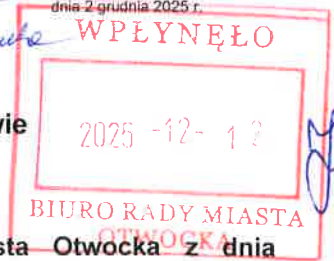


PRH 4
2025-12-15
dw Radni RMO
p. Miodos Flanowce
Przewodniczącego S.P. Godolite

Elektronicznie podpisany przez:
Wojciech Tarnowski; Regionalna Izba
Obrachunkowa w Warszawie
dnia 2 grudnia 2025 r.



Uchwała Nr 26.367.2025
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie
z dnia 2 grudnia 2025 r.

w sprawie orzeczenia nieważności uchwały Nr XXVII/294/25 Rady Miasta Otwocka z dnia 30 października 2025 r. w sprawie opłaty reklamowej

Na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153) oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7), **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwala, co następuje:**

§ 1

Orzeka o nieważności uchwały Nr XXVII/294/25 Rady Miasta Otwocka z dnia 30 października 2025 r. w sprawie opłaty reklamowej, z powodu istotnego naruszenia art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707) w związku z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2025 r. poz. 733) oraz art. 19a ust. 2 w związku z art. 19 pkt 5, art. 17a ust. 3, ust. 4, ust. 5 pkt 2, art. 17b ust. 1 i 2, art. 19 pkt 3 i pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707), art. 63 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.), art. 40 ust. 6b ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 889), a także § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

§ 2

Na niniejszą uchwałę służy Miastu Otwock skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, za pośrednictwem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Uzasadnienie

W dniu 5 listopada 2025 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie uchwała Nr XXVII/294/25 Rady Miasta Otwocka z dnia 30 października 2025 r. w sprawie opłaty reklamowej. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, ww. uchwała podlega nadzorowi Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie.

Badając przedmiotową uchwałę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie ustaliło i zważyło, co następuje.

W § 6 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Zwalnia się z opłaty reklamowej:

- 1) ogłoszenia o wynajmie lub sprzedaży nieruchomości, o których mowa w §14 ust. 2 pkt 3 uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.;
- 2) reklamy wyborcze, o których mowa w §14 ust. 2 pkt 4 uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.;
- 3) reklamy, o których mowa w §46 ust. 1 pkt 5 uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.;
- 4) szyldy, o których mowa w §46 ust. 1 pkt 3 i 4 uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.;
- 5) słupy ogłoszeniowe i tablice ogłoszeniowe istniejące w dniu wejścia w życie uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.;

6) tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które są umieszczone w pasie drogowym dróg, którymi zarządza Miasto Otwock i została dla nich wydana decyzja administracyjna zezwalająca na zajęcie pasa drogowego i ustalająca wysokość opłaty za zajęcie pasa drogowego;

7) tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które zostały umieszczone na nieruchomości stanowiącej własność Miasta Otwocka na podstawie właściwej umowy i Miasto Otwock pobiera za to inną opłatę (np. dzierżawa, wynajem)”.

Z powyższych regulacji nie wynika, aby Rada Miasta Otwocka wyłączyła ze zwolnienia tablice reklamowe i urządzenia reklamowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wobec powyższego przyjęć należy, że wolą Miasta Otwocka było, aby ze zwolnienia korzystały zarówno nośniki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jak i te które są niezwiązane z prowadzeniem tej działalności.

Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której działalność gospodarcza, polegająca na ekspozycji reklam zostanie podjęta przez przedsiębiorcę w okresie obowiązywania niniejszego aktu prawa miejscowego. Tym samym może dojść do sytuacji, w której ze zwolnienia skorzysta przedsiębiorca, który będzie prowadził działalność gospodarczą związaną z ekspozycją reklam. Należy zatem przyjąć, że uchwała może wprowadzać w tym zakresie program pomocowy dla przedsiębiorców. Zgodnie z art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w przypadkach, o których mowa m.in. w art. 7 ust. 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Zasady udzielania pomocy publicznej, w tym także tryb uchwalania programów pomocowych, uregulowane zostały w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Jeśli intencją Rady Miasta Otwocka było udzielenie pomocy de minimis w opłacie reklamowej, to zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, projekt uchwały przewidującej udzielenie takiej pomocy powinien być zgłoszony do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy.

Projekt badanej uchwały nie został zgłoszony do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, co potwierdza pismo Prezydenta Miasta Otwocka z dnia 1 grudnia 2025 r. (znak: WPP.670.3.2025.SS). Powyższe stanowi naruszenie procedury podejmowania uchwał, co zgodnie z ugruntowaną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, należy zaliczyć do istotnych naruszeń, skutkujących nieważnością uchwały (tak: wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r. II FSK 3595/13).

W konsekwencji należy uznać, że badana uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Stosownie do dyspozycji zawartej w art. 19 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może wprowadzić obowiązek składania organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, deklaracji na opłatę reklamową, a także określić termin, warunki i tryb składania tych deklaracji; w tym przypadku rada gminy określa wzór formularza deklaracji na opłatę reklamową, w którym zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru opłaty reklamowej. Natomiast zgodnie z art. 19a ust. 1 ww. ustawy, deklaracje na opłatę reklamową mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy czym uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych deklaracjach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem rada gminy określi, w drodze uchwały sposób przesyłania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 19a ust. 2 pkt 1), rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone deklaracje (art. 19a ust. 2 pkt 2).

Badając przedmiotową uchwałę Kolegium Izby stwierdziło, iż Rada Miasta Otwocka zdecydowała o wprowadzeniu obowiązku składania deklaracji na opłatę reklamową, określając termin, warunki i tryb jej

składania, co znalazło odzwierciedlenie zarówno w części normatywnej, jak również w załączniku do badanej uchwały pn. „DEKLARACJA NA OPŁATĘ REKLAMOWĄ” zawierającym wzór formularza deklaracji.

Jednocześnie Kolegium Izby wskazuje, iż w przedmiotowej uchwale Rada Miasta Otwocka nie określiła sposobu przesyłania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone deklaracje, czym nie wypełniła obowiązku wynikającego z art. 19a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W ocenie Organu nadzoru wzajemna korelacja norm określonych w art. 19 pkt 5 oraz art. 19a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzi do wniosku, iż wprowadzając deklarację na opłatę reklamową, gmina nie pozostaje w sytuacji wyboru, co do określenia warunków składania tego dokumentu w postaci elektronicznej oraz określenia rodzaju podpisu elektronicznego, lecz fakt ten materializuje obowiązek uchwalenia tego rodzaju regulacji.

Tym samym Rada Miasta Otwocka, nie wypełniając dyspozycji art. 19a ust. 2 ww. ustawy, pozbawiła podmioty obowiązane do składania deklaracji możliwości przekazywania ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Powyższe w ocenie Kolegium Izby stanowi istotne naruszenie art. 19a ust. 2 w związku z art. 19 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W § 3 ust. 1 i 3 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Obowiązek uiszczenia opłaty powstaje od dnia, w którym umieszczono tablicę lub urządzenie reklamowe, albo zaistnienia innych okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku (...)”.

Podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty reklamowej obowiązane są składać deklarację na opłatę reklamową, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru w terminie do dnia 31 stycznia na każdy rok podatkowy, a jeżeli obowiązek powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku”.

Następnie w § 3 ust. 4 pkt 1 badanej uchwały postanowiono, cyt. „Podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty reklamowej obowiązane są:

1) odpowiednio skorygować deklarację, w razie zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opłaty w danym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności”.

Jednocześnie w § 3 ust. 2 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka wskazała, cyt. „Obowiązek uiszczenia opłaty reklamowej wygasa z upływem dnia, w którym tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe zostało usunięte wraz ze wszystkimi elementami konstrukcyjnymi”.

Podobnie w załączniku pn. „DEKLARACJA NA OPŁATĘ REKLAMOWĄ” w sekcji H. „Kontakt do osoby odpowiedzialnej za sporządzenie deklaracji i dodatkowe informacje” w polu nr 200. Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Inne (np. określenie zdarzenia powodującego obowiązek złożenia deklaracji albo korekty deklaracji)”.

Należy uznać za nieczytelne i niejasne intencje organu stanowiącego gminy, co do użycia wyrażeń, cyt. „zaistnienia innych okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku”, „zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku”, „zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opłaty” czy „Inne (np. określenie zdarzenia powodującego obowiązek (...))”, ponieważ tego rodzaju sformułowania nie znajdują odzwierciedlenia w przepisach ustawowych, jak też nie zostały szerzej opisane lub zdefiniowane przez organ stanowiący. Tym bardziej, iż w pozostałych postanowieniach uchwały Rada Miasta Otwocka wskazała, jakie zdarzenie powoduje powstanie obowiązku podatkowego związanego z naliczaniem opłaty reklamowej, tj. umieszczenie tablic lub urządzeń reklamowych (vide: § 3 ust. 1), z drugiej zaś strony na wygaśnięcie ww. obowiązku, które następuje wraz z usunięciem nośników (vide § 3 ust. 2).

Wobec powyższego - w ocenie Kolegium Izby - postanowienia dotyczące zaistnienia bliżej nieokreślonych zdarzeń czy innych przykładowych, których rozwinięcia wymaga Organ nadzoru, są nieprecyzyjne i prowadzą do stworzenia niedozwolonego luzu interpretacyjnego. Tego rodzaju unormowania pozostawiają organowi wykonawczemu swobodną ocenę sytuacji w zakresie stwierdzenia faktu, czy dany podmiot podlega

ww. opłacie. Jednocześnie podmiot obowiązany do uiszczenia opłaty nie może pozostawać w niepewności lub niewiedzy, co do faktu czy ciąży na nim dany obowiązek podatkowy czy też nie. W ocenie Organu nadzoru wymienione postanowienia w sposób istotny naruszają § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

Ponadto Kolegium Izby zwraca uwagę, iż postanowienie zawarte w § 3 ust. 4 badanej uchwały, cyt. „Podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty reklamowej obowiązane są:

- 1) odpowiednio skorygować deklarację, w razie zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opłaty w danym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności;
- 2) w razie wygaśnięcia obowiązku uiszczenia opłaty”

w zakresie pkt 2 nie koresponduje z treścią jednostki redakcyjnej w § 3 ust. 4 badanej uchwały, jak również nie niesie ze sobą logicznej treści.

Badana uchwała stanowi akt prawa miejscowego, zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, ponieważ ma charakter normatywny i generalny oraz adresowana jest do bliżej nieokreślonego kręgu podmiotów. Jej uregulowania powinny być zatem na tyle precyzyjne i czytelne, aby nie powstawały wątpliwości interpretacyjne i aby adresaci uchwały oraz organy ją stosujące, nie mieli wątpliwości co do zapisów w niej zawartych (wyrok NSA (do 2003.12.31) w Gdańsku z dnia 6 czerwca 1995 r. SA/Gd 2949/94; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2020 r. I SA/Gd 6/20). Z przepisów § 6 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” wynika, że przepisy aktów normatywnych redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów w nich zawartych wyrażały intencje prawodawcy (tak: wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2022 r. III SA/Wa 671/22).

Następnie w § 5 badanej uchwały organ stanowiący postanowił, cyt. „Określa się wysokość stawek opłaty reklamowej w zależności od miejsca lokalizacji tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego. Stawka opłaty zależy od tego, w której strefie umieszczona jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, zgodnie z podziałem na strefy ustalonym w Uchwale nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.:

1) w strefie I:

- a) dzienna stawka opłaty reklamowej wynosi 2,25 zł,
- b) dzienna stawka części zmiennej opłaty reklamowej wynosi 0,34 zł od 1 m² pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy;

2) w strefie II:

- a) dzienna stawka opłaty reklamowej wynosi 3,72 zł,
- b) dzienna stawka części zmiennej opłaty reklamowej wynosi 0,34 zł od 1 m² pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy;

3) w strefie III:

- a) dzienna stawka opłaty reklamowej wynosi 3,00 zł,
- b) dzienna stawka części zmiennej opłaty reklamowej wynosi 0,34 zł od 1 m² pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy.”

Zgodnie z art. 17b ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłata reklamowa składa się z części stałej i części zmiennej, przy czym część stała ma zryczałtowaną wysokość niezależną od pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służącego ekspozycji reklamy, natomiast część zmienna zależy od wielkości pola powierzchni tablicy lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy, przy czym jeśli kształt urządzenia reklamowego uniemożliwia wyznaczenie pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy, wysokość opłaty zależy od pola powierzchni bocznej prostopadłościanu opisanego na urządzeniu reklamowym.

Jednocześnie stosownie do dyspozycji art. 19 pkt 1 lit. g oraz lit. h ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy, w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym że stawka części stałej opłaty reklamowej nie może przekroczyć 3,89 zł

dziennie oraz stawka części zmiennej opłaty reklamowej nie może przekroczyć 0,36 zł od 1 m² pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy dziennie.

Wobec powyższego Rada Miasta Otwocka dokonała nieuprawnionej modyfikacji w zakresie § 5 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. a i pkt 3 lit. a badanej uchwały, nie określając, iż dla poszczególnych lokalizacji stawki opłaty reklamowej dotyczą części stałej ww. opłaty, tak jak uczyniła to względem części zmiennej opłaty w § 5 pkt 1 lit. b, pkt 2 lit. b i pkt 3 lit. b badanej uchwały.

Rada Miasta Otwocka, podejmując wskazane regulacje, naruszyła w sposób istotny art. 17b ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, postanawiając de facto o wyznaczeniu stawki opłaty reklamowej nieznannej ustawie, stosując termin „stawka” zamiast „stawka części stałej”, jak wynika to z przytoczonych przepisów. Kolegium Izby podkreśla, iż organ stanowiący nie może dokonywać modyfikacji zapisów ustawy, bowiem może prowadzić to do zmiany intencji ustawodawcy.

Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 25 marca 2003 r. II SA/Wr 2572/02, narusza powszechnie obowiązujący porządek prawny w stopniu istotnym nie tylko regulowanie przez gminę jeszcze raz tego, co zostało już zamieszczone w źródłach powszechnie obowiązującego prawa, lecz także modyfikowanie przepisu ustawowego przez akt wykonawczy niższego rzędu, co możliwe jest tylko w przepisach wyraźnie przewidzianego upoważnienia ustawowego. Powtórzenie regulacji ustawowych lub ich modyfikacja w akcie prawa miejscowego jest niedopuszczalne, także z uwagi na fakt, iż trzeba się liczyć z tym, że powtórzony przepis będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go powtórzono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji prawodawcy (vide: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 listopada 2011 r. II SA/Wr 518/11).

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem sądów administracyjnych, cyt. „Z istoty aktu prawa miejscowego, wynika bowiem niedopuszczalność takiego działania organu realizującego delegację ustawową, które polega na powtarzaniu bądź modyfikacji wiążących norm ustawowych” (tak: wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2020 r. II OSK 1943/18, jak również: wyrok NSA z dnia 16 czerwca 1992 r. II SA 99/92; wyrok NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 1993 r. SA/Wr 1793/93; wyrok NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu z dnia 14 października 1999 r. II SA/Wr 1179/98; wyrok NSA (do 2003.12.31) w Lublinie z dnia 28 lutego 2003 r. I SA/Lu 882/02; wyrok NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu z dnia 14 listopada 2003 r. II SA/Wr 1389/03; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2004 r. IV SA/Wr 505/04).

Następnie w § 6 pkt 4 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Zwalnia się z opłaty reklamowej:

4) szyldy, o których mowa w §46 ust. 1 pkt 3 i 4 uchwały nr LXXXIII/900/23 Rady Miasta Otwocka z dnia 31 maja 2023 r.”.

Zgodnie z art. 17a ust. 5 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłaty reklamowej nie pobiera się, jeżeli tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, stanowią szyld, o ile jest on zgodny z zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń.

Powyższe postanowienie wykracza poza delegację ustawową, naruszając w sposób istotny art. 17a ust. 5 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ Rada Miasta Otwocka nie posiadała kompetencji do wprowadzenia przedmiotowego zwolnienia, jako że wynika ono z przepisu rangi ustawowej (ipso iure) przytoczonego powyżej; nie jest zatem ono zależne od woli organu stanowiącego.

W § 6 pkt 6 i 7 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Zwalnia się z opłaty reklamowej:

6) tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które są umieszczone w pasie drogowym dróg, którymi zarządza Miasto Otwock i została dla nich wydana decyzja administracyjna zezwalająca na zajęcie pasa drogowego i ustalająca wysokość opłaty za zajęcie pasa drogowego;

7) tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które zostały umieszczone na nieruchomości stanowiącej własność Miasta Otwocka na podstawie właściwej umowy i Miasto Otwock pobiera za to inną opłatę (np. dzierżawa, wynajem).”.

Zgodnie z art. 17a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może wprowadzić opłatę reklamową od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych.

Z kolei zgodnie z art. 17a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłatę reklamową pobiera się od:

- 1) właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, z wyłączeniem nieruchomości gruntowych oddanych w użytkowanie wieczyste,
- 2) użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych,
- 3) posiadaczy samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 4) posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego bądź jest
 - b) bez tytułu prawnego

- jeżeli na tych nieruchomościach lub obiektach budowlanych znajdują się tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, niezależnie od tego czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama.

Jednocześnie zgodnie z art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych. Sformułowane przez Radę Miasta Otwocka postanowienia § 6 pkt 6 i 7 w badanej uchwale - w ocenie Kolegium Izby - są de facto zwolnieniami o charakterze przedmiotowo - podmiotowym.

Z zacytowanych przepisów ustawy nie wynika możliwość podmiotowego różnicowania stawek. Tym samym ww. postanowienia zwalniające od opłaty jedynie te nośniki reklamowe, które są zarządzane przez Miasto Otwock lub gmina uzyskuje dochód na podstawie innego tytułu prawnego - w ocenie Kolegium Izby - istotnie naruszają art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ organ stanowiący nie miał podstawy prawnej do dokonania tego rodzaju zwolnień przedmiotowo - podmiotowych.

Gmina może różnicować stawki ww. opłat jedynie w zakresie przedmiotowym. Przedmiot zwolnienia winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika; w każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo - podmiotowego (tak: wyrok NSA z dnia 5 października 2021 r. III FSK 2106/21; wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r. II FSK 2592/12; wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2020 r. II FSK 646/20).

Zgodnie z art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji RP, akty prawa miejscowego, a takim aktem jest - w rozumieniu art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym - badana uchwała, są źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze działania organów, które je ustanowiły, przy czym organy te ustanawiają akty prawa miejscowego na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. Oznacza to, że akt podjęty na podstawie ustawowego upoważnienia może regulować tylko i wyłącznie sprawy przekazane tym upoważnieniem, a normowanie w akcie prawa miejscowego innych kwestii, niż te, które wynikają z delegacji ustawowej, nie znajduje uzasadnienia i przekracza zakres upoważnienia.

Stanowisko Kolegium Izby w tym zakresie poparte jest orzecznictwem sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 października 2015 r. I SA/Po 1305/15, w którym Sąd stwierdził, cyt. „Zgodnie z linią orzeczniczą sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 8 maja 2013 r. akt II GSK 299/12), przepis prawa ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej. Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą

w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia. Nie jest upoważniony ani do regulowania tego, co zostało już ustawowo uregulowane, ani też do wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego.” Ponadto należy pamiętać, co wynika z wyroku NSA z dnia 19 marca 2008 r. II GSK 427/07, cyt. „w prawie administracyjnym niepodważalną regułą jest zasada »dozwolone jest tylko to, co wynika z przepisów prawa«, niedopuszczalne natomiast jest postępowanie w myśl reguły „co nie jest zakazane jest dozwolone” (tak również: wyrok NSA z dnia 20 marca 1998 r. III SA 1622/97). Wprowadzenie do aktów prawa miejscowego regulacji wychodzących poza zakres upoważnienia ustawowego stanowi istotne naruszenie prawa (tak, np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2016 r. IV SA/Gd 266/16).

Ponadto Kolegium Izby zauważa, iż zwolnienie z opłaty reklamowej zawarte w § 6 pkt 6 badanej uchwały, cyt. „Zwalnia się z opłaty reklamowej:

6) tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które są umieszczone w pasie drogowym dróg, którymi zarządza Miasto Otwock i została dla nich wydana decyzja administracyjna zezwalająca na zajęcie pasa drogowego i ustalająca wysokość opłaty za zajęcie pasa drogowego;” narusza w sposób istotny normę wyrażoną w art. 40 ust. 6b ustawy o drogach publicznych.

Zgodnie z ww. przepisem opłatę za zajęcie pasa drogowego, na cele niezwiązane z budową dróg, w tym umieszczanie w pasie drogowym urządzeń obcych innych niż liniowe oraz reklam pobiera się opłatę ustaloną jako iloczyn liczby metrów kwadratowych powierzchni pasa drogowego zajętej przez rzut poziomy powierzchni reklamy, liczby dni zajmowania pasa drogowego i stawki opłaty za zajęcie 1 m² pasa drogowego, przy czym od dnia wprowadzenia opłaty reklamowej przez radę gminy, opłatę za zajęcie pasa drogowego powiększa się, o wysokość opłaty reklamowej, o której mowa w art. 17a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707).

Wobec powyższego Rada Miasta Otwocka, postanawiając o zwolnieniu z opłaty reklamowej, w przypadku gdy tablice reklamowe i urządzenia reklamowe umieszczone w pasie drogowym dróg są zarządzane przez miasto i została dla nich wydana decyzja administracyjna zezwalająca na zajęcie pasa drogowego ustalająca wysokość opłaty za zajęcie pasa drogowego, istotnie naruszyła art. 40 ust. 6b ustawy o drogach publicznych.

W ocenie Kolegium Izby Rada Miasta Otwocka nie mogła zdecydować o zwolnieniu z opłaty reklamowej, w sytuacji, gdy dyspozycja art. 40 ust. 6b ustawy o drogach publicznych nakłada obowiązek doliczenia opłaty reklamowej (po jej wprowadzeniu) do opłaty za zajęcie pasa drogowego. Tym samym opłata reklamowa jest naliczana niezależnie od opłaty za zajęcie pasa drogowego.

Określona w art. 40 ust. 6b tej ustawy zależność pomiędzy opłatami nie polega więc na zwolnieniu z opłaty reklamowej, w przypadku gdy pobierana jest już opłata za zajęcie pasa drogowego (tak, jak postanowiła Rada Miasta Otwocka), ale jest ona pobierana dodatkowo (niezależnie), poprzez jej doliczenie.

W sekcji C pkt 4 załącznika do badanej uchwały pn. „DEKLARACJA NA OPŁATĘ REKLAMOWĄ”, Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Podmiot zobowiązany do złożenia deklaracji: 4. Rodzaj podmiotu (zaznaczyć właściwy kwadrat):

1. właściciel, użytkownik wieczysty
2. współwłaściciel, współużytkownik wieczysty
3. posiadacz samoistny
4. posiadacz zależny
5. inne _____”.

Stosownie do dyspozycji art. 17a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłatę reklamową pobiera się od:

- 1) właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, z wyłączeniem nieruchomości gruntowych oddanych w użytkowanie wieczyste,
- 2) użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych,
- 3) posiadaczy samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych,

4) posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego bądź jest
- b) bez tytułu prawnego

- jeżeli na tych nieruchomościach lub obiektach budowlanych znajdują się tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, niezależnie od tego czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama.

Ustawodawca wskazał zatem zamknięty katalog podmiotów obowiązanych do uiszczania ww. opłaty. Tym samym postanowienie Rady Miasta Otwocka zawarte w sekcji C pkt 4 poz. 5 załącznika określając, cyt. „inne” i pozostawiające przestrzeń na wypełnienie dowolną treścią, zakłada istnienie szerszego katalogu podmiotów niż wynikające z art. 17a ust. 3 przedmiotowej ustawy, czym istotnie naruszyła ten przepis.

Kolegium Izby podkreśla, że organ jednostki samorządu terytorialnego, realizując swoje kompetencje, musi uwzględniać treść normy ustawowej. Odstąpienie od tej zasady z reguły stanowi istotne naruszenie prawa. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, ugruntował się pogląd dotyczący dyrektyw wykładni norm o charakterze kompetencyjnym. Naczelną zasadą prawa jest zakaz domniemania kompetencji (tak: wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 października 2019 r. II SA/Bk 336/19; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2013 r. IV SA/Po 116/13). Należy podkreślić, że normy kompetencyjne (upoważniające) powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny. Jednocześnie zakazuje się dokonywania wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzania kompetencji w drodze analogii (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2010 r. IV SA/Wr 593/09; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 listopada 2019 r. II SA/Bd 829/19).

W § 3 ust. 6 badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Jeżeli obowiązek w zakresie wniesienia opłaty reklamowej ciąży solidarnie odpowiednio na wszystkich właścicielach lub współposiadaczach nieruchomości, na której umieszczona jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, każdy z właścicieli lub współposiadaczy składa osobną deklarację, zaznaczając w sekcji C właściwy rodzaj podmiotu zobowiązanego oraz w sekcji F wypełnia pole nr 193”.

Jednocześnie w załączniku pn. „DEKLARACJA NA OPŁATĘ REKLAMOWĄ” w sekcji F. „Łączna kwota opłaty za tablice reklamowe i urządzenia reklamowe za dany rok (suma kwot z kolumny g w sekcjach E.1., E.2., E.3., E.4.)” w polu nr 193 Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Proporcjonalna część opłaty (dotyczy, gdy w sekcji C zaznaczono poz. 2)”.

Stosownie do art. 17a ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany, na których zlokalizowana jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, jest przedmiotem współwłasności lub pozostaje w posiadaniu dwóch lub więcej osób obowiązek w zakresie wniesienia opłaty reklamowej ciąży solidarnie odpowiednio na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.

Wskazaną solidarność dłużników należy rozumieć według zasad ogólnych, tj. poprzez sytuację, w której kilku dłużników jest zobowiązanych w taki sposób, iż wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a spełnienie świadczenia przez któregokolwiek z nich zwalnia pozostałych. W ocenie Kolegium Izby solidarność dłużników (wnoszących opłatę reklamową) względem wierzyciela (Miasta Otwocka) nie polega w tym przypadku na - jak to ujęto - „proporcjonalności”, tj. zobowiązaniu każdego z tych podmiotów do uiszczenia swojej części świadczenia.

Takie rozumienie zobowiązania jest sprzeczne z art. 17a ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dodatkowo wskazać należy, iż Rada Miasta Otwocka, stosując uregulowania, w których z góry zakłada dochodzenie zapłaty z tytułu opłaty reklamowej proporcjonalnie do udziału właścicieli, posiadaczy lub użytkowników wieczystych, sama sobie ogranicza ewentualną możliwość dochodzenia potencjalnych roszczeń z tego tytułu, ponieważ solidarna odpowiedzialność dłużników względem wierzyciela przynajmniej znacznie szerszy wachlarz możliwości przy ich dochodzeniu.

W załączniku pn. „DEKLARACJA NA OPŁATĘ REKLAMOWĄ” w sekcji H. „Kontakt do osoby odpowiedzialnej za sporządzenie deklaracji i dodatkowe informacje” w polach nr 198 i 199 Rada Miasta Otwocka postanowiła odpowiednio, cyt. „198. Numer telefonu kontaktowego” oraz „199. E-mail”. Stosownie do art. 19 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy, w drodze uchwały może wprowadzić obowiązek składania organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, deklaracji na opłatę reklamową, a także określić termin, warunki i tryb składania tych deklaracji; w tym przypadku rada gminy określa wzór formularza deklaracji na opłatę reklamową, w którym zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru opłaty reklamowej.

W ocenie Kolegium Izby wskazane informacje nie są danymi niezbędnymi do wymiaru i poboru opłaty reklamowej. W związku z powyższym Rada Miasta Otwocka wykroczyła poza ramy upoważnienia ustawowego zawartego w art. 19 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W części „Pouczenie” załącznika do badanej uchwały Rada Miasta Otwocka postanowiła, cyt. „Zgodnie z art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.), podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom zaokrągla się do pełnych złotych, w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.”.

Kolegium Izby wskazuje, iż stosownie do art. 63 § 2 Ordynacji podatkowej, zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

Wobec powyższego wskazane postanowienie istotnie narusza art. 63 § 2 Ordynacji podatkowej, ponieważ przepis rangi ustawowej zabrania stosowania zasad zaokrąglania do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, natomiast stosownie do art. 1 pkt 5b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłata reklamowa jest tego rodzaju opłatą.

Badając zgodność z prawem przedmiotowej uchwały, Kolegium Izby stwierdza, że niezgłoszenie projektu badanej uchwały do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, jak również nieokreślenie przez Radę Miasta Otwocka sposobu przesyłania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej i rodzajów podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone deklaracje, sprawiają że postanowienia badanej uchwały nie wypełniają delegacji ustawowej, a przez to należy uznać, że uchwała została podjęta z istotnym naruszeniem prawa i zachodzi konieczność wyeliminowania jej w całości z obrotu prawnego.

Z podanych powodów Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie orzekło, jak w sentencji uchwały.

Przewodniczący

Wojciech Tarnowski

