

62/7A/2004

**WYROK**

z dnia 6 lipca 2004 r.

sygn. akt P 14/03\*

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marian Grzybowski – przewodniczący  
Teresa Dębowska-Romanowska – sprawozdawca  
Adam Jamróz  
Jerzy Stępień  
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 lipca 2004 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach o zbadanie zgodności:

art. 4 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041) z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 4 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**UZASADNIENIE:**

**I**

1. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach postanowieniem z 19 marca 2003 r. (sygn. akt I SA/Ka 228/02) zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym dotyczącym zgodności art. 4 pkt 1 lit. c ustawy z 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041) z art. 2 Konstytucji.

Przedmiotowe pytanie prawne zostało postawione przez sąd w związku z rozpoznawaną przezeń sprawą o następującym stanie faktycznym.

Spółka z o.o. „Roca Polska” w Gliwicach 23 grudnia 1997 r. uzyskała zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej (dalej: KSSE). 14 maja 1998 r. spółka nabyła nieruchomość położoną w

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 19 lipca 2004 r. w Dz. U. Nr 162, poz. 1710.

całości na terenie KSSE.

Według twierdzenia spółki, rozważając podjęcie działalności na terenie tej strefy, zakładała, że będzie jej przysługiwało zwolnienie z podatku od nieruchomości przez taki okres, na jaki uzyskała zezwolenie na prowadzenie działalności w strefie. Utwierdzały ją w tym różnorakie informacje wydane przez Zarząd KSSE, gdyż uważała, że są one równie wiążące, jak informacje pochodzące od organów administracji publicznej. Działania zarządzającego strefą podejmowane są bowiem w imieniu i w interesie Skarbu Państwa.

Spółka powołała się także na wypowiedzi Ministra Finansów i Ministra Gospodarki, będące odpowiedziami na interpelacje poselskie, które utwierdziły ją w przekonaniu, że nabyte przez nią prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości zostanie zachowane także po zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Obowiązujący wówczas art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych zwalniał bowiem z podatku od nieruchomości grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym jest zarządzający strefą lub które służą do prowadzenia, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy. Wobec zniesienia z dniem 1 stycznia 2001 r. tego zwolnienia, spółce został naliczony podatek od przedmiotowej nieruchomości za 2001 r. Spółka uiściła podatek za okres od stycznia do sierpnia 2001 r., a następnie wystąpiła do Prezydenta Miasta Gliwic o zwrot nadpłaty podatku za ten okres w kwocie 272 970 zł. Wniosek został rozstrzygnięty odmownie, a wydana w tym zakresie decyzja Prezydenta Miasta Gliwic została utrzymana w mocy decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach. Na tę decyzję spółka z o.o. „Roca Polska” w Gliwicach wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach.

Sąd ten powziął wątpliwość, czy przedmiotowy przepis w zakresie, w jakim cofnął zwolnienie z podatku od nieruchomości w stosunku do tych podmiotów, które rozpoczęły działalność na obszarze specjalnych stref ekonomicznych przed 1 stycznia 2001 r., jest zgodny z art. 2 Konstytucji w aspekcie wynikającej z tego przepisu zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nakładającej na ustawodawcę obowiązek takiego stanowienia przepisów, które szanują tzw. interesy w toku.

Uzasadniając przedstawione pytanie prawne Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach stwierdził, że ustanowienie zwolnienia z podatku od nieruchomości położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych miało służyć osiągnięciu celu, dla którego powoływane były takie strefy – przyspieszeniu rozwoju gospodarczego części terytorium kraju przez zachęcenie przedsiębiorców do prowadzenia działalności na terenie stref. W ocenie sądu występującego z przedmiotowym pytaniem prawnym można uznać, że skoro ustanowienie zwolnienia z podatku od nieruchomości położonych w specjalnych strefach ekonomicznych było jedną z „zachęt” kierowanych przez państwo do przedsiębiorców do podjęcia działalności gospodarczej na terenie takich stref, to tym samym ustawodawca wyznaczył pewien okres, w którym stworzył możliwość prowadzenia interesów zgodnie z tak ustalonymi zasadami. Podkreślił przy tym, że ustanowienie specjalnych stref ekonomicznych miało i ma charakter czasowy, co odnosi się nie tylko do faktu ich istnienia, ale też do szczególnych warunków prowadzenia na ich terenie działalności gospodarczej.

W końcowej części uzasadnienia sąd występujący z przedmiotowym pytaniem prawnym podkreślił, że jego wątpliwość co do konstytucyjności zaskarżonego przepisu zasadniczo zamyka się w pytaniu, czy skreślając z dniem 1 stycznia 2001 r. art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i likwidując w ten sposób wskazane tam zwolnienie z podatku od nieruchomości ustawodawca nie naruszył art. 2 Konstytucji w takim zakresie, w jakim pozbawiał tego zwolnienia tych podatników, którzy uzyskali

zwolnienie na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i rozpoczęli ją przed 1 stycznia 2001 r.

2. W piśmie z 1 października 2003 r. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko, że kwestionowany przepis jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając przedstawione stanowisko, odwołał się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego stwierdzając przede wszystkim, że swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest ograniczona przez nakaz kształtowania ich w sposób zapewniający wykonywanie zadań publicznych przez te jednostki.

W dalszej części stanowiska, rozważył, czy podmioty, które uzyskały przed 1 stycznia 2001 r. zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej i związane z nim prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości miały prawo oczekiwać, że przez okres, na który ustanowione zostały strefy, zwolnienie to nie zostanie uszczuplone. W tym zakresie przypomniał treść art. 12 ustawy z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, na którego podstawie ustawodawca upoważnił Radę Ministrów m.in. do wprowadzenia na terenach specjalnych stref ekonomicznych w okresie równym połowie okresu, na który strefa została ustanowiona, zwolnień z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych dla określonego przedmiotu działalności, w pozostałym zaś okresie – w części nie przekraczającej 50% dochodów. Zwrócił uwagę, że w art. 13 tej ustawy ustawodawca zawarł gwarancję, że w okresie, na który została ustanowiona strefa, ustalone rozporządzeniem zwolnienia i preferencje w podatkach dochodowych dla prowadzących działalność w specjalnych strefach ekonomicznych będą obowiązywać co najmniej w wysokości określonej przez Radę Ministrów. Stwierdził w związku z tym, że zwolnienie podatkowe w okresie do wygaśnięcia stosunków prawnych będących ich podstawą ustawodawca zapewnił wyłącznie w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych. W ocenie Prokuratora Generalnego oznacza to, że ustawodawca wprowadzając zwolnienie określone w uchylonym przez kwestionowany przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozostawił sobie swobodę oceny, czy zwolnienie to realizuje zamierzone cele rozwoju gospodarczego tych części kraju, na których terenie ustanowione zostały strefy, oraz czy zwolnienie to nie uszczupla dochodów gminy w sposób utrudniający wykonywanie przez nie zadań publicznych.

Konkludując Prokurator Generalny stwierdził, że skoro ustawodawca ustanawiając zwolnienie z podatku od nieruchomości nie określił okresu, przez jaki zwolnienie to będzie obowiązywać, to cofnięcie zwolnienia w kolejnym roku podatkowym nie narusza nakazu poszanowania tzw. interesów w toku.

3. W piśmie z 5 grudnia 2003 r. Marszałek Sejmu przedstawił stanowisko Sejmu w przedmiotowej sprawie. W ocenie Sejmu kwestionowany przepis jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając przedstawione stanowisko Marszałek Sejmu, podobnie, jak Prokurator Generalny, stwierdził, że zwolnienie podatkowe w okresie do wygaśnięcia stosunków prawnych będących ich podstawą ustawodawca zapewnił wyłącznie w zakresie zwolnień z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Zapewnienia takiego nie ustanowił natomiast w odniesieniu do podatku od nieruchomości, który stanowi dochód gminy. Podkreślił przy tym, że ani z uchylonego art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani z przepisów ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych nie wynikało, że prawo do zwolnienia będzie

kontynuowane w kolejnych latach podatkowych. W jego ocenie oznacza to, że choć istniały przesłanki do uwzględnienia tego zwolnienia w kalkulacjach osób podejmujących działalność w specjalnych strefach ekonomicznych, to brak ustawowej gwarancji zachowania tego zwolnienia wskazywał na istnienie ryzyka jego utraty.

## II

Na rozprawie 6 lipca 2004 r. przedstawiciel sądu podtrzymał stanowisko wyrażone w pytaniu prawnym, uzupełniając je stwierdzeniem, że sam fakt pomieszczenia przepisu wprowadzającego zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnej strefy ekonomicznej ma prawne znaczenie. Wypływa stąd wniosek, że ustawodawca – choć nie jest związany zakresem czasowym zwolnienia, wyrażonym *expressis verbis* – musi mieć na względzie przewidywania podmiotów gospodarczych, że zwolnienie takie nie będzie uchylone raptownie oraz w sposób nieprzewidywalny. Zwrócił także uwagę na nieproporcjonalnie krótki w stosunku do tak rozumianych przepisów okres *vacatio legis*.

Z kolei przedstawiciel Sejmu uzupełnił stanowisko pisemne stwierdzeniem, że uchylenie zwolnienia podatkowego nastąpiło ze względu na bardzo trudną sytuację finansową gmin, a kolejne wprowadzenie tego zwolnienia w specjalnych strefach ekonomicznych w następnych latach spowodowane zostało lepszą sytuacją finansową państwa. To zaś pozwoliło zrekompensować gminom uszczerbek dochodów, związany z ponownym wprowadzeniem zwolnienia.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał uprzednio zajęte stanowisko pisemne.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Mocą kwestionowanego art. 4 pkt 1 lit. c ustawy z 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2000 r. Nr 95, poz. 1041) skreślony został art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31, z 1991 r. Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 86, z 1994 r. Nr 123, poz. 600, z 1996 r. Nr 91, poz. 409, Nr 149, poz. 704, z 1997 r. Nr 5, poz. 24, Nr 107, poz. 689, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 780, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, Nr 150, poz. 983, Nr 160, poz. 1058 oraz z 2000 r. Nr 88, poz. 983). Przepis ten, wyliczając zwolnienia przedmiotowe z podatku od nieruchomości, wymieniał „grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym jest zarządzający strefą lub które służą do prowadzenia, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy”. Uchylony przez zaskarżony przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został do tej ustawy dodany mocą art. 23 ustawy z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 600, z 1995 r. Nr 141, poz. 692, 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 oraz z 2002 r. Nr 113, poz. 984 i Nr 240, poz. 2055).

W przedmiotowej ustawie o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw nie pomieszczono przepisu międzyczasowego, który regulowałby sytuację podatników, którzy uzyskali zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej i podjęli ją

przed dniem wejścia w życie tej ustawy. Z dniem wejścia w życie zaskarżonego przepisu, tj. z dniem 1 stycznia 2001 r. w odniesieniu do gruntów, budowli i budynków wskazane w uchylonym art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustało zatem zwolnienie z podatku od nieruchomości także w odniesieniu do tej grupy podatników.

Ze stenogramów z posiedzenia Sejmu wynika, że uchwalenie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych było spowodowane dążeniem do przyspieszenia rozwoju gospodarczego określonych części kraju. Preferencja przewidziana przez uchylony przez kwestionowany przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – obok innych preferencji zawartych w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych – miała skłaniać do podejmowania działalności na terenie stref (por. Sprawozdanie stenograficzne z 32 pos. Sejmu RP II kad. w dniu 19 października 1994 r. – wystąpienia posłów: Józefa Łochowskiego, Józefa Świrepo, Franciszka Potulskiego, Wiesława Ciesielskiego). Na takie *ratio* tworzenia specjalnych stref ekonomicznych wskazuje wprost art. 3 ustawy z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych.

Należy zwrócić uwagę, że już wówczas – podczas dyskusji w Sejmie proponowano skreślenie przepisu o obligatoryjnym zwolnieniu z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków określonych w uchylonym przez zaskarżony przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazując, że ulga ta ma tylko symboliczny charakter, jeśli chodzi o obciążenie finansowe, tymczasem utrata tych wpływów przez gminę może zachwiać równowagę jej budżetu, zwłaszcza przy wysokim i stale rosnącym poziomie wydatków stałych na zadania własne. W miejsce przepisu o obligatoryjnym zwolnieniu proponowano przepis, który decyzję o zwolnieniu z podatku od nieruchomości powierzałby wyłącznej kompetencji właściwej rady gminy na zasadach ogólnych (por. Sprawozdanie stenograficzne z 32 pos. Sejmu RP II kad. – wystąpienie posła Krzysztofa Budnika oraz Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Przemysłu i Handlu – Edwarda Nowaka).

Uchylenie przez zaskarżony przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, któremu towarzyszyła jednoczesna zmiana ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, wprowadzona ustawą z 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 117, poz. 1228), spowodowane zostało potrzebą dostosowania uregulowań dotyczących specjalnych stref ekonomicznych do prawa Unii Europejskiej (por. Sprawozdanie stenograficzne z 85 pos. Sejmu III kad. – wystąpienie poseł sprawozdawcy Ewy Freyberg). Należy zwrócić uwagę, że wprowadzone przez tę ostatnią ustawę zasady korzystania z pomocy publicznej przez podmioty prowadzące działalność na terenie stref nie objęły tych podmiotów, które rozpoczęły działalność przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przed 1 stycznia 2001 r., co stanowi art. 5 tej ustawy.

2. Wątpliwość sądu występującego z przedmiotowym pytaniem prawnym, co do konstytucyjności uchylenia art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym likwidacji zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, które służą do prowadzenia na podstawie zezwolenia działalności gospodarczej na terenie strefy, dotyczy pozbawienia tego zwolnienia tych podatników, którzy uzyskali takie zezwolenie i rozpoczęli działalność na terenie strefy przed 1 stycznia 2001 r.

Jako wzorzec kontroli zaskarżonego przepisu sąd występujący z przedmiotowym pytaniem prawnym wskazał art. 2 Konstytucji w aspekcie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której wynika nakaz poszanowania tzw. interesów w toku.

Trybunał Konstytucyjny wskazywał już w swoim orzecznictwie, że zasada zaufania

do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa rozumianej jako zespół cech systemowych tego prawa, zapewniających jednostce bezpieczeństwo prawne. Tak rozumiana pewność prawa daje zarazem jego przewidywalność, a tym samym pozwala obywatelom decydować o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, które ich działania mogą pociągnąć za sobą. Zasada ta wymaga, ażeby osoba miała możliwość określania konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego oraz mogła zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Trybunał wskazywał jednocześnie, że zasadę pewności prawa prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, w szczególności zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, inaczej zdecydowałaby o swoich sprawach.

W niniejszej sprawie sąd występujący z przedmiotowym pytaniem prawnym powołuje się na tak właśnie rozumianą zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa rozumianą jako pewność tego, że w oparciu o obowiązujące prawo jego adresaci mogą kształtować swoje stosunki życiowe. Jak wskazano, tak rozumiana zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa bazuje na założeniu przewidywalności postępowania organów państwa. Jej istota sprowadza się do nakazu takiego stanowienia i stosowania prawa, by adresat danej normy prawnej mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na negatywne skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania określonej decyzji. Zasada ta zobowiązuje zatem ustawodawcę do uwzględniania konsekwencji faktycznych i prawnych, jakie dla adresatów określonych norm prawnych powstaną z chwilą wejścia w życie nowych uregulowań. Wyraża nakaz takiego stanowienia i stosowania prawa, które szanuje „interesy w toku”, tj. – w zakresie przepisów podatkowych – przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów (por. wyroki TK z: 7 kwietnia 1997 r., sygn. U. 11/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 67; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 6/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 21 grudnia 1999 r., sygn. K. 22/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 166; 15 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie oznacza nienaruszalności i niezmienności uregulowań, w tym zwłaszcza uregulowań korzystnych dla określonej kategorii podmiotów. Nie ma bowiem charakteru absolutnego. Z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie wynika przecież, że każdy adresat norm prawnych może zasadnie sądzić, że unormowanie jego praw i obowiązków nie ulegnie w przyszłości zmianie na jego niekorzyść. Odmiennie przedstawia się sytuacja wówczas, gdy ustawodawca w konkretnym przypadku wyraźnie przewidział gwarancję niezmienności danej regulacji w określonej perspektywie czasowej.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził już w swoim orzecznictwie, że obowiązek poszanowania „interesów w toku” musi być bardziej przestrzegany w sytuacji, gdy ustawodawca wyznacza pewien okres, w którym ma być możliwe prowadzenie interesów według z góry określonych zasad lub reguł. Jeżeli zatem w przepisie prawa zapewniono jego adresatom, że przez pewien czas będą obowiązywać określone reguły, a podmiot ten kierując się takim zapewnieniem rozpoczął konkretne działania, to reguł tych nie można zmienić, o ile równocześnie spełnione są trzy następujące warunki: 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w przypadku podatków dochodowych oraz w przypadku podatku od nieruchomości horyzont ten musi przekraczać okres jednego roku podatkowego), 2) przedsięwzięcie to ze swej

natury musi być rozłożone w czasie, 3) adresat tego przepisu musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania tych przepisów (por. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 15 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Odnosząc konsekwencje płynące z zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa do pożądaných, zgodnych z nią wymogów, tworzenia szczególnie prawa podatkowego, Trybunał Konstytucyjny wyraził już w swoim orzecznictwie pogląd, że ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Bez szczególnie uzasadnionych konstytucyjnie powodów nie można zmieniać takich „reguł gry” przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, że będzie się ono realizować w pewnym okresie, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres bezpiecznie wykorzystać (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

3. Rozstrzygnięcie przedstawionej przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wątpliwości co do zgodności zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji w aspekcie tak rozumianej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa należy poprzedzić ustaleniem, czy podmioty, które przed dniem wejścia w życie tego przepisu podjęły na podstawie zezwolenia działalność w specjalnej strefie ekonomicznej mogły zasadnie zakładać, że zwolnienie to będzie obowiązywać przez cały czas, na który ustanowiona została strefa.

KSSE ustanowiona została na okres dwudziestu lat rozporządzeniem Rady Ministrów z 18 czerwca 1996 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w województwie katowickim, którego obecny tytuł brzmi – w sprawie ustanowienia katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej (Dz. U. Nr 88, poz. 397, z 1997 r. Nr 28, poz. 155, z 2000 r. Nr 71, poz. 831, Nr 108, poz. 1148, z 2001 r. Nr 30, poz. 328, Nr 107, poz. 1169 oraz z 2002 r. Nr 64, poz. 580, Nr 107, poz. 938 i Nr 157, poz. 1309).

Z art. 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w brzmieniu obowiązującym w czasie, kiedy ustanowiona została KSSE, tj. w brzmieniu sprzed wejścia w życie zmiany wynikającej z art. 1 pkt 2 lit. a ustawy z 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw wynika, że rozporządzenie ustanawiające strefę określać ma m.in. okres, na który powołuje się strefę, oraz zwolnienia i preferencje dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie strefy na zasadach określonych w art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Ten ostatni przepis w brzmieniu obowiązującym w czasie, kiedy powołana została KUSE, upoważniał Radę Ministrów do ustanowienia w rozporządzeniu tworzącym strefę zwolnienia – odpowiednio – z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą na okres równy połowie okresu, na który ustanowiona została strefa. Niezależnie od tego dochody tych osób uzyskane w latach podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym wygasło całkowite zwolnienie z podatku dochodowego, mogły być w drodze rozporządzenia Rady Ministrów zwolnione z podatku dochodowego w pozostałym okresie, na który ustanowiona została strefa, w części nie przekraczającej 50% takich dochodów. Zwrócić należy uwagę, że w art. 13 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym w czasie, kiedy powołana została KUSE, ustawodawca zawarł gwarancję, zgodnie z którą

zwolnienia i preferencje ustalone przez Radę Ministrów na zasadach określonych w art. 12 nie mogą być pogorszone w okresie, na który ustanowiono strefę.

W art. 13 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych ustawodawca złożył zatem wyraźną deklarację, że przewidziane rozporządzeniem ustanawiającym konkretną strefę zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych oraz od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą zostanie w zakresie określonym w art. 12 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych zachowane w stanie nieuszczerplonym przez cały okres, na który została powołana dana strefa.

Analogicznej deklaracji ustawodawca nie sformułował w odniesieniu do obowiązującego na terenie specjalnych stref ekonomicznych od 24 grudnia 1994 r. do 1 stycznia 2001 r. zwolnienia z podatku od nieruchomości. Podkreślić należy, że art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzony został przez art. 23 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych pomieszczony w rozdziale 5, zatytułowanym „Zmiany w przepisach obowiązujących. Przepisy przejściowe i końcowe”. Ani sam art. 23, ani ustanowiony przezeń przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani wreszcie żaden inny przepis ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych nie wskazywał, że zwolnienie z podatku od gruntów, budowli i budynków wskazanych w tym przepisie ma być kontynuowane przez wszystkie lata podatkowe, przez które istnieje strefa.

Nie było więc gwarancji ustawowej analogicznej do tej, która w odniesieniu do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą zawarta została w art. 13 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Nic nadto nie wskazuje, iżby brak takiej gwarancji był luką prawną, nie zaś świadomym zamierzeniem ustawodawcy. Rozważając długofalową opłacalność podjęcia działalności na terenie strefy, podmioty, o których mowa w ustawie, nie miały podstaw do kalkulacji zakładającej trwanie zwolnienia z podatku od nieruchomości przez cały okres, na który ustanowiono strefę.

Przypomnieć jeszcze raz należy, że przepis zwalniający z podatku od nieruchomości grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, które służą do prowadzenia na podstawie zezwolenia działalności gospodarczej na terenie tej strefy, pomieszczony został nie bezpośrednio w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych, ale w – dodanym przez art. 23 tej ustawy – art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ten zabieg legislacyjny wskazywał, że ustawodawca nie traktował tego zwolnienia jako trwałego czynnika mającego zachęcić do inwestowania w strefach. Zwolnienie podatkowe przewidziane w uchylonym art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie miało być zatem w zamierzeniu ustawodawcy trwałym elementem regulacji prawnej, według której miała być realizowana działalność gospodarcza w takich strefach, a intencja ta wyraźnie wynikała z przyjętej techniki legislacyjnej.

Ustawodawca pozostawił więc sobie swobodę decyzji politycznej co do zasadności utrzymywania w każdym kolejnym roku podatkowym tej preferencji przy uwzględnieniu z jednej strony kwestii, czy zwolnienie to przyczynia się do realizacji celu, dla którego powołano specjalne strefy, z drugiej zaś – okoliczności, czy zwolnienie to nie uszczupla dochodów gmin w stopniu uniemożliwiającym wykonywanie ich zadań publicznych. Zważyć bowiem należy, że podatek od nieruchomości stanowi nie tylko istotny dochód gmin, lecz nadto jest podatkiem lokalnym, którego wysokość – w granicach ustawy – a także zakres zwolnień i ulg zależy od woli organu stanowiącego gminy. Ma on zatem nie tylko duże znaczenie finansowe dla budżetów gmin, lecz także znaczenie ustrojowo-polityczne, pozwala bowiem gminom prowadzić politykę finansową na swoim terenie. Natomiast podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób



prawnych – zależą w całości od woli politycznej władzy ustawodawczej, a ich dochody zasilają przede wszystkim budżet państwa.

Stąd też takie potraktowanie zwolnienia gruntów, budynków i budowli położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych od podatku od nieruchomości znajduje swe uzasadnienie w konstytucyjnie chronionej samodzielności gmin (art. 165 ust. 2 Konstytucji).

Na marginesie jedynie TK odniósł się do przytoczonego przez sąd występujący z przedmiotowym pytaniem prawnym, a zgłoszonego przez spółkę z o.o. „Roca Polska” argumentu, że jej przekonanie, że uchylony przez zaskarżony przepis art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie obowiązywał przez cały okres, na który została ustanowiona specjalna strefa ekonomiczna utwierdzone zostało przez publikację pt. „Informator KSSE S.A. Jak rozpocząć inwestycje w KSSE”. W tej oficjalnej – zdaniem spółki – publikacji przewidywano generalne zwolnienie od podatku od nieruchomości. Uwzględnienie tej okoliczności faktycznej, że w powołanej publikacji mowa była o zwolnieniu obowiązującym w momencie jej opracowania, pozostaje poza zakresem badania TK.

Podobny charakter ma podniesiony przez sąd argument, że przekonanie skarżącej spółki o zachowaniu zwolnienia z podatku od nieruchomości przez cały czas, na który ustanowiona została specjalna strefa, wiązało się również z wypowiedziami Ministra Finansów i Ministra Gospodarki, które stanowiły odpowiedź na interpelacje poselskie. Choć okoliczności te mogą mieć znaczenie w postępowaniu toczącym się przed organami podatkowymi oraz sądem administracyjnym, np. w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, to jednak nie mogą być one traktowane jako *sui generis* przyrzeczenie ustawodawcy o niezmienności zwolnienia, któremu następnie się sprzeniewierzył. Samo bowiem czytanie przedmiotowych unormowań winno skłaniać do przyjmowania owych stwierdzeń z należytą ostrożnością wobec braku jakichkolwiek gwarancji ustawowych niezmienności owego zwolnienia.

Należy także podkreślić, że przewidziany dla uchylenia zwolnienia od podatku od nieruchomości okres *vacatio legis*, wynoszący 56 dni, spełnia formalne wymagania, jakie TK stawia ustawodawcy podatkowemu. Inną rzeczą jest ocena takiego sposobu dokonywania zmian, jeśli chodzi o zwolnienia podatkowe dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w specjalnych strefach ekonomicznych z punktu widzenia stabilności polityki podatkowej państwa. Taka ocena pozostaje jednak poza sferą kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Z wszystkich powyższych względów należy uznać, że badany przepis, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.