i judykaturze okazuje się obłożenie opłatą targową działalności gastronomicznej¹¹. T. Wołowiec zauważa, że w następstwie wykonywania działalności gastronomicznej dochodzi do wytworzenia nowych produktów (posiłki) oraz sprzedaży już gotowych produktów (np. napoje). Działalność ta zdaniem tego autora mieści się w pojęciu „dokonywanie sprzedaży”, o którym mowa w art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Uważa on, że nie powinno traktować się jako działalności usługowej sprzedaży produktów żywnościowych (posiłków i napojów) przygotowywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej¹². Z kolei w orzecznictwie odnaleźć można stanowisko, że o powstaniu obowiązku opłatowego decyduje wyłącznie sprzedaż produktów gotowych („na wynos”). W sytuacji, kiedy podmiot zajmuje się usługą gastronomiczną, która nie rodzi obowiązku opłatowego, a jednocześnie dokonuje sprzedaży, która nie stanowi marginalnego elementu działalności, to podmiot taki jest obciążony opłatą targową¹³.

Na podstawie art. 16 u.p.o.l. zwalnia się od opłaty targowej podatników, którzy są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach. Oznacza to w praktyce, że opłata targowa uiszczana jest niemal wyłącznie przez drobnych przedsiębiorców, nieposiadających infrastruktury handlowej, dokonujących sprzedaży osobiście, przy pomocy członków rodziny lub pojedynczych pracowników. Opłaty targowej nie płacą również rolnicy

⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.).

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2022 r., III FSK 792/21.

¹¹ Jest to złożone zagadnienie i zamiarem autora było jedynie jego zasygnalizowanie.

¹² T. Wołowiec, *Świadczenie usług na targowisku a obowiązek zapłaty opłaty targowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9, s. 12–15.

¹³ Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2022 r., III FSK 793/21.

i ich domowników prowadzący w piątki i soboty handel w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o ułatwieniach w prowadzeniu handlu w piątki i soboty przez rolników i ich domowników (Dz.U. z 2021 r. poz. 2291).

Maksymalna wysokość opłaty targowej wynosiła w latach 2020–2023 odpowiednio: 792,21 zł¹⁴, 823,11 zł¹⁵, 852,75 zł¹⁶ i 953,38 zł¹⁷ dziennie. Wysokość opłaty targowej w danej gminie ustala rada gminy. Rada gminy może zróżnicować wysokość opłaty targowej w zależności od miejsca prowadzenia sprzedaży. Gminy wprowadzają różne stawki opłaty targowej najczęściej w odniesieniu do poszczególnych targowisk funkcjonujących na ich obszarze. W doktrynie podnosi się, że sąd administracyjny, oceniając dopuszczalność zróżnicowania stawek opłaty targowej, nie powinien badać, czy analizowana dysproporcja stawek doprowadzi do osiągnięcia zakładanego celu społeczno-gospodarczego, a jedynie skupić się na ocenie uchwały pod kątem zgodności z obowiązującym prawem. Ocena dopuszczalności zróżnicowania stawek opłaty w sytuacji, gdy targowiska należą do różnych podmiotów, powinna odbywać się w kontekście tego, czy rozbieżność ta nie przyczynia się do faworyzowania jednego z podmiotów, zwłaszcza gdy któreś z targowisk stanowi własność gminy¹⁸. W orzecznictwie odnaleźć można pogląd, że „w ramach granic wyznaczonych przez art. 15 oraz art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. gminy mają swobodę ustalania obciążeń podatkowych i mogą realizować własną politykę lokalną w tym zakresie, a zasadniczo jedynym ustawowym ogra-

¹⁴ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 24 lipca 2019 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2020 (Monitor Polski z 2019 r. poz. 738).

¹⁵ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2021 (Monitor Polski z 2020 r. poz. 673).

¹⁶ Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 22 lipca 2021 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2022 (Monitor Polski z 2021 r. poz. 724).

¹⁷ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2022 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2023 (Monitor Polski z 2022 r. poz. 731).

¹⁸ A. Rzetecki, *Przesłanki dopuszczalności różnicowania wysokości opłaty targowej na obszarze gminy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 7, s. 17–20.

niczeniem w ustalaniu przez gminy stawek opłaty targowej jest zakaz przekraczania stawek maksymalnych¹⁹”.

Należy zwrócić uwagę, że obecnie rada danej gminy jest uprawniona, a nie zobligowana do wprowadzenia opłaty targowej na swoim terytorium. Jest to skutek zmian jakie do u.p.o.l. wprowadziła z dniem 1 stycznia 2016 r. ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045; dalej: Ustawa ws. fakultatywności opłaty targowej). Powyższa zmiana spowodowała, że istnienia obowiązku zapłaty opłaty targowej nie można domniemywać. W gminach, w których po 2015 r. nie podjęto stosownych uchwał wprowadzających opłatę targową, opłaty tej nie można pobierać²⁰. Nie ma w takim wypadku znaczenia fakt, że obowiązują uchwały podjęte na podstawie art. 19 pkt 1 u.p.o.l., gdyż nie wprowadzają one opłaty, tylko wyznaczają podstawowe elementy jej konstrukcji (stawki, terminy płatności itp.)²¹.

Uczynienie z opłaty targowej daniny publicznej, co do której gminy mają dowolność jej ustanowienia, stanowiło realizację postulatów zgłaszanych przez te jednostki samorządu terytorialnego oraz doktrynę. Najważniejszym argumentem za przyjęciem tego rozwiązania była dotychczasowa nieelastyczna formuła opłaty targowej, która mogła prowadzić nawet do sytuacji, w której koszty administrowania tej daniny przekraczały uzyskiwane z niej wpływy²², co całkowicie mija się z fiskalną naturą

¹⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 września 2020 r., I SA/Gl 1322/19.

²⁰ Aby możliwy był pobór opłaty targowej, rada gminy musi podjąć dwie uchwały: (1) uchwałę w sprawie wprowadzenia opłaty targowej (zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.o.l.) oraz (2) uchwałę w sprawie zasady ustalania i poboru oraz terminu płatności i wysokości stawek opłaty targowej (zgodnie z art. 19 pkt 1 u.p.o.l.). Możliwe jest też podjęcie jednej kompleksowej uchwały obejmującej wprowadzenie opłaty oraz zagadnienia wskazane w art. 19 u.p.o.l.

²¹ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Komentarz do art. 15 [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, LEX/el. 2021.*

²² P. Mańczyk, *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Szczecin 2018, s. 170; G. Liszewski, *Charakter oraz zakres uchwał rad gmin dotyczących opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 364; M. Mischuk, *System podatków i opłat samorządowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 117 i n.

podatków i opłat – ich głównym celem jest gromadzenie zasobów publicznych, choć rzecz jasna często niejedynym. Każda publiczna danina pieniężna, która nie generuje wpływów przekraczających kosztów ponoszonych na jej zarządzanie, jest z gruntu wadliwa. Na ten właśnie problem zwrócono uwagę w uzasadnieniu projektu Ustawy ws. fakultatywności opłaty targowej: „W przypadku wielu jednostek pobieranie opłat lokalnych nie jest rozwiązaniem racjonalnym z punktu widzenia gospodarowania finansami. W niektórych gminach opłaty te mają marginalne znaczenie, mimo to są one zobowiązane do poboru, co często generuje wysokie koszty (...)”²³.

Zauważyć należy, że jednym z rozwiązań w ramach przeciwdziałania skutkom epidemii wywołanej COVID-19 było ustawowe zawieszenie poboru opłaty targowej w 2021 r. Miało ono powszechny charakter. Jednocześnie gminom, które z tytułu braku poboru opłaty targowej utraciły swoje dochody z tego tytułu, przyznano rekompensatę w wysokości wpływów z opłaty targowej w 2019 r.²⁴

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wyników badań przeprowadzonych na próbie kilkudziesięciu gmin położonych w województwach kujawsko-pomorskim i zachodniopomorskim w zakresie obowiązywania w nich opłaty targowej oraz uzyskiwanych z jej tytułu wpływów (tam, gdzie opłata ta dalej obowiązuje).

2. Metodyka i wyniki badań

Badaniem objęto gminy położone w województwach kujawsko-pomorskim i zachodniopomorskim. Na jego potrzeby z każdego powiatu w tych województwach wybrano losowo jedną gminę, zachowując jednak równą reprezentację poszczególnych rodzajów gmin (miejskie, wiejskie i miejsko-wiejskie). Ponadto zbadano wszystkie miasta na prawach po-

²³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk nr 2656): <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656>, s. 72.

²⁴ R. Dowgier, *Zawieszenie poboru opłaty targowej w 2021 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021 nr 2, s. 10–12.

wiatu leżące w ww. województwach. Tym samym próbę badawczą stanowiły 44 gminy, z czego 7 jest miastem na prawach powiatu, 9 jest gminą miejską, 15 gminą wiejską i 13 gminą miejsko-wiejską. Tak zakrojona próba badawcza stanowi 17,1% wszystkich gmin położonych w Kujawsko-Pomorskiem i Zachodniopomorskiem.

Celem ustalenia wysokości wpływów z opłaty targowej w gminach, w których opłata ta wciąż obowiązuje, posłużono się dostępnymi w Biuletynach Informacji Publicznej (dalej: BIP) poszczególnych gmin sprawozdaniami z wykonania budżetu na 2020 r. (w przypadku kilku gmin wobec braku w ich BIP sprawozdań z wykonania budżetu na 2020 r. zaczerpnięto dane finansowe ze sprawozdań z wykonania budżetu na 2021 r.²⁵). Ponadto wskazano wpływy z opłaty targowej w przeliczeniu na mieszkańca gminy i dla porównania analogiczny wskaźnik w zakresie podatku od nieruchomości (ustalony na podstawie tych samych sprawozdań), tj. podatku lokalnego stanowiącego najwydajniejsze źródło dochodów gminy²⁶. Dane dotyczące ludności poszczególnych gmin zaczerpnięto z opracowania pt. *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2021 roku* opracowanym przez Główny Urząd Statystyczny²⁷.

²⁵ Z uwagi na zawieszenie poboru opłaty targowej w 2021 r. na podstawie art. 31zzm ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.) w przypadku gmin, dla których analizowano sprawozdanie z wykonania budżetu na 2021 r., brano pod uwagę kwotę rekompensaty z tytułu niepobierania opłaty targowej finansowanej ze środków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19. Podstawę do wyliczenia rekompensaty stanowią dochody z tytułu opłaty targowej wykazane w sprawozdaniu finansowym gminy za 2019 r.

²⁶ Uwzględniając wszystkie podatkowe źródła dochodów gmin, co do zasady największe wpływy gminy uzyskują z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych, a podatek od nieruchomości jest drugi.

²⁷ *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2021 roku*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2021, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/powierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-2021-roku,7,18.html>, (dostęp: 13.12.2022 r.).

Tabela 1. Obowiązywanie opłaty targowej w wybranych gminach województwa kujawsko-pomorskiego oraz wysokość wpływów z tej daniny publicznej w gminach, w których opłata ta obowiązuje, oraz wysokość wpływów na osobę z tytułu podatku od nieruchomości

Gmina			Opłata targowa	Wpływy z opłaty targowej w zł	Wpływy z opłaty targowej na osobę w zł (udział % we wpływach z podatku od nieruchomości)	Wpływy z podatku od nieruchomości na osobę w zł
Nazwa	Rodzaj ²⁸	Ludność				
Bartniczka	w	4 708	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	356
Brzuze	w	5 284	TAK	100	0,02 (0,006%)	325
Bydgoszcz	mpp	344 091	TAK	19 349 ²⁹	0,06 (0,008%)	705
Chełmno	m	19 205	TAK	120 762	6,29 (1,543%)	408
Ciechocinek	m	10 534	TAK	8 240	0,78 (0,124%)	630
Dębowa Łąka ³⁰	w	3 154	TAK	brak danych	brak danych	388
Golub-Dobrzyń	w	8 841	TAK	10 024 ³¹	1,13 (0,349%)	325
Grudziądz	mpp	93 564	TAK	413 389	4,42 (0,895%)	494
Inowrocław	m	71 674	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	619
Lipno	w	11 830	TAK	5 032	0,43 (0,144%)	295
Lubicz	w	20 389	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	631
Lubiewo	w	6 008	TAK	740	0,12 (0,101%)	122

²⁸ Legenda: „mpp” – miasto na prawach powiatu, „m” – gmina miejska, „m-w” – gmina miejsko-wiejska oraz „w” – gmina wiejska.

²⁹ W sprawozdaniu nie wydzielono wpływów z opłaty targowej. Podana w tabeli wartość stanowi sumę wpływów z opłat lokalnych.

³⁰ Gmina Dębowa Łąka znajduje się w powiecie wąbrzeskim. Żadna z gmin tego powiatu nie wyszczególniła w publikowanym w Biuletynie Informacji Publicznej sprawozdaniu z wykonania budżetu na 2020 r. wpływów z opłaty targowej, choć z analiz uchwał podejmowanych przez te gminy wynika, że opłata ta na ich obszarze obowiązuje. Na podstawie dostępnych publicznie danych w odniesieniu do gmin Wąbrzeźno i Ryńsk niemożliwe było nawet ustalenie wykonanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości. Na potrzeby dalszych analiz przyjęto, że gmina Dębowa Łąka nie osiągnęła dochodu z opłaty targowej, natomiast na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu na rok 2020 r. ustalono wykonane przez tę gminę dochody z podatku od nieruchomości w kwocie 1 223 115,37 zł.

³¹ W sprawozdaniu nie wydzielono wpływów z opłaty targowej. Podana w tabeli wartość stanowi sumę wpływów z opłat lokalnych.

Lubraniec	m-w	9 318	TAK	27 841	2,99 (0,993%)	301
Mogilno	m-w	24 518	TAK	38 235	1,56 (0,170%)	917
Nakło nad Notecią	m-w	31 552	TAK	27	0 (0%)	565
Radzyń Chełmiński	m-w	4 608	TAK	2 564	0,56 (0,051%)	1098
Rogowo	w	6 802	TAK	12 451	1,83 (0,649%)	282
Solec Kujawski	m-w	16 777	TAK	56 821	3,39 (0,414%)	817
Świecie	m-w	33 851	TAK	766	0,02 (0,002%)	1159
Topólka	w	4 738	TAK	3 726	0,79 (0,604%)	130
Toruń	mpp	198 613	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	653
Więcbork	m-w	13 309	TAK	86 823	6,52 (1,578%)	413
Włocławek	mpp	108 561	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	1163

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu gmin na 2020 r. wybranych gmin w woj. kujawsko-pomorskim

Tabela 2. Obowiązki opłaty targowej w wybranych gminach województwa zachodniopomorskiego oraz wysokość wpływów z tej daniny publicznej w gminach, w których opłata ta obowiązuje, oraz wysokość wpływów na osobę z tytułu podatku od nieruchomości

Gmina			Opłata targowa	Wpływy z opłaty targowej w zł	Wpływy z opłaty targowej na osobę w zł (udział % we wpływach z podatku od nieruchomości)	Wpływy z podatku od nieruchomości na osobę w zł
Nazwa	Rodzaj	Ludność				
Banie	w	6 253	TAK	8 935	1,43 (0,379%)	377
Białogard	m	23 950	TAK	150 164	6,27 (1,159%)	541
Bierzwnik	w	4 666	TAK	372	0,08 (0,041%)	192
Biesiekierz	w	7 199	TAK	8	0 (0%)	1242
Darłowo	m	12 357	TAK	448 982	36,33 (4,347%)	836
Dziwnów	m-w	3 939	TAK	315 254	80,03 (3,672%)	2179
Kołbaskowo	w	13 782	TAK	31 101	2,26 (0,181%)	1246
Kołobrzeg	m	46 198	TAK	253 750	5,49 (0,681%)	807
Koszalin	mpp	106 235	TAK	574 220	5,41 (0,802%)	674

Łobez	m-w	13 815	TAK	18 974 ³²	1,37 (0,169%)	812
Maszewo	m-w	8 768	TAK	793 ³³	0,09 (0,022%)	412
Mirosławiec	m-w	5 352	TAK	9 273	1,73 (0,175%)	988
Myślibórz	m-w	19 567	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	502
Przelewice	w	5 115	TAK	496 ³⁴	0,10 (0,026%)	367
Rewal	w	3 852	TAK	5 577	1,45 (0,037%)	3925
Stargard	m	67 579	TAK	39 000 ³⁵	0,58 (0,082%)	707
Szczecin	mpp	398 255	NIE	nie dotyczy	nie dotyczy	662
Szczecinek	m	39 827	TAK	137 914	3,46 (0,475%)	729
Świdwin	m	15 338	TAK	46 445	3,03 (0,458%)	662
Świnoujście	mpp	40 948	TAK	507 341	12,39 (0,644%)	1 924
Złocieniec	m-w	16 212	TAK	15 000 ³⁶	0,93 (0,154%)	601

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu gmin na 2020 r. wybranych gmin w woj. zachodniopomorskim

3. Analiza wyników badań

Opłata targowa pobierana jest w 37 spośród 44 badanych gmin (84,1%), przy czym w gminie Dębowa Łąka nie udało się ustalić wysokości wpływów z omawianej opłaty. Opłatę targową uchylilo 5 gmin w woj. kujawsko-pomorskim (Bartniczka, Inowrocław, Lubicz, Toruń i Włocławek) oraz 2 gminy w woj. zachodniopomorskim (Myślibórz i Szczecin), przy czym działo się to w różnym czasie. W gminach Bartniczka i Lubicz opłatę targową zniesiono od 2016 r., tj. od pierwszego roku podatkowego, dla którego było to prawnie dopuszczalne. W miastach Toruń i Włocławek odczekano rok (zniesienie od 2017 r.), natomiast w Inowrocławiu, Szczecinie i Mirosławcu opłatę targową uchylano odpowiednio od 2020, 2021 i 2022 r.

³² Suma zrealizowanych wpływów (130 zł) i rekompensaty utraconych dochodów z opłaty targowej (18 844 zł).

³³ Kwota rekompensaty utraconych dochodów z opłaty targowej.

³⁴ Kwota rekompensaty utraconych dochodów z opłaty targowej.

³⁵ W sprawozdaniu nie wydzielono wpływów z opłaty targowej. Podana w tabeli wartość stanowi sumę wpływów z opłat lokalnych.

³⁶ Kwota rekompensaty utraconych dochodów z opłaty targowej.

Nominalnie najwyższe wpływy z opłaty targowej osiągnęło miasto Koszalin (574 220 zł), a najmniejsze gmina Biesiekierz (zaledwie 8 zł). Średnie wpływy wynoszą 91 094 zł (z pominięciem gmin bez opłaty targowej), natomiast mediana to 16 987 zł. W 9 gminach wpływy z opłaty targowej przekroczyły 100 000 zł, natomiast w 15 gminach wpływy z opłaty targowej nie przekroczyły 10 000 zł, w tym w 8 gminach nie wyniosły nawet 1 000 zł.

Próbując przedstawić istotność opłaty targowej dla budżetów badanych gmin, posłużono się dwoma punktami odniesienia:

1. wysokością wpływów z opłaty targowej w przeliczeniu na mieszkańca gminy;
2. relacją, w jakiej pozostaje wysokość wpływów z opłaty targowej do wpływów z podatku od nieruchomości.

Odnosząc się do pierwszego aspektu, okazało się, że w 15 gminach wpływy z opłaty targowej w przeliczeniu na mieszkańca gminy nie przekraczają 1 zł. Zaledwie w trzech gminach wskaźnik ten przekracza 10 zł (są to gminy Dziwnów – 80,03 zł, Darłowo – 36,33 zł i Świnoujście – 12,39 zł). Wspólną cechą tych gmin jest ich nadmorskie położenie, przy czym zasady tej nie spełnia Rewal, gdzie wskaźnik wynosi 1,45 zł. Średni wpływ z tytułu opłaty targowej w przeliczeniu na jednego mieszkańca w badanych gminach wyniósł 3,09 zł (uwzględniając jedynie gminy, w których opłata funkcjonuje) bądź 1,76 zł (biorąc pod uwagę także mieszkańców gmin wolnych od opłaty targowej).

Analiza wpływów z opłaty targowej na osobę oddzielnie dla gmin miejskich (w tym miast na prawach powiatu), miejsko-wiejskich i wiejskich daje ciekawe wyniki, gdyż pozwala zauważyć prawidłowość, że im mniejsza gmina, tym statystycznie niższy wpływ na osobę. W grupie gmin miejskich średni wpływ na osobę wyniósł 7,68 zł, w gminach miejsko-wiejskich 8,27 zł, a w gminach wiejskich 0,8 zł. Gdy pominiemy odstające od reszty Darłowo i Dziwnów, dane te przedstawiają się następująco:

1. gminy miejskie: 3,7 zł;
2. gminy miejsko-wiejskie: 1,74 zł;
3. gminy wiejskie: 0,8 zł.

Dla porównania wpływy z tytułu podatku od nieruchomości w przeliczeniu na mieszkańca w badanych gminach kształtowały się od 122 zł w gminie wiejskiej Lubiewo do 3 925 zł w gminie wiejskiej Rewal. Średnio wpływy te wynoszą 752 zł, natomiast mediana to 631 zł.

Z kolei przykładając drugie kryterium, uzyskano dane, zgodnie z którymi jedynie w 5 gminach wpływy z opłaty targowej przekraczają 1% wpływów z tytułu podatku od nieruchomości zrealizowanych w tejże gminie (Chełmno, Więcbork, Białogard, Darłowo i Dziwnów).

4. Dane obejmujące ogół gmin w Polsce

Wyniki badań warto odnieść do zbiorczych danych statystycznych nt. poboru opłaty targowej w odniesieniu do wszystkich 2477 gmin w Polsce. W tym celu wzięto pod uwagę informacje za lata 2019 i 2020.

Tabela 3. Sumaryczne dochody gmin z opłaty targowej w latach 2019 i 2020

Rok	Liczba gmin pobierających opłatę targową ³⁷	% gmin pobierających opłatę targową	Dochody wykonane w zł	Średni dochód na gminę w zł	Średni dochód na osobę ³⁸ w zł
2019	1 649	66,57%	117 630 000 ³⁹	71 334	3,06 (4,6)
2020	1 696	68,47%	97 733 000 ⁴⁰	57 626	2,55 (3,72)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów

³⁷ Dane uzyskane przez autora od Ministerstwa Finansów w odpowiedzi na wniosek z dnia 3 października 2022 r. o udostępnienie informacji publicznej (znak sprawy: BMI1.0123.2206.2022).

³⁸ Za GUS przyjęto liczbę mieszkańców Polski w latach 2019 i 2020 odpowiednio w wysokości 38 411 148 i 38 382 576. W nawiasie podano średni dochód na osobę, przyjmując w uproszczeniu, że odsetek gmin pobierających opłatę targową równa się odsetkowi mieszkańców Polski w nich mieszkających ($66,57\% \times 38\,411\,148 = 25\,570\,301$ i $68,47\% \times 38\,382\,576 = 26\,280\,550$).

³⁹ Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2020, s. 43, <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-roczna2>, (dostęp: 18.12.2022 r.).

⁴⁰ Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2021, s. 47, <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-roczna3>, (dostęp: 18.12.2022 r.).

Zauważyć należy wzrastającą liczbę gmin, które przywracają na swoim terytorium opłatę targową. W 2019 r. gmin z opłatą targową było 1 649 (66,57% wszystkich gmin w Polsce), natomiast rok później już 1 696 (o 47 więcej, co stanowiło 68,47% wszystkich gmin). Jest to zaskakujące, bowiem jak wskazano wcześniej – na przykładzie badanych gmin – wydajność fiskalna opłaty targowej jest w przypadku większości gmin znikoma.

Malejące znaczenie fiskalne opłaty targowej uwidacznia się również w tym, że wykonane dochody ogółem z jej tytułu w 2020 r. były o ok. 20 mln niższe niż w roku 2019 r. (stanowiły zaledwie 83,1% wpływów z 2019 r.). Okoliczność ta w połączeniu z paradoksalnie większą liczbą gmin z opłatą targową w 2020 r. sprawia, że średni dochód na gminę z tytułu opłaty targowej z 71 334 zł w 2019 r. zmalał do 57 626 zł w 2020 r. (przy uwzględnieniu jedynie gmin z opłatą targową). Malejące wpływy z opłaty targowej widać równie wyraźnie, gdy spojrzeć się na średni dochód z opłaty targowej w przeliczeniu na osobę.

5. Wnioski z przeprowadzonego badania

Biorąc pod uwagę, że wprowadzenie fakultatywności opłaty targowej było postulatem wysuwany przez stronę samorządową, zaskakujące jest, że jedynie w 7 spośród 44 badanych gmin uchylono tę opłatę, zwłaszcza że przeprowadzone badanie ujawniło, że spośród 37 gmin, w których opłata targowa wciąż jest pobierana, w aż 15 gminach wpływy z niej uzyskiwane nie przekraczają w roku podatkowym 10 000 zł, a w 8 gminach nawet 1 000 zł. Taki stan rzeczy skłania do refleksji, czy aby na pewno w przypadku tych gmin można mówić o dochodach z tytułu opłaty targowej, gdyby porównać wpływy z niej z kosztami, jakie niewątpliwie każda z gmin musi ponieść w związku z administrowaniem tą daniną publiczną.

Zestawienie wpływów z opłaty targowej z wpływami z podatku od nieruchomości wykazało, że w zaledwie 5 gminach udział opłaty targowej w dochodach z tytułu podatku od nieruchomości przekracza 1%, co w pewnym uproszczeniu oznacza, że wystarczyłoby podnieść podatek od nieruchomości o 1%, aby zrównoważyć ewentualne zniesienie opłaty

targowej, natomiast ważną korzyścią byłoby uproszczenie systemu podatkowego w danej gminie. Wśród badanych gmin są i takie, gdzie udział ten nie przekracza nawet 1‰ (0,1%); gmin tych jest 11: Bierzwnik, Biesiekierz, Brzuze, Bydgoszcz, Maszewo, Nakło nad Notecią, Przelewice, Radzyń Chełmiński, Rewal, Stargard i Świecie. Takie wartości poddają w wątpliwość racjonalność utrzymywania opłaty targowej we wskazanych j.s.t.

Podkreślić należy, że opłata targowa nie pełni żadnej pozafiskalnej roli, która mogłaby uzasadniać jej obowiązywanie nawet w warunkach, gdy koszty jej administrowania przewyższają uzyskiwane wpływy.

Trudno wysuwać postulat o całkowitej likwidacji opłaty targowej w sytuacji, gdy dla części gmin (choć badanie wykazało, że niewielkiej) stanowi namacalny dochód. Można w tym kontekście wymienić Chełmno i Grudziądz w woj. kujawsko-pomorskim oraz Białogard, Darłowo, Dziwnów, Kołobrzeg, Koszalin, Szczecinek i Świnoujście w woj. zachodniopomorskim, w których to miejscowościach nominalne wpływy z opłaty targowej wyniosły ponad 100 tys., aczkolwiek autor nie rości sobie prawa do arbitralnego określenia, jaka kwota wpływów z tytułu opłaty targowej uzasadnia jej obowiązywanie. W dobie trudnej sytuacji finansów publicznych, w tym samorządowych, każda złotówka ma znaczenie. Niełatwo również wysunąć najoczywistsze zdaje się rozwiązanie w postaci podniesienia opłaty targowej, mając w pamięci, że jej pobór oderwany jest od zdolności płatniczej⁴¹ podmiotu zobowiązanego, ponieważ nie jest uzależniony od osiągniętych dochodów z handlu na targowisku. Zresztą maksymalna stawka opłaty targowej przewyższa wielokrotnie stawki, które obowiązują w praktyce i nie jest to okoliczność przypadkowa. Podnoszenie tej opłaty mogłoby odnieść skutek odwrotny do zamierzonego – wzrost „szarej strefy” lub rezygnację z handlu „targowiskowego” z powodu zbyt małej jego rentowności. Nie sposób również wprowadzić wybiórczy zakaz wprowadzania opłaty jako rozwiązanie skrajnie niekonstytucyjne.

⁴¹ Szerzej na temat zdolności płatniczej: E. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2019.

Reasumując, reforma opłat lokalnych z 2016 r. nie wpłynęła na politykę podatkową gmin w zakresie opłaty targowej w stopniu, jakiego można by oczekiwać. Jak wykazało przeprowadzone na próbie 44 gmin badanie, w dalszym ciągu opłata targowa występuje w zdecydowanej większości gmin (84,1%). Nie byłoby to ani dziwne, ani kontrowersyjne, gdyby nie fakt, że w wielu badanych gminach wpływy z analizowanej opłaty są bardzo niskie, na granicy rentowności ekonomicznej w zestawieniu z kosztami funkcjonowania samorządowego aparatu podatkowego. Zdaniem autora przedstawione okoliczności powinny stać się przyczynkiem do debaty na temat zasadności utrzymywania konstrukcji opłaty targowej w obecnym kształcie.

Bibliografia:

- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Dowgier R., *Pobór opłaty targowej w 2022 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 2, s. 11–18.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Dowgier R., *Zawieszenie poboru opłaty targowej w 2021 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 2, s. 10–12.
- Drozdowski E., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2019.
- Liszewski G., *Charakter oraz zakres uchwał rad gmin dotyczących opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2010.
- Mańczyk P., *Pobór podatku od nieruchomości oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psa w drodze inkasa na przykładzie wybranych gmin województwa zachodniopomorskiego*, „Acta Iuris Stetinensis” 2014, nr 5, s. 393–406.
- Mańczyk P., *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Szczecin 2018.

- Miszczuk M., *System podatków i opłat samorządowych w Polsce*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Rzetecki A., *Przesłanki dopuszczalności różnicowania wysokości opłaty targowej na obszarze gminy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 7, s. 17–20.
- Wołowicz T., *Świadczenie usług na targowisku a obowiązek zapłaty opłaty targowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9, s. 12–15.