

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 48/7-8(547-548), 235-244

2003

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Zbigniew Szonert

Przeгляд orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała

Składu Pięciu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia z dnia 1 lipca 2002 r. Sygn. akt FPK 3/02

Zagadnienie prawne:

O zaliczeniu budynku letniskowego do kategorii budynków mieszkalnych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2002 Nr 9 poz. 84) decyduje kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich.

Z uzasadnienia do uchwały: Pełny skład Samorządowego Kolegium Odwoławczego, działając na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 2001 Nr 79 poz. 856 ze zm.), podjął uchwałę w sprawie wystąpienia do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem prawnym: Czy w świetle przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2002 Nr 9 poz. 84) budynek letniskowy winien być zaliczony do kategorii budynków mieszkalnych, o których mowa w tym przepisie?

Pytanie prawne zostało przedstawione w następującym stanie faktycznym sprawy: Małżonkowie, będący stroną postępowania, w wykazie nieruchomości za 2002 r. wykazali jako podlegające opodatkowaniu: budynek mieszkalny składający się z pomieszczeń o wysokości 1,40–2,20 m i powierzchni 28,41 m², pomieszczenie o wysokości „powyżej” 2,20 m i powierzchni 70,17 m² oraz grunty zaliczone do „pozostałych” o powierzchni 775 m².

Przewodniczący Zarządu Gminy, postanowieniem z dnia 21 stycznia 2002 r. wszczął postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości od budynku i gruntów stanowiących ich własność.

Wymieniony organ podatkowy w dniu 18 lutego 2002 r. wydał decyzję, którą ustalił wysokość wspomnianego zobowiązania podatkowego za 2002 rok w ten sposób, że: a) do budynku zastosowano stawkę podatku w kwocie 5,62 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, przewidzianą w uchwale Rady Gminy, dla budynków letniskowych będących własnością

osób fizycznych, o ile nie są związane z działalnością gospodarczą oraz budynków wykorzystywanych na cele letniskowe, położonych na terenach przeznaczonych w planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę letniskową, b) do gruntów zastosowano stawkę podatku w kwocie 0,09 zł od 1 m², a więc przewidzianą od „gruntów pozostałych”. Organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji wskazał, że podstawę zastosowania do budynku stawki podatku w wysokości 5,62 zł za m² stanowiła uchwała Rady Gminy, z dnia 16 listopada 2001 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2002 r., w której przewidziano taką stawkę dla „budynków letniskowych”. Wymieniony organ w związku z tym wskazał, że z pozwolenia na budowę wspomnianego budynku wyniknęło, że udzielono je na wzniesienie budynku letniskowego przeznaczonego na cele rekreacyjne.

Podkreślono także, że z planu zagospodarowania przestrzennego wynika, iż nieruchomości podatników położona jest na terenach rekreacyjnych przeznaczonych pod zabudowę letniskową. W tej sytuacji organ podatkowy uznał, że skoro zgodnie z pozwoleniem na budowę wspomniany budynek jest budynkiem letniskowym, to do „(...) ewentualnego opodatkowania go stawką podatku wymienioną w uchwale Rady Gminy jako «od budynków mieszkaniowych», niezbędna jest uprzednia decyzja organu nadzoru budowlanego o zmianie jego przeznaczenia z «letniskowego» na «mieszkalny»”.

W odwołaniu od tej decyzji zainteresowani wnieśli o jej uchylenie. W uzasadnieniu odwołania podnieśli, że argumentacja organu podatkowego nawiązująca do treści zezwolenia na budowę wymienionego budynku nie jest trafna, gdyż o wysokości stawek podatkowych decyduje sposób wykorzystania budynku, a nie jego pierwotne przeznaczenie. Odwołujący się twierdzili, że wspomniany budynek wykorzystywany jest wyłącznie na cele mieszkalne przez okres całego roku. Posiada elektryczne centralne ogrzewanie i spełnia kryteria budynku mieszkalnego zawarte w przepisach budowlanych.

Skład orzekający Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koninie, rozpoznając odwołanie, powziął wątpliwość prawną przedstawioną na wstępie. Wątpliwość ta skłoniła Samorządowe Kolegium Odwoławcze o zwrócenie się w tej kwestii z pytaniem prawnym do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Przekazane do wyjaśnienia zagadnienie prawne było przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPK 17/01 (dotychczas niepublik.). W uchwale tej wyjaśniono, że „O zaliczeniu budynku letniskowego do kategorii budynków mieszkalnych, w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9 poz. 31 ze zm.) decyduje kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich”. W uzasadnieniu tej uchwały Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż w dotychczasowym orzecznictwie sądowno-administracyjnym art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity – Dz.U. 2002 Nr 9 poz. 84) był przedmiotem rozbieżnych rozstrzygnięć.

W kwestii, czy domy letniskowe są budynkami mieszkalnymi, czy też należy je zaliczyć do „pozostałych budynków lub ich części”, podlegających wyższej stawce podatkowej (art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), w orzecznictwie sądowym zarysowały się zasadniczo dwa poglądy:

W części orzeczeń przyjmowano, że o zaliczeniu budynku do kategorii budynków mieszkalnych lub letniskowych przesądza jego podstawowa funkcja, która znajduje wyraz w usytuowaniu w miejscu przeznaczonym pod danego rodzaju zabudowę w planie zago-

sposodarowania przestrzennego i w pozwoleniu na budowę, zawierających między innymi określenie rodzaju obiektu budowlanego. Budynek będący według tych kryteriów budynkiem letniskowym, nie może być uznawany za budynek mieszkalny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Ważnym elementem różniącym kategorie budynków mieszkalnych i letniskowych jest ich przeznaczenie, skierowane w wypadku budynków mieszkalnych na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych właściciela i innych uprawnionych osób oraz ich zamiar stałego pobytu. (por. wyroki NSA z dnia 9 października 1992 r. SA/Gd 1169/92 – Przegląd Orzecnictwa Podatkowego 1994 Nr 5 poz. 96, z dnia 5 stycznia 1995 r. SA/Wr 1949/94 – Wspólnota 1995 Nr 27 s. 24, z dnia 19 maja 1994 r. SA/Ka 1966/93 – Monitor Podatkowy 1995 Nr 2 s. 57 i z dnia 15 grudnia 1994 r. SA/Kr 2710/93 – ONSA 1996 Nr 1 poz. 17).

Właściwy punkt wyjścia przy rozważaniu wyjaśnianej problematyki prawnej stanowi stanowisko o autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. W uchwale z dnia 24 czerwca 1996 r. FPK 6/96 (ONSA 1996, Nr 3 poz. 106) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że konsekwencją takiego charakteru prawa podatkowego jest między innymi to, iż nazwy przejęte przez prawo podatkowe z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Nazwy te bowiem służą do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. W literaturze podkreśla się nawet, że prawo podatkowe, aby mogło wypełniać swoje zadania, może być wiązane tylko własnymi pojęciami (por. R. Mastalski: Interpretacja prawa podatkowego, źródła prawa podatkowego i jego wykładnia, Wrocław 1989, s. 98). Ustawodawca jednak posługuje się niekiedy w prawie podatkowym pojęciami z innych dziedzin prawa, bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz czyni to zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania. Prawo podatkowe więc, używając nazw analogicznych jak w innych gałęziach prawa, albo może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie, albo też znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować. Dokonując wykładni językowej prawa podatkowego, która powinna być uściślona i rozwijana w kontekście wykładni systemowej i funkcjonalnej, należy przede wszystkim, szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę i zważać na to, czy przyjęcie innego, na przykład, cywilnoprawnego punktu widzenia nie prowadzi do uchylania się danego podmiotu od opodatkowania albo też do zmniejszenia jego obciążeń podatkowych (por. uchwałę NSA z 30 sierpnia 1999 r., FPK 1/99 – ONSA 2000 Nr 1 poz. 8).

W uchwale podkreślono, że ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, definiuje w art. 3 ust. 4 budynek jako „obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe”. Ustawa nie zawiera definicji budynku mieszkalnego, zaś pojęcie samego „budynek” jest odmienne od jego brzmienia zredagowanego w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane.

W ujęciu słownikowym języka polskiego „budynek mieszkalny” to: budynek służący lub nadający się do mieszkania; „mieszkać” – to przebywać gdzieś stale lub czasowo, zajmować jakiś lokal, mieć mieszkanie, zamieszkiwać (...) (Mały słownik języka polskiego pod redakcją St. Skorupki, Warszawa 1968, s. 388).

W świetle poczynionych wyżej wywodów należy przyjąć, że istotną cechą budynku, uzasadniającą zakwalifikowanie budynku do kategorii budynków mieszkalnych, jest posiadanie budynku w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych.

Oznacza to, że „budynek letniskowy” będzie mieścił się w pojęciu „budynku mieszkalnego”, tylko wówczas, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela (jego bliskich) służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkaniowych (nie rekreacyjnych, wypoczynkowych, bądź w celu lokaty kapitału).

Za taką wykładnią przemawia także to, że przepisy przewidujące preferencyjną stawkę opodatkowania podatkiem od nieruchomości „dla budynków mieszkalnych lub ich części”, jako unormowania o charakterze szczególnym, nie powinny podlegać wykładni rozszerzającej. Stosowanie bowiem w tym wypadku wykładni rozszerzającej byłoby odstępstwem od zasady sprawiedliwego i równego opodatkowania.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że na słuszność stanowiska przyjętego w uchwale wskazują również wnioski wyływające z wykładni celowościowej. Wykładnia celowościowa art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wykazuje, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem typu majątkowego, wymagającym uwzględnienia sposobu wykorzystania majątku. Ustawodawca zatem, z przyczyn społecznych i gospodarczych, opodatkował niektóre kategorie nieruchomości różnymi stawkami. Najniższą stawkę podatkową, przewidziano w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, a więc dla budynków mieszkalnych lub ich części, albowiem zaspokajają one podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania. Znacznie wyższe stawki podatkowe przewidziano dla budynków pozostałych lub ich części (pkt 4 ust. 1 art. 5). Z najniższej stawki nie powinny korzystać budynki letniskowe wówczas, gdy są tam jedynie sezonowo, a więc ubocznie, zaspokajane potrzeby mieszkaniowe, związane z wypoczynkiem, rekreacją, spędzeniem urlopów.

Na konieczność wyjaśnienia przepisów dotyczących podatku od nieruchomości przy pomocy wykładni celowościowej wskazał Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, w sprawie wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (OTK 1995 Nr 1 poz. 6). W jej uzasadnieniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził między innymi: „Wykładnia celowościowa wymaga przede wszystkim ustalenia istoty ekonomicznej podatku od nieruchomości. Podatek ten zaliczany jest do grupy podatków majątkowych. Normatywny sposób ujęcia przedmiotu podatku od nieruchomości pozwala zakwalifikować go do grupy podatków od posiadania majątku [por. H. Litwińczuk, Podatki majątkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III Ossolineum 1985, s. 336]. Charakter i zadania podatków od posiadania majątku są zróżnicowane w zależności od sposobu wykorzystania majątku. Posiadacze majątku podlegającego opodatkowaniu podatkami majątkowymi, uzyskują bowiem szczególnego rodzaju dochody, a mianowicie dochody w naturze polegające na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż osoby nie posiadające majątku. Tym – wyodrębnionym w doktrynie – cechom podatków obciążających posiadanie majątku w pełni odpowiada podatek od nieruchomości, w którym ciężar podatku został zróżnicowany w zależności od charakteru majątku. Cecha ta ujawnia się najwyraźniej w konstrukcji stawek podatkowych. Art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje bowiem, że w wypadku wykorzystywania majątku do prowadzenia działalności gospodarczej stawki podatku są wyższe aniżeli w wypadkach wykorzystywania tegoż majątku do innych celów (...)”.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 18 ust. 2 i art. 50 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.) udzielił odpowiedzi, jak w sentencji (określonej w treści zagadnienia prawnego).

Uchwała

Składu Pięciu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 11 marca 2002 r. Sygn. akt OPK 26/01

Zagadnienie prawne:

Przepis § 10a ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1986 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o drogach publicznych (Dz.U. Nr 6 poz. 33 ze zm.) nie ma zastosowania do pobrania kary pieniężnej, na podstawie § 11 ust. 3 tego rozporządzenia, za umieszczenie reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta, bez zezwolenia zarządu drogi.

Czy w przypadku umieszczenia w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta, reklamy bez zezwolenia zarządu drogi, kara pieniężna powinna być wymierzona i pobrana w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczonej na podstawie § 10a ust. 1–3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1986 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o drogach publicznych (Dz.U. Nr 6 poz. 33 ze zm.), czy w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczonej w oparciu o ww. przepisy i podwyższonej o 100 procent zgodnie § 10a ust. 4. Ewentualnie czy zarządcy drogi, który może podwyższyć stosownie do § 10a ust. 4 wysokość opłaty, przysługuje uprawnienie do miarkowania wysokości pobieranej kary na podstawie § 11 ust. 3 w związku z § 10a cytowanego wyżej rozporządzenia?

Z uzasadnienia do uchwały: Pełny skład Samorządowego Kolegium Odwoławczego wystąpił, na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 2001 Nr 79 poz. 856), do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem prawnym: Czy w przypadku umieszczenia w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta, reklamy bez zezwolenia zarządu drogi, kara pieniężna powinna być wymierzona i pobrana w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczonej na podstawie § 10a ust. 1–3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1986 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o drogach publicznych (Dz.U. Nr 6 poz. 33 ze zm.), czy w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczonej w oparciu o ww. przepisy i podwyższonej o 100 procent zgodnie § 10a ust. 4. Ewentualnie czy zarządcy drogi, który może podwyższyć stosownie do § 10a ust. 4 wysokość opłaty, przysługuje uprawnienie do miarkowania wysokości pobieranej kary na podstawie § 11 ust. 3 w związku z § 10a cytowanego wyżej rozporządzenia?

Pytanie prawne zostało przedstawione w sprawie, której stan faktyczny jest następujący.

Decyzją z dnia 16 marca 2001 r. Zarząd Powiatu orzekł o obciążeniu Agencji Reklamowej karą pieniężną w wysokości 14 105,00 zł za zajęcie, bez wymaganego zezwolenia, pasa drogowego w pasie drogowym (chodnik), w okresie od 3 marca 1999 r. do 1 lipca 1999 r., poprzez ustawienie tablicy reklamowej (obustronnej) o wymiarach 5,6 m². W decyzji podano sposób wyliczenia wysokości kary, natomiast w uzasadnieniu organ pierwszej instancji wskazał, że podstawą wymierzenia kary jest dokonanie ustalenia, że Agencja Reklamowa bez wymaganego zezwolenia zajmowała pas drogowy, ponieważ decyzja o udzieleniu jej zezwolenia na zajęcie pasa drogowego z mocą wsteczną została prawomocnie uchylona przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Kara pieniężna została pobrana na podstawie § 11 ust. 3 i § 10a ust. 1, 3 i 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1986 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o drogach publicznych (Dz.U. Nr 6 poz. 33 ze zm.), zwanego dalej rozporządzeniem, po podwyższeniu opłaty o 100 procent.

W odwołaniu od wymienionej decyzji z dnia 16 marca 2001 r. Agencja Reklamowa powoływała się przede wszystkim na to, że okoliczności podane w uzasadnieniu tej decyzji oraz

decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w sprawie zezwolenia na zajęcia pasa drogowego, istotne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy, nie są jeszcze ostateczne. Z uwagi na zarzuty zawarte w odwołaniu Samorządowe Kolegium Odwoławcze zawiesiło postępowanie w sprawie o pobranie kary pieniężnej, do czasu rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny OZ w Poznaniu skargi Agencji Reklamowej w sprawie dotyczącej udzielenia zezwolenia na zajęcia pasa drogowego w okresie za który wymierzono karę. Po oddaleniu przez NSA skargi Agencji w tej sprawie Kolegium podjęło zawieszono postępowanie.

W toku rozpatrywania sprawy skład orzekający Kolegium powziął istotną wątpliwość co do interpretacji § 11 ust. 3 w związku z § 10a rozporządzenia. Otóż § 11 ust. 3 rozporządzenia stanowi, że za umieszczenie w pasie drogowym bez zezwolenia zarządu drogi reklamy, zarządca drogi pobiera karę pieniężną w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczonej na podstawie § 10a tego rozporządzenia. Z kolei § 10a rozporządzenia, w ust. 1–3 określa *sensu stricte* sposób obliczenia opłaty, natomiast ust. 4 tegoż paragrafu zezwala zarządcy drogi na pobranie opłaty podwyższonej o 100 procent w przypadku umieszczenia reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Istota problemu wyrażonego w pytaniu prawnym pełnego składu Samorządowego Kolegium Odwoławczego sprowadza się do wykładni przepisu § 11 ust. 3 rozporządzenia, w zakresie dotyczącym zastosowania w tym przepisie metody odesłania w celu określenia wysokości kary pieniężnej za umieszczenie reklamy w pasie drogowym bez zezwolenia zarządcy drogi do naliczania opłaty na podstawie § 10a tego rozporządzenia. Chodzi bowiem o to, czy odesłanie to obejmuje jedynie ust. 1 i 3 § 10a rozporządzenia, czy też ma zastosowanie przy pobieraniu kary pieniężnej na podstawie § 11 ust. 3 także ust. 4 § 10a rozporządzenia, przewidujący możliwość podwyższenia opłaty o 100 procent za umieszczenie reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta lub o 50 procent w strefie przyległej do centrum.

Przed przystąpieniem do rozważenia przedstawionego zagadnienia prawnego należy przypomnieć, na co zwraca uwagę także Kolegium, że ust. 4 § 10a rozporządzenia został dodany rozporządzeniem z dnia 3 grudnia 1998 r. (Dz.U. Nr 148 poz. 968), a zatem przed nowelizacją rozporządzenia powyższa wątpliwość nie występowała.

Podstawę materialnoprawną pobierania kar pieniężnych za umieszczenie reklamy i obiektów handlowych lub usługowych w pasie drogowym bez zezwolenia zarządcy drogi stanowi przepis art. 40 ust. 4 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. 2000 Nr 71 poz. 838 ze zm.), który przewiduje, że za zajęcia pasa drogowego bez zezwolenia pobiera się kary pieniężne, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 2. Ustawodawca udzielił, w przepisie art. 40 ust. 7 ustawy o drogach publicznych, Radzie Ministrów upoważnienia ustawowego do określenia w drodze rozporządzenia między innymi opłat z tytułu umieszczania w nim urządzeń niezwiązanych z funkcjonowaniem drogi, jak również kar pieniężnych za umieszczenie w pasie drogowym takich urządzeń bez zezwolenia.

Przewidziane w art. 40 ust. 7 ustawy o drogach publicznych upoważnienie określiło zakres uprawnień Rady Ministrów do wydania rozporządzenia co do określenia kar pieniężnych. Tak sformułowane upoważnienie nie zawiera upoważnienia do określenia uprawnienia dla organu pobierającego kary pieniężne do podwyższenia tych kar w ramach uznania administracyjnego.

Należy przyjąć, że gdyby ustawodawca zamierzał wprowadzić takie rozwiązanie, to albo sam w ustawie zamieściłby odpowiednie unormowanie, albo wykonując konstytucyjny

obowiązek w zakresie udzielania upoważnienia ustawowego do wydania aktu wykonawczego, powinien wyraźnie wskazać, że takie rozwiązanie może być wprowadzone w drodze rozporządzenia. Jest to istotny argument, który należy mieć na uwadze w toku wykładni przepisów rozporządzenia.

Analizując treść przepisu § 11 ust. 3 rozporządzenia należy stwierdzić, że przepis ten nakłada na zarządcę drogi obowiązek pobierania kary pieniężnej w wysokości dziesięciokrotnej opłaty naliczanej na podstawie § 10a rozporządzenia za umieszczenie reklamy w pasie drogowym bez zezwolenia. Przepis ten sam w sobie przewiduje sztywną wysokość kary pieniężnej stanowiącą dziesięciokrotność opłaty naliczanej na podstawie § 10a rozporządzenia, z wyłączeniem jakichkolwiek elementów uznaniowości co do wysokości kary. Jednakże określenie wysokości kary pieniężnej w przepisie § 11 ust. 3 rozporządzenia nastąpiło przez odesłanie do opłaty naliczanej na podstawie § 10a tego rozporządzenia. Przepis § 10a rozporządzenia reguluje opłaty za umieszczenie w pasie drogowym obiektów handlowych lub usługowych oraz reklam w postępowaniu o zezwolenie na umieszczenie tych urządzeń w pasie drogowym. I tak w ust. 1 określa sposób obliczenia tej opłaty, która ma być iloczynem powierzchni pasa drogowego zajętego przez obiekt albo powierzchni reklamy, liczby dni zajęcia pasa drogowego określonych w zezwoleniu oraz stawki opłaty. Ustęp 3 określa stawkę opłaty za 1 m² pasa drogowego zajętego przez rzut poziomy obiektu, albo za 1 m² powierzchni reklamy, za każdy dzień zajęcia pasa.

W przypadku reklamy w tabeli stawek opłat przewidziano zróżnicowane stawki za reklamy na obszarze zabudowanym, w zależności od kategorii drogi (autostrady, drogi krajowe, wojewódzkie, powiatowe, gminne). Przytoczone ustępy 1 i 3 § 10a rozporządzenia niewątpliwie dotyczą naliczania opłat, a zatem zostały one objęte odesłaniem zawartym w § 11 ust. 3 rozporządzenia dotyczącym pobierania kar pieniężnych.

Natomiast w dodanym w 1998 r. ust. 4 § 10a rozporządzenia wprowadzono możliwość pobierania opłaty podwyższonej o 100 procent za umieszczenie obiektu handlowego lub reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta, a w strefie przyległej do centrum – o 50 procent. Z treści przepisu § 10a ust. 4 rozporządzenia wynika, że zarządca drogi może podwyższyć opłatę, ale nie jest do tego zobowiązany, czyli rozstrzyga o pobraniu opłaty podwyższonej w ramach uznania administracyjnego.

Jakkolwiek przepis § 11 ust. 3 rozporządzenia odsyła do § 10a rozporządzenia, to równocześnie jest w nim mowa o opłacie naliczanej. Może to prowadzić do wniosku, że kara pieniężna, o której mowa w § 11 ust. 3 rozporządzenia wynosi dziesięciokrotność opłaty naliczonej na podstawie § 10a ust. 1 i 3, gdyż tylko te przepisy mówią o naliczeniu opłaty w sensie dosłownym w oparciu o sztywne stawki określone w tabeli. Natomiast przepis § 10a ust. 4 rozporządzenia nie dotyczy naliczania sztywnych opłat, na podstawie ściśle określonych stawek opłat, a zatem nie może być przeniesiony do postępowania w przedmiocie pobierania kary pieniężnej za umieszczenie reklamy bez zezwolenia, w oparciu o przepis § 11 ust. 3 rozporządzenia.

Dlatego nie może mieć wpływu na określenie wysokości kary pieniężnej za umieszczenie reklamy w pasie drogowym bez zezwolenia zarządcy drogi miejsce umieszczenia tej reklamy, czy to w pasie drogowym przebiegającym przez centrum miasta lub strefę przyległą do centrum (§ 10a ust. 4), czy to w pasie drogowym na obszarze niezabudowanym lub zabudowanym poza centrum miasta. Jedynym rozróżnieniem stawek opłaty, które stanowią podstawę do pobrania kar pieniężnych są zróżnicowane stawki w zależności od kategorii drogi, w pasie której są umieszczone reklamy.

Stawki tych opłat są dodatkowo zróżnicowane w zależności od wielkości miejscowości, na obszarze której obiekt został umieszczony. Natomiast kryterium uznaniowe, pozwalające na dalsze podwyższenie opłaty naliczonej według ust. 1 i 3 § 10a rozporządzenia zawarte w ust. 4 § 10a wykracza poza sposób naliczenia opłaty, do której odnosi się odesłanie z § 11 ust. 3 rozporządzenia.

Przyjęcie stanowiska, że przepis § 10a ust. 4 rozporządzenia ma zastosowanie do pobierania kar pieniężnych na podstawie § 11 ust. 3 rozporządzenia, oznaczałoby, że w przypadku podwyższenia opłaty o 100 procent za umieszczenie reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta, kara pieniężna wynosiłaby w takim przypadku nie dziesięciokrotność a dwudziestokrotność opłaty naliczonej na podstawie § 10a ust. 1 i 3 rozporządzenia, co naruszałoby niewątpliwie zasadę proporcjonalności i niezbędności obciążenia obywatela.

Natomiast w przypadku zwykłej opłaty, pobieranej za zezwolenie na umieszczenie reklamy w pasie drogowym drogi przebiegającej przez centrum miasta za zezwoleniem, takie ewentualne podwyższenie opłaty w oparciu o przepis § 10a ust. 4 rozporządzenia znajduje uzasadnienie, gdyż niewątpliwie taka opłata jest bardziej ekwiwalentna do korzyści odniesionych przez reklamodawcę z powodu umieszczenia reklamy w atrakcyjnym miejscu (centrum miasta).

Przy wymierzaniu opłat administracyjnych dopuszczalne jest uznanie administracyjne, ale przy określeniu kryteriów tego uznania pozwalających na podwyższenie lub obniżenie opłat, i to tylko wówczas, gdy ustawodawca takie możliwości przewidział w ustawie. Wątpliwe natomiast, ze względów konstytucyjnych, jest stosowanie takiego sposobu do określania kar pieniężnych w rozporządzeniu, tym bardziej gdy upoważnienie ustawowe nie przewiduje takiej możliwości. W takim wypadku wysokość kar pieniężnych, z uwagi na ich represyjny charakter, powinna być ściśle określona w rozporządzeniu, a organ uprawniony i zobowiązany do pobierania tych kar nie może dysponować swobodą określania ich wysokości.

Należy przy tym podkreślić, że przepisy ustawy zawierające upoważnienie ustawowe, na co zwracał uwagę wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Zakaz stosowania wykładni rozszerzającej odnosi się również do przepisów ustawy określających sankcje administracyjne w postaci kary pieniężnej. Wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny podkreślał w swoim orzecznictwie dotyczącym prawa podatkowego, ale także innych danin publicznych i opłat administracyjnych, że na ustawodawcy ciąży obowiązek precyzyjnego określania ich wysokości w ustawie, a jeśli następuje to w drodze aktu wykonawczego, to upoważnienie do jego wydania powinno zawierać wytyczne dotyczące treści aktu, przewidujące ewentualnie możliwości ich podwyższenia lub obniżenia (art. 92 Konstytucji RP).

Z przytoczonych względów Naczelny Sąd Administracyjny podjął ww. uchwałę jak na podstawie art. 18 ust. 2 i art. 50 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.).

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 12 listopada 2002 r. Sygn. akt III SA 3665/00

Zagadnienie prawne:

Wniesienie odwołania od informacji, wydanej na podstawie art. 14 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), któ-

ra nie jest decyzją organu podatkowego, jest w świetle art. 22 § 1 tej ustawy niedopuszczalne.

Z uzasadnienia wyroku: Decyzją z dnia 20 listopada 2000 r. Minister Finansów, powołując się na art. 233 § 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, ze zm.), po rozpatrzeniu odwołania strony od decyzji Izby Skarbowej w Warszawie umarzającej postępowanie w sprawie odwołania od pisma Urzędu Skarbowego, uchylił w całości zaskarżoną decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Uzasadniając swoje stanowisko Minister Finansów stwierdził, że strona wniosła odwołania do Izby Skarbowej od sporządzonej przez Urząd Skarbowy pisemnej interpretacji przepisów prawa, dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług najmu nieruchomości w Warszawie. Domagała się uchylenia tej interpretacji i wydania jednoznacznej informacji, że świadczone przez nią usługi są zwolnione z takiego podatku.

Izba Skarbowa wydała decyzję dnia 6 stycznia 2000 r., którą umorzyła postępowanie z uwagi na to, że przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują odwołań od wyjaśnień udzielonych przez Urząd Skarbowy, zaś kwestia zastosowania się do takich wyjaśnień jest indywidualną sprawą podatnika.

W odwołaniu od tej decyzji skierowanym do Ministra Finansów strona domagała się uchylenia jej w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia Izbie Skarbowej, z zaleceniem wydania decyzji zawierającej jednoznaczny informację o objęciu świadczonych przez nią usług przedmiotowym zwolnieniem od podatku od towarów i usług, albo o wydanie przez Ministra Finansów w zakresie przedmiotowej sprawy urzędowej interpretacji przepisów prawa na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Odnosząc się do argumentacji przedstawionej w odwołaniu Minister stwierdził, że zgodnie z art. 220 Ordynacji podatkowej odwołanie przysługuje tylko od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji i tylko do jednej instancji. Przepis ten nie przewiduje natomiast możliwości składania odwołania od udzielonych podatnikom informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego.

Dlatego też strona nie miała podstaw prawnych do złożenia do Izby Skarbowej odwołania od pisemnej interpretacji przepisów prawa, wydanej przez Urząd Skarbowy w trybie art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej.

Wynika z tego, że interpretacja ta nie jest decyzją, gdyż nie spełnia przesłanek z art. 207 § 2, ani z art. 210 Ordynacji podatkowej. Z tego względu złożenie od niej odwołania było niedopuszczalne. Izba Skarbowa powinna w tej sytuacji zastosować art. 228 § 1 Ordynacji podatkowej i wydać postanowienie o niedopuszczalności odwołania od pisemnej interpretacji Urzędu Skarbowego. Umorzenie postępowania przez Izbę Skarbową w sytuacji, gdy nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe, którego przedmiotem byłoby orzekanie co do istoty lub które kończyłoby postępowanie w danej instancji stanowiło rażące naruszenie przepisów postępowania podatkowego. W związku z tym Minister stwierdził, że wypełnione zostały przesłanki art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, co dawało mu podstawę zastosowania art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego pełnomocnik strony zarzucił między innymi naruszenie art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej przez niedopuszczalną interpretację zawężającą tego przepisu, która pozwala w konsekwencji na udziale niepełnych oraz nie-

jednoznacznych informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Zdaniem skarżącego należało od Ministra oczekiwać podjęcia działań nadzorczych w zakresie zawartości merytorycznej udzielonej przez organy podatkowe informacji, a nie tylko badania legalności wydania decyzji przez Izbę Skarbową.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył między innymi co następuje.

Sąd rozpatrując niniejszą sprawę mógł dokonać tylko oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji Ministra Finansów. Nie ma natomiast podstaw do dokonywania oceny sprawowania przez Ministra Finansów ogólnego nadzoru nad organami podatkowymi, o których mowa w art. 14 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, czy też podejmowania przez ten organ działań ujednocających stosowanie prawa podatkowego.

Udzielanie informacji na podstawie art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej jest czynnością z zakresu administracji publicznej. Jednakże nie ma władczego charakteru i nie konkretyzuje się poprzez wydanie decyzji lub innego orzeczenia. Nie stanowi także „przyznania, stwierdzenia lub uznania uprawnienia lub obowiązków wynikających z przepisów prawa”. Dlatego też ustawodawca zwykły nie był zobligowany do wprowadzenia mechanizmu instancyjnego do weryfikacji prawidłowości takich informacji. Należy dodać, że podmiot, który uzyska tego rodzaju informację nie ma obowiązku zastosowania się do niej i może w toku postępowania podatkowego, a następnie postępowania sądowo administracyjnego, dotyczącego jego zobowiązania podatkowego, kwestionować jej treść.

Tak więc wniesienie odwołania od informacji, wydanej na podstawie art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej, która nie jest decyzją organu podatkowego i do wydania której stosuje się tylko wyjątkowo wskazane przepisy postępowania podatkowego, było w świetle art. 220 § 1 Ordynacji podatkowej niedopuszczalne. W takim przypadku organ, do którego wpłynęło odwołanie, powinien działać na podstawie art. 228 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej i stwierdzić w formie postanowienia jego niedopuszczalność.

Niezastosowanie się do tych, niebudzących wątpliwości wykładni, przepisów przez Izbę Skarbową umożliwiło Ministrowi Finansów wydanie decyzji kasacyjnej na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny skargę oddalił.