

Rozważania dotyczące praktycznych skutków wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 39/19

GRABOWSKI, JĘDRZEJ



JĘDRZEJ GRABOWSKI

jedrzej.grabowski1@gmail.com

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego,
Polonia

The Opole Studies in Administration and Law

Opole University Press, Polonia

ISSN: 1731-8297

ISSN-e: 2658-1922

Periodicity: Trimestral

vol. 20, no. 2, 2022

redakcja.osap@gmail.com

Received: 27 June 2022

Accepted: 30 August 2022

URL: <http://portal.amelica.org/ameli/journal/463/4633919004/>

Streszczenie: W niniejszym artykule autor przedstawia swoje rozważania dotyczące praktycznych skutków wyroku Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy podmiotów gospodarczych. Metodą badawczą użytą przez autora była metoda formalno-dogmatyczna. Autor podjął próbę wyjaśnienia wątpliwości powstałych na tle przedmiotowego wyroku.

Słowa kluczowe: podatki, działalność gospodarcza, spółki, przedsiębiorcy.

Abstract: In this article, the author describes his reflections on the practical effects of the judgment of the Constitutional Tribunal from the perspective of economic entities. The research methods used by the author were the empirical method and the formal-dogmatic method. The author has attempted to clarify the doubts arising from the judgment in question.

Keywords: taxes, business activity, companies, entrepreneurs.

1. Wstęp

W wyroku z 24 lutego 2021 r. (SK 39/19 – dalej: „wyrok SK 39/19”) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Trybunał Konstytucyjny, nie orzekając o derogacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., uznał ten przepis za niezgodny z Konstytucją w przypadku dokonania jego określonej wykładni. Jest to zatem wyrok interpretacyjny, wskazujący, jakie rozumienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest niezgodne z Konstytucją RP.

W związku z ogłoszeniem wyroku SK 39/19 w prasie pojawiły się artykuły informujące o możliwości odzyskania podatku i wznowieniu postępowania. Taka możliwość miałaby być konsekwencją nadpłaty powstałej w wyniku pobrania przez organy skarbowe wyższej kwoty podatku niż faktycznie należna. Zgodnie z art. 72 § 1 o.p. „Za nadpłatę uważa się kwotę: 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4 o.p., określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 4)

zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadko dawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej”. Tak zdefiniowana w punkcie 1 i 2 nadpłata – zgodnie z przepisami działu 9 o.p. – może podlegać zwrotowi. Stawka podatku od budynków lub ich części (za 1 m² powierzchni użytkowej) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynosi w 2022 r. aż 25,74 zł, podczas gdy stawka od budynków lub ich części pozostałych wynosi 8,68 zł. Różnicę stanowi prawie dwukrotność niższej stawki. Mając to na uwadze, wierzyciele w wielu sporach finansowych między przedsiębiorcami, a zwłaszcza w przypadkach, w których dłużnik nie jest wypłacalny, wskazują na możliwość odzyskania nadpłaty w podatku celem spłacenia swoich zobowiązań. Z tego też względu temat warunków odzyskiwania tej nadpłaty oraz kryteriów, jakie należy przyjąć w całym tym procesie, zasługuje – z perspektywy podmiotów prowadzących działalność gospodarczą – na analizę. Jednocześnie przedmiotowa analiza nie stanowi o samym procesie odzyskiwania nadpłaty, a jedynie dotyczy kryteriów, jakie przyjęły się w orzecznictwie po omawianym wyroku SK 39/19.

2. Problematyka uznania nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” oznaczają „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. Przepis ten stosuje się jednak z zastrzeżeniem art. 1a ust. 2a u.p.o.l., który zawiera katalog wyłączeń. W omawianej definicji nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą ustawodawca nie przewidział warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, a za wystarczający przyjął fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę (Dowgier et al. 2021).

Artykuł ten już wcześniej był przedmiotem wykładni Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku o sygn. SK 13/15 („wyrok SK 13/15”) Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Analiza wyroku SK 39/19 pokazuje, że rozstrzygnięcie to nawiązuje do stanowiska zawartego w wyroku SK 13/15, a zarazem stanowi jego uzupełnienie. Podobnie jak w wyroku SK 13/15 Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 39/19 uznał za sprzeczną ze standardami konstytucyjnymi taką interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w świetle której o stosowaniu stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. decyduje wyłącznie fakt posiadania gruntu (budynku lub budowli) przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Z wyeksponowanej tezy wyroku SK 39/19 w sposób jednoznaczny wynika, że jest on adresowany do wszystkich podatników

będących przedsiębiorcami lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, co nie było takie jednoznaczne w poprzednim orzeczeniu (I SA/Łd 171/22).

Przed wydaniem wyroku SK 39/19 szczególnie dotknięte przez wysokość przedmiotowego podatku były osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której osoba fizyczna oprócz nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej posiada nieruchomość należącą do majątku osobistego podatnika. W związku z tym pojawiają się następujące pytania praktyczne:

1) Czy wyrok Trybunału odnosi się jedynie do przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, czy również do spółek prawa handlowego?

2) Jakie kryteria należy przyjąć do oceny, czy dana nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej?

3) Czy zawieszenie działalności gospodarczej lub czasowe zaprzestanie wykorzystywania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej uprawnia przedsiębiorcę do odzyskania podatku za okres zawieszenia działalności gospodarczej lub zaprzestania wykorzystywania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej?

4) Czy wykorzystywanie jedynie części działki gruntu na cele prowadzenia działalności gospodarczej uprawnia do obniżenia podatku w stosunku do części niewykorzystywanej na cele prowadzenia działalności gospodarczej?

Problem przedstawiony w skardze konstytucyjnej dotyczył „automatycznego” kwalifikowania przez organy podatkowe nieruchomości, będących w posiadaniu osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, do kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem tej działalności. Osoby fizyczne prowadzące taką działalność występują bowiem na gruncie prawa podatkowego w dwojakim charakterze – jako przedsiębiorcy i jako osoby prywatne (w zakresie swojego majątku osobistego). Tezy tego rozstrzygnięcia odnoszą się co prawda do przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, jednakże nie budzi wątpliwości, że wyrok SK 39/19 odnosi się również do spółek prawa handlowego. Jeżeliby zaakceptować tę tezę, to należałoby uznać za błędne założenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku (I SA/Gd 623/21), że wywodzenie argumentów z wyroku SK 39/19 przez spółki jest chybione.

W uzasadnieniu wyroku SK 39/19 czytamy, że „zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów”.

W pierwszej kolejności należy przywołać kodeksową definicję przedsiębiorcy, którym zgodnie z art. 431 k.c. jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową. P. Nazaruk wyróżnia dwa kryteria definicji przedsiębiorców: podmiotowe i funkcjonalne. Jak komentuje, „Według W. Popiołka kryterium podmiotowe sprowadza się do stwierdzenia, że przymiot przedsiębiorcy może przysługiwać każdemu podmiotowi stosunków cywilnoprawnych, tj. osobie

fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej niebędącej osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, czyli jednostce, o której mowa w art. 431. Przedsiębiorcą może być osoba fizyczna niemająca pełnej zdolności do czynności prawnych. Bezsprzecznie przedsiębiorcami są także spółki kapitałowe w organizacji. Definicje przedsiębiorcy zawarte w ustawach szczegółowych mają różny stopień tożsamości z regulacją zawartą w Kodeksie cywilnym [...]. Z kolei kryterium podmiotowe sprowadza się do prowadzenia działalności gospodarczej lub zawodowej we własnym imieniu. Za cechę działalności gospodarczej uznać należy jej profesjonalny charakter. Według Ł. Żelechowskiego, kryterium funkcjonalne użyte w Kodeksie cywilnym jest bardzo ogólne, gdyż nie zawiera definicji działalności gospodarczej i zawodowej. Przy wykładni pojęcia działalności gospodarczej należy pomocniczo stosować art. 3 pr. przed. Z kolei pojęcie działalności zawodowej dotyczy przede wszystkim tzw. wolnych zawodów [...]. Wolne zawody, takie jak np. adwokat, radca prawny czy notariusz, mogą być wykonywane tylko przez osoby fizyczne” (Nazaruk 2022).

Artykuł 4 p.p. z kolei definiuje przedsiębiorcę jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującą działalność gospodarczą. Przedsiębiorcami zgodnie z art. 4 p.p. są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Wątpliwości może budzić pewna rozbieżność w definicji przedsiębiorcy z k.c. a p.p., mianowicie definicja z k.c. odróżnia działalność zawodową od gospodarczej, podczas gdy p.p. wyróżnia tylko działalność gospodarczą. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy prawo przedsiębiorców, definicja ta ma na celu „oddanie immanentnych cech działalności gospodarczej jako aktywności podejmowanej w obrocie gospodarczym, ale przede wszystkim odróżniających tę działalność w sferze prawa publicznego. Warto zauważyć, że w obecnym stanie prawnym pojęcie to jest definiowane wyłącznie na gruncie prawa publicznego oraz znacząco zróżnicowane w zależności od celów danej regulacji ustawowej. Prywatnoprawna definicja przedsiębiorcy (art. 431 k.c.), z uwagi na tradycję i pewną specyfikę, odróżnia działalność gospodarczą przedsiębiorcy od jego działalności zawodowej. Rozróżnienie to obecnie ma jednak znaczenie głównie historyczne, a jego celem jest przesądzenie, że osoby wykonujące działalność zawodową są również przedsiębiorcami. Należy przypomnieć, że osoby wykonujące tzw. wolne zawody niegdyś co do zasady nie były uznawane za przedsiębiorców (kupców), chyba że prowadziły one przedsiębiorstwo zarobkowe. Obecnie każdą działalność zawodową można uznać za działalność gospodarczą, jeśli ma charakter zarobkowy, zorganizowany i ciągły. W treści projektowanego art. 3 ustawy nie ma więc potrzeby wskazywać, że pojęcie działalności gospodarczej obejmuje również działalność zawodową” (VIII kadencja, druk sejm. nr 2051).

W odniesieniu do spółek prawa handlowego początkiem dalszych rozważań będą przepisy u.k.r.s. W art. 36 tejże ustawy znajduje się enumeratywny katalog podmiotów, które mogą uzyskać wpis do rejestru przedsiębiorców. Słusznie zauważa M. Tarska, że wymienione w wyżej wskazanym przepisie typy podmiotów będących przedsiębiorcami zostały ustalone autonomicznie na potrzeby ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (Tarska 2009: 327). Podobny pogląd prezentuje również M. Dębska (2013). Wpisowi do rejestru podlegają m.in. spółki kapitałowe i spółki osobowe, jednakże – jak komentuje A. Michnik –

pomimo podlegania wpisowi do rejestru przedsiębiorców nie w każdym wypadku będą jednak przedsiębiorcami. Takim przykładem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i prosta spółka akcyjna, które w świetle art. 151 § 1 i art. 3001 § 1 k.s.h. mogą zostać utworzone w każdym celu prawnie dopuszczalnym, a więc niekoniecznie w celu prowadzenia działalności gospodarczej (Michnik 2013). Analogiczna sytuacja jest również w przypadku spółek akcyjnych. Jak wskazuje się w doktrynie, szeroko zakreślone abstrakcyjne ujęcie spółki akcyjnej pozwala na powstanie spółki akcyjnej w każdym celu dozwolonym przez prawo (Kidyba 2022). Wpis do rejestru spółek ma znaczenie konstytutywne i nieistotne jest przy tym, czy prowadzą one działalność gospodarczą. Bez wpisu najzwyczajniej nie powstaną. W związku z tym trudne do określenia może być, czy wyżej wskazane spółki, utworzone nie w celu prowadzenia działalności gospodarczej, mogą skorzystać na wyroku SK 39/19. Wątpliwości w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi nie budzi zastosowanie wyroku SK 39/19 do przedsiębiorców innych niż osoby fizyczne (I SA/Łd 913/21). Wyrok ten nie dotyczy bowiem wyłącznie osoby fizycznej będącej właścicielem gruntu, lecz ma charakter uniwersalny i kształtuje pozycję wszystkich podatników podatku od nieruchomości niezależnie od sposobu nabycia podmiotowości prawnopodatkowej (I SA/Łd 136/22; I SA/Łd 138/22). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (I SA/Sz 216/21) przyznał co prawda, że wnioski płynące z wyroku SK 39/19 znajdują zastosowanie do przedsiębiorców działających w formie spółek prawa handlowego, jednakże w ocenie WSA podmioty takie jak spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka jawna czy też przedsiębiorstwo państwowe mają jeden cel – prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem wszystko, co posiadają, służy temu celowi, a przez to jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W kontekście wyżej przywołanego – według mnie słusznego – poglądu A. Michnika taka ocena wydaje się zbyt szeroka. Mając to na uwadze, należało poddać analizie również kryteria, które trzeba przyjąć do oceny, czy dana nieruchomość może być uznana za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też nie.

Oczywiście z powyższych rozważań należy wyłączyć, w świetle art. 102 k.s.h., spółkę komandytową, ponieważ zgodnie z art. 102 k.s.h. jest nią spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa (a nie każdy cel dopuszczalny przez prawo).

Przywołując katalog zawarty w art. 36 u.k.r.s., nie sposób nie wspomnieć również przy okazji o oddziałach przedsiębiorcy zagranicznego. Ustawodawca, zamieszczając oddziały zagranicznych przedsiębiorców w art. 36 pkt. 14–16 u.k.r.s., przyznał im podmiotowość rejestrową. Nie spełniają one jednak kryterium podmiotowego, ponieważ nie są odrębnymi podmiotami prawa, a jedynie korzystają z podmiotowości prawnej innych podmiotów (są niesamodzielne). Jak zatem słusznie zauważa M. Dziurda (2021), nadanie podmiotowości rejestrowej przez ustawodawcę nie stanowi o byciu przedsiębiorcą w rozumieniu art. 431 k.c. Mając powyższe na uwadze, można wysnuć wniosek, że wyrok SK 39/19 pozostaje bez większego znaczenia dla samych oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego.

3. Kryteria uznania nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą

Określenie jasnych kryteriów, które należy mieć na uwadze przy ocenie powiązania nieruchomości z działalnością gospodarczą, jest z całą pewnością trudne, jednakże kierując się zasadami logicznego myślenia i zrozumieniem mechanizmu prowadzenia takiej działalności, można określić kilka przesłanek uprawniających do takiego powiązania. Jak słusznie wskazuje K. Radzikowski (2012), chodzi tutaj o okoliczności faktyczne uwzględniane na zasadzie swobodnej oceny dowodów w ramach przyjętego rozumienia przesłanki „posiadania przez przedsiębiorcę”. Przed wydaniem wyroku SK 39/19 błędnie wskazywano, że nieruchomość znajdująca się w posiadaniu osoby prawnej będącej przedsiębiorcą podlega opodatkowaniu stawką wynikającą z jego związania z działalnością gospodarczą, nawet jeśli nie jest wykorzystywana do prowadzenia takiej działalności (II FSK 2320/19). Jak podkreślano w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jedynym koniecznym warunkiem uznania nieruchomości za związaną z wykonywaniem działalności gospodarczej był sam fakt posiadania jej przez przedsiębiorcę (II FSK 970/20; II FSK 1414/19), bez względu na faktyczny sposób jej wykorzystania (II FSK 226/10; II FSK 2128/09; II FSK 1888/07; II FSK 1354/07). Automatyczne przyjmowanie przez organy podatkowe kryterium posiadania przy ustalaniu, czy dana nieruchomość stanowiąca własność osoby fizycznej jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, już przed wydaniem wyroku SK 39/19 wzbudzało wątpliwość niektórych k

omentatorów. W doktrynie wskazywano, że organ podatkowy powinien ustalać, jakim celom służy dana nieruchomość na podstawie ewidencji księgowo-podatkowej prowadzonej przez podatnika (Dowgier et al. 2021). Brak akceptacji zautomatyzowanego przyjęcia opodatkowania nieruchomości stawką dla działalności gospodarczej można znaleźć w doktrynie i orzecznictwie znacznie wcześniej. Dla przykładu Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 lipca 2012 r. opowiedział się za możliwością opodatkowania nieruchomości stawką jak dla związanych z działalnością gospodarczą jedynie w przypadku ustalenia w toku postępowania podatkowego, że mogłyby one choćby pośrednio służyć w prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej (II FSK 32/12). K. Radzikowski z kolei wskazuje, że do okoliczności, które świadczą, że dana nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, należy zaliczyć: wciągnięcie nieruchomości do rejestru środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie wydatków na jej nabycie i/lub utrzymanie do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym oraz ujęcie w ewidencji zakupów/sprzedaży prowadzonej na potrzeby podatku VAT (Radzikowski 2012). Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 39/19, doprecyzowanie „związku” nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Uściśleniem powyższego wskazania jest orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym do stwierdzenia, czy osoba fizyczna w odniesieniu do posiadanej przez nią nieruchomości występuje jako przedsiębiorca, niezbędne jest ustalenie, jakim

celom służy dana nieruchomość, czy realizuje określone zadania gospodarcze prowadzącego przedsiębiorstwo (II FSK 1571/18; II FSK 3046/19; II FSK 1419/17). Jak dalej wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny w przywoływanych wyrokach, kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy dana nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa podatnika lub w jakikolwiek inny sposób pozostaje w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Najczęściej przywoływanym przez sądy administracyjne kryterium uznania gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l jest posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą lub mogą służyć do prowadzenia działalności gospodarczej tego podmiotu (III FSK 3960/21; III FSK 2942/21; I SA/Ke 182/21; I SA/Ke 183/21; I SA/Go 65/21). Do innych kryteriów należy zaliczyć możliwość wykonywania na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, gdy nieruchomość została nabyta pod przyszłe inwestycje gospodarcze. Oprócz przywołanych powyżej, a wskazanych przez K. Radzikowskiego, do przykładowych przesłanek Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu zaliczył także treść aktu notarialnego oraz źródła finansowania zakupu nieruchomości. (I SA/Op 169/21). Również ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie może pomóc przy ustaleniu związku nieruchomości z prowadzoną działalnością. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie (III FSK 20/21).

Wątpliwości natomiast budzi nie do końca jasne sformułowanie użyte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 1571/18), tzn. „realizuje określone zadania gospodarcze prowadzącego przedsiębiorstwo”. Mianowicie wniosek płynący z tej części wyroku prowadzi do konkluzji, że aby stwierdzić, czy konkretna osoba fizyczna w odniesieniu do posiadanej przez nią nieruchomości występuje jako przedsiębiorca, należy poddać analizie również po pierwsze same zapatrywania osoby prowadzącej działalność gospodarczą do danej nieruchomości, tzn. czy wolą osoby prowadzącej działalność gospodarczą jest przeznaczenie danej nieruchomości na realizację określonych zadań gospodarczych, oraz po drugie – wątpliwość, czy nieruchomość w ogóle może być wykorzystana w działalności gospodarczej danego przedsiębiorcy ze względu na charakter prowadzonej przez niego działalności. Wskazać przy tym należy, że przy takiej ocenie – nawet przy przejściowym niewykorzystywaniu nieruchomości w prowadzonej przez osobę fizyczną działalności – należy wziąć pod uwagę, czy cechy nieruchomości oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej powodują, że może być ona wykorzystywana na ten cel (I SA/Łd 171/22).

Cytowany powyżej fragment i wnioski z niego płynące nie stoją w sprzeczności z dominującym orzecznictwem w tym zakresie. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (I SA/Lu 136/21) i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (I SA/Bk 370/21) podniosły, że „do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej

powoduje, że mogą być one wykorzystywane na ten cel”, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu (I SA/Op 154/21) stwierdził: „Związek gruntu z działalnością gospodarczą może być oparty również na potencjalnym wykorzystywaniu tego gruntu w działalności gospodarczej dzierżawcy”.

Tym samym kryterium koniecznym do powiązania nieruchomości z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy jest możliwość wykorzystania konkretnej nieruchomości zgodnie z profilem działalności przedsiębiorcy. W sferze relacji gospodarczych należy mieć na uwadze również, że niewykorzystanie gruntu i budowli do prowadzenia działalności gospodarczej przez pozostałych jego współwłaścicieli nie może wpłynąć na zmianę kwalifikacji tegoż gruntu (I SA/Rz 327/21). Bez znaczenia jest również wielkość udziału przedsiębiorcy we współwłasności. W konsekwencji osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, będące współwłaścicielami nieruchomości razem z przedsiębiorcą przy spełnieniu warunków wskazanych powyżej, są zobowiązane do zapłaty podatku w wyższej wysokości (Pawlak i Zięty 2013; Etel 2016).

4. Czasowe zawieszenie działalności gospodarczej

Powyżej cytowane wyroki odpowiadają również na pytanie wskazane w punkcie trzecim, tzn. czy zawieszenie działalności gospodarczej lub czasowe zaprzestanie wykorzystywania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej uprawniają przedsiębiorcę do odzyskania podatku za okres zawieszenia działalności gospodarczej lub zaprzestania wykorzystywania nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej. Uzupełniając powyższe rozważania, w pełni zasadnie argumentują B. Pahl oraz M. Radziłowicz, że nie można poprzestać na leksykalnym znaczeniu przepisu, ale niezbędne jest również ustalenie celu regulacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ponieważ „przepis ten ma przede wszystkim na celu wskazanie, że według stawek najwyższych powinny być opodatkowane grunty, budynki i budowle przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, wchodzące w skład jego przedsiębiorstwa, niezależnie od faktu ich wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi tutaj o sytuację, w której przedsiębiorca w danym momencie z określonych przyczyn (np. ekonomicznych, braku zamówień) nie wykorzystuje przedmiotów opodatkowania na potrzeby prowadzonej działalności. Niemniej jednak wchodzą one w skład jego przedsiębiorstwa, a tym samym powinny być opodatkowane według stawek najwyższych” (Pahl i Radziłowicz 2021: 87). W pełni uzasadnione będzie przy tym powołanie się na wyżej wspomnianą chociażby potencjalną możliwość wykonywania na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą. Zawieszenie działalności gospodarczej nie może rzutować na wysokość podatku ze względu na brak skutku w postaci utracenia statusu przedsiębiorcy w przypadku zawieszenia działalności gospodarczej.

5. Wykorzystanie części gruntu na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą

W ostatnim czasie coraz bardziej rośnie zainteresowanie instalacjami fotowoltaicznymi. Zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorcy, instalując na swoich domach czy gruntach panele fotowoltaiczne, dążą do tego samego rezultatu, jakim jest ich eksploatacja i zamiana energii słonecznej na energię elektryczną. Jednakże w praktyce zdarzają się sytuacje, w których postawiona przez przedsiębiorcę farma fotowoltaiczna zajmuje tylko ułamek całkowitej powierzchni gruntu. W efekcie w celu zwiększenia zysków lub w celu zmniejszenia wysokiego już zobowiązania podatkowego przedsiębiorcy pozostałą, niezajętą przez farmę fotowoltaiczną część gruntu przeznaczają na inną działalność. Jako przykład można wskazać stan faktyczny, który doprowadził do wydania wyroku przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (I SA/Sz 216/21): przedsiębiorca chciał wyłączyć nie więcej niż 30% gruntu z produkcji rolnej i przeznaczyć tę część na zabudowę w postaci farmy fotowoltaicznej. Sąd orzekł wówczas, że jeżeli działka gruntowa o pow. 2 ha, która jest w posiadaniu przedsiębiorcy, pozostaje w ścisłym związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i na tej działce ma zostać wybudowana farma fotowoltaiczna, to cała działka gruntowa powinna być opodatkowana według zasad przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Nie ma zatem znaczenia w ocenie owego sądu okoliczność, że przedmiotem zabudowy tej działki będzie maksymalnie 30% gruntu i ta jego część będzie wyłączona z produkcji rolnej, a reszta pozostanie gruntem rolnym, na którym będą zasiane trawy. Jak wskazano w uzasadnieniu tego wyroku, „niezajęcie” części działki gruntu na infrastrukturę techniczną i niezasianie na niej trawy nie pozbawiają spółki (przedsiębiorcy) możliwości władania tym gruntem, gdyż dalej – jako składnik przedsiębiorstwa – zarządza nim w sposób właściwy dla przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej (utrzymuje, ponosi koszty itp.) i może być potencjalnie wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.

6. Skutki wyroku SK 39/19 w postępowaniu sądowo-administracyjnym

Jak zatem wynika z przedstawionych powyżej analiz wyroku SK 39/19, mimo jego stosunkowo niedawnego ogłoszenia odbił się on szerokim echem w orzecznictwie. Już pobieżna analiza tego zagadnienia wskazuje, że – zresztą słusznie – zainteresowanie przedsiębiorców możliwością odzyskania środków i zmniejszeniem ich wydatkowania gwałtownie wzrosło w związku z wydaniem przedmiotowego wyroku. Zgodnie z art. 272 § 2 zdanie 1 p.p.s.a. – w sytuacji gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją RP, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie – skargę o wznowienie postępowania wnosi się w terminie trzech miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Jak już wspomniano na początku, wyrok SK 39/19 przybrał formę tzw. negatywnego wyroku interpretacyjnego, tzn. zawężającego rozstrzygnięcie do

danego rozumienia lub zakresu stosowania (Wilbrandt-Gotowicz 2010). Negatywny wyrok interpretacyjny niesie za sobą skutek derogacji wywiedzionej z przepisu normy prawnej uznanej za niekonstytucyjną, tzn. wprowadza zakaz określonego rozumienia przepisu, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za niekonstytucyjną (Roszkiewicz 2022). Afirmatywny wyrok interpretacyjny to z kolei taki wyrok, w którym określone rozumienie przepisu Trybunał Konstytucyjny uznaje za zgodne z Konstytucją RP (Jaśkowska 2022). Wyroki interpretacyjne negatywne, w przeciwieństwie do orzecznictwa Sądu Najwyższego, nie wzbudziły sprzeciwu w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (Zirk-Sadowski 2016). Jak wskazuje M. Zirk-Sadowski, Sąd Najwyższy zajmuje stanowisko, że nie można w drodze wykładni funkcjonalnej rozciągać kompetencji Trybunału na możliwość wydawania orzeczeń interpretacyjnych, czego w ocenie M. Zirka-Sadowskiego najmocniejszy wyraz Sąd Najwyższy dał w uchwale siedmiu sędziów z 17 grudnia 2009 r. (III PZP 2/09) – zasadzie prawnej, uznając, że „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające w sentencji niezgodność z Konstytucją określonej wykładni aktu normatywnego, które nie powoduje utraty mocy obowiązującej przepisu, nie stanowi podstawy do wznowienia postępowania przewidzianej w art. 4011 k.p.c.” (Zirk-Sadowski 2016). Odrębne stanowisko niż Sąd Najwyższy przyjmuje Naczelny Sąd Administracyjny, który 28 czerwca 2010 r. podjął uchwałę siedmiu sędziów (II GPS 1/10), w której wyraził słuszny pogląd, że „przepis art. 272 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) stanowi podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego w każdym przypadku, gdy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą obejmuje akt normatywny, jaki stosował lub powinien zastosować sąd administracyjny lub organ administracji publicznej w danej sprawie”. Nowsze orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wprost rozstrzyga możliwość uznania za podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego wyroku interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego o skutku negatywnym (II FSK 973/18). Słusznie zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z 8 września 2021 r., że w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przeważa pogląd, zgodnie z którym zakresowe i interpretacyjne wyroki Trybunału Konstytucyjnego stanowią podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego, a nie jedynie wskazówkę interpretacyjną (I SA/Op 250/21).

Krótkiego komentarza wymaga również kwestia braku możliwości wznowienia postępowania w przypadku wydania wyroku informacyjnego afirmatywnego (pozytywnego). Wynika on z literalnego brzmienia art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, który stanowi, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonym w przepisach właściwych dla danego postępowania. Z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP

wprost wynika, że podstawy do uruchomienia któregokolwiek z trybów sanacji niekonstytucyjności określonych w tym artykule nie może stanowić żaden z wyroków afirmatywnych, które stwierdzają zgodność badanego przepisu z Konstytucją. Przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego była kwestia dopuszczalności wznowienia postępowania podatkowego w przypadku wydania wyroku interpretacyjnego pozytywnego. Naczelny Sąd Administracyjny, powołując się na treść art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, wprost wskazał, że rozstrzygnięcia afirmatywne nie mogą stanowić podstawy do restytucji konstytucyjności poprzez wznowienie postępowania podatkowego (I FSK 1104/16). Pogląd taki słusznie znajduje uznanie wśród przedstawicieli doktryny (Polak 2020; Białogłowski i Jaworski 2010; Wiącek 2020).

Wyrok SK 39/19 został ogłoszony 3 marca 2021 r., a zatem termin trzymiesięczny upływał co do zasady 3 czerwca 2021 r. Skoro jednak dzień ten był dniem wolnym od pracy (Boże Ciało), termin, o którym mowa, zgodnie z art. 83 p.p.s.a. upłynął dopiero następnego dnia. Jednakże należy przy tym mieć na uwadze termin wynikający z art. 278 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem po upływie pięciu lat od uprawomocnienia się orzeczenia nie można żądać wznowienia, z wyjątkiem przypadku, gdy strona była pozbawiona możliwości działania lub nie była należycie reprezentowana. Termin przewidziany w wyżej wymienionym przepisie jest terminem materialnym i nie podlega przywróceniu. Biegnie niezależnie od terminów wniesienia skargi o wznowienie postępowania przewidzianych w art. 272 § 2 i art. 277 p.p.s.a. Z tego też względu, zgodnie z postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 3232/13), na dzień ukończenia niniejszej analizy skarga o wznowienie postępowania będzie co do zasady spóźniona oraz będzie podlegała odrzuceniu, bez konieczności badania merytorycznej zasadności wskazanych w niej podstaw. Termin ten nie obowiązuje, a więc nie ma ograniczeń czasowych dopuszczalności wnoszenia skargi o wznowienie postępowania, jeżeli jej podstawą jest niemożność działania strony (I CZ 134/71) lub brak należytej reprezentacji (Tarno 2011). W tych przypadkach nie ma terminu ograniczającego w sposób bezwzględny dopuszczalność wniesienia skargi o wznowienie postępowania. Jedynym terminem ograniczającym możliwość wniesienia skargi jest termin z art. 277 p.p.s.a. (Knysiak-Sudyka 2016).

Miesięczny termin na wznowienie postępowania przewiduje art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Podstawa wznowienia przewidziana przez art. 240 § 1 pkt 8 o.p. wymaga rozważenia, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zostało ogłoszone, czyli co do zasady weszło w życie, przed dniem wydania decyzji ostatecznej w sprawie, czy zostało ogłoszone po tej dacie. Konieczność wzięcia pod rozprawę wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego niesie za sobą określone skutki z perspektywy adresata decyzji, mianowicie – jak wskazuje S. Presnarowicz – gdy decyzję wydano bez uwzględnienia obowiązującego w dniu wydania decyzji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, jest ona nieważna. Natomiast gdy orzeczenie zostało ogłoszone po dacie wydania decyzji ostatecznej – stanowi podstawę wznowienia postępowania (Presnarowicz 2022).

7. Podsumowanie

Wyrok SK 39/19 należy do wyroków interpretacyjnych negatywnych Trybunału Konstytucyjnego, który – w przeciwieństwie do wyroków interpretacyjnych afirmatywnych – może być podstawą wznowienia postępowania. Wyrok SK 39/19 uzupełnił wcześniejszy wyrok SK 13/15 w ten sposób, że rozwiął wątpliwości co do jego zaadresowania do wszystkich podatników będących przedsiębiorcami lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W praktyce, jak słusznie zauważa D. Malinowski, sądy po wydaniu wyroku SK 39/19 wracają w analizach faktów i zastosowanych przepisów prawa niejako do stanu sprzed nowelizacji z 2015 r. i nakazują badać rzeczywisty związek posiadania nieruchomości z prowadzoną działalnością, neutralizując tym samym jej negatywne dla podatników podatku od nieruchomości skutki (Malinowski 2022: 3–5). Zmiana w orzecznictwie, polegająca na szerokim traktowaniu przesłanki przedmiotowej, która zarysowała się po wydaniu wyroku SK 39/19, jest już wyraźnie zauważalna, a udzielone w niniejszym artykule odpowiedzi mogą pozytywnie nastrajać podatników (w tym, jak się okazuje, wybrane spółki prawa handlowego). Mimo upływu ustawowego terminu na wznowienie postępowania po wydaniu wyroku SK 39/19 odejście od zautomatyzowanego kwalifikowania przez organy podatkowe posiadania nieruchomości przez przedsiębiorców jako związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej na rzecz bardziej uwzględniającego rzeczywistość faktycznego wykorzystywania nieruchomości przez przedsiębiorców należy ocenić pozytywnie.

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j.: Dz.U. 2022, poz. 1360.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j.: Dz.U. 2022, poz. 1452.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483.

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, t.j.: Dz.U. 2021, poz. 112. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. 2021, poz. 1540.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j.: Dz.U. 2002, poz. 1467.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j.: Dz.U. 2002, poz. 329.

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, t.j.: Dz.U. 2021, poz. 162.

Orzecznictwo

Postanowienie Sądu Najwyższego z 21 sierpnia 1972 r., I CZ 134/71, LexPolonica nr 312218, OSNCP 1973 Nr 5, poz. 83.

Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2009 r., II FSK 1354/07. Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 478297.

- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 20 marca 2009 r., II FSK 1888/07.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 495385.
- Uchwała Sądu Najwyższego (7z) z 17 grudnia 2009 r., III PZP 2/09, OSNC 2010 Nr 7–8, poz. 97.
- Uchwała Najwyższego Sądu Administracyjnego (7w) z 28 czerwca 2010 r., II GPS 1/10, ONSAiWSA 2010 Nr 5, poz. 81.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2128/09.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 931838.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 10 czerwca 2011 r., II FSK 226/10.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 1082246.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2013 r., II FSK 32/12.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 1337015.
- Postanowienie Najwyższego Sądu Administracyjnego z 13 grudnia 2013 r., II FSK 3232/13. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 1452505.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 28 października 2016 r., I FSK 1104/16. Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 2167668.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK-A 2017 Nr 85.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2019 r., II FSK 1419/17.
Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 2770518.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 10 grudnia 2019 r., II FSK 973/18.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 2778195.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 8 stycznia 2020 r., II FSK 1414/19.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 3065548.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 16 kwietnia 2020 r., II FSK 2320/19.
Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 3031134.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 28 kwietnia 2020 r., II FSK 3046/19.
Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3018183.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2020 r., II FSK 970/20. Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 3050561.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 4 sierpnia 2020 r., II FSK 1571/18.
Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3058367.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK-A 2021 Nr 14.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 27 kwietnia 2021 r., III FSK 2942/21.
Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3174688.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 28 kwietnia 2021 r., I SA/Sz 216/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3185139.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 20 maja 2021 r., I SA/Go 65/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3183424.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 10 czerwca 2021 r., I SA/Op 154/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3193733.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 23 czerwca 2021 r., I SA/Lu 136/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3018183.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 23 czerwca 2021 r., III FSK 20/21.
Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3218231.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 24 czerwca 2021 r., I SA/Op 169/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3193987.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 30 czerwca 2021 r., I SA/Ke 183/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3197810.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 8 lipca 2021 r., I SA/Ke 182/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3198580.
- Wyrok Najwyższego Sądu Administracyjnego z 19 sierpnia 2021 r., III FSK 3960/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3229020.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 24 sierpnia 2021 r., I SA/Gd 623/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3226498.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 8 września 2021 r., I SA/Op 250/21. Dostęp: 31.10.2022. LEX Nr 3227787.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 8 września 2021 r., I SA/Bk 370/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3230473.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 28 września 2021 r., I SA/Rz 327/21. Dostęp: 28.07.2022. LEX Nr 3243026.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 9 lutego 2022 r., I SA/Łd 913/21. Dostęp: 30.10.2022. LEX Nr 3315251.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 11 kwietnia 2022 r., I SA/Łd 138/22. Dostęp: 30.10.2022. LEX Nr 3347200.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 21 kwietnia 2022 r., I SA/Łd 136/22. Dostęp: 30.10.2022. LEX Nr 3342933.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 maja 2022 r., I SA/Łd 171/22. Dostęp: 30.10.2022. LEX Nr 3356766.

Archiwalia

Sejm VIII kadencji, druk sejm. nr 2051, Rządowy projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców. Data pisma: 21 listopada 2017 r., 20.

Opracowania

- Białogłowski, Wojciech i Adam Jaworski. 2010. „Orzeczenia interpretacyjne” Trybunału Konstytucyjnego – uwagi na marginesie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 17 grudnia 2009 r., III PZP 2/09. *Przegląd Sądowy* 11–12: 67–83.
- Dębska, Monika. 2013. Komentarz do art. 36. Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz. Warszawa: LexisNexis. Dostęp: 22.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Dowgier, Rafał, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski i Bogumił Pahl. 2021. Komentarz do art. 1(a). W: *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 31.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Dziurda, Marcin. 2021. Komentarz do art. 43 (1). W: *Kodeks cywilny. Komentarz*. T. 1: Część ogólna, cz. 1: art. 1–55(4), (red.) Jerzy Gudowski. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 24.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Etel, Leonard. 2016. Opodatkowanie garażu stanowiącego nieruchomość lokalową w budynku mieszkalnym. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 1: 6–10. Dostęp: 31.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Jaśkowska, Małgorzata. 2022. W: Martyna Wilbrandt-Gotowicz, Andrzej Wróbel i Małgorzata Jaśkowska, Komentarz do art. 145(a). Komentarz aktualizowany do

- Kodeksu postępowania administracyjnego. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 30.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Kidyba, Andrzej. 2022. Komentarz do art. 301. Komentarz aktualizowany do art. 301–633 Kodeksu spółek handlowych. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 29.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Knysiak-Sudyka, Hanna. 2016. W: Komentarz do art. 278. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, (red.) Tadeusz Woś. Wyd. 6. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 27.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Malinowski, Dariusz. 2022. Praktyczne skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24.02.2021 r. dla podatników podatku od nieruchomości. Przegląd Podatkowy 7: 3–5.
- Michnik, Agnieszka. 2013. Komentarz do art. 36. Krajowy Rejestr Sądowy. Komentarz. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 22.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Nazaruk, Piotr. 2022. Komentarz do art. 43 (1). W: Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany, (red.) Jerzy Ciszewski. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 24.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Pahl, Bogumił i Marcin Radziłowicz. 2021. Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24.02.2021 r., SK 39/19, na przykładzie Agencji Mienia Wojskowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 4 marca 2021 r., III FSK 896/21. *Finanse Komunalne* 4: 75–88.
- Pawlak, Bartosz i Jakub Jan Zięty. 2013. Zasady naliczania podatku od nieruchomości od wielostanowiskowego lokalu garażowego znajdującego się we współposiadaniu przedsiębiorcy. *Finanse Komunalne* 5: 29–35.
- Polak, Piotr. 2020. Związanie sądu wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego wydanym w nieprawidłowo umocowanym składzie (refleksje na tle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. akt V SA/Wa 459/18). *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 3: 62–86.
- Presnarowicz, Sławomir. 2022. Komentarz do art. 240. W: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. T. 2: Procedury podatkowe. Art. 120–344*, (red.) Leonard Etel. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 30.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Radzikowski, Krzysztof. 2012. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości majątku prywatnego przedsiębiorcy. Glosa do wyroku NSA z dnia 18 lipca 2012 r. II FSK 32/11. *Finanse Komunalne* 12: 66–74.
- Roszkiewicz, Janusz. 2022. Zakaz domniemywania kompetencji i wyjątki od tego zakazu. Studium publicznoprawne. Warszawa: C.H. Beck. Dostęp: 28.10.2022. Wydanie elektroniczne: Legalis.
- Tarno, Paweł Jan. 2011. Komentarz do art. 278. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz. Wyd. 5. Warszawa: LexisNexis. Dostęp: 27.07.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.
- Tarska, Monika. 2009. Komentarz do art. 36. Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz. Warszawa: C.H. Beck.
- Wiącek, Marcin. 2020. Skutki wyroków interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego. Glosa do wyroku NSA z dnia 19 października 2018 r., II FSK 1023/18. *Orzecznictwo Sądów Powszechnych* 10: 86.
- Wilbrandt-Gotowicz, Martyna. 2010. Instytucja pytań prawnych w sprawach sądoadministracyjnych. Warszawa: Oficyna. Dostęp: 28.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.

Zirk-Sadowski, Marek. 2016. Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje, (red.) Marek Smolak. Warszawa: Wolters Kluwer. Dostęp: 30.10.2022. Wydanie elektroniczne: LEX.