t. LXXIV • nr 5/2021 (875) • DOI 10.33226/0137-5490.2021.5.5

Dr Janusz Roszkiewicz

Uniwersytet Warszawski
ORCID: 0000-0001-5055-2215
e-mail: j.roszkiewicz@wpia.uw.edu.pl

Znaczenie wolności gospodarczej w orzecznictwie sądów administracyjnych — wybrane problemy

Role of economic freedom in case-law of administrative courts — selected problems

Streszczenie

Przedmiotem rozważań w niniejszym artykule jest analiza orzecznictwa sądów administracyjnych pod kątem przestrzegania dyrektyw interpretacyjnych wynikających z art. 22 Konstytucji RP: zasady ścisłej i literalnej wykładni ograniczeń wolności gospodarczej oraz zasady *in dubio pro libertate*. W ramach analizy badane są orzeczenia dotyczące czterech zagadnień: sposobu liczenia maksymalnego czasu kontroli organu administracji u przedsiębiorcy, właściwej stawki VAT dla żywności typu fast-food serwowanej na wynos, dopuszczalności traktowania paczkomatu jako obiektu budowlanego oraz konstytucyjności restrykcji przeciwepidemicznych. Celem artykułu jest przedstawienie standardu konstytucyjnego w zakresie wolności gospodarczej i ustalenie, jakie znaczenie odgrywa on w praktyce orzeczniczej.

Słowa kluczowe: wolność gospodarcza, i*n dubio pro libertate*, wykładnia literalna, podatek VAT, paczkomat, epidemia

JEL: K38

Abstract

The subject of considerations in this article is the analysis of the case law of administrative courts in terms of compliance with interpretative directives arising from Article 22 of the Polish Constitution: principle of strict and literal interpretation of restrictions on economic freedom and *in dubio pro libertate* principle. As part of the analysis, rulings on four issues are examined: how to calculate the maximum time of an administrative body's control at an entrepreneur, the appropriate VAT rate for take-away fast-food, the admissibility of treating parcel lockers as a building facility and constitutionality of anti-epidemic restrictions. The aim of the article is to present constitutional standard regarding economic freedom and its role in the jurisprudence.

Keywords: economic freedom, *in dubio pro libertate*, linguistic interpretation, VAT, parcel locker, epidemic

Wprowadzenie

W gronie praktyków prawa dość często można się spotkać z opinią, że konstytucja jest przede wszystkim aktem prawnym dla polityków piastujących centralne funkcje w państwie oraz dla Trybunału Konstytucyjnego, natomiast nie jest narzędziem przydatnym w prowadzeniu i rozstrzyganiu konkretnych spraw[1]. Na tym tle wyróżniają się sądy administracyjne, które częściej niż sądy powszechne odwołują się do konstytucji w uzasadnieniach orzeczeń. Istnieją jednak dziedziny prawa, w których nawet sady administracyjne unikają stosowania konstytucji przy wykładni przepisów.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest zbadanie, czy wynikająca z art. 22 Konstytucji RP zasada wykładni *in favorem libertatis*, nakazująca interpretować ograniczenia wolności gospodarczej ściśle i literalnie, stosowana jest w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych. Omówienie wszystkich problemów z tym związanych zdecydowanie wykracza poza ramy artykułu naukowego, dlatego też analiza zostanie ograniczona do czterech wybranych problemów:

1. Czy do maksymalnego czasu kontroli organu administracji u przedsiębiorcy, określonego w art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (dalej: u.s.d.g.)[2] oraz art. 55 ust. 1 Prawa przedsiębiorców (dalej: pr. p.)[3], należy

wliczać tylko te dni, w których kontrolerzy faktycznie przebywają u przedsiębiorcy i wykonują u niego czynności kontrolne?

2. Czy do żywności typu fast-food serwowanej na wynos należy stosować 5-procentową czy 8-procentową stawkę podatku VAT?

3. Czy paczkomat może zostać uznany za obiekt budowlany, którego postawienie wymaga uprzedniego zgłoszenia lub uzyskania pozwolenia na budowę?

4. Czy restrykcje wprowadzane w drodze rozporządzenia rządu w związku z przeciwdziałaniem epidemii COVID-19 są zgodne z art. 22 Konstytucji RP?

Dyrektywy interpretacyjne wynikające z art. 22 Konstytucji RP

Przed przystąpieniem do analizy zasygnalizowanych problemów należy kilka słów poświęcić treści, jaką nauka i judykatura przypisują wolności działalności gospodarczej. Wolność działalności gospodarczej została wyrażona w dwóch przepisach Konstytucji RP z 1997 r.: w art. 20 jako jeden z trzech fundamentów ustroju gospodarczego państwa oraz w art. 22 jako zasada i prawo podmiotowe. Stosownie do art. 22, „ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny".

Istota wolności działalności gospodarczej polega na braku przymusowych wytycznych państwa co do momentu i sposobu rozpoczęcia, sposobu prowadzenia oraz momentu i sposobu zakończenia tej działalności. W moim przekonaniu decydującym kryterium o uznaniu danego przepisu za „ograniczenie" w rozumieniu art. 22 Konstytucji RP powinna być uciążliwość dla prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, a także łatwość jej rozpoczęcia bądź zakończenia. Ograniczeniem tak rozumianej wolności gospodarczej są zatem wszelkie bariery w rozpoczynaniu, prowadzeniu i zakończaniu działalności gospodarczej, w tym zwłaszcza 1) koncesje, zezwolenia, licencje; 2) wymogi techniczno--sanitarne (policja gospodarcza); 3) obciążenia publicznoprawne (podatki, składki, opłaty i inne daniny publiczne); 4) ewidencja i rejestry przedsiębiorców; 5) normy dotyczące ochrony konkurencji i konsumentów, 6) normy dotyczące regulowania stosunków między pracownikiem a pracodawcą itd. Opowiadam się tym samym za szerokim ujęciem konstytucyjnego pojęcia „ograniczenia wolności działalności gospodarczej" (por. Zdyb, 1997, s. 8–9). Za zawężeniem tego pojęcia wyłącznie do wyraźnych zakazów prowadzenia określonego rodzaju działalności gospodarczej opowiedział się TK w wyroku z 19.01.2010 r., SK 35/08, powołując się na stanowisko C. Kosikowskiego (Kosikowski, 2005, s. 39; to podejście krytykuje, moim zdaniem słusznie, M. Szydło — Szydło, 2011, s. 85–92). W tym kontekście należy podkreślić, że wolność jest zasadą, a wszelkie jej ograniczenia w szerokim rozumieniu — wyjątkami.

W nauce prawa (niektórzy autorzy wyróżniają te zasady oddzielnie, jak M. Szydło, inni określają je łącznie jako „domniemanie na rzecz wolności gospodarczej" czy jako „wykładnię *in favorem libertatis*", jak choćby M. Zubik i L. Garlicki — zob.: Biernat, 1994, s. 10; Kosikowski, 1998, s. 226; Domańska, 2001, s. 113; Ciapała, 2009, s. 294–302; Strzyczkowski, 2010, s. 82–83; C. Banasiński, 2013, s. 67–68; Garlicki, Zubik, 2016; Szydło, 2016), a także w orzecznictwie NSA[4], TK[5] i SN[6] od dawna przyjmuje się, że w procesie interpretacji prawa wolność gospodarcza musi być traktowana jako zasada, a jej zakazy i ograniczenia jako wyjątki, których nie wolno domniemywać. Porządkując dotychczasowy dorobek, można na jego podstawie wyróżnić dwie zasady szczegółowe:

1) zasadę językowej (ścisłej i literalnej) wykładni ograniczeń wolności gospodarczej;

2) zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść przedsiębiorcy (*in dubio pro libertate*)[7].

W doktrynie nie wytyczono precyzyjnych granic pomiędzy tymi zasadami. W moim przekonaniu jako pierwsza powinna mieć zastosowanie zasada wykładni językowej, a dopiero następnie zasada *in dubio pro libertate*. Interpretator powinien trzymać się językowego sensu przepisu, a jeżeli wykładnia językowa prowadzi do rezultatów niejednoznacznych (bo np. w przepisie posłużono się pojęciem nieostrym) bądź niedorzecznych, to powinien wybrać taki sens przepisu, który bardziej sprzyja wolności działalności gospodarczej, czyli rozstrzygnąć wątpliwości *pro libertate* (por. uwagi teoretyków prawa o generalnych zasadach odstępstwa od zasady prymatu wykładni językowej: Morawski, 2010, s. 72–95 wraz z cytowaną tam literaturą i orzecznictwem; Chauvin, Stawecki, Winczorek, 2018, s. 254–255. Z orzecznictwa zob. zwłaszcza wyrok pełnego składu TK z 28.06.2000 r., K 25/99). Innymi słowy, wykładnia przepisów regulujących prawa i obowiązki przedsiębiorców powinna opierać się na założeniu wyrażonym w paremii *interpretatio est contra eum facienda qui clarius loqui debuisset* — prawo należy interpretować przeciwko temu, kto powinien mówić jaśniej, czyli ustawodawcy.

Wykładnia językowa, z uwagi na jej silne zakorzenienie w języku potocznym, jest najbardziej intuicyjną, a przez to najbardziej zrozumiałą i przewidywalną dla obywateli (przedsiębiorców) metodą interpretacji. Dlatego też powinna stanowić podstawowe narzędzie do ustalania treści przepisów ograniczających wolność gospodarczą. Wykładnia językowa, jak wiadomo, polega na ustaleniu znaczenia przepisu wynikającego z jego literalnego brzmienia, przy wykorzystaniu reguł semantycznych i składniowych języka oraz reguł logicznego myślenia. Do najważniejszych dyrektyw wykładni językowej należą: 1) domniemanie języka potocznego; 2) dyrektywa języka prawnego, stanowiąca wyjątek od domniemania języka potocznego; 3) dyrektywa znaczenia specjalistycznego; 4) zakaz wykładni synonimicznej; 5) zakaz wykładni homonimicznej; 6) zakaz wykładni *per non est*; 7) zakaz wykładni uzupełniającej (szerzej na ten temat: Morawski, 2010, s. 97–124; Chauvin, Stawecki, Winczorek, 2018, s. 248; Nowacki, Tobor, 2016, s. 299–300).

Konsekwencją prymatu wykładni językowej w odniesieniu do przepisów regulujących działalność gospodarczą jest oparcie się na dosłownym (ścisłym, literalnym) znaczeniu przepisu — każdy obowiązek nakładany na przedsiębiorcę

musi wynikać więc z wyraźnego przepisu prawa. To z kolei oznacza zakaz wykładni rozszerzającej ograniczeń działalności gospodarczej oraz zakaz wykładni zwężającej rozwiązań sprzyjających działalności gospodarczej.

Założenie o obowiązku językowej wykładni przepisów mających wpływ na działalność gospodarczą stanowi w moim przekonaniu absolutne minimum wolności gospodarczej. W dobie silnej aktywności ustawodawcy w zakresie regulowania gospodarki zastrzeżenie formy ustawowej dla ograniczeń wolności gospodarczej stopniowo traci swoją gwarancyjną, ukształtowaną w czasach nowożytnych, funkcję. O ile bowiem w czasach nowożytnych zagrożenia dla praw i wolności upatrywano w działaniach władzy królewskiej bez podstawy prawnej, o tyle w czasach współczesnych większym zagrożeniem jest działanie organów egzekutywy na podstawie kreatywnej wykładni przepisów ustawowych, co dobrze widać zwłaszcza na przykładzie spraw z zakresu prawa podatkowego i prawa budowlanego.

Jakie bowiem znaczenie ma z punktu widzenia przedsiębiorcy konstytucyjne zastrzeżenie, że jego wolność gospodarcza może być ograniczana „tylko w drodze ustawy", jeśli zakres nakładanych na niego obowiązków nie zależy od litery przepisu, lecz zmienia się wraz z metodami wykładni stosowanymi przez organy egzekutywy? Dlatego też przedstawione poniżej linie orzecznicze zostaną ocenione z perspektywy przestrzegania konstytucyjnych dyrektyw nakazujących stosowanie wykładni ścisłej i literalnej oraz rozstrzyganie wątpliwości *in favorem libertatis*.

Czas trwania kontroli u przedsiębiorcy w orzecznictwie sądów administracyjnych

Zgodnie z 55 ust. 1 pr. p., stanowiącym dokładne powtórzenie art. 83 ust. 1 u.s.d.g., czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców — 12 dni roboczych;

2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców — 18 dni roboczych;

3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców — 24 dni roboczych;

4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców — 48 dni roboczych.

Organy administracji wyszły z założenia, że przez „dni robocze" nie należy rozumieć kolejnych dni powszednich między poniedziałkiem a piątkiem, lecz wyłącznie takie dni, w których kontrolerzy faktycznie przebywali w siedzibie przedsiębiorcy i wykonywali czynności kontrolne. W konsekwencji organy administracji przekraczały terminy ustawowe o kilka tygodni, miesięcy, a nawet o rok bądź dwa lata.

Takie stanowisko zostało zaaprobowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym odwołano się do pozajęzykowej wykładni art. 83 ust. 1 u.s.d.g. W 2017 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał precedensowy wyrok, w którym wyraził pogląd, że art. 83 ust. 1 u.s.d.g. należy interpretować wewnątrzsystemowo przez uwzględnienie art. 80a u.s.d.g., który stanowił, że „kontrolę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanego, miejscu wykonywania działalności gospodarczej lub, za zgodą lub na wniosek kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego"[8]. W ślad za tym orzeczeniem podążyły wojewódzkie sądy administracyjne, które początkowo poprzestawały na powtórzeniu stanowiska NSA[9], a potem zaczęły je rozbudowywać.

Sądy odwołały się do wykładni zewnątrzsystemowej przez uwzględnienie art. 281 § 1 i art. 285a § 1 ordynacji podatkowej[10], które stanowiły odpowiednio, że „organy podatkowe pierwszej instancji, (...) przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych" oraz że „czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach wiązanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia"[11].

Następnie sądy sięgnęły po argument z wykładni celowościowej spornego przepisu: „Cytowany przepis został wprowadzony do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej na podstawie ustawy z 19.12.2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 18, poz. 97). W uzasadnieniu projektu tej nowelizacji wskazano, że nowelizacja przywołanego przepisu ma na celu zmniejszenie uciążliwości kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Mając na uwadze ów cel, należy przyjąć, że przez pojęcie dni roboczych rozumieć należy te dni, podczas których organ podatkowy prowadzi faktycznie czynności kontrolne w siedzibie przedsiębiorcy lub w miejscu, w którym znajduje się dokumentacja podatkowa dotycząca okresu kontrolowanego. Czynności związane z kontrolą, które kontrolujący wykonują w siedzibie organu podatkowego, polegające np. na analizie dokumentów dostarczonych przez podatnika bądź na sporządzeniu protokołu z kontroli, nie stanowią uciążliwości dla przedsiębiorcy"[12].

Na początku 2020 r. pojawiła się rozbieżność w orzecznictwie, ponieważ NSA wbrew wcześniejszemu stanowisku przyjął, że pojęcie „dni roboczych" należy interpretować ściśle[13]. Choć kierunek orzeczenia zasługuje na aprobatę, to szkoda, że NSA nie skorzystał z okazji do przypomnienia o znaczeniu konstytucyjnych dyrektyw interpretacyjnych w zakresie działalności gospodarczej. W moim przekonaniu dominująca linia orzecznicza w ogóle nie uwzględnia znaczenia wolności działalności gospodarczej dla wykładni przepisów dotyczących kontroli przedsiębiorców. Pojęcie „dni roboczych", o którym mowa w art. 83 ust. 1 u.s.d.g. oraz art. 55 ust. 1 pr. p., ma klarowny sens językowy: chodzi o kolejno następujące po sobie dni powszednie od poniedziałku do piątku. Brak było silnych racji aksjologicznych wymagających w tym przypadku odstąpienia od jednoznacznych rezultatów wykładni językowej — mimo to sądy administracyjne zinterpretowały sporny przepis zwężająco, przyjmując, że chodzi w nim wyłącznie o te dni robocze, w trak-

cie których kontrolerzy faktycznie przebywali w siedzibie przedsiębiorcy i wykonywali czynności kontrolne. Była to też forma wykładni uzupełniającej, ponieważ ustalała treść tego pojęcia z uwzględnieniem dodatkowych słów, mówiąc o dniach roboczych, „w których kontrolerzy faktycznie wykonywali czynności kontrolne w siedzibie przedsiębiorcy". Niezależnie od tego należy zauważyć, że przedstawione przez sądy argumenty systemowe i celowościowe są nieprzekonujące. Brak jest bezpośredniego związku między art. 80a u.s.d.g., art. 281 §1 i art. 285a § 1 o.p. a art. 83 ust. 1 u.s.d.g., albowiem trzy pierwsze przepisy dotyczą miejsca kontroli, a tylko ten ostatni maksymalnego czasu jej trwania. Co najmniej dyskusyjny jest też pogląd, że możliwość wydłużania czasu trwania kontroli o wiele miesięcy realizuje cel ustawodawcy, jakim było „zmniejszenie uciążliwości kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy" — wręcz przeciwnie, wbrew stanowisku większości sądów administracyjnych, trwanie postępowania kontrolnego jest dla przedsiębiorcy uciążliwe, bo utrzymuje go w stanie permanentnej gotowości do dyspozycji organu i nieustającej obawy co do wyników kontroli. Art. 83 ust. 1 u.s.d.g. miał ograniczyć ten stan do ściśle określonych ram czasowych, tymczasem wykładnia przyjęta w orzecznictwie przynosi rezultat zupełnie przeciwny: pozwala organowi wydłużać postępowanie kontrolne na czas przekraczający o wiele miesięcy, a niekiedy nawet i lata, maksymalne terminy ustawowe.

Stawka podatku VAT od serwisu na wynos żywności typu fast-food w orzecznictwie sądów administracyjnych

W 2011 r. w celu złagodzenia negatywnych skutków dla gospodarki związanych z podwyższeniem standardowej stawki VAT z 22% do 23% wprowadzono obniżone stawki podatku na niektóre produkty żywnościowe, w tym na gotowe dania i posiłki, w których przypadku stawkę obniżono do 5%. Jednocześnie jednak w odniesieniu do usług związanych z wyżywieniem obowiązywała stawka 8%. Wówczas pojawiła się wątpliwość, czy serwowanie żywności typu fast-food na wynos stanowi sprzedaż gotowego dania (ze stawką 5%) czy usługę związaną z wyżywieniem (ze stawką 8%). Przepisy ustaw nie definiowały bowiem tych pojęć. Początkowo dyrektorzy izb skarbowych w indywidualnych interpretacjach podatkowych przesądzili, że serwis fast-foodu na wynos kwalifikuje się do kategorii gotowych dań i posiłków, a więc podlega opodatkowaniu stawką 5%. W odpowiedzi wiele restauracji franczyzowych i sieciowych, które w 2011 r. zapłaciło podatek 8%, wystąpiło o zwrot nadpłaty, a w kolejnych latach stosowały już stawkę 5%. W 2016 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną, w której zakwestionował stanowisko dyrektorów izb skarbowych, stwierdzając, że serwis żywności fast-food na wynos podlega opodatkowaniu stawką 8%. W konsekwencji lokalne organy skarbowe wszczęły setki postępowań, w ramach których odmawiały zwrotu nadpłaty za 2011 r., a oprócz tego wzywały restauracje fast-food do zapłaty zaległego podatku VAT z odsetkami za okres od 2011 r. Na tym tle wykształciły się dwie przeciwstawne linie orzecznicze sądów administracyjnych, z których jedna stanęła po stronie przedsiębiorców, a druga po stronie fiskusa. Do maja 2019 r. zapadły 62 wyroki sądów, z których 36 było korzystnych dla przedsiębiorców[14]. Kazus „podatku od fast-foodów" ma charakter wieloaspektowy, obejmujący również problematykę zgodności przyjętych rozwiązań ustawowych z dyrektywą 2006/112/WE w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej[15]. Szczegółowe omówienie tej tematyki wykracza poza ramy tego artykułu, dlatego tutaj skupiam się na aspektach konstytucyjnych.

Zgodnie z art. 41 ust. 2a ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym do 30.09.2019 r.[16] „dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%"[17]. Wątpliwości interpretacyjne wzbudziło pojęcie towaru oznaczonego w poz. 28 załącznika nr 10 jako „Gotowe dania i posiłki" (nr ex 10.85.1 według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, określonej w rozporządzeniu Rady Ministrów, które dalej będzie zwane „rozporządzeniem PKWiU"[18]). W interpretacji ogólnej nr PT1.050.3.2016.156 z 24.06.2016 r.[19] Minister Finansów dokonał zwężającej wykładni pojęcia „gotowych dań i posiłków", przyjmując, że ta kategoria obejmuje wyłącznie „produkcję gotowych (tj. przygotowanych, przyprawionych i ugotowanych) posiłków i dań, składających się co najmniej z dwóch różnych składników (z wyłączeniem przypraw itp.), mrożonych, w puszkach, słoikach, pakowanych próżniowo lub za pomocą innych technologii opakowań ze zmodyfikowaną atmosferą, które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż".

Taką wykładnię Minister Finansów zaczerpnął wprost z pkt 10.85.Z załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (dalej zwanego „rozporządzeniem PKD")[20], w którym w taki właśnie sposób zdefiniowano działalność polegającą na „wytwarzaniu gotowych posiłków i dań". Rozporządzenie PKD zostało zastosowane do wykładni rozporządzenia PKWiU na podstawie na pkt 5.1.5. zasad metodycznych stanowiących część załącznika do tego ostatniego rozporządzenia, wedle którego „każdy produkt (wyrób, usługa) powinien być zaliczony wyłącznie do jednego rodzaju działalności gospodarczej określonego w Polskiej Klasyfikacji Działalności".

Stanowisko Ministra Finansów zostało podzielone przez część sądów administracyjnych, z NSA na czele[21]. Wiele wojewódzkich sądów administracyjnych uchyla jednak decyzje organów skarbowych oparte na wykładni MF, niekiedy otwarcie kontestując stanowisko NSA[22].

W moim przekonaniu stanowisko Ministra Finansów jest trudne do pogodzenia z konstytucyjnym nakazem ścisłej i literalnej wykładni ograniczeń wolności gospodarczej (art. 22), wymogiem ustawowej formy przedmiotu opodatkowania (art. 217). Jak widać z przedstawionego powyżej toku myślenia MF, ustalenie treści obowiązku podatkowego nastąpiło po przeprowadzeniu pięcioetapowego rozumowania obejmującego analizę trzech różnych aktów normatywnych (art. 41 ust. 2a ustawy o VAT — poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy; pkt 10.85.1 załącznika rozporządzenia PKWiU; pkt 5.1.5 zasad metodycznych; pkt 10.85.Z rozporządzenia PKD). Już

tylko ta okoliczność wzbudza wątpliwości, czy przepisy prawa zachowują w tym przypadku minimum klarowności i precyzji, wymaganego przez zasady przyzwoitej legislacji[23]. Jeszcze bardziej wątpliwe jest stosowanie przy wykładni pojęcia ustawowego za pomocą aktu wykonawczego do ustawy (rozporządzeń PKWiU i PKD), i to pomimo tego, że art. 41 ust. 2a ustawy nie zawiera wyraźnego odesłania do Polskiej Klasyfikacji Działalności, a jedynie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

Sama ustawa o VAT nie definiuje pojęcia „gotowych posiłków i dań". Rozporządzenie PKD nie może być podstawą do wykładni pojęcia ustawowego — po pierwsze dlatego, że treść przedmiotu opodatkowania musi wynikać z wyraźnego przepisu ustawy (w rozporządzeniu można uregulować jedynie nieistotne elementy dla konstrukcji daniny — Klecha, 2009, s. 180), a po drugie dlatego, że ustawa ustanawiająca obowiązek podatkowy przy jego definiowaniu odwołuje się jedynie do PKWiU, natomiast nie zawiera wyraźnego odesłania do rozporządzenia PKD. W takiej sytuacji podstawą do ustalenia treści pojęcia „gotowych posiłków i dań" jest sama ustawa, a wobec braku definicji legalnej, należy je ustalić zgodnie z sensem obowiązującym w języku potocznym, tak jak nakazuje wykładnia językowa — zgodnie z pierwszą dyrektywą interpretacyjną wynikającą z art. 22 Konstytucji RP, nakazującą wykładać ograniczenia wolności gospodarczej w sposób ścisły i literalny. Wobec wątpliwości co do dopuszczalności zastosowania do wykładni ustawy przepisów rozporządzenia, do którego ustawa wprost nie odsyła, należało je rozstrzygnąć *in favorem libertatis*, na korzyść przedsiębiorców, zgodnie z drugą dyrektywą interpretacyjną wynikającą z art. 22 Konstytucji RP.

Na marginesie warto odnotować interwencję ustawodawcy, który z dniem 1.11.2019 r. uzupełnił art. 41 ust. 2a ustawy o VAT w następujący sposób: „Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 5%"[24]. Choć intencją było tu zapewne ostateczne wykluczenie serwisu żywności typu fast-food na wynos z preferencyjnej stawki podatkowej, to w moim przekonaniu przepis ten nadal budzi wątpliwości interpretacyjne, które należy rozstrzygnąć na korzyść przedsiębiorców — brak wyraźnego odesłania ustawowego do rozporządzenia PKD nadal nie pozwala na stosowanie tego ostatniego jako podstawy zwężającej wykładni pojęcia „gotowych dań i posiłków" jako żywności nienadającej się do bezpośredniej konsumpcji.

Paczkomat z punktu widzenia prawa budowlanego w orzecznictwie sądów administracyjnych

W 2009 r. w Polsce pojawiły się tzw. paczkomaty — elektroniczne szafy depozytowe umiejscowione w strategicznych punktach danego miasta, przeznaczone do pozostawiania i do odbioru przesyłek na warunkach przewidzianych w regulaminie operatora. W dotychczasowej praktyce inspektoraty nadzoru budowlanego nie traktowały paczkomatów jako obiektów budowlanych, a więc były wyłączone spod rygorów ustawy z 7.07.1994 r. — Prawo budowlane (dalej: pr. bud.)[25], co oznaczało, że ich postawienie nie wymagało pozwolenia ani uprzedniego zgłoszenia.

Ta praktyka zaczęła się zmieniać od 2018 r. za sprawą wojewódzkich sądów administracyjnych, w których orzecznictwie pojawił się pogląd, że paczkomat należy kwalifikować jako tymczasowy obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr. bud., niepołączony trwale z gruntem, mający w istocie usługowy charakter[26]. Największym mankamentem tego poglądu jest brak precyzyjnych kryteriów, na podstawie których sądy zakwalifikowały paczkomat jako obiekt budowlany. Sądy nie przeprowadziły wyczerpującej analizy ustawowych definicji obiektu budowlanego, robót budowlanych i budowy. O zakwalifikowaniu paczkomatu jako obiektu budowlanego zdecydowało rzekome podobieństwo paczkomatu do kiosku i ulicznego pawilonu wystawowego, które ustawa zalicza do kategorii tymczasowych obiektów budowlanych.

W konsekwencji postawienie paczkomatu wymaga uprzedniego zgłoszenia organowi architektoniczno-budowlanemu i przedłożenia mu obszernej dokumentacji obejmującej oświadczenie o dysponowaniem tytułu posiadania gruntu, szkice, pozwolenia, uzgodnienia i opinie wymagane odrębnymi przepisami, w szczególności decyzję o środowiskowych uwarunkowaniach (art. 30 ust. 2 pr. bud.). Postawienie paczkomatu na okres dłuższy wymaga zaś uzyskania pozwolenia na budowę, co z kolei wiąże się w szczególności z koniecznością poddania przedsięwzięcia ocenie odziaływania na środowisko[27] oraz uzyskania przez inwestora wymaganych przepisami szczególnymi pozwoleń, uzgodnień lub opinii innych organów (art. 32 ust. ust. 1 pkt 2 pr. bud.).

Jak sądy same przyznały, normę nakazującą poddanie paczkomatów reżimowi prawa budowlanego wywiodły za pomocą pozajęzykowych metod wykładni: „Generalną zasadą rządzącą polskim procesem budowlanym jest konieczność uzyskania, zanim rozpocznie się budowę, decyzji o pozwoleniu na budowę bądź też zasygnalizowanie właściwemu organowi zamiaru podjęcia inicjatywy budowlanej (zgłoszenie) przy jednoczesnym komunikacie zwrotnym w postaci braku sprzeciwu organu w określonym czasie. (...) Jej celem, wprowadzającym reglamentację w sferze stosunków budowlanych, jest niewątpliwa potrzeba uporządkowania i usystematyzowania procesu inwestycyjnego w przypadkach wymagających wydania pozwolenia na budowę, tak aby był on zgodny z obowiązującym prawem. Oczywiście nie można nie dostrzegać liberalizacji swobody inwestycyjnej w budownictwie, przejawiającej się w coraz szerszym odstępowaniu przez ustawodawcę od wymogu uzyskania pozwoleń na budowę (względem różnych rodzajów przedsięwzięć) na rzecz albo całkowitego braku reglamentacji, albo przejścia na jej łagodniejsze formy (zgłoszenie). Niemniej jednak zasadą nadal pozostaje potrzeba uzyskania stosownego pozwolenia, o ile przepisy prawa nie stanowią odmiennie. Tym samym przepisów ustawy — Prawo budowlane nie można wykładać w sposób anachroniczny, niejako w odniesieniu tylko

i wyłącznie do ich literalnej treści uchwalonej w przeszłości. Za niewłaściwe zatem Sąd uznaje konstruowanie takiej tezy, iż to co w przepisach Prawa budowlanego nie jest jasno i wyraźnie zdefiniowane, nie jest w związku z tym nią w ogóle regulowane i nie podlega wskazanej reglamentacji".

Sądy — jak widać — posłużyły się wykładnią rozszerzającą (celowościową) art. 3 pkt 5 pr. bud., aby pojęciem „tymczasowego obiektu budowlanego" objąć zjawisko nieznane jeszcze historycznemu ustawodawcy, jakim są paczkomaty. Dopatrując się zaś podobieństwa między paczkomatami a kioskami i pawilonami ulicznymi, sądy oparły się na wyjątkowo daleko posuniętej analogii. W moim przekonaniu przyjęte rozumowanie jest zupełnie nie do pogodzenia z konstytucyjnym nakazem ścisłej i literalnej wykładni przepisów ograniczających wolność gospodarczą.

Powyższe rozumowanie opiera się na logice zakładającej, że w polskim prawie obowiązuje coś w rodzaju domniemania budowlanego charakteru każdego obiektu, a ciężar udowodnienia, że jest inaczej, spoczywa na przedsiębiorcy. Problem w tym, że takie domniemanie nie wynika z wyraźnego przepisu ustawy, a tylko w ten sposób wolność gospodarcza może być ograniczana. W takiej sytuacji należałoby raczej przyjąć założenie odwrotne, wedle którego to na organie architektoniczno-budowlanym spoczywa ciężar udowodnienia budowlanego charakteru obiektu w świetle obowiązujących przepisów prawa.

W moim przekonaniu *de lege lata* na gruncie czystej wykładni językowej brak jest podstaw do objęcia paczkomatów reżimem prawa budowlanego.

Centralnym pojęciem ustawy — Prawo budowlane jest „obiekt budowlany". Stosownie do art. 1 ustawa „normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach". Aby paczkomat mógł zostać uznany za „tymczasowy obiekt budowlany", jak tego chciałyby sądy administracyjne, to musi wpierw posiadać cechę „obiektu budowlanego".

„Obiekt budowlany" to „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych" (art. 3 pkt 1 pr. bud.). Aby obiekt mógł zostać uznany za „budowlany" musi on zostać: 1) wzniesiony w drodze „robót budowlanych", rozumianych jako „budowa, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu" (art. 3 pkt 7 pr. bud.) — w doktrynie podkreśla się, że budowa wiąże się zawsze z powstaniem nowej substancji (Niewiadomski, 2020), 2) z użyciem „wyrobów budowlanych", rozumianych jako „każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych" (art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011[28]) np. cegły, ściany, stropy, schody, dachy. Aby obiekt budowlany mógł zostać następnie uznany za „tymczasowy", to musi on a) być przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki albo b) być niepołączony trwale z gruntem, tak jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe" (art. 3 pkt 5 pr. bud.). Choć katalog tymczasowych obiektów budowlanych ma charakter przykładowy, to w orzecznictwie[29] i doktrynie (Despot-Mładanowicz, 2019) przyjmuje się, że kwalifikacji obiektu do danej kategorii prawa budowlanego powinno się dokonywać przez porównanie cech wspólnych z wymienionymi w danym przepisie przykładami.

Jak widać, wszystkie powyższe pojęcia ustawowe zostały zdefiniowane na zasadzie błędnego koła *idem per idem* z wykorzystaniem przymiotnika „budowlany" bez wyjaśnienia znaczenia tego ostatniego. W takiej sytuacji nieuniknione jest odwołanie się do semantyki słowa „budowlany" na gruncie języka polskiego. Konotacje językowe tego słowa nie pozostawiają wątpliwości, że odnosi się ono do obiektów wzniesionych w określonym miejscu wskutek pewnego ciągu czynności (procesu), polegającego na powiązaniu wielu części składowych w jedną całość w postaci np. drogi, autostrady, bloku, budynku, chodnika, domu, hali, kanalizacji, miasta, mostu, obwodnicy, oczyszczalni, osiedla, parkingu, stadionu, szkoły, szpitala[30]. Słowo „budowlany" występuje w korelacji ze słowem „roboty", rozumianym jako „prace fizyczne z udziałem wielu osób, mające na celu wykonanie konkretnych zadań"[31].

Odnosząc powyższe do kwestii paczkomatów, należy zauważyć, co następuje:

- Po pierwsze, posadowienie paczkomatu na płytach chodnikowych nie wiąże się z przeprowadzaniem robót budowlanych. Paczkomat jako „nowa substancja" powstaje wcześniej, na etapie fabrycznym, w miejscu jego produkcji, a zatem nie można tu mówić o „budowie" w momencie sytuowania gotowego urządzenia w miejscu świadczenia usługi.
- Po drugie, paczkomat nie powstaje z wyrobów „wprowadzonych do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach", bo za takie nie mogą zostać uznane komputery podłączone do sieci internetowej, klawiatury i czytniki kodów kreskowych stanowiące immanentne części każdego urządzenia tego typu.
- Po trzecie, paczkomat nie jest w ogóle podobny do przykładowych tymczasowych obiektów budowlanych wymienionych w art. 3 pkt 5 pr. bud.: strzelnic, kiosków ulicznych, pawilonów sprzedaży ulicznej i wystawowych, przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych, urządzeń rozrywkowych, barakowozów, obiektów kontenerowych, przenośnych wolno stojących masztów antenowych. Nie sposób się tu zgodzić z sądami administracyjnymi, że paczkomat ma charakter zbliżony do kiosku ulicznego i ulicznego pawilonu sprzedaży, bo: 1) istotą usługi paczkomatowej jest transport przesyłki z jednego paczkomatu do drugiego oraz przechowanie przez okres wynoszący z reguły 48 godzin, podczas gdy istotą usługi świadczonej przez kioski i pawilony uliczne jest sprzedaż towaru; 2) paczkomat pełni rolę pośrednika mię-

dzy sprzedawcą a nabywcą, podczas gdy w kiosku i w pawilonie ulicznym towar jest nabywany bezpośrednio z rąk sprzedawcy; 3) w kiosku i pawilonie towary są wystawione na widoku do swobodnego wyboru przez klienta, podczas gdy z paczkomatu można odebrać tylko ściśle określony towar, który został wcześniej zamówiony w Internecie; 4) kiosk i pawilon wymaga obecności kasjera, podczas gdy paczkomat działa całkowicie automatycznie. Paczkomat jest więc urządzeniem usługowym, przez co przypomina automaty z przekąskami i automaty z napojami, zautomatyzowanym punktem sprzedaży, co z kolei zalicza go do tej samej kategorii co kasy samoobsługowe w sklepach, a także zespołem zautomatyzowanych skrytek pocztowych, czym przypomina klasyczne skrzynki pocztowe. Skoro więc ani automaty z przekąskami, ani kasy samoobsługowe, ani skrzynki pocztowe nie są uznawane za obiekty budowlane, to tym bardziej nie powinno się zaliczać do tej kategorii paczkomatu.

Szczęśliwie ustawodawca postanowił przeciąć wszelkie wątpliwości interpretacyjne z korzyścią dla przedsiębiorców, wprowadzając wyraźny przepis wyłączający obowiązek zgłaszania paczkomatów i uzyskiwania na nie pozwolenia[32].

Restrykcje przeciwepidemiczne w orzecznictwie sądów administracyjnych

W okresie od 31.03. do 10.05.2020 r. w sumie wydano 67 rozporządzeń na podstawie art. 46b ustawy z 5.12.2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (15 całościowych regulacji i 52 nowelizacje)[33]. Całościowa analiza tych aktów wykracza poza ramy tego artykułu, dlatego pomijam tu orzeczenia dotyczące restrykcji niezwiązanych bezpośrednio z działalnością gospodarczą.

Ciągłe zmiany rozporządzeń uniemożliwiają ich całościowe omówienie w ramach artykułu naukowego, dlatego można powiedzieć ogólnie, że wszystkie, z drobnymi modyfikacjami, wprowadzały całkowity zakaz prowadzenia działalności gospodarczej dla branży dyskotekowej, a także niemal całkowity zakaz dla branży sportowej, hazardowej, hotelarskiej, kulturalnej, rozrywkowej, odzieżowej i gastronomicznej. Część z tych zakazów złagodzono w rozporządzeniu Rady Ministrów z 6.05.2021 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii[34], ale trudno przewidzieć, na jak długo.

Na pełną aprobatę zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 27.10.2020 r., II SA/Op 219/20, który uznał wprowadzone zakazy za niekonstytucyjne, przecierając szlak dla późniejszego orzecznictwa zmierzającego w podobnym kierunku[35]. W wyroku tym sąd uchylił karę pieniężną w wysokości 10 tys. zł nałożoną przez sanepid na fryzjera, który 22.04.2020 r. ostrzygł jednego klienta. Po pierwsze — wyjaśnił WSA — doszło do naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji RP z powodu przekroczenia granic delegacji ustawowej, która upoważniała rząd jedynie do „czasowego ograniczenia określonych zakresów działalności przedsiębiorców", a nie do wprowadzenia całkowitego zakazu takiej działalności. Po drugie, doszło do naruszenia art. 22 Konstytucji RP, który dopuszcza ograniczenie wolności gospodarczej, ale „tylko w drodze ustawy", co oznacza, że to przepis ustawowy musi określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności, tak aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys tego ograniczenia. Tymczasem art. 46b ustawy z 5.12.2008 r. ma charakter blankietowy, pozostawiając rządowi szeroką swobodę ustalania ograniczeń działalności gospodarczej w drodze rozporządzenia, wbrew jego wykonawczej naturze. Po trzecie, nawet gdyby pominąć te zastrzeżenia, to rozporządzenie nadal byłoby niekonstytucyjne, ponieważ ingeruje ono w samą istotę wolności gospodarczej. Tę zaś można ograniczać wyłącznie w stanach nadzwyczajnych.

W innym kierunku podążył WSA w Bydgoszczy, utrzymując w mocy decyzję nakładającą karę pieniężną w wysokości 10 tys. zł za otwarcie na 1 dzień solarium[36]. W uzasadnieniu wyroku WSA w ogóle nie przeprowadził analizy zgodności zakazu działalności gospodarczej z art. 22 Konstytucji RP. Nie przedstawił też argumentacji prawniczej na poparcie swojego stanowiska, a raczej odwołał się do argumentacji pragmatycznej, stwierdzając, że „nieodpowiedzialne i wymagające szybkiej i skutecznej reakcji zachowania skutkują koniecznością takiej wykładni przepisów, aby zapobiec powtarzaniu takich samych sytuacji w przypadku podmiotów, które już naruszyły obowiązujące przepisy, jak i osiągnąć efekt odstraszający wobec innych podmiotów, które, widząc nieskuteczność działania organów administracji publicznej, będą zachęcane do lekceważenia regulacji mających na celu ograniczenie rozprzestrzeniania się epidemii".

Na uznanie zasługuje zarówno kierunek rozstrzygnięcia, jak i jego uzasadnienie WSA w Opolu. Sąd posłużył się ścisłą metodą wykładni przy ustaleniu treści upoważnienia ustawowego, dzięki czemu mógł wykluczyć utożsamienie słowa „ograniczenia" działalności gospodarczej z jej zakazem — językowo są to bowiem pojęcia o odmiennym znaczeniu. Słusznie też sąd dopatrzył się w ustanowionych zakazach naruszenia istoty wolności gospodarczej. W normalnych warunkach funkcjonowania państwa prawo może ingerować wyłącznie w tzw. otoczkę praw i wolności, natomiast ingerencja w istotę jest absolutnie wykluczona (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Jedynie w stanach nadzwyczajnych dopuszczalne jest wkroczenie przez ustawodawcę w istotę praw i wolności (Zubik, 2020, s. 432; Wojtyczek, 2014, s. 104; Działocha, 2005, s. 9). W stanie epidemii tak daleko idących ograniczeń wprowadzać nie można, a jeżeli okazałyby się one konieczne ze względu na skalę zagrożenia ze strony choroby zakaźnej, należy wprowadzić stan klęski żywiołowej.

Zakończenie

W zakresie przeanalizowanych powyżej spraw można powiedzieć, że praktyczne znaczenie wolności gospodarczej w orzecznictwie sądów administracyjnych jest niewielkie

(orzeczenie WSA w Opolu i w Szczecinie są tu chlubnymi wyjątkami). Mimo jednoznacznego stanowiska doktryny, a nawet orzecznictwa, o obowiązywaniu w polskim systemie prawnym konstytucyjnej zasady *in dubio pro libertate*, sądy rzadko rozstrzygają wątpliwości na korzyść przedsiębiorców, natomiast chętnie odwołują się do wykładni systemowej, celowościowej i funkcjonalnej dla uzasadnienia wykładni korzystnej dla organów administracji. Jakkolwiek nie można czynić sądom zarzutu wyłącznie z powodu rozstrzygnięcia określonej sprawy na korzyść państwa, które — co oczywiste — może przecież mieć w sporach z obywatelem rację, to moim zdaniem można już jednak krytykować przyjętą przez te sądy linię argumentacyjną, która często nie uwzględnia dyrektyw interpretacyjnych wynikających z art. 22 Konstytucji RP, gwarantującego wolność działalności gospodarczej.

Tymczasem sądy mają nie tylko prawo, ale i obowiązek prokonstytucyjnej wykładni przepisów (art. 8 ust. 2 konstytucji). Wbrew dość częstemu wśród praktyków prawa przekonaniu, konstytucja może stanowić przydatne narzędzie do rozstrzygania sporów, pod warunkiem że jest traktowana jak wiążący, a nawet nadrzędny akt prawny, a nie jako ogólna deklaracja polityczna. Ogólnikowość postanowień konstytucji może utrudniać ich wykładnię, ale to nie oznacza, że nie jest możliwe wyprowadzenie z nich precyzyjnych norm — szczególnie pomocne w tym względzie będzie piśmiennictwo, orzecznictwo, a także instrumentarium metod wykładni, które pozwalają także samodzielnie dokonać rekonstrukcji pewnych norm konstytucyjnych.

Art. 22 Konstytucji RP może i powinien być stosowany w praktyce, tym bardziej, że wyprowadzono z niego precyzyjne dyrektywy interpretacyjne: ścisłej wykładni ograniczeń wolności gospodarczej oraz rozstrzygania wątpliwości na korzyść przedsiębiorcy. Konsekwentne stosowanie tych dyrektyw przez sądy administracyjne przyczyniłoby się do zwiększenia przewidywalności działań państwa, a także wymusiłoby na ustawodawcy bardziej precyzyjne formułowanie przepisów. Gdyby bowiem ustawodawca wiedział, że każda jego „nieprzyzwoitość legislacyjna”[37] — błąd, niedopowiedzenie, niepewność, na jaką naraża przedsiębiorców — będzie interpretowana przez sądy przeciwko niemu, to z pewnością więcej czasu poświęcałby na doszlifowanie przepisów w celu zapewnienia im maksymalnej precyzji.

Przypisy/Notes

[1] Sam spotkałem się z wypowiedzią dyrektora departamentu procesowego pewnej ważnej instytucji publicznej, który w odpowiedzi na postulat uwzględnienia argumentacji konstytucyjnej w piśmie procesowym odparł, że „z jego doświadczenia wynika, iż na argumenty z konstytucji powołują się prawnicy, którzy nie mają niczego do powiedzenia”.

[2] Ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.), uchylona 30.04.2018 r., w praktyce stosowana przez sądy administracyjne w stanach faktycznych poprzedzających datę wejścia w życie nowych przepisów (zob. przyp. poniżej).

[3] Ustawa z 6.03.2018 r. — Prawo przedsiębiorców (Dz.U. 2018, poz. 646 ze zm.).

[4] Wyroki NSA: z 21.12.1992 r., V SA 966/92; z 24.11.2003 r., FSA 3/03; z 11.01.2012 r., II GSK 1365/10 — wszystkie dostępne w CBOSA.

[5] Wyroki TK: z 28.01.2003 r., z 21.04.2004 r., K 33/03; K 2/02; z 19.01.2010 r., SK 35/08, wszystkie dostępne na ipo.trybunal.gov.pl.

[6] Uchwała 7 sędziów SN z 10.01.1990 r., III CZP 97/89; postanowienie SN z 9.05.2007 r., II CSK 25/07; uchwała SN z 9.07.2019 r., I NSZP 1/19 — wszystkie dostępne w Legalis.

[7] Zasada ta została powtórzona w art. 10 ust. 2 pr. p. — co stanowi typowy przypadek *superfluum*. Odpowiednikiem tej zasady w prawie podatkowym jest dyrektywa *in dubio pro tributario*, wywodzona z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP — zob. np. wyroki TK z 13.09.2011 r., P 33/09; z 18.07.2013 r., SK 18/09; z 13.12.2017 r., SK 48/15.

[8] Wyrok NSA z 7.06.2017 r., II FSK 1418/15, tak samo wyroki NSA z 6.09.2018 r., II FSK 384/18 i II FSK 385/18, CBOSA.

[9] Wyrok WSA w Gliwicach z 12.03.2018 r., II SA/Gl 948/17, CBOSA.

[10] Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900).

[11] Wyroki. WSA w Łodzi: z 22.03.2019 r., I SA/Łd 800/18 oraz z 29.05.2018 r., I SA/Łd 224/18, CBOSA.

[12] Tak po raz pierwszy — jeszcze przed wyżej wspomnianym wyr. NSA z 2017 r. — wyrok WSA w Łodzi z 8.01.2015 r., I SA/Łd 1163/14. Potem: wyr. WSA w Lublinie z 27.03.2019 r., I SA/Lu 945/18; wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 28.03.2019 r., I SA/Go 50/19; wyr. WSA w Warszawie z 15.05.2019 r., III SA/Wa 139/19, CBOSA.

[13] Wyrok NSA z 19.02.2020 r. I FSK 2243/19, CBOSA.

[14] Zob. szersze omówienie tła faktycznego i prawnego problemu — raport Związku Przedsiębiorców i Pracodawców: Niejednoznaczne uregulowanie stawki VAT a zasada bezpieczeństwa prawnego, Warszawa 2019, s. 21–28, https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/05/Niejednoznacznie-uregulowane-stawki-VAT-a-zasada-bezpiecze%C5%84stwa-prawnego.pdf (22.04.2020).

[15] Sądy stające po stronie przedsiębiorców zwracały uwagę na konieczność prounijnej wykładni przepisów podatkowych, co w przypadku żywności serwowanej na wynos oznaczało, że o ich kwalifikacji do wyższej lub niższej stawki podatkowej nie może decydować sposób jej podawania, lecz jej relacja do towarzyszącej jej usługi gastronomicznej. Powoływały się przy tym na wyrok TSUE z 10.03.2011 r. w sprawach połączonych C 497/09, C 499/09, C 501/09 i C 502/09, w którym Trybunał stwierdził m.in., że „sprzedaż świeżo przygotowanych dań i artykułów żywnościowych do spożycia na miejscu na stoiskach lub w pojazdach gastronomicznych, lub we foyer kin stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 5 tej dyrektywy, jeżeli z oceny jakościowej całości transakcji wynika, że elementy świadczenia usług poprzedzające dostawę artykułów żywnościowych towarzyszące jej nie mają charakteru przeważającego”.

[16] Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 30.09.2019 r.

[17] Notabene treść przepisu była niespójna z odesłaniem, bo w przepisie mowa była o „towarach i usługach”, a załącznik nr 10 wymieniał wyłącznie towary.

[18] Rozporządzenie Rady Ministrów z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. nr 207 poz. 1293 ze zm.) — choć w 2015 r. zostało uchylone, to ma zastosowanie do celów podatkowych do dnia 30.06.2020 r. na mocy §3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. poz. 1676 ze zm.).

[19] Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr PT1.050.3.2016.156 z 24.06.2016 r. w sprawie stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne (Dz. Urz. M. F. poz. 51).

[20] Rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz.U. nr 251 poz. 1885 ze zm.).

[21] Wyrok WSA w Gliwicach z 26.05.2017 r., III SA/Gl 266/17; wyrok WSA w Gliwicach z 9.10.2017 r., III SA/Gl 670/17; wyrok WSA w Szczecinie z 3.04.2019 r., I SA/Sz 896/18; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 21.11.2018 r., I SA/Go 391/18; wyrok WSA w Poznaniu z 29.05.2019 r., I SA/Po 264/19; wyrok NSA z 5.04.2018 r. I FSK 1853/17, CBOSA.

[22] Wyrok WSA w Warszawie z 14.12.2017 r., III SA/Wa 491/17; wyrok WSA w Bydgoszczy z 16.05. 2017 r., I SA/Bd 258/17, wyrok WSA w Gdańsku z 11.10.2017 r., I SA/Gd 1196/17; wyrok WSA we Wrocławiu z 17.05.2019 r, I SA/Wr 58/19, CBOSA.

[23] Na problemy z wieloznacznością pojęć prawa podatkowego zwracano uwagę w orzecznictwie TK — zob. np. wyroki: z 13.09.2011 r., P 33/09; z 29.07.2014 r., P 49/13; z 13.12.2017 r., SK 48/15.

[24] Art. 1 pkt 7 lit. a ustawy z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.).

[25] Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm.

[26] Wyrok WSA w Warszawie z 26.10.2018 r., VII SA/Wa 2892/17; wyrok WSA w Łodzi z 17.01.2019 r., II SA/Łd 761/18, CBOSA.

[27] Kwestia, czy paczkomaty wymagałaby przeprowadzenia oceny środowiskowej, pozostaje otwarta — zob. art. 59 ust. 1, art. 63 ust. 1, art. 75 ust. 1 ustawy z 3.10.2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko, Dz.U. z 2020 r. poz. 283.

[28] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z 9.03.2011 r. ustanawiające zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.4.2011, s. 5–43).

[29] Wyrok NSA z 27.01.2010 r., II OSK 186/09, CBOSA.

[30] *Wielki słownik języka polskiego PAN*, hasło: „budowa" https://wsjp.pl/index.php?id_hasla=16829&id_znaczenia=2453789&l=3&ind=0 (21.04.2020); S*łownik języka polskiego PWN*, wydanie internetowe, hasło „budowa", https://sjp.pwn.pl/szukaj/budowa.html (210.4.2020).

[31] *Wielki słownik języka polskiego PAN*, hasło: „roboty", https://wsjp.pl/index.php?id_hasla=40792&ind=0&w_szukaj=roboty+ (21.04.2020).

[32] Art. 29 ust. 2 pkt 28 pr. bud., dodany ustawą z 23.01.2020 r. o zmianie ustawy — Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie 29.09.2020 r. (Dz.U. poz. 471).

[33] Dz.U. z 2020 r. poz. 1845 ze zm.

[34] Dz.U. poz. 861 ze zm.

[35] W odniesieniu do zakazu działalności gospodarczej — wyrok WSA w Szczecinie z 11.12.2020 r., II SA/Sz 765/20. W odniesieniu do nielegalności innych zakazów — wyrok WSA w Lublinie z 5.11.2020 r., III SA/Lu 448/20; wyrok WSA w Kielcach z 17.11.2020 r., II SA/Ke 709/20; wyrok WSA w Warszawie z 26.11. 2020 r., VIII SA/Wa 491/20; wyrok WSA w Gliwicach z 12.01.2021 r., III SA/Gl 421/20; wyrok WSA w Warszawie z 28.01.2021 r., VII SA/Wa 1733/20; wyrok WSA w Gdańsku z 28.01.2021 r., III SA/Gd 703/20; wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2021 r., VII SA/Wa 1761/20; wyrok WSA w Krakowie z 15.02.2021 r., III SA/Kr 1023/20

[36] Wyrok WSA w Bydgoszczy z 17.11.2020 r., II SA/Bd 834/20.

[37] Czyli przepis sprzeczny z tzw. zasadami przyzwoitej legislacji, a zwłaszcza z zasadą określoności.

Bibliografia/References

Banasiński, C. (2013). Wolność gospodarcza. W: H. Gronkiewicz-Waltz (red.), M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Biernat, S. (1994). Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej — wolność gospodarcza de lege lata i de lege ferenda. *Przegląd Prawa Handlowego* (9), 9–17.

Chauvin, T., Stawecki, T., Winczorek, P. (2018). *Wstęp do prawoznawstwa*. Warszawa: Wydawnictwo C.H.Beck.

Ciapała, J. (2009). *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*. Szczecin: Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego.

Despot-Mładanowicz, A. (2019). Uwaga nr 3 do art. 3. W: A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski Marek (red.), *Prawo budowlane. Komentarz aktualizowany*. LEX.

Domańska, A. (2001). *Konstytucyjne podstawy ustroju gospodarczego Polski na tle prawnoporównawczym*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

Działocha, K. (2005). Uwaga nr 4 do art. 228. W: L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

Garlicki, L., Zubik, M., (2016). Uwaga nr 15 do art. 22. W: L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Tom I. LEX.

Klecha, K. (2009). *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*. Warszawa: C.H.Beck.

Kosikowski, C. (1998). Zasada wolności działalności gospodarczej. W: W. Sokolewicz (red.), *Zasady podstawowe polskiej konstytucji.* Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

Kosikowski, C. (2005). Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania Konstytucji RP. W: C. Kosikowski (red.), *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

Morawski, L. (2010). *Zasady wykładni prawa*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora".

Niewiadomski, Z. (2020). Uwaga z nb. 2 i 7 do art. 3. W: Z. Niewiadomski (red.), *Prawo budowlane. Komentarz*. Warszawa: Legalis.

Nowacki, J., Tobor, Z. (2016). *Wstęp do prawoznawstwa*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Strzyczkowski, K. (2010). *Prawo gospodarcze publiczne*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Szydło, M. (2011). *Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe*. Bydgoszcz–Wrocław: Oficyna Wydawnicza Branta.

Szydło, M. (2016). Uwaga z nb. 23 do art. 22. W: M. Safjan (red.), L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*. Warszawa: Legalis.

Wojtyczek, K. (2014). W: P. Sarnecki (red.), *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: C.H.Beck.

Zubik, M. (2020). *Prawo konstytucyjne współczesnej Polski*. Warszawa: C.H.Beck.

Zdyb, M. (1997). *Publiczne prawo gospodarcze*. Kraków–Lublin: Kantor Wydawniczy Zakamycze.

Dr Janusz Roszkiewicz

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Praw Człowieka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Dr Janusz Roszkiewicz

PhD in Law, Assistant Professor in Human Rights Centre at Faculty of Law and Administration of University of Warsaw.