

Warszawa, dnia 16 września 2010 r.

Trybunał Konstytucyjny

Al. Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Skarżący:

M **S.A.**
ul.

reprezentowany przez:

Sławomira Boruca
radcę prawnego – nr wpisu WA-4008

adres do doręczeń:

Baker & Mckenzie
Gruszczyński i Wspólnicy
Kancelaria Prawna Sp.k.
Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
piętro 28

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm. – dalej „**Konstytucja**”) oraz art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r., Nr 102, poz. 643 z późn. zm. – dalej „**ustawa o Trybunale Konstytucyjnym**”), działając w imieniu Skarżącego (pełnomocnictwo oraz odpis z KRS stanowią załącznik nr 1 i załącznik nr 2), niniejszym:

1. wnoszę skargę konstytucyjną na § 5 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz.U. z 2006 r., Nr 228, poz. 1667 z późn. zmianami – dalej „**rozporządzenie RM w sprawie psse**”) oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2007 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz.U. z 2007 r., Nr 211, poz. 1545 – dalej „**rozporządzenie RM zmieniające rozporządzenie w sprawie psse**”) w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 1994 r., Nr 123, poz. 600 z późn. zmianami – dalej „**ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych**”) w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., Nr 21, poz. 86 z późn. zmianami – dalej „**updop**”);

2. wnoszę o stwierdzenie, że § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog są niezgodne z:
 - a) art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
 - b) art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
 - c) art. 2 i 7 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji;
3. wnoszę o zwrot Skarżącemu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Podstawą wniesienia skargi konstytucyjnej jest prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2010 r., sygn. , który został doręczony pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 16 czerwca 2010 r.

Wskazany wyrok NSA – a także poprzedzające go i utrzymane na jego podstawie w mocy rozstrzygnięcia, wydane w toku postępowania sądowoadministracyjnego oraz postępowania administracyjnego – naruszają **konstytucyjne prawo Skarżącego do ochrony prawa własności uregulowane w art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.**

UZASADNIENIE

I. Opis stanu faktycznego

1. Wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

W dniu października 2008 r. Skarżący – działając na podstawie art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zmianami – dalej „**Ordynacja podatkowa**”) – złożył wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (odpis tego wniosku stanowi załącznik nr 4).

Jako przepisy prawa podatkowego, o których interpretację wnosił Skarżący zostały wskazane we wniosku w szczególności art. 17 ust. 1 pkt 34 updog, art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Przepisy te stanowią co następuje:

- a) art. 17 ust. 1 pkt 34 updog: *„Wolne od podatku są (...) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach*

ekonomicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 600, z 1996 r. Nr 106, poz. 496, z 1997 r. Nr 121, poz. 770, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 2000 r. Nr 117, poz. 1228, z 2002 r. Nr 113, poz. 984 i Nr 240, poz. 2055 oraz z 2003 r. Nr 188, poz. 1840), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami."

- b) art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych: *„Dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych."*
- c) § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse: *„W przypadku przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami strefy w związku z realizacją nowej inwestycji, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 i 2 [tj. odpowiednio zwolnienie od podatku dochodowego z tytułu kosztów nowych inwestycji i zwolnienie od podatku dochodowego z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy – przypis własny], przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej."*

W zakresie stanu faktycznego będącego podstawą faktyczną wniosku o wydanie interpretacji Skarżący wyjaśnił, iż prowadzi duży zakład produkcyjny i w związku z realizacją nowej inwestycji uzyskał zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na obszarze Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej. Zezwolenie zostało wydane Skarżącemu w dniu 31 grudnia 2007 r., a działalność zakładu Skarżącego na terenie strefy odbywa się na tzw. zasadzie „brownfield”, to jest objęcia istniejącego zakładu obszarem Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej. Zezwolenie zostało wydane Skarżącemu z ustaleniem minimalnych wymagań w zakresie liczby osób zatrudnionych, jak również poziomu wydatków inwestycyjnych, które winny zostać spełnione do dnia 31 grudnia 2010 r.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego wymienionych we wniosku o wydanie interpretacji, Skarżący wskazał, iż zwolnienie z podatku dochodowego przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 34 updop odnosi się do dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Dla korzystania z tego zwolnienia niezbędne jest zatem, aby:

- dochody zostały osiągnięte przez podatnika z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej; oraz
- podatnik uzyskał stosowne zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

Biorąc pod uwagę treść art. 17 ust. 1 pkt 34 updog Skarżący uznał, iż zdarzenia wskazane w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse – tj. poniesienie wydatków inwestycyjnych lub osiągnięcie poziomu zatrudnienia – nie wyznaczają terminu początkowego, od którego dochody uzyskiwane z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego. Termin ten wynika bowiem bezpośrednio z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog i jest nim dzień otrzymania przez podatnika zezwolenia na prowadzenia działalności na terenie danej strefy.

Zdarzenia wymienione w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse stanowią natomiast wyłącznie warunki konieczne, które powinny być spełnione przez podatnika – posiadacza przedmiotowego zezwolenia, aby dochody osiągane przez niego już od dnia uzyskania zezwolenia mogły w ogóle korzystać ze zwolnienia podatkowego. Innymi słowy, zwolnienie z podatku dochodowego przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 34 updog przysługuje co prawda pod warunkiem spełnienia warunków określonych w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, jednakże dotyczy dochodów, osiąganych z tytułu działalności prowadzonej na terenie danej strefy na podstawie zezwolenia, uzyskiwanych już od momentu otrzymania przez podatnika tego zezwolenia.

W konsekwencji – mając na uwadze, iż zdarzenia wskazane w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse stanowią warunki konieczne do korzystania ze zwolnienia podatkowego, które w okolicznościach konkretnego przypadku mogą, ale nie muszą zostać spełnione – Skarżący zajął stanowisko, że od momentu objęcia zakładu obszarem Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej do momentu uzyskania odpowiednich wielkości wydatków inwestycyjnych i wielkości zatrudnienia (określonych w zezwoleniu) powinien on uiszczać podatek dochodowy od dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, tak jakby jego zakład nie był objęty tą strefą. Natomiast po osiągnięciu ww. wielkości – tj. po spełnieniu warunków koniecznych umożliwiających korzystania ze zwolnienia podatkowego – będzie on miał prawo do zwrotu nadpłaconego w ten sposób podatku, tj. podatku zapłaconego od dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, za okres od momentu uzyskania zezwolenia do miesiąca momentu poprzedzającego miesiąc, w którym spełnione zostały przez Skarżącego warunki konieczne określone w zezwoleniu.

Jako podstawę prawną swojego stanowiska Skarżący wskazał art. 17 ust. 1 pkt 34 updog i art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Zdaniem Skarżącego za poprawnością takiego stanowiska przemawiała nie tylko wykładnia literalna ww. przepisów, ale także wykładnia systemowa odwołująca się do reguł konstytucyjnych. Przyjęcie bowiem odmiennego stanowisko co do treści tych przepisów i uznanie, że na podstawie § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse zwolnienie z podatku dochodowego dotyczy dochodów uzyskanych przez podatnika dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne oraz został osiągnięty poziom zatrudnienia, o których mowa w

zezwoleń – a nie dochodów uzyskanych już począwszy od dnia otrzymania samego zezwolenia – prowadziłyby do wniosku, że przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse narusza art. 217 Konstytucji, zasadę hierarchii źródeł prawa, został wydany w istocie w braku odpowiedniej delegacji ustawowej oraz ogranicza prawo do korzystania ze zwolnienia podatkowego ustanowionego w akcie normatywnym wyższego rzędu – tj. updog.

2. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów

Dyrektor Izby Skarbowej w B – działając z upoważnienia i w imieniu Ministra Finansów, na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2007 r., Nr 112, poz. 770 z późn. zmianami) – wydał w dniu stycznia 2009 r. interpretację indywidualną, nr (odpis tej interpretacji stanowi załącznik nr 5).

W uzasadnieniu interpretacji organ wskazał, że z § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse wynika, że podatnik może rozpocząć korzystanie ze zwolnienia podatkowego w momencie poniesienia wydatków inwestycyjnych i osiągnięcia poziomu zatrudnienia określonych w zezwoleniu, co oznacza, że dopiero począwszy od tego dnia znajdzie zastosowanie zwolnienie z podatku dochodowego dotyczące dochodów uzyskiwanych przez podatnika (Skarżącego) z prowadzonej na terenie strefy działalności gospodarczej. Zdaniem organu, stosownie do § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, dopiero po spełnieniu kryteriów, o których mowa w zezwoleniu, Skarżący będzie mógł korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog.

Innymi słowy, organ stwierdził, iż dopiero dochody uzyskane przez Skarżącego począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne oraz został osiągnięty poziom zatrudnienia, o których mowa w zezwoleniu (tj. po spełnieniu warunków określonych w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse) – a nie dochody uzyskiwane już począwszy od dnia uzyskania zezwolenia na prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy – korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updog.

3. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa i odpowiedź Ministra Finansów

W dniu stycznia 2009 r. Skarżący – działając na podstawie art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2002 r., Nr 153, poz. 1270 z późn. zmianami – dalej „**pps**”) – wezwał organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa poprzez zmianę wydanej interpretacji i uznanie stanowiska Skarżącego za prawidłowe (odpis tego wezwania stanowi załącznik nr 6).

W odpowiedzi na to wezwanie organ stwierdził brak podstaw do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej (odpis tej odpowiedzi stanowi załącznik nr 7).

4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B

W związku z powyższym Skarżący w dniu kwietnia 2009 r. wniósł skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B (odpis tej skargi stanowi załącznik nr 8). W skardze tej Skarżący podniósł, iż w świetle przepisów § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse i art. 17 ust. 1 pkt 34 updog prawo do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych podatnik nabywa od miesiąca następującego po miesiącu, w którym spełnił warunki określone w zezwoleniu, przy czym zwolnienie obejmuje cały dochód uzyskany przez

Skarżącego począwszy od dnia uzyskania zezwolenia do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.

Skarżący podtrzymał także zarzut, iż gdyby w rzeczywistości § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse miało taką treść normatywną jak zostało to wskazane w interpretacji Ministra Finansów, wówczas przepis ten byłby niezgodny z art. 217 Konstytucji RP, z którego wynika obowiązek regulowania elementów konstrukcyjnych podatku w przepisach rangi ustawowej. Ponadto, w takiej sytuacji § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse byłby wadliwy także z punktu widzenia art. 92 ust. 1 Konstytucji. W ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych brak odpowiedniej delegacji ustawowej do wydawania w rozporządzeniu RM w sprawie psse przepisów ograniczających prawo do zastosowania przedmiotowego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.

Wyrokiem z dnia lipca 2009 r., sygn. , WSA w B oddalił skargę Skarżącego (odpis tego wyroku stanowi załącznik nr 9). Odnosząc się do zarzutu naruszenia § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, WSA w B wskazał, iż przepis ten oznacza, że „organ wykonawczy – Rada Ministrów ustaliła, że zwolnienie podatkowe przysługuje w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, ale z momentem zaistnienia konkretnych zdarzeń, które mogą się ziścić w pewien czas po uzyskaniu tego zezwolenia”. Zdaniem WSA w B konstrukcja przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse „nie wskazuje na to, że zwolnienie przysługuje w całym okresie od dnia uzyskania zezwolenia bez względu na moment, w którym podatnik osiągnie określony pułap wydatków i zatrudnienia. Wykładnia językowa przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse pozwala stwierdzić, że zwolnienie od podatku przysługuje w okresie objętym zezwoleniem, ale dopiero po spełnieniu określonych warunków w zakresie wydatków i zatrudnienia”.

Odnosząc się natomiast do wynikającego z art. 217 Konstytucji RP obowiązku regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego bezpośrednio w przepisach rangi ustawowej, WSA w B stwierdził, iż „naruszenie art. 217 Konstytucji RP miałoby miejsce w sprawie wówczas, gdyby organ wykonujący delegację ustawową i wydając rozporządzenie ograniczył zwolnienie od podatku przyznane ustawą”. W opinii sądu sytuacja taka nie występuje, albowiem uregulowanie zawarte w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse jest bowiem „jedynie doprecyzowaniem zapisów ustawowych [tj. art. 17 ust. 1 pkt 34 updop w związku z art. 12 i art. 16 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – przypis własny] i w tym znaczeniu nie można mówić o naruszeniu art. 217 Konstytucji RP”.

5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

Od wskazanego powyżej wyroku WSA w B Skarżący wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (odpis tej skargi kasacyjnej stanowi załącznik nr 10). W ramach zarzutów kasacyjnych Skarżący podniósł w szczególności, iż przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse jest niezgodny z art. 217 Konstytucji i wynikającą z tego przepisu zasadą wyłączności ustawowej w zakresie prawa podatkowego (daninowego) oraz z art. 92 ust. 1 Konstytucji (zasada wydawania rozporządzenia na podstawie szczegółowego upoważnienia ustawowego).

Wyrokiem z dnia marca 2010 r., sygn. , Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Skarżącego (odpis tego wyroku wraz z dowodem jego doręczenia Skarżącemu w dniu 16 czerwca 2010 r. stanowi załącznik nr 11) uznając, że podniesione przez niego zarzuty – odnoszące się zarówno do dokonania przez sąd I instancji błędnej wykładni § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, jak niezgodności tego przepisu z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji – są

bezzasadne. Zdaniem NSA zarówno wyrok WSA w B , jak i utrzymana na jego podstawie w mocy interpretacja przepisów prawa podatkowego, stanowią prawidłowe i odpowiadające przepisom prawa rozstrzygnięcia:

„Istota sporu sprowadza się do ustalenia momentu, od którego dochody spółki M S.A. objęte są zwolnieniem tj. czy skarżącej Spółce (po spełnieniu określonych w zezwoleniu warunków zwolnienia w zakresie ilości zatrudnionych pracowników i kwot zainwestowanych środków) przysługuje prawo do zwolnienia dochodu od podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu działalności w Pomorskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej (PSSE) począwszy od momentu uzyskania zezwolenia – jak wywodzi Spółka, czy począwszy od następnego miesiąca po osiągnięciu odpowiedniej wielkości wydatków inwestycyjnych i poziomu zatrudnienia, bez możliwości korekty deklaracji wstecz – jak twierdzi organ. Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpatrzeniu zarzutów skargi kasacyjnej podniesionych przez M S.A., odnoszących się do rozstrzygnięcia Sądu I instancji uznał, że zarzuty skarżącej Spółki są bezzasadne.

(...) Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela też kwestionowanego skargą kasacyjną zarzutu, odnoszącego się do błędnej wykładni przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie p.s.s.e. [pogrubienie własne]. (...) W ocenie Sądu kasacyjnego, uzasadnienie zaskarżonego wyroku Sądu I instancji (z dnia lipca 2009 r. sygn. akt), właściwie akcentuje rangę przepisów ustawowych i przesłanki, jakie warunki korzystanie ze zwolnienia. Zasadnie Sąd I instancji przyjął za właściwe wyrażone w interpretacji stanowisko organu, że Spółka może rozpocząć korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych po spełnieniu łącznie dwóch warunków, tj. poniesienia wydatków inwestycyjnych i osiągnięcia poziomu zatrudnienia w wielkościach określonych w zezwoleniu. Dopiero od tego dnia będzie mogła pomniejszać dochód uzyskiwany z prowadzonej na terenie strefy działalności gospodarczej objętej zezwoleniem [pogrubienie własne]. Stanowisko Sądu I instancji szeroko odnosząc się do zarzutów skargi, analizuje również kwestionowany przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie p.s.s.e., wskazując na określone w zezwoleniu warunki zwolnienia, mające oparcie w art. 16 ustawy o SSE [ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – przypis własny], do którego odsyła stanowiący źródło zwolnienia przepis art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. (...) Bezzasadne zatem są zarzuty skargi kasacyjnej sugerujące, że przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie p.s.s.e., organicza w jakimkolwiek zakresie ustawowo określone zwolnienie, skoro przepis ten nie kreuje w żadnym zakresie zwolnienia podatkowego, a ponadto nie koliduje z regulacją art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o SSE [pogrubienie własne].

(...) Skarżąca Spółka, bezpodstawnie przypisuje wyjątkowe znaczenie przepisowi § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie p.s.s.e., który w przekonaniu Sądu kasacyjnego ma jedynie charakter techniczny, nie kreuje innych niż ustawowe warunków zwolnienia i stanowi jedynie spójne z tymi normami dopełnienie reguł korzystania z ustawowo określonych zasad zwolnienia podatkowego [pogrubienie własne]”.

II. Dopuszczalność wniesienia skargi konstytucyjnej

1. Wyrok NSA jako ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Natomiast zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym „Skarga konstytucyjna (...) może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia”.

W świetle cytowanych powyżej przepisów jedną z podstawowych przesłanek dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej jest wydanie **ostatecznego orzeczenia** o konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego.

Ustalając wykładnię terminu „orzeczenia” Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że działanie organów musi przybrać władczy charakter i określać sytuację prawną indywidualnie określonego podmiotu. Pojęcie „orzeczenia” obejmuje rozstrzygnięcia, które nakładają, zmieniają lub uchylają obowiązki albo przyznają, zmieniają lub znoszą uprawnienia. Do orzeczeń o wolnościach, prawach lub obowiązkach Trybunał Konstytucyjny zaliczył również rozstrzygnięcia, które autorytatywnie stwierdzają istnienie obowiązku lub uprawnienia, jeżeli rozstrzygnięcia te mają znaczenie dla realizacji określonych uprawnień lub obowiązków jednostki. Do orzeczeń o wolnościach, prawach lub obowiązkach mogą także w opinii Trybunału Konstytucyjnego należeć rozstrzygnięcia polegające na odmowie wydania jednego z wymienionych rozstrzygnięć (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2000 r.¹).

Odnosząc się do pojęcia „ostateczności orzeczenia” należy stwierdzić, iż pojęcie to ma charakter autonomiczny i stanowi termin o konstytucyjnie określonej treści. Przesłanka „ostateczności orzeczenia” została sprecyzowana przez ustawodawcę w art. 46 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, w myśl którego skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana. Omawiany warunek odnosi się zatem do sytuacji, w której skarżącemu w toku instancyjnym nie przysługuje żaden środek zaskarżenia lub środek odwoławczy, za pomocą którego mógłby on domagać się weryfikacji (zmiany, uchylecia) wydanego w jego sprawie rozstrzygnięcia.² Przesłanka „ostateczności orzeczenia” jest wyrazem obowiązującej na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji tzw. zasady subsydiarności, z której wynika właśnie, że „(...) ze skargą konstytucyjną wystąpić można dopiero po wykorzystaniu przez daną osobę wszystkich innych przysługujących jej środków ochrony i po wyczerpaniu normalnego toku instancji”.³

Jak przy tym wskazuje się w literaturze prawniczej, na gruncie spraw administracyjnych – tj. spraw rozstrzyganych przez organy administracji publicznej – warunek wyczerpania drogi prawnej jest

¹ Postanowienie TK z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. SK 10/99, OTK 2000/8/300.

² Por. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciniński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999 r., s. 165.

³ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 400.

spełniony dopiero po wydaniu przez Naczelny Sąd Administracyjny prawomocnego orzeczenia, ostatecznie kończącego postępowania w danej sprawie (oczywiście pod warunkiem, że dana sprawa należy do właściwości sądów administracyjnych). „*W przypadku postępowania administracyjnego „tok instancji” zostaje wyczerpany po wydaniu przez organ administracji w II instancji decyzji administracyjnej. Należy jednak pamiętać, iż wyczerpanie administracyjnego toku instancji kończy postępowanie administracyjne, a nie postępowanie w ogóle. W grę wejść bowiem może jeszcze postępowanie sądowo-administracyjne (postępowanie administracyjne sensu largo) i dopiero po jego zakończeniu można mówić o wyczerpaniu drogi prawnej i „ostatecznym orzeczeniu” na gruncie ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Z powyższego wynika, iż dla spełnienia wymogu wyczerpania drogi prawnej konieczne jest złożenie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, a następnie skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dopiero po wydaniu orzeczenia przez NSA można wystąpić ze skargą konstytucyjną*”.⁴

Analogiczne stanowisko w powyższym zakresie prezentuje Trybunał Konstytucyjny. W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wyraźnie wskazuje, że „*dopóki postępowanie przed NSA nie zostanie zakończone, nie można mówić o spełnieniu przesłanki zapadnięcia ostatecznego orzeczenia o prawach, wolnościach lub obowiązkach skarżącego*”.⁵

2. Mając na względzie przedstawione powyżej uwagi nie powinno ulegać wątpliwości, iż w sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej przesłanka „ostateczności orzeczenia” została spełniona.

Jak opisano w pkt I uzasadnienia tej skargi, Skarżący zainicjował postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wnosząc do Dyrektora Izby Skarbowej w B – działającego z upoważnienia i w imieniu Ministra Finansów – stosowny wniosek w tej sprawie. Na tej podstawie organ podatkowy wydał rozstrzygnięcie, w którym dokonał interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazanych we wniosku Skarżącego, w tym w szczególności § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, dotyczących kwestii zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochód uzyskiwanych przez Skarżącego z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej.

Skarżący – nie zgadzając się z udzieloną mu interpretacją i uznając, że została ona wydana z naruszeniem prawa – wezwał organ podatkowy do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ppsa), a następnie wniósł skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. W związku z utrzymaniem w mocy zaskarżonej interpretacji przez WSA w B, Skarżący wystąpił ze skargą kasacyjną od wyroku sądu I instancji do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia marca 2010 r. oddalił jednakże tę skargę kasacyjną.

W świetle art. 168 § 1 ppsa wyrok NSA z dnia marca 2010 r. stanowi prawomocne orzeczenie, od którego nie przysługuje już Skarżącemu żaden środek zaskarżenia lub środek odwoławczy. Wyrok ten – utrzymując w mocy wcześniejsze rozstrzygnięcie sądu I instancji, a przez to także interpretację indywidualną – zakończył w sposób definitywny postępowanie zainicjowane

⁴ P. Sarnecki (red.), Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2008, s. 168. Zob. również Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999 r., s. 165.

⁵ Postanowienie TK z dnia 5 grudnia 1997 r., sygn. Ts 1/97, OTK 1998/2/17.

wnioskiem Skarżącego w sprawie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej.

Należy jednocześnie zauważyć, iż wyrok NSA – tak jak i wyrok sądu I instancji oraz sama interpretacja indywidualna – ma charakter indywidualnego i władczego rozstrzygnięcia, będącego zarazem aktem stosowania, czy też konkretyzacji prawa. W przedmiotowej sprawie orzeczono bowiem o zakresie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, przysługującego Skarżącemu w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych przez niego z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej. Jednocześnie poprzez wydanie wyroku NSA oraz wcześniejszych rozstrzygnięć naruszone zostało konstytucyjne prawa podmiotowe Skarżącego do ochrony prawa własności uregulowane w art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji (szczegółowa argumentacja na ten temat przedstawiona jest w dalszej części niniejszej skargi). Bez wątpienia zatem wyrok NSA z dnia marca 2010 r. stanowi „ostateczne orzeczenie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji” w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

3. W uzupełnieniu powyższych uwag Skarżący pragnie wskazać, że nie może stanowić przeszkody do wniesienia niniejszej skargi oraz jej rozpatrzenia przez Trybunał Konstytucyjny okoliczność, iż pierwszym rozstrzygnięciem orzekającym w kwestii zwolnienia z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez Skarżącego z tytułu działalności prowadzonej na terenie Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, którego legalność była następnie przedmiotem postępowania sądowoadministracyjnego, była interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, uregulowane w art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej, są administracyjnymi aktami działalności organów państwa w sferze imperium. Pomimo, iż akty te nie przybierają postaci decyzji administracyjnej (podatkowej), lecz mają swoistą formę prawną właśnie „interpretacji przepisów prawa podatkowego”⁶, stanowią rozstrzygnięcia o charakterze władczym, przyznające lub odmawiające przyznania wnioskodawcy praw w postaci gwarancji, że zastosowanie się przez niego do wyrażonego przez organ w interpretacji poglądu prawnego, niezależnie od jego prawidłowości, nie będzie stronie szkodzić.

Należy wskazać, iż kwalifikacja prawna interpretacji podatkowych jako aktów administracyjnych, zawierających władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach z zakresu prawa podatkowego, odpowiada charakterystyce tych aktów dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 30 października 2006 r. Trybunał Konstytucyjny – dokonując analizy przepisów Ordynacji podatkowej regulujących skutki wydania interpretacji na sferę praw ich adresatów – zajął jednoznaczne stanowisko, iż interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią rozstrzygnięcia o charakterze władczym oraz są samoistnym źródłem określonych uprawnień i obowiązków.⁷

⁶ Należy przy tym wskazać, iż obowiązujące przepisy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807 z późn. zmianami) przewidują analogiczną do interpretacji przepisów prawa podatkowego, instytucję pisemnych interpretacji przepisów prawa, z który wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę (innej niż podatki) daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne – zob. art. 10 i art. 10a tej ustawy. Interpretacje te są wydawane jednak w formie decyzji administracyjnych.

⁷ Wyrok TK z 30 października 2006 r., sygn. P 36/05, OTK-A 2006/9/129.

Skarżący pragnie w tym miejscu przytoczyć *in extenso* najistotniejsze fragmenty uzasadnienia tego wyroku dotyczące omawianej kwestii:

„Postanowienia zawierające interpretacje [przepisów prawa podatkowego – przypis własny] nie są jednak jedynie potwierdzeniem istnienia, lecz także samoistnym źródłem określonych uprawnień i obowiązków. Przy czym o ile obowiązki nakładane są (aczkolwiek ich aktualizacja zależy od późniejszego zachowania wnioskodawcy) na organy podatkowe oraz kontroli skarbowej, o tyle prawo (gwarancje) otrzymania w danej sprawie podatkowej (przedstawionej we wniosku) rozstrzygnięcia określonej treści otrzymuje wnioskodawca, czyli podatnik, płatnik lub inkasent.

(...) Doniosłe znaczenie skutków prawnych interpretacji podatkowych dla charakterystyki tych ostatnich akcentowane jest także w piśmiennictwie. Za traktowaniem orzeczeń interpretacyjnych jako rozstrzygnięć o charakterze władczym, tzn. jako przyznających lub odmawiających przyznania określonych praw (w postaci gwarancji procesowych, że zastosowanie się do wyrażonego przez organ poglądu prawnego, niezależnie od jego prawidłowości, nie będzie stronie szkodzić), opowiada się m.in. G. Dźwigala. Zdaniem tego autora: „nie można pomijać faktu, że sformułowanie takiego a nie innego poglądu przez organ w trybie art. 14a niewątpliwie kształtuje sytuację prawną podatnika w relacjach z organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. Natura postanowienia interpretacyjnego powoduje, że mimo niestosowania przez organ interpretowanych przepisów, postanowienie tworzy określony stan prawny dla rozliczeń jego adresata. Wprowadzając instytucję wiążącej urzędowej interpretacji prawa podatkowego, ustawodawca przyznał stronom uprawnienie do domagania się od organów przedstawiania ich poglądów w formie kształtującej sytuację podatkową strony” (Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania, „Przegląd Podatkowy” nr 11/2004, s. 54).

Cytowaną opinię wyraźnie aprobuje również Z. Kmieciak, który ponadto – określając postanowienia zawierające interpretacje aktami administracyjnymi wiążącymi jednostronnie, mającymi moc warunkową (uzależnioną od zastosowania się do nich podatnika, płatnika lub inkasenta) – stwierdza: „Akt ten określa sytuację prawną wnioskodawcy. Nie można zatem argumentować, iż pozbawiony jest on składników władztwa” (Z. Kmieciak, op.cit., s. 26).

Na istotne z punktu widzenia wnioskodawcy uprawnienia o charakterze publicznoprawnym, wynikające z interpretacji przepisów prawa podatkowego, wskazuje także D. Dudra. Analizując przepisy określające skutki wydania błędnej interpretacji, autor ten dochodzi wręcz do wniosku, że w jej wyniku powstaje norma postępowania, która reguluje wprost, w sposób korzystny, sytuację wnioskodawcy (zob. D. Dudra, op.cit., s. 10).

(...) Zważywszy na oddziaływanie interpretacji podatkowych na sferę praw ich adresatów (podatników, płatników i inkasentów), nie ulega wątpliwości, że wydanie tego rodzaju aktu

administracyjnego prowadzi do powstania „sprawy”, której sądowe rozstrzygnięcie gwarantowane jest przez art. 45 Konstytucji.”⁸

Cytowany powyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego został wydany na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej regulujących zagadnienia związane z wydawaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego, które obowiązywały do dnia 30 czerwca 2007 r. Na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustawy (Dz.U. z 2006 r., Nr 217, poz. 1590), w dniu 1 lipca 2007 r. weszły w życie znowelizowane przepisy Ordynacji podatkowej o interpretacjach przepisów prawa podatkowego (art. 14b – art. 14p Ordynacji podatkowej). Przepisy te były podstawą wydania Skarżącemu interpretacji indywidualnej z dnia stycznia 2009 r.

Pomimo, że wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące kwalifikacji prawnej interpretacji zostały poczynione w odniesieniu poprzedniego stanu prawnego, pozostają one aktualne także w świetle obecnie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej. O ile bowiem zmianie uległa forma prawna interpretacji przepisów prawa podatkowego (w poprzednim stanie prawnym interpretacje przybierały formę postanowień organów podatkowych, natomiast pod rządem obecnych uregulowań pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią odrębną od postanowień i decyzji formę aktów administracyjnych) oraz właściwość rzeczowa organów podatkowych (poprzednio interpretacje były wydawane przez poszczególnych naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celnych, aktualnie wydawanie interpretacji należy do właściwości Ministra Finansów – art. 13 § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej), o tyle istota prawna tego rodzaju rozstrzygnięć oraz ich oddziaływanie na sferę praw ich adresatów pozostało bez zmian.

W szczególności należy wskazać, że w dalszym ciągu wydanie wnioskodawcy interpretacji przepisów prawa podatkowego polega na przyznaniu mu gwarancji, że zastosowanie się przez niego do wyrażonego przez organ w interpretacji poglądu prawnego, niezależnie od jego prawidłowości, nie będzie wnioskodawcy szkodzić. Zasada ta jest obecnie wyrażona w art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym *„Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”*.

Wyrażona w art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej zasada nieszkodzenia znajduje rozwinięcie w przepisach art. 14k § 3, art. 14l i art. 14m Ordynacji podatkowej. Po pierwsze – podobnie jak w poprzednim stanie prawnym zastosowanie się przez wnioskodawcę w zakresie jego rozliczeń podatkowych do otrzymanej interpretacji – następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej – powoduje, że nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3 Ordynacji podatkowej; w poprzednim stanie prawnym art. 14c Ordynacji podatkowej).

⁸ Na uzasadnienie swojego poglądu Trybunał Konstytucyjny przytoczył także orzecznictwo sądów administracyjnych uznające interpretacje przepisów prawa podatkowego za rozstrzygnięcia kształtujące prawa ich adresatów – przykłady orzeczeń sądów administracyjnych zostały wskazane w treści uzasadnienia wyroku.

Po drugie – w sytuacji gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem opisanym we wniosku o interpretację nastąpiły już po doręczeniu wnioskodawcy interpretacji, zastosowanie się przez niego do poglądu prawnego wyrażonego przez organ w interpretacji, powoduje, że w przypadku jej ewentualnej zmiany lub nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, wnioskodawca korzysta ze zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, który w przeciwnym przypadku byłby należny (art. 14m Ordynacji podatkowej). Tego rodzaju zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku stanowi specyficzny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 10 i § 2 pkt 6 Ordynacji podatkowej).

Omawiane zwolnienie nie ma natomiast zastosowania w przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem opisanym we wniosku o interpretację nastąpiły jeszcze przed doręzeniem wnioskodawcy interpretacji indywidualnej (art. 14l Ordynacji podatkowej). Niemniej jednak w takiej sytuacji w dalszym ciągu wnioskodawca nie ma obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę oraz nie jest możliwe wszczęcie przeciwko wnioskodawcy postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowania już wszczęte podlegają umorzeniu.

Jak z powyższego wynika, na gruncie obecnie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej – analogicznie jak w poprzednim stanie prawnym – interpretacja przepisów prawa podatkowego stanowi rozstrzygnięcie kształtujące w istotny sposób sytuację prawną jej adresata, poprzez przyznanie mu gwarancji „nienaruszalności” jego rozliczeń podatkowych ukształtowanych pod wpływem poglądu prawnego wypowiedzianego w interpretacji przez organ podatkowy oraz ochrony prawnej na gruncie praw karnego skarbowego.

2. Podstawa prawna rozstrzygnięcia dotycząca Skarżącego

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia, którego podstawę stanowi zakwestionowany w skardze akt normatywny, doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności lub praw o randze konstytucyjnej. Zatem przedmiotem skargi konstytucyjnej mogą być jedynie przepisy stanowiące podstawę prawną rozstrzygnięcia dotyczącego skarżącego, które naruszają konstytucyjne wolności lub prawa podmiotowe przysługujące skarżącemu (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 maja 2006 r.⁹).

W myśl art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym skarga konstytucyjna powinna zawierać m.in. dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „*Art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym do warunków którym odpowiadać musi skarga konstytucyjna zalicza „dokładne określenie” zakwestionowanego aktu normatywnego. Wymaganie „dokładne” rozumieć należy jako powinność wskazania tego przepisu lub przepisów zakwestionowanego aktu normatywnego, które stanowiły podstawę rozstrzygnięcia, z którym skarżący łączy naruszenie swoich wolności lub praw. Chodzi przy tym o te przepisy, których treść miała wpływ na rozstrzygnięcie wydane w sprawie skarżącego*”.¹⁰ W tej kwestii Trybunał Konstytucyjny wskazał ponadto, że „*Chodzi przy tym o*

⁹ Postanowienie TK z dnia 10 maja 2006 r., sygn. Ts 45/2006, OTK ZU 2007/1B, poz. 37.

¹⁰ Ibidem.

zastosowanie w indywidualnej sprawie skarżącego właśnie tych przepisów, które stanowią przedmiot skargi konstytucyjnej, i to w taki sposób, aby były one normatywnym wyznacznikiem treści rozstrzygnięcia podejmowanego przez sąd bądź organ administracji publicznej".¹¹

2. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej niewątpliwie jednym z przepisów prawa, na podstawie którego orzeczono o prawie podmiotowym Skarżącego, mającym oparcie w normach rangi konstytucyjnej, był wskazany w *petitum* skargi przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse.

Powyższa okoliczność wynika *expressis verbis* z uzasadnienia wyroku NSA z dnia marca 2010 r., którego obszernie fragmenty i zawarta w nich argumentacja prawna – przemawiająca zdaniem tego sądu za oddaleniem skargi kasacyjnego Skarżącego – odnosi się bezpośrednio właśnie do przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Za stanowiskiem, że § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse stanowił jeden z przepisów prawa, w oparciu o który NSA orzekł ostatecznie o konstytucyjnym prawie podmiotowym Skarżącego, przemawia także treść skargi kasacyjnej wniesionej do NSA przez Skarżącego i zawarte w jej *petitum* zarzuty kasacyjne. Na pięć zarzutów kasacyjnych cztery odnosiły się bezpośrednio lub pośrednio właśnie do naruszenia przez WSA w B przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Mając na uwadze charakter postępowania przed NSA i okoliczność, iż sąd ten orzeka wyłącznie w granicach skargi kasacyjnej – tj. w granicach zaskarżenia i podniesionych w skardze zarzutów (por. art. 183 § 1 ppsa) – należy stwierdzić, że NSA orzeka na gruncie przepisów prawa objętych zarzutami kasacyjnymi. W okolicznościach niniejszej sprawy oznacza to, że orzeczenie NSA zostało wydane m.in. na podstawie § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse.

O słuszności powyższego stanowiska świadczą wreszcie także rozstrzygnięcia wydane na wcześniejszych etapach postępowania, którego stroną był Skarżący. W szczególności wskazuje na to treść uzasadnienia interpretacji indywidualnej z dnia stycznia 2009 r., której legalność była następnie przedmiotem postępowania sądownoadministracyjnego. Interpretacja ta została bowiem wydana na podstawie wniosku Skarżącego, w którym domagał się przeprowadzenia przez organ interpretacji m.in. przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse (a także art. 17 ust. 1 pkt 34 updog i art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych).

Należy jednocześnie zauważyć, że zagadnienie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia jest uregulowane nie tylko w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, ale również w przepisach art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i art. 17 ust. 1 pkt 34 updog. Można uznać, iż problematyki tej dotyczy pośrednio także art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o specjalnych strefach, który reguluje udzielanie zezwoleń na prowadzenia działalności gospodarczej na terenie stref (co w świetle art. 17 ust. 1 pkt 34 updog jest warunkiem do korzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego). Wskazane przepisy były również podstawą prawną wszystkich rozstrzygnięć wydanych w sprawie Skarżącego, w tym w szczególności wyroku NSA z dnia marca 2010 r.

Należy także wskazać, iż ww. przepis § 5 ust. 2a nie znajdował się w pierwotnym tekście rozporządzenia RM w sprawie psse. Przepis ten został dodany do tego rozporządzenia na podstawie § 1

¹¹ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 grudnia 1999 r., Ts 137/99 OTK ZU 2000/1 poz. 37.

pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse. Z tego powodu – w opinii Skarżącego – zasadne jest przyjęcie, że podstawą prawną rozstrzygnięcia dotyczącego Skarżącego był nie tylko sam § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse, ale także § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse. Ponieważ jedyną treścią normatywną tego ostatniego przepisu jest dodanie do § 5 rozporządzenia RM w sprawie psse ustępu 2a o treści w nim wskazanej, należy uznać, iż przepisy obu rozporządzeń zawierają analogiczną treść i § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse stanowił również – w sposób pośredni – podstawę prawną wydanych rozstrzygnięć.

Z powyższych względów – tak jak zostało wskazane w *petitum* niniejszej skargi – Skarżący wnosi o zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności z przepisami Konstytucji § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updop.

3. Skarżący pragnie wskazać, iż w niniejszej sprawie nie zachodzi żadna z okoliczności uniemożliwiających rozpoznanie niniejszej skargi konstytucyjnej, które są wymienione w art. 39 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, a w szczególności przesłanka wskazana w pkt 3 tego przepisu.

W świetle art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym postępowanie toczące się przed Trybunałem Konstytucyjnym w wyniku wniesienia skargi konstytucyjnej podlega umorzeniu „jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał”. Jednocześnie jednak przepis art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym wprowadza wyjątek od powyżej regulacji, pozwalając na merytoryczne rozpoznanie skargi w sytuacji gdy „wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw”.

W literaturze prawniczej wskazuje się, że na potrzeby art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym utrata mocy obowiązującej aktu normatywnego „musi mieć charakter rzeczywisty, a nie pozorny”.¹² Trybunał Konstytucyjny jeszcze na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z 1985 r. wskazywał w swoim orzecznictwie, że „Uchylenie przepisu nie zawsze jest równoznaczne z utratą przez ten przepis w całości mocy obowiązującej. Pogląd ten należy – *mutatis mutandis* – odnieść również do zmiany przepisu. Dopiero treść normy derogującej czy przejściowej pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy uchylony lub zmieniony przepis utracił moc obowiązującą w tym znaczeniu, że nie może być w ogóle stosowany.”¹³

Z powyższych względów uznaje się, że „To, czy faktycznie doszło do uchylenia w całości zaskarżonego przepisu, należy ustalić na podstawie treści normy derogującej lub przejściowej. Jeżeli treść tej normy pozwala jednoznacznie przyjąć, że uchylony przepis utracił w całości moc obowiązującą w tym znaczeniu, że nie może być już w ogóle stosowany do stanów faktycznych z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, to wówczas zastosowanie ma powołany art. 4 ust. 2 ustawy o TK (sc. z 1985 r.) [obecnie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – przypis własny]. Tak więc

¹² Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciniński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999 r., s. 133.

¹³ Uchwała TK z dnia 14 września 1994 r., sygn. W 5/94, OTK 1994/II/44.

*dopiero w sytuacji całkowitej pewności, że rozstrzygnięcie merytoryczne w zakresie konstytucyjności czy legalności danego aktu w rozpatrywanej sprawie jest bezprzedmiotowe, Trybunał Konstytucyjny umarza postępowanie”.*¹⁴

Jednocześnie, odnosząc się do omawianej kwestii od strony pozytywnej, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że *„o obowiązaniu prawa można mówić jedynie wtedy, gdy pojęcie to zostanie odniesione do określonej sytuacji i określonego momentu w czasie. Innymi słowy przepis obowiązuje w danym systemie prawa, jeżeli można go stosować do sytuacji z przeszłości, terażniejszości lub przyszłości”.*¹⁵

4. Jak wyjaśniono powyżej przepisami prawa, na podstawie których NSA wyrokiem z dnia 15 marca 2010 r. orzekł w sprawie Skarżącego oraz z którymi Skarżący łączy naruszenie swojego konstytucyjnego prawa do ochrony własności, jest § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse.

Rozporządzenie RM w sprawie psse zostało wydane w oparciu art. 4 ust. 1 i art. 5a ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym w 2006 r., przy czym § 5 ust. 2a został dodany do rozporządzenia RM w sprawie psse na podstawie § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse. Rozporządzenie z dnia 2 listopada 2007 r. zostało wydane na również podstawie art. 4 ust. 1 i art. 5a ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu analogicznym do brzmienia tych przepisów w 2006 r.

Ustawą z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. z 2008 r., Nr 118, poz. 746) przepis art. 4 i art. 5a ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych otrzymał nowe brzmienie. Wskazana ustawa zmieniająca weszła w życie w dniu 4 sierpnia 2008 r. Jednocześnie jednak art. 5 ww. ustawy z dnia 30 maja 2008 r. stanowi, że *„Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 4 ust. 1, art. 5a ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy, o której mowa w art. 1 [ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – przypis własny], zachowują moc do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 4 ust. 1 i 4, art. 9 oraz art. 20 ust. 1 ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy”.*

W konsekwencji wejścia w życie powyższych uregulowań rozporządzenie RM w sprawie psse zostało uchylone i zastąpione dwoma rozporządzeniami – tj. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz.U. z 2008 r., Nr 232, poz. 1556 z późn. zmianami) oraz rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (Dz.U. z 2008 r., Nr 232, poz. 1548 z późn. zmianami), obowiązującymi od dnia 30 grudnia 2008 r. Nowelizacja ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych spowodowała, iż począwszy od dnia 30 grudnia 2008 r. obowiązują w obrocie prawnym dwa rozporządzenia regulujące łącznie tematykę, która poprzednio była unormowana w rozporządzeniu RM w sprawie psse (w odniesieniu do Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej).

¹⁴ Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999 r., s. 134 oraz przywołane tam postanowienie TK z dnia 19 lutego 1997 r., sygn. U 7/96, OTK 1997/40/677.

¹⁵ Postanowienie TK z dnia 5 stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU 1998/1/1.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. dotyczy wyłącznie ustanowienia Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej i określa granice geograficzne tej strefy (rozporządzenie to zostało wydane na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu nadanym ustawą nowelizacyjną z dnia 30 maja 2008 r.). Natomiast rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. odnosi się do warunków udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i ma znaczenie ogólne w tym znaczeniu, że dotyczy wszystkich specjalnych stref ekonomicznych, a nie tylko Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej (rozporządzenie to zostało wydane na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu po nowelizacji).

W powyższym zakresie należy wskazać w dalszej kolejności na treść art. 4 ust. 1 ww. ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, zgodnie z którym „Zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie stref wydane przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy [tj. przed dniem 4 sierpnia 2008 r. – przypis własny] zachowują moc”. Jednocześnie stosownie do przepisu § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych „Do przedsiębiorcy, który posiada zezwolenie wydane przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, stosuje się dotychczasowe warunki udzielania pomocy publicznej”.

Jak wskazano w pkt I uzasadnienia niniejszej skargi Skarżący uzyskał zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej w dniu grudnia 2007 r., a więc przed dniem wejścia w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. Należy zwrócić równocześnie uwagę, że „dotychczasowe warunki udzielania pomocy regionalnej”, o których mowa w § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. są określone właśnie w rozporządzeniu RM w sprawie psse oraz rozporządzeniu RM zmieniającym rozporządzenie w sprawie psse, na podstawie których wprowadzono zmiany do pierwszego z rozporządzeń, w tym dodano w § 5 ust. 2a.

Świadczy o tym jednoznacznie treść tego rozporządzenia oraz art. 4 ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym w dniu 5 grudnia 2006 r. i w dniu 2 listopada 2007 r. (tj. w dniu wydania odpowiednio rozporządzenia RM w sprawie psse i rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse), określający zakres spraw przekazany do unormowania w tym rozporządzeniu. W pkt 5 i 5a art. 4 ust. 4 ww. ustawy wskazano, iż rozporządzenie RM w sprawie psse powinno określać „wielkość [oraz] warunki udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, o który mowa w art. 16 ust. 1” tej ustawy.

Mając zatem na względzie wskazane okoliczności oraz powyższe regulacje prawne, należy stwierdzić, że w stosunku do Skarżącego mają w dalszym ciągu zastosowanie przepisy rozporządzenia RM w sprawie psse, w tym także § 5 ust. 2a tego rozporządzenia, oraz rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse. Skarżący pragnie wskazać, iż okoliczność ta nie budziła wątpliwości ani organu wydającego interpretację, ani sądów administracyjnych obu instancji. W szczególności analogiczne wnioski zostały wyrażone *expressis verbis* w uzasadnieniu wyroku WSA w B z dnia lipca 2009 r.

W tym stanie rzeczy – zdaniem Skarżącego – mimo formalnego uchylecia rozporządzenia RM w sprawie psse oraz rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse, wskazane

rozporządzenia nie utraciły mocy obowiązującej i mogą być w dalszym ciągu stosowane wobec Skarżącego w celu określenia jego sytuacji prawnej z przeszłości, teraźniejszości oraz przyszłości. W konsekwencji w odniesieniu do przedmiotowych rozporządzeń nie można stwierdzić, aby w zakwestionowanym zakresie utraciły one „*moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny*”, o czym mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

III. Naruszenie konstytucyjnego prawa Skarżącego do ochrony prawa własności

1. Zdaniem Skarżącego § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog naruszają konstytucyjne prawo Skarżącego do ochrony prawa własności uregulowane w art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przepis art. 21 ust. 1 Konstytucji stanowi, iż „*Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia*”. Zgodnie natomiast z art. 64 ust. 1 i 4 Konstytucji „*Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia*” (ust. 1), a „*Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*” (ust. 3).

Przepis art. 21 ust. 1 Konstytucji wyraża jedną z fundamentalnych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej jaką jest gwarancja ochrony prawa własności. Odnosząc się do zasady wyrażonej w art. 21 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny zauważa, iż „*W świetle tego przepisu zagwarantowanie ochrony własności jest konstytucyjną powinnością państwa, przy czym powinność ta urzeczywistniana jest zarówno przez działania o charakterze prawodawczym (ukształtowanie podstawowych instytucji prawnych konkretyzujących treść prawa własności, określenie granic prawa własności) jak i faktyczne czynności organów państwa, mające za przedmiot dobra stanowiące własność jakiejś osoby*”.¹⁶

Niewątpliwie zachodzi ścisły związek pomiędzy unormowaniem zawartym w art. 21 ust. 1 Konstytucji (wyznaczającym normę programową i powinność państwa w zakresie ochrony prawa własności), a treścią art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji ustanawiającego *expressis verbis* konstytucyjne prawo podmiotowe do ochrony własności. Należy stwierdzić, iż art. 64 Konstytucji nie stanowi zbędnego powtórzenia zasady ustrojowej dotyczącej ochrony własności, lecz uzupełniając wskazaną zasadę ma on samodzielny charakter.

Opisując relacje zachodzące między art. 21 a art. 64 Konstytucji, w piśmiennictwie wskazuje się, że „*Ochrona własności jako zasada ustrojowa jest sformułowana od strony obowiązków państwa, a art. 64 zawiera konkretne prawa podmiotowe i stanowi podstawę dla korzystania ze środków przewidzianych dla ich ochrony (ze skargą konstytucyjną włącznie). Ochrona własności ma na celu przede wszystkim zabezpieczenie przed naruszaniem istniejącego stanu własnościowego. Natomiast gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Dają też możliwość ochrony tego posiadania przed ingerencjami ze strony władz publicznych, a zwłaszcza ustawodawcy i organów wydających akty*

¹⁶ Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK 1999/1/2.

podstawowe”.¹⁷ Jednocześnie jednak jak stwierdza Trybunał Konstytucyjny „(...) Artykuł 21 ust. 1 Konstytucji ma – jako deklaracja zasad ustrojowych – bardziej ogólną treść niż art. 64 Konstytucji, który szczegółowo reguluje problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych. Naruszenie bardziej szczegółowych norm, zawartych w art. 64 Konstytucji, oznacza automatycznie niezgodność także z art. 21 ust. 1 Konstytucji.”¹⁸

Elementem konstytucyjnego unormowania prawa podmiotowego do ochrony własności jest art. 64 ust. 3 Konstytucji, któremu w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy przypisywać szczególne znaczenie w interpretacji prawa własności i wyznaczania granic ochrony tego prawa. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji „pełni podwójną rolę (...) stanowi jednoznaczną i wyraźną konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Po drugie – zawarte w nim przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności z pewnością stanowić mogą – formalne jak i materialne – kryterium dla kontroli dokonywanych przez ustawodawcę ograniczeń”.¹⁹ Co istotne jednak ww. przepis nie ma charakteru *lex specialis* wobec normy ogólnej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, co oznacza że ten ostatni przepis również może znaleźć zastosowanie przy ocenie dopuszczalności wprowadzonych ograniczeń konstytucyjnego prawa do ochrony własności.²⁰

2. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na zakres praw majątkowych (prawa własności) należy do zasadniczej treści podatku.²¹ Oznacza to, iż niejako z definicji nałożenie podatku i ukształtowanie obowiązków podatkowych jednostki oznacza wkroczenie w jego sferę majątkową.

W tym zakresie należy jednak wskazać, iż stosownie do art. 84 Konstytucji „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Mając zatem na uwadze, że obowiązek ponoszenia podatków ma – podobnie jak zasada ochrony prawa własności – rangę konstytucyjną, sam fakt nałożenia na podatnika określonych obowiązków o charakterze podatkowym nie może być traktowany jako ograniczenie jego prawa podmiotowego do ochrony własności. Zwraca na to uwagę również Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, iż „(...) Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych”.²²

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny wyraźnie podkreśla, że „Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (...). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa”.²³ W cytowanym

¹⁷ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 329-330.

¹⁸ Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK 2001/7/217.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK 1999/1/2.

²⁰ Ibidem.

²¹ Wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU 2008/A/9.

²² Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK-A 2002/6/83.

²³ Wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK-A 2009/7/106 oraz przywołane tam wcześniejsze wyroki TK z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU 2004/A/10 i z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU 2008/A/9.

wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepisy trzech rozporządzeń Ministra Finansów wydanych na podstawie nieobowiązującej już ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50 z późn. zmianami), zostały wydane z naruszeniem art. 84 i art. 217 Konstytucji, a przez to są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

3. Zdaniem Skarżącego w sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej zachodzi właśnie opisana powyżej sytuacja. Ukształtowanie przez Radę Ministrów w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse – dodanego to tego rozporządzenia na podstawie § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse – zakresu zwolnienia z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez Skarżącego z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefie ekonomicznej na podstawie zezwolenia, w sposób istotnie węższy niż wynika to z zakresu tego zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34 updop, nastąpiło z naruszeniem wymogów konstytucyjnych ustanowionych w art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (szczegółowa argumentacja na ten temat przedstawiona jest w dalszej części niniejszej skargi). Poprzez zawężenie określonego w ustawie zakresu zwolnienia podatkowego nastąpiło *de facto* nałożenie na Skarżącego obowiązku zapłaty podatku dochodowego wykraczającego poza zakres regulacji ustawowej (art. 17 ust. 1 pkt 34 updop).

W następstwie naruszenia powyższych norm konstytucyjnych doszło zatem do naruszenia konstytucyjnego prawa podmiotowego Skarżącego do ochrony prawa własności unormowanego w art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

IV. Uzasadnienie zarzutów niezgodności z Konstytucją

Mając na uwadze, iż przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse został dodany to pierwotnego tekstu tego rozporządzenia na podstawie § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse, w wyniku czego oba te przepisy zawierają *de facto* analogiczną regulację prawną i – zdaniem Skarżącego obarczone są tymi samymi wadami prawnymi z punktu widzenia Konstytucji – przedstawione poniżej uzasadnienie zarzutów dotyczy w równej mierze przepisów obu ww. rozporządzeń.

Z tego powodu także – w celu uniknięcia powtarzania argumentacji prawnej – Skarżący wskazuje, iż każdorazowe odniesienie się w dalszej części pkt IV niniejszej skargi do § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse dotyczy również przepisu § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse.

1. **Niezgodność z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji**
- 1.1 ***Naruszenie wymogu wydawania rozporządzenia wyłącznie na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie (art. 92 ust. 1 Konstytucji)***

1. Przed przystąpieniem do merytorycznego uzasadnienia niniejszego zarzutu, Skarżący pragnie wskazać, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w sytuacji gdy podmiot wnoszący skargę konstytucyjną chce zakwestionować przepisy rozporządzenia jako wydane bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego, powinien on wnieść skargę nie na samą normę kompetencyjną zawartą w ustawie (tj. przepis ustawy zawierający upoważnienie do wydania rozporządzenia), lecz na sporne przepisy samego rozporządzenia w związku z przepisem wyrażającym

normę kompetencyjną.²⁴ Z tego względu jako przedmiot niniejszej skargi został wskazany w *petitum* przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz przepis § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku m.in. z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r.

2. Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji „*Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu*”.

Z treści art. 92 ust. 1 Konstytucji wynika, że rozporządzenia stanowią akty prawne o charakterze wykonawczym wobec ustawy. Wskazany przepis Konstytucji ogranicza możliwość wydawania rozporządzeń przez konstytucyjnie określone podmioty, wprowadzając wymóg, zgodnie z którym rozporządzenie może być wydane wyłącznie „*na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania*”, przy czym upoważnienie ustawowe powinno określać zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Należy zatem stwierdzić, iż możliwość unormowania w rozporządzeniu określonej materii jest uzależniona od spełnienia w danym przypadku dwóch podstawowych wymagań – tj. istnienia w ustawie upoważnienia do wydania rozporządzenia oraz realizacji przez to upoważnienie wymogu szczegółowości w rozumieniu art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do wymogu szczegółowości upoważnienia w piśmiennictwie stwierdza się, że musi ono mieć rzeczywisty i wyraźny charakter, co oznacza w szczególności, iż nie może ono być oparte ani na domniemaniu (np. na podstawie oceny przydatności jakiejś regulacji dla skutecznej realizacji ustawy), ani na wykładni celowościowej, ani też nie może być wywiedzione z ogólnych kompetencji organów powołanych w Konstytucji do wykonania ustaw.²⁵ Na podstawie art. 92 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie ocenia, że „*(...) rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, tzn. nie opartego tylko na domniemaniu, ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania, nadto zaś – w zgodzie z normami Konstytucji, a także ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi. Naruszenie choćby jednego z powyższych warunków może uzasadniać zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą*”²⁶, oraz że „*(...) brak (...) wyraźnego stanowiska ustawodawcy nie może być inaczej interpretowany jak tylko w ten sposób, że w danym okresie nie udzielił kompetencji prawotwórczych*”²⁷.

Treść art. 92 ust. 1 Konstytucji oznacza zatem, iż upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia powinno być sformułowane na tyle szczegółowo, aby czytelny był zamiar ustawodawcy w tym zakresie. W orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz literaturze prawniczej wskazuje się, że wymóg szczegółowości upoważnienia powinien być rozpatrywany na 3 płaszczyznach – prawidłowe

²⁴ Por. wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK-A 2009/7/106 oraz przywołany tam wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK-A 2002/2/13

²⁵ Por. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 464.

²⁶ Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK-A 2002/2/13; analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku TK z dnia 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, OTK-A 2004/8/83.

²⁷ Orzeczenie TK z dnia 2 lutego 1993 r., sygn. P 4/92, OTK 1993/1/3.

upoważnienie powinno być bowiem sformułowane szczegółowo pod względem podmiotowym, przedmiotowym oraz treściowym.

Szczegółowość podmiotowa upoważnienia oznacza, że ustawa wyraźnie wskazuje organ – spośród wymienionych w Konstytucji – kompetentny do wydania rozporządzenia.

Szczegółowość przedmiotowa upoważnienia zakłada, iż „rozporządzenie mając na celu wykonanie ustawy, musi uwzględniać określony w zawartym w niej upoważnieniu zakres spraw przekazanych mu do uregulowania”.²⁸ Z tego powodu „Wykorzystanie choćby wyraźnych upoważnień ustawowych do innych celów, niż założone w upoważnieniu, albo wyjście poza jego zakres stanowi naruszenie legalności działania RM lub ministrów”.²⁹

Wreszcie, szczegółowość treściowa upoważnienia nakłada obowiązek zawarcia w upoważnieniu wytycznych dotyczących przyszłej treści rozporządzenia. Chodzi o to, aby „(...) w ustawie (...) zawrzeć merytoryczną treść dyrektywną (wytyczne powinny określać kierunek czy też cel, który miałby zostać osiągnięty w rozporządzeniu (...)), której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć”.³⁰ W piśmiennictwie zwraca się przy tym uwagę, iż treść dyrektywną upoważniania określającą merytoryczną zawartość rozporządzenia należy wyprowadzać bezpośrednio z przepisu ustawy zawierającego upoważnienie i jako nieprawidłowe ocenia się ewentualne poszukiwanie tej treści w innych przepisach ustawowych.³¹

3. Przechodząc na grunt niniejszej sprawy należy w pierwszej kolejności odnieść się do treści – wskazanego w *petitum* niniejszej skargi – § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Stosownie do tego przepisu „W przypadku przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami strefy w związku z realizacją nowej inwestycji, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 i 2 [tj. odpowiednio zwolnienie od podatku dochodowego z tytułu kosztów nowych inwestycji i zwolnienie od podatku dochodowego z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy – przypis własny], przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej”.

Jak już wcześniej wskazano rozporządzenie RM w sprawie psse, mówiąc w § 5 o zwolnieniu z podatku dochodowego odsyła do zwolnienia od podatku dochodowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34 updop³² (por. § 3 ust. 1 rozporządzenia RM w sprawie psse oraz art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych). Przepis art. 17 ust. 1 pkt 34 updop stanowi, iż „Wolne od podatku są (...) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia

²⁸ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 465.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.

³¹ Por. ibidem, s. 466 oraz cytowaną tam wypowiedź W. Brzozowskiego w glosie do wyroku TK z dnia 16 stycznia 2007 r. sygn. U 5//06.

³² Odpowiednio także w art. 21 ust. 1 pkt 63a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r., Nr 80, poz. 350 z późn. zmianami) w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi.

20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 600, z 1996 r. Nr 106, poz. 496, z 1997 r. Nr 121, poz. 770, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 2000 r. Nr 117, poz. 1228, z 2002 r. Nr 113, poz. 984 i Nr 240, poz. 2055 oraz z 2003 r. Nr 188, poz. 1840), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.”

Mając zatem na uwadze treść cytowanych powyżej regulacji prawnych należy stwierdzić, iż przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse normuje kwestię zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez podatników (w tym Skarżącego) z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej przez nich w oparciu o stosowne zezwolenie na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Na podstawie tego przepisu zwolnieniem z podatku dochodowego objęte są wyłącznie dochody uzyskane przez podatników (z działalności prowadzonej na terenie strefy) dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu wydanemu podatnikowi, do dnia wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej stanowiącej każdorazowo górny limit przyznanego podatnikowi zwolnienia.

Wobec takiej treści § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse należy stwierdzić, iż przepis ten istotnie ogranicza zakres zwolnienia podatkowego przyznanego ustawą w art. 17 ust. 1 pkt 34 updog. Wskazany przepis rozporządzenia wyłącza bowiem możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego do dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, osiąganych przez podatnika w okresie od dnia uzyskania zezwolenia do końca miesiąca, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, pomimo iż dochody są objęte zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego w kształcie wynikającym z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog (szczegółowa argumentacja na ten temat jest przedstawiona w dalszej części skargi).

4. Dla oceny czy rozporządzenie RM w sprawie psse, w zakresie dotyczącym § 5 ust. 2a, oraz rozporządzenie RM zmieniające rozporządzenie w sprawie psse, w zakresie odnoszącym się do § 1 pkt 2, zostały wydane na podstawie upoważnienia ustawowego odpowiadającego wymaganiom określonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji, kluczowe znaczenie ma treść art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. (tj. na dzień wydania rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse, na podstawie którego dodany został § 5 ust. 2a do rozporządzenia RM w sprawie psse). Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „dla oceny kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu rozporządzenia i trybu jego ustanowienia miarodajne są regulacje konstytucyjne i ustawowe obowiązujące w dniu wydania danego przepisu rozporządzenia”.³³

Przepis art. 4 ust. 1 ww. ustawy zawierał upoważnienie dla Rady Ministrów do ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie rozporządzenia – przepis ten stanowił, że „Rada Ministrów, na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki uzgodniony z ministrem właściwym do spraw rozwoju regionalnego, ustanawia strefę w drodze rozporządzenia”. Natomiast art. 4 ust. 4 ustawy określał, że Rada Ministrów powinna uregulować w tym rozporządzeniu następujący zakres spraw:

³³ Wyrok TK z dnia 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK-A 2006/2/16.

- a) nazwę, teren i granice strefy;
- b) przedmioty działalności gospodarczej, na które nie będzie wydawane zezwolenie, o którym mowa w art. 16 ust. 1 tej ustawy;
- c) zarządzającego strefą;
- d) okres, na jaki ustanawia się strefę;
- e) wielkość pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 tej ustawy;
- f) warunki udzielania pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 tej ustawy, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia zgodności udzielonej pomocy z prawem Unii Europejskiej;
- g) szczegółowe warunki uznawania wydatków za wydatki poniesione na inwestycję na terenie strefy, a także ich minimalną wysokość;
- h) koszty inwestycji uwzględniane przy obliczeniu wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie po dniu 31 grudnia 2000 r., oraz dla przedsiębiorców, o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. z 2003 r., Nr 188, poz. 1840 z późn. zmianami);
- i) sposób dyskontowania kosztów inwestycji i wielkości pomocy publicznej na dzień uzyskania zezwolenia.

5. Zdaniem Skarżącego – mając na uwadze treść art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. – należy stwierdzić, iż przepis § 5 ust. 2a został dodany do rozporządzenia RM w sprawie psse na podstawie § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego. Upoważnienie zawarte w art. 4 ust. 1 i ust. 4 ww. ustawy – w zakresie materii uregulowanej w § 5 ust. 2a do rozporządzenia RM w sprawie psse – nie czyni bowiem zadość wymogowi szczegółowości przedmiotowej i treściowej upoważnienia.

W pierwszej kolejności należy ponownie wskazać, iż § 5 ust. 2a do rozporządzenia RM w sprawie psse reguluje kwestię zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez podatników z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie stosownego zezwolenia. W szczególności przepis ten wskazuje od jakiego momentu dochody uzyskiwane z działalności prowadzonej na terenie strefy objęte są przedmiotowy zwolnieniem podatkowym. Mianowicie, w świetle tego przepisu, zwolnieniu od podatku dochodowego podlegają dochody uzyskane począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu wydanemu podatnikowi, do dnia wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.

Analiza art. 4 ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. wskazuje jednak, że do zakresu spraw przekazanych Radzie Ministrów do

uregulowania w rozporządzeniu ustawodawca nie zaliczył materii odnoszącej się zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy, w tym zwłaszcza kwestii zakresu przedmiotowego tego zwolnienia oraz określenia jakie konkretnie dochody i uzyskane od jakiego momentu są objęte tym zwolnieniem. Przepis art. 4 ust. 4 wskazanej ustawy upoważnia co prawda Radę Ministrów w pkt 5a do określenia warunków udzielenia pomocy publicznej przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, jednakże nie można utożsamiać samych warunków udzielenia pomocy publicznej z upoważnieniem Rady Ministrów do unormowania w rozporządzeniu materii dotyczącej zwolnienia podatkowego, w tym zwłaszcza ukształtowania jego zakresu przedmiotowego. Przez warunki udzielenia pomocy publicznej należy bowiem rozumieć wyłącznie kwestie związane z ustaleniem wielkości udzielanej przedsiębiorcy pomocy publicznej, wielkości udziału środków własnych przedsiębiorcy w realizowanej inwestycji oraz inne zagadnienia określone w przepisach § 2a, § 3 i § 4 rozporządzenia RM w sprawie psse.

Ponadto należy zwrócić uwagę, iż upoważnienie z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych – wbrew wymogowi wynikającemu z art. 92 ust. 1 Konstytucji – nie zawiera żadnych wytycznych odnoszących się do treści jaką powinny mieć przepisy rozporządzenia dotyczące przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego. Na podstawie ww. przepisów nie sposób bowiem ustalić jakkolwiek treść dyrektywą (kierunku czy zakresu przyszłej regulacji wykonawczej) odnośnie materii uregulowanej w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Tym samym nawet gdyby uznać, iż regulacja zawarta w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz w § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenia w sprawie psse jest objęta zakresem przedmiotowym upoważnienia ustawowego (przy czym, zdaniem Skarżącego stanowisko takie jest nieuprawnione), wówczas należałoby stwierdzić, że tego rodzaju upoważnienie nie spełnia warunku szczególności treściowej, a przez to unormowanie zawarte w ww. rozporządzeniach w dalszym ciągu narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji.

6. W dalszej kolejności Skarżący pragnie wskazać, iż dodatkowym argumentem przemawiającym za zasadnością prezentowanego stanowiska jest treść art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Zgodnie z tym przepisem *„Dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych”*.

W świetle przywołanych regulacji prawnych należy zatem stwierdzić, iż art. 4 ust. 1 i ust. 4 oraz art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych wprowadzają swego rodzaju regułę kolizyjną, według której o ile warunki udzielenia pomocy publicznej, czy też wielkość tej pomocy (art. 4 ust. 4 pkt 5 i 5a ww. ustawy) powinny być uregulowane w rozporządzeniu RM w sprawie psse, o tyle już w kwestii zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, jego ukształtowania oraz zakresu przedmiotowego właściwe są wyłącznie przepisy updop (oraz przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do tej kategorii podatników) i w tym zakresie Rada Ministrów nie ma kompetencji do wydania rozporządzenia.

Przyjęcie przeciwnego poglądu prowadziłoby *de facto* do pozbawienia art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych treści normatywnej. Jeśli bowiem rzeczywiście upoważnienie

ustawowe z art. 4 ust. 1 i ust. 4 tej ustawy miało obejmować także także uregulowanie w rozporządzeniu materii dotyczącej zwolnienia podatkowego, nie można by stwierdzić aby przedmiotowe zwolnienie podatkowe następowało „na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych”, jak stanowi art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, oraz podważałoby w istocie również sam sens wprowadzenia w art. 12 takiej regulacji.

7. Jak wskazano powyżej, aby dane upoważnienie do wydania rozporządzenia spełniało warunek szczególności powinno ono być rzeczywiste i wyraźne, co oznacza, że upoważnienie i jego zakres nie może być oparty na domniemaniu, czy też rozszerzającej lub celowościowej wykładni przepisu zawierającego upoważnienie. W dalszej kolejności należy zatem stwierdzić, że już ewentualne wątpliwości w co do objęcia określonej sprawy lub materii w zakresie przedmiotowym upoważnienia uniemożliwiają uznanie, iż dana sprawa lub materia może być uregulowana w rozporządzeniu. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cytowanym już orzeczeniu z dnia 2 lutego 1993 r. „(...) brak (...) wyraźnego stanowiska ustawodawcy nie może być inaczej interpretowany jak tylko w ten sposób, że w danym okresie nie udzielił kompetencji prawotwórczych”.³⁴

Mając na uwadze, iż w niniejszej sprawie można mówić co najmniej o występowaniu tego rodzaju wątpliwości należy zatem uznać, iż § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog nie odpowiadają wymaganiom wynikającym z art. 92 ust. 1 Konstytucji i są niezgodne z tym przepisem.

1.2 **Naruszenie zasady wyłączności ustawowej w zakresie prawa daninowego (art. 84 i art. 217 Konstytucji)**

1. Zgodnie z art. 84 Konstytucji „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Stosownie natomiast do art. 217 Konstytucji „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Pomiędzy wskazanymi przepisami Konstytucji zachodzi oczywisty związek – zasada ustawowej regulacji prawa daninowego zawarta w art. 84 oraz zakładająca, iż nakładanie obowiązków ponoszenia ciężarów publicznych powinno odbywać się w formie ustawy, podlega rozwinięciu w art. 217 Konstytucji. Przepis ten ustanawia bowiem na gruncie Konstytucji tzw. zasadę bezwzględnej wyłączności ustawowej w zakresie istotnych elementów podatku.

W piśmiennictwie podkreśla się zasadę wyłączności ustawy w prawie podatkowym (czy szerzej w prawie daninowym) ma duże znaczenie nie tylko z punktu widzenia stanowienia i stosowania prawa, ale przede wszystkim odgrywa pierwszoplanową rolę „dla ochrony jednostki przed dowolnością czy uznaniowością w określaniu ciężących na niej obowiązków podatkowych”.³⁵ Zgodnie z ugruntowanym

³⁴ Orzeczenie TK z dnia 2 lutego 1993 r., sygn. P 4/92, OTK 1993/1/3.

³⁵ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 931-932.

w tym zakresie orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego omawiana zasada oznacza, iż wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś akty wykonawcze mogą zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku.³⁶

Innymi słowy, zasada wyłączności ustawowej zakłada, iż „*W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny*”.³⁷ Analogicznie zasada ta jest ujmowana w doktrynie prawa – przykładowo prof. R. Mastalski stwierdza, że „*Istotą podustawowych aktów prawnych jest dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jaką zawiera sama ustawa podatkowa. Należy przy tym przypomnieć, że tylko ustawa w sensie formalnym może regulować podatkowoprawne stany faktyczne, z którymi związany jest obowiązek świadczenia pieniężnego. Akty podustawowe mogą zatem jedynie uzupełniać to, co już zawiera ustawa, i tylko o pewne mniej istotne elementy konstrukcyjne podatku*”.³⁸

Z powyższego wynika zatem, iż dla zachowania zasady wyłączności ustawowej w zakresie prawa podatkowego art. 217 Konstytucji wymaga, aby **po pierwsze** – przepis rozporządzenia stanowił jedynie uzupełnienie unormowania zawartego w ustawie, a **po drugie** – przepis rozporządzenia regulował wyłącznie nieistotne elementy konstrukcyjne danego podatku. Tylko wówczas, gdy będą spełnione oba warunki łącznie akt prawny o charakterze podustawowym będzie czynił zadość konstytucyjnej zasadzie wyłączności ustawowej.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że katalog spraw objętych wyłącznością ustawową z mocy art. 217 Konstytucji „*nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie*” i to w ten sposób „*aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzyjności i jednoznaczności*”.³⁹ Z tych powodów w piśmiennictwie wskazuje się, że „*Nawet gdy Konstytucja nie zastrzega formy ustawy dla regulacji jakiegoś elementu stosunku daninowego, to jeżeli pozwala on na określenie granic lub treści obowiązku daninowego, należy uznać go za na tyle istotny, aby mógł być objęty zasadą wyłączności ustawy*”.⁴⁰ Jeżeli zatem dana regulacja może decydować o ciężarze podatkowym lub o jego zakresie powinna być zawarta bezpośrednio w ustawie.

Trybunał Konstytucyjny wskazuje ponadto, iż nawet jeśli dana kwestia związana z ukształtowaniem danin publicznych może być – w świetle art. 217 Konstytucji – uregulowana w rozporządzeniu, warunkiem konstytucyjności takiego rozwiązania jest to, „*że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym*”.⁴¹ W takim rozumieniu unormowanie zawarte w art. 217

³⁶ Por. przykładowo wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK-A 2002/2/13 oraz wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK 1998/5/63. Zob. także wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2007 r., sygn. II FPS 3/07.

³⁷ Wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK-A 2009/7/106 oraz przywołane tam wcześniejsze orzecznictwo TK.

³⁸ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008 r., s. 52-53.

³⁹ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, OTK 1999/7/156.

⁴⁰ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 933.

⁴¹ Wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., sygn. U 1/99, OTK 1998/5/63.

Konstytucji stanowi dodatkowo uzupełnienie wymagań dotyczących treści (szczegółowości) upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

2. Zdaniem Skarżącego będący przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse – wprowadzony do tego rozporządzenia na podstawie § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse – jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przepis ten nie czyni zadość żadnemu z wskazanych powyżej dwóch warunków, od których spełnienia uzależniona jest możliwość unormowania w rozporządzeniu elementów stosunku daninowego (podatkowego) w sposób zgodny z zasadą wyłączności ustawowej.

Po pierwsze – przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse nie tylko nie stanowi unormowania uzupełniającego wobec przepisu art. 17 ust. 1 pkt 34 updog, ale wręcz istotnie ogranicza zakres zwolnienia podatkowego ukształtowany ustawą w art. 17 ust. 1 pkt 34 updog.

Po drugie – przepis § 5 ust. 2a ww. rozporządzenia reguluje niezwykle istotne z punktu widzenia każdego podatku zagadnienie przedmiotu (zakresu) zwolnienia podatkowego. Poprzez określenie w tym przepisie momentu, od którego uzyskiwane przez podatnika dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego (a więc także wskazanie, które dochody z tego zwolnienia korzystać nie mogą i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym), § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse w sposób oczywisty przesądza o ciężarze podatku.

3. Odnosząc się do kwestii zawężenia na podstawie § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse zakresu zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog należy ponownie wskazać, iż zgodnie z przepisem ustawy zwolnieniu podatkowemu podlegają *„dochody (...) uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (...), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.”*

Jak wynika z brzmienia tego przepisu formułuje on dwa warunki, których spełnienie jest konieczne do korzystania ze zwolnienia podatkowego oraz jedno ograniczenia jego zakresu przedmiotowego. Po pierwsze – możliwość korzystania ze zwolnienia podatkowego jest uwarunkowana tym, aby:

- dochody zostały osiągnięte przez podatnika z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej; oraz
- podatnik uzyskał stosowne zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

Po drugie – w kwestii zakresu przedmiotowego zwolnienia przepis art. 17 ust. 1 pkt 34 updog stanowi, że wielkość tego zwolnienia podatkowego nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy określonej w odrębnych przepisach. Odrębnymi przepisami, do których odsyła art. 17 ust. 1 pkt 34 updog są natomiast regulacje rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 października

2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz.U. z 2006 r. Nr 190, poz. 1402), wydanego na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2004 r., Nr 123, poz. 1291 z późn. zmianami). Przepisy te zostały „zaimplementowane” także do § 4 rozporządzenia RM w sprawie psse.

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updog w związku z przytoczonymi powyżej przepisami odrębnymi należy stwierdzić, że każdorazowo górną granicą zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia jest tzw. maksymalna intensywność regionalnej pomocy inwestycyjnej właściwa dla danej lokalizacji. Jak wskazano powyżej sposób obliczenia maksymalnej intensywności regionalnej pomocy inwestycyjnej dla Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej został określony także w § 4 rozporządzenia RM w sprawie psse.

Wobec jednoznacznej treści art. 17 ust. 1 pkt 34 updog należy uznać, że przepis ten nie przewiduje żadnych dalszych ograniczeń (oprócz wskazanego powyżej) przedmiotowego zakresu zwolnienia podatkowego. W szczególności nie limituje on tego, za jakie lata podatkowe dochody uzyskane z działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego.

W świetle art. 17 ust. 1 pkt 34 updog zwolnieniem podatkowym objęte są po prostu dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia, bez względu na to, w którym momencie dochody te zostały osiągnięte. Jest przy tym jednak oczywiste, że ze względu na fakt, iż stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 34 updog działalność gospodarcza musi być prowadzona na terenie strefy na podstawie zezwolenia, wyłącznie dochody osiągnięte przez podatników począwszy od dnia uzyskania przedmiotowego zezwolenia korzystają ze zwolnienia podatkowego na podstawie wskazanego przepisu updog. W istocie bowiem dopiero od tego momentu spełnione zostaną oba warunki konieczne do korzystania ze zwolnienia podatkowego, wynikające z treści art. 17 ust. 1 pkt 34 updog. Nie mogą natomiast korzystać ze zwolnienia dochody osiągnięte przed dniem uzyskania zezwolenia, choćby nawet faktycznie osiągnięte zostały z działalności gospodarczej prowadzonej na obszarze objętym specjalną strefą ekonomiczną.

Jak już wskazano w niniejszej skardze, przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse pozwala na stosowanie omawianego zwolnienia podatkowego do dochodów osiąganych dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, do dnia wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej – a więc z wyłączeniem dochodów uzyskiwanych przez podatnika już począwszy od dnia uzyskania zezwolenia.

Biorąc to pod uwagę należy stwierdzić, iż § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse nie przewiduje tożsamesgo zakresu zwolnienia z podatku dochodowego, co przepis art. 17 ust. 1 pkt 34 updog. Wprost przeciwnie, rozporządzenie istotnie ogranicza zakres zwolnienia podatkowego ukształtowany ustawą. Wyłącza ono bowiem możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego do dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, osiąganych przez podatnika w okresie od dnia uzyskania zezwolenia do końca miesiąca, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, pomimo iż dochody są objęte zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego w kształcie wynikającym z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog.

4. Skarżący pragnie przy tym zwrócić uwagę, iż ograniczenie zakresu zwolnienia z podatku dochodowego przewidziane w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse w stosunku do zakresu zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 34 upodp przejawia się w dwóch aspektach.

Po pierwsze – unormowanie zawarte w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse „opóźnia” możliwość korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego do miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały spełnione określone w zezwoleniu warunki w zakresie wielkości wydatków inwestycyjnych i zatrudnienia. W wyniku tego nakłada jednocześnie obowiązek opodatkowania dochodów osiągniętych przez podatnika we wcześniejszym okresie – tj. od początku od dnia uzyskania zezwolenia do końca miesiąca, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu.

Po drugie – w sposób pośredni § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse może w pewnych okolicznościach ograniczyć także samą kwotę dochodu, która może korzystać ze zwolnienia podatkowego (wielkość zwolnienia podatkowego), przysługującą podatnikowi na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 upodp i norm ustalających wielkość zwolnienia (pomocy publicznej), do których ów przepis upodp odsyła.

W tym zakresie należy mieć na względzie okoliczność, iż zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej jest udzielane na czas określony (wskazany w treści zezwolenia). Stosownie bowiem do art. 19 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych zezwolenie wygasa z upływem okresu, na jaki została ustanowiona strefa. Każdorazowo okres ten jest natomiast określany w rozporządzeniach Rady Ministrów o ustanowieniu poszczególnych strefy. Zgodnie z § 1 ust. 3 rozporządzenia RM w sprawie psse wpływ okresu funkcjonowania Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej został wyznaczony na dzień 30 listopada 2017 r.⁴² Z tego też powodu Skarżący uzyskał zezwolenie na prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej właśnie do dnia 30 listopada 2017 r.

Dowód: Odpis zezwolenia nr z dnia grudnia 2017 r.
(odpis tego zezwolenia stanowi załącznik nr 12)

Mając zatem na uwadze, że zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej udzielane jest na określony w zezwoleniu czas, oczywiste jest, iż z uwagi na przewidzianą w przepisie rozporządzenia możliwość korzystania ze zwolnienia podatkowego dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały spełnione określone w zezwoleniu warunki w zakresie wielkości wydatków inwestycyjnych i zatrudnienia, kwota dochodów faktycznie objętych dostępnym podatnikowi zwolnieniem podatkowym może być mniejsza od kwoty dochodów, która byłaby zwolniona gdyby zwolnienie z podatku dochodowego przysługiwało w odniesieniu do dochodów osiągniętych już począwszy od dnia uzyskania zezwolenia (a więc jak wynika to wprost z art. 17 ust. 1 pkt 34 upodp).

Założmy bowiem przykładowo, iż podatnik uzyskał zezwolenie w dniu 1 stycznia 2008 r., spełnił określone w zezwoleniu warunki w zakresie wydatków i zatrudnienia w grudniu 2009 r.,

⁴² Na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz.U. z 2008 r., Nr 232, poz. 1556 z późn. zmianami) okres działalności Pomorskiej Strefy Ekonomicznej został przedłużony do dnia 31 grudnia 2020 r.

zezwole nie zostało przyznane na okres do 30 listopada 2017 r., a dostępny mu limit zwolnienia z podatku dochodowego (wynikający z wielkości wydatków inwestycyjnych oraz poziomu zatrudnienia) wynosi 15 mln zł. Załóżmy następnie, iż podatnik w okresie od 1 stycznia 2008 r. do 30 listopada 2017 r. uzyskiwał dochód z działalności prowadzonej na terenie strefy w kwocie 1 mln zł rocznie.

Z powyższych przykładowych danych wynika, iż kwota dochodu zwolnionego z podatku dochodowego wyniosłaby:

- 8 mln zł, jeżeli zostałaby obliczona na podstawie § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse – w takim bowiem przypadku do zwolnienia z podatku kwalifikowałby się dochód uzyskany w latach 2010-2017; albo
- 10 mln zł, jeżeli zostałaby obliczona na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop – w takim przypadku do zwolnienia z podatku dochodowego kwalifikowałby się także dochód uzyskany w latach 2008-2009.

Zdaniem Skarżącego przedstawione okoliczności jednoznacznie wskazują, że zakres zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznanego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop doznaje istotnego ograniczenia z uwagi na uregulowanie zawarte w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Co ważne ograniczenie to dotyczy zarówno samego okresu stosowania zwolnienia, jak i jego wielkości. Oznacza to w dalszej kolejności, iż zwolnienie z podatku dochodowego zostało ukształtowane w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse sposób istotnie odmienny (tj. węższy) od zakresu tego zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 34 updop.

O ile zatem *prima facie* § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse może sprawiać wrażenie przepisu mającego techniczny charakter i regulującego zupełnie szczegółową kwestię, o tyle bliższa jego analiza wyraźnie wskazuje, że zawarte w nim unormowanie ma istotny i wymierny wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse ograniczając zakres zwolnienia podatkowego przyznanego ustawą decyduje bowiem o zakresie opodatkowania przedsiębiorcy podatkiem dochodowym i rozmiarze nałożonego na niego ciężaru podatkowego.

5. W uzupełnieniu dotychczasowej argumentacji Skarżący pragnie także wskazać, iż nieuzasadnione byłoby stanowisko, które próbowałoby dopatrywać się zgodności między zakresami zwolnienia podatkowego wynikającymi z § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updop na tej podstawie, że przepis ustawy odnosi się do dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej na terenie strefy „na podstawie zezwolenia”, a które to zezwolenie w świetle art. 16 ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych określa zarówno przedmiot działalności prowadzonej na terenie strefy, jak i warunki – wymogi jakie są stawiane przedsiębiorcy, by mógł on uzyskać pomoc publiczną.

Należy wyraźnie podkreślić, że co prawda zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej określa wielkość wydatków inwestycyjnych oraz poziom zatrudnienia, to jednak w żadnym razie nie odnosi się do kwestii samego zwolnienia podatkowego, a w szczególności do tego, w odniesieniu do jakich dochodów ma zastosowanie przedmiotowe zwolnienie z podatku dochodowego. Jak wynika chociażby z odpisu zezwolenia udzielonego Skarżącemu, zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej

strefy ekonomicznej nie zawiera także postanowień, które mogłyby zostać uznane za analogiczne do przepisu § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse.

Warunki określone w zezwoleniach na prowadzenie działalności gospodarczej (dotyczące poniesienia określonej wielkości wydatków inwestycyjnych i osiągnięcia określonego poziomu zatrudnienia), o których mowa w art. 16 ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, nie mają w żadnym razie waloru warunków zawieszających, czy też wstrzymujących obowiązywanie zwolnienia podatkowego przyznanego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop. Zezwolenie – na co wskazuje chociażby art. 16 ust. 5-6 ww. ustawy oraz treść zezwolenia udzielonego Skarżącemu – ma formę decyzji administracyjnej, ostatecznej w administracyjnym toku instancji oraz skutecznej i wykonalnej od momentu jej wydania. Nie istnieją jakiegokolwiek podstawy do przypisywania zezwoleniu (z uwagi na zawarte w niej warunki) charakteru decyzji o wykonalności wstrzymanej aż do momentu osiągnięcia docelowej wielkości wydatków inwestycyjnych lub zakładanego poziomu zatrudnienia.

O tym, że zezwolenie jest w pełni wykonalne od momentu jego wydania przedsiębiorcy świadczy również uregulowanie zawarte w art. 19 ust. 3 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Przepis ten przewiduje tryb cofnięcia zezwolenia z uwagi na enumeratywnie wymienione w nim przesłanki, które dotyczą m.in. rażącego uchybienia warunkom określonym w zezwoleniu (pkt 3). Z uregulowania tego wynika, że skuteczność i wykonalność zezwolenia nie jest wstrzymana do momentu spełniania przez przedsiębiorcę określonych w nim warunków (w tym poniesienia wydatków inwestycyjnych i osiągnięcia zatrudnienia na poziomie określonym w zezwoleniu), lecz dopiero uchybienie tym warunkom uprawnia organ władzy publicznej – ministra właściwego do spraw gospodarki – do cofnięcia udzielonego (i skutecznego do tej pory) już zezwolenia.

Z takim charakterem zezwolenia oraz przepisem art. 19 ust. 3 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych spójne jest również uregulowanie zawarte w art. 17 ust. 5 i 6 updop. Przepisy te opisują wpływ cofnięcia zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (co jak wskazano powyżej może nastąpić m.in. ze względu na niespełnienie warunków określonych w zezwoleniu) na rozliczenia podatkowe przedsiębiorcy z okresu dysponowania przez niego zezwoleniem. Stosownie do art. 17 ust. 5 i 6 updop w razie cofnięcia zezwolenia podatnik traci prawo do korzystania ze zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 34 updop i jest zobowiązany do zapłaty podatku należnego za cały okres korzystania z przedmiotowego zwolnienia. Również zatem na gruncie podatku dochodowego dopiero cofnięcie zezwolenia powoduje utratę prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego i to *ex tunc*, co niewątpliwie oznacza, że do momentu cofnięcia zezwolenia dochody uzyskiwane przez podatnika z działalności na terenie strefy są objęte zwolnieniem.

Innymi słowy, nie można stwierdzić, aby na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop w związku z art. 17 ust. 5 i 6 updop zwolnienie od podatku dochodowego było „zawieszane” do momentu spełnienia warunków opisanych w zezwoleniu – tj. do końca miesiąca, w którym zostały poniesione wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, jak to wynika z § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse. Dopiero bowiem cofnięcie zezwolenia powoduje utratę prawa do zwolnienia podatkowego z mocą wsteczną, a więc także względem dochodów uzyskanych we wcześniejszym okresie, począwszy od dnia uzyskania zezwolenia.

W konsekwencji uznać należy, iż na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop w związku z art. 17 ust. 5 i 6 updop zwolnieniem od podatku dochodowego objęte są dochody uzyskiwane przez podatnika już począwszy od dnia udzielenia mu zezwolenia, oczywiście z zastrzeżeniem ostatecznego spełnienia przez podatnika warunków (w tym w zakresie wielkości wydatków inwestycyjnych oraz poziomu

zatrudnia) określonych w zezwoleniu. Jak wskazano powyżej jedynie w przypadku niespełnienia tych warunków w przypisanym terminie i cofnięcia zezwolenia przez ministra właściwego do spraw gospodarki, podatnik traci prawo do korzystania ze zwolnienia i wszystkie uzyskane przez niego dochody w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, które do tej pory były kwalifikowane jako zwolnione na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop, stają się z mocą wsteczną opodatkowane podatkiem dochodowym. Przeciwnie rozumieniu wskazanych regulacji prawny – tj. uznanie, że na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 w związku z art. 16 ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych zwolnienie przysługuje nie od dnia uzyskania zezwolenia, ale dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały poniesione – określone w zezwoleniu – wydatki inwestycyjne i został osiągnięty poziom zatrudnienia było niezgodne z zasadami logiki prawniczej i *de facto* czyniłoby przepis art. 17 ust. 5 i 6 updop bezprzedmiotowymi.

Uzupełniająco należy także wskazać, iż na potrzeby oceny konstytucyjności § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse (oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse) przedmiotem rozważań powinno być porównanie treści unormowania zawartego w tym przepisie z art. 17 ust. 1 pkt 34 updop (a więc przepisem wyższego rzędu). Kluczowa jest zatem kwestia czy zakres zwolnienia z podatku dochodowego ukształtowany treścią przepisu rozporządzenia nie ogranicza zakresu zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznanego przepisem ustawy. Z tego punktu widzenia kluczowe znaczenie ma normatywna treść obu przepisów, a ewentualne postanowienia zezwolenia na prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, a więc decyzji administracyjnej, a nie aktu prawa powszechnie obowiązującego, pozostają bez znaczenia.

6. Jak wskazano powyżej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz piśmiennictwie przyjmuje się, że katalog spraw objętych wyłącznością ustawową z art. 217 Konstytucji nie ma charakteru zamkniętego. O tym czy dana regulacja prawna powinna być uznana za istotny element konstrukcji podatku decyduje to czy regulacja ta może decydować o ciężarze podatkowym lub o jego zakresie.⁴³ Na okoliczność tę Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę w wyroku z dnia 9 września 2004 r., w którym wyraźnie wskazano, iż przepisy art. 217 i art. 92 Konstytucji powinny być rozumiane w ten sposób, iż upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia nie może dotyczyć spraw przesądzających o ciężarze daniny publicznej.⁴⁴

Zdaniem Skarżącego przepis § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w psse regulując materię zakresu zwolnienia podatkowego stanowi istotny element konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych. Poprzez określenie w tym przepisie momentu, od którego uzyskiwane przez podatnika dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego (a więc także wskazanie, które dochody z tego zwolnienia korzystać nie mogą i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym), § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse niewątpliwie przesądza o ciężarze podatku. Z tego względu należy uznać, iż regulacja wprowadzona przez Radę Ministrów do § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse narusza art. 217 Konstytucji.

7. Ponadto należy zauważyć, iż w świetle art. 217 Konstytucji wymogiem zgodności przepisu rozporządzenia z zasadą wyłączności ustawowej jest to, „*że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie*

⁴³ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 933.

⁴⁴ Wyrok TK z dnia 9 września 2004 r., sygn. K2/03, OTK-A 2004/8/83.

wykonawczym”.⁴⁵ Jak już natomiast zostało opisane w pkt IV.1.1 niniejszej skargi konstytucyjnej treść upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia RM w sprawie psse oraz rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse (art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r.) nie daje podstaw do przyjęcia poglądu, jakoby kwestia dotycząca zakresu zwolnienia od podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej była objęta zakresem tego upoważnienia.

Z tego powodu uregulowanie tej materii w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse narusza nie tylko art. 92 ust. 1 Konstytucji, ale także zasadę wyłączności ustawowej z art. 217 Konstytucji.

1.3 *Naruszenie zasady hierarchii źródeł prawa (art. 87 ust. 1 Konstytucji)*

Jak zostało wskazane powyżej unormowanie zawarte w § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz w § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse zostało wydane bez odpowiedniego upoważnienia ustawowego (art. 92 ust. 1 Konstytucji). Ponadto przepisy te – z uwagi na ograniczenie zakresu zwolnienia podatkowego ukształtowanego ustawą w art. 17 ust. 1 pkt 34 updop – naruszają także zasadę ustawowej regulacji prawa daninowego i zasadę wyłączności ustawowej z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W tym stanie rzeczy należy stwierdzić, iż treść § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse jest nie do pogodzenia z treścią art. 17 ust. 1 pkt 34 updop (a więc przepisu wyższego rzędu). W dalszej kolejności oznacza to naruszenie przez § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse normy prawnej z art. 87 ust. 1 Konstytucji (zasady hierarchii źródeł prawa).

2. **Nie zgodność z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji**

Regulacja przewidziana w art. 64 ust. 3 Konstytucji jest elementem prawa podmiotowego do ochrony własności. Należy zatem stwierdzić, iż naruszenie tego przepisu skutkuje także naruszeniem art. 64 ust. 1 Konstytucji, który konstytuuje na gruncie ustawy zasadniczej wskazane prawo podmiotowe.

Ponadto w dalszej kolejności uzasadnia to również naruszenie art. 21 ust. 1 Konstytucji, albowiem jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego „(...) *Artykuł 21 ust. 1 Konstytucji ma – jako deklaracja zasad ustrojowych – bardziej ogólną treść niż art. 64 Konstytucji, który szczegółowo reguluje problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych. Naruszenie bardziej szczegółowych norm, zawartych w art. 64 Konstytucji, oznacza automatycznie niezgodność także z art. 21 ust. 1 Konstytucji.*”⁴⁶

⁴⁵ Wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., sygn. U 1/99, OTK 1998/5/63.

⁴⁶ Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK 2001/7/217.

2. **Niezgodność z art. 2 i 7 Konstytucji w związku z art. 84, art. 87 ust. 1, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji**

Zgodnie z art. 2 Konstytucji „*Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*”.

Jak wskazuje bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego przepis ten – mimo ogólnej treści – jest źródłem wielu bardziej szczegółowych zasad konstytucyjnych. Wśród norm wywiedzionych przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego można wskazać w szczególności na zakaz stanowienia aktów normatywnych niezgodnych z aktami normatywnymi wyższego rzędu oraz nakaz działania „*wyłącznie w granicach (...) prawem określonych kompetencji*”⁴⁷, regułę przyzwoitej legislacji, w świetle której działalność prawodawcza organów państwa powinna odpowiadać standardom konstytucyjnym tej działalności oraz zasadę praworządności, która w szczególności „*zakłada podejmowanie przez organy państwowe rozstrzygnięć i uchwalanie aktów prawnych w trybie określonym przez prawo (np. normy proceduralne dotyczące trybu ustawodawczego)*”⁴⁸.

Zasada praworządności znajduje również oparcie w art. 7 Konstytucji, który stanowi, że „*Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa*”.

Biorąc pod uwagę, że § 5 ust. 2a rozporządzenia RM w sprawie psse oraz § 1 pkt 2 rozporządzenia RM zmieniającego rozporządzenie w sprawie psse w związku z z art. 4 ust. 1 i ust. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 2 listopada 2007 r. oraz w związku z art. 12 i art. 16 ust. 1 i ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog są niezgodne w opisanych powyżej przepisami Konstytucji, stwierdzić należy, że przepisy te naruszają także zasady ogólne prawa konstytucyjnego wyrażone w art. 2 i art. 7 Konstytucji.

* * *

W związku z powyższym wnoszę jak na wstępie.

RADCA PRAWNY

~~Sławomir Boruc~~
~~Nr wpisu WA - 4008~~

Sławomir Boruc
radca prawny – nr wpisu WA-4008

RADCA PRAWNY

~~Sławomir Boruc~~
~~Nr wpisu WA - 4008~~

Załączniki:

1. Odpis pełnomocnictwa.
2. Odpis z KRS.

⁴⁷ Orzeczenie TK z dnia 10 października 1993 r., sygn. K 14/92, OTK 1993/2/35.

⁴⁸ B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 32-33.

3. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.
4. Odpis wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego.
5. Odpis interpretacji indywidualnej z dnia stycznia 2009 r.
6. Odpis wezwania do usunięcia naruszenia prawa.
7. Odpis odpowiedzi na ww. wezwanie.
8. Odpis skargi do WSA w B
9. Odpis wyroku WSA w B z dnia lipca 2009 r.
10. Odpis skargi kasacyjnej do NSA.
11. Odpis wyroku NSA z dnia marca 2010 r. wraz z dowodem jego doręczenia Skarżącemu w dniu 16 czerwca 2010 r.
12. Odpis zezwolenia nr z dnia grudnia 2017 r.
13. Pięć odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami dla uczestników postępowania.