

Leonard Etel¹

**Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z 24 lutego 2021 r. (SK 39/19)**

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, posiadanie

Keywords: real estate tax, real estate used to conduct economic activity, possession

Streszczenie

W glosie krytycznie odniesiono się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z 24 lutego 2021 r. (SK 39/19)² w którym stwierdzono, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.)³ rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Abstract

**Gloss to the judgment of the Constitutional Tribunal
of February 24, 2021 (SK 39/19)**

The gloss criticizes the judgment of the Constitutional Tribunal of February 24, 2021 (SK 39/19) which stated that Art. 1a § 1 point 3 of the Act of 12 January 1991 on local taxes

¹ ORCID ID: 0000-0001-8065-2276, profesor, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku. E-mail: leonard.etel@wp.pl.

² Dz.U. poz. 401.

³ Dz.U. 2019, poz. 1170.

and duties, understood in the way that the connection of the land, building or non-building structure with the conduct of economic activity is determined solely by the possession of land, building or non-building structure by the entrepreneur or other entity conducting economic activity, is inconsistent with Art. 64 sec. 1 in connection with Art. 31 sec. 3 and Art. 84 of the Constitution of the Republic of Poland.

✱

I. Uwagi ogólne

Orzeczenia TK można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej z nich należy zaliczyć te wyroki, które w sposób definitywny rozwiązują spory dotyczące zgodności z Konstytucją określonych regulacji prawnych. Do drugiej grupy, mniej licznej, wchodzi błędne orzeczenia, które nie tylko wspomnianych sporów nie rozwiązują, ale dodatkowo generują nowe, które będą trwały wiele lat. Tego typu orzeczenia wywołują „zamęt” interpretacyjny skutkujący eskalacją sporów dotyczących rozumienia danego przepisu, co jest szkodliwe dla organów podatkowych i podatników. Głosowany wyrok TK zalicza się do tej drugiej grupy. Rozpatrując skargę Trybunał błędnie przyjął, że osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą nabyła i posiada majątek jako przedsiębiorca. W analizowanej sprawie skarżący posiadał nieruchomości jako osoba fizyczna i nie zaliczył jej do składników prowadzonej przez niego przedsiębiorstwa. Kolejnym błędem było stwierdzenie, że posiadanie przez przedsiębiorcę jest niewystarczające do uznania nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez wskazania co należy rozumieć przez to posiadanie. Te dwa błędy skutkują tym, że nie można zaakceptować głosowanego wyroku.

II. Trybunał wyszedł poza zakres skargi konstytucyjnej

Sentencja wyroku jest „oderwana” od treści skargi i stanu faktycznego będącego jego przedmiotem. Trybunał rozważa kwestie związane z opodatkowaniem nieruchomości przedsiębiorcy, a w skardze mowa jest o nieruchomościach

osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która nabyła budynki i grunty do majątku osobistego, a mimo to zostały one opodatkowane najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w analizowanej sprawie nie powinna być utożsamiana z przedsiębiorcą. Skarga bowiem dotyczy nieruchomości nabytych nie przez przedsiębiorcę (do majątku przedsiębiorstwa), tylko przez osobę fizyczną do jej majątku osobistego, nie związanego z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą. Nieruchomości te zostały opodatkowane najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. To osoba fizyczna, a nie przedsiębiorca, zdecydowała się na złożenie skargi do TK. W skardze wskazała, że takie rozumienie wskazanego przepisu u.p.o.l., pozwalające na opodatkowanie jej nieruchomości z majątku osobistego jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jest sprzeczne z Konstytucją. I to jest przedmiotem skargi konstytucyjnej, której zakresem TK jest związany⁴. TK powinien, bazując na zrzutach podniesionych w skardze, stwierdzić czy nabyte przez osobę fizyczną nieruchomości weszły do majątku osobistego tej osoby, czy też do majątku przedsiębiorcy. Trybunał jednak tego nie zrobił, a wszczął rozważania dotyczące tego, czy sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę jest wystarczający do opodatkowania najwyższymi stawkami. Rozważania te zatem nie dotyczą problemu, który przedstawił skarżący, a przez to sentencja wyroku nie odnosi się do treści skargi⁵. W efekcie TK rozpatrywał inne zagadnienie niż wynikające ze skargi. Trybunał zajął się sprawą opodatkowania nieruchomości przedsiębiorcy, a w skarga dotyczyła nieruchomości nabytych przez osobę fizyczną do majątku osobistego. Wyrok Trybunału ma charakter abstrakcyjny, ale nie może wychodzić poza zakres zaskarżenia, w tym zarzuty niezgodności z Konstytucją sformułowane przez skarżącego.

Przekroczenie przez TK zakresu skargi spowodowało dwa daleko idące następstwa. Po pierwsze, TK jeszcze raz zajął się sprawą, która była już przedmiotem wyroku z 12 grudnia 2017 r. (SK 13/15)⁶. W głosowanym wyroku zaprezentował on przy tym inny pogląd niż we wcześniejszym

⁴ Art. 67 ustawy z 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. 2019, poz. 2393 ze zm.).

⁵ L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 45.

⁶ Dz.U. poz. 2372.

orzeczeniu. I to właśnie stanowi podstawę coraz liczniejszych sporów interpretacyjnych, których – co należy podkreślić – nie było po pierwszym wyroku TK⁷.

Drugim negatywnym następstwem przekroczenia granic skargi było wskazanie w sentencji przedsiębiorcy, a nie osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która nabyła nieruchomości do majątku osobistego. Wywołało to falę sporów dotyczących tego, czy wyrok znajduje zastosowanie do wszystkich przedsiębiorców, czy też tylko osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą⁸.

III. Trybunał rozstrzygnął jeszcze raz (inaczej) sprawę, która była przedmiotem wyroku TK z 12 grudnia 2017 r.

W wyroku z 12 grudnia 2017 r. Trybunał rozpatrywał sprawę nieruchomości małżonków, z których jeden był przedsiębiorcą. Stwierdził on, że nie można za związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą uznać nieruchomości osób fizycznych tylko dlatego, że jedna z nich ma status przedsiębiorcy. Jeżeli małżonkowie nabyli tę nieruchomość do ich majątku wspólnego i nie była ona wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej męża, to nie jest ona w posiadaniu przedsiębiorcy, a przez to nie podlega opodatkowaniu najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości⁹. Wyrok ten został dobrze przyjęty przez doktrynę¹⁰. Wydawało się, że problem

⁷ W literaturze wskazuje się, że zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (zasada „*ne bis in idem*”) służy stabilizacji sytuacji powstałych po wydaniu prawomocnego wyroku przez TK – zob. M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006, s. 66.

⁸ Spory te są już widoczne w piśmiennictwie – zob. P. Banasik, *Firmy mogą zapłacić mniej podatku samorządom*, „Rzeczpospolita” z 26 marca 2021 r.; Ł. Zalewski, *Będą sadowe spory o podatek od spółek. Gminy nie zamierzają odpuścić*, „Gazeta Prawna” z 6 kwietnia 2021 r.; Ł. Zalewski, *Wyrok TK ma zastosowanie do osób prawnych*, „Gazeta Prawna” z 15 kwietnia 2021 r.

⁹ B. Pahl, *Jak opodatkować grunty i budynki zakupione przez współmałżonków w sytuacji gdy jeden z nich prowadzi działalność gospodarczą?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 6, s. 6 i n.

¹⁰ R. Dowgier, *Glosa do wyroku TK z 12.12.2017 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, z. 3, s. 18 i n.

nieruchomości „osobistych” osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą został rozwiązany¹¹. Wg mnie w takiej sytuacji nie było potrzeby wydawania przez TK wyroku interpretacyjnego, które z założenia mają służyć usuwaniu rozbieżności w sądowej wykładni przepisów ustawy¹². Tym bardziej, że wyrok z 12 grudnia 2017 r. i jego uzasadnienie zaakceptował także TK w glosowanym orzeczeniu, co nie przeszkodziło mu jednak sformułować innej sentencji. Może to dziwić tym bardziej, że w analizowanej przez TK skardze nie zostały przedstawione żadne nowe i istotne argumenty przemawiające za ponownym rozpatrzeniem sprawy, pominięte przy wydawaniu wcześniejszego rozstrzygnięcia¹³. Akceptacja argumentacji z poprzedniego wyroku w założeniu uniemożliwiała sformułowanie innego rozstrzygnięcia, co jednak ma miejsce w glosowanym orzeczeniu. W istocie rzeczy problem prawny analizowany w obu wyrokach wg mnie był identyczny, chociaż co innego stwierdził TK w uzasadnieniu wyroku. Sprawdział się on do rozstrzygnięcia tego, czy nieruchomości nabyte do majątku wspólnego małżonków (wyrok TK z 12 grudnia 2017 r.), czy też majątku osobistego osoby fizycznej (glosowany wyrok) mogą być na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przez to opodatkowane najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. W pierwszym wyroku TK stwierdził, że nie, ponieważ nie są w posiadaniu przedsiębiorcy, a w drugim, że są w posiadaniu przedsiębiorcy, ale żeby je opodatkować trzeba wykazać nie tylko posiadanie, ale także to, że są one wykorzystywane, chociażby potencjalnie, na prowadzenie działalności gospodarczej. To jest zatem zupełnie inne stanowisko niż przedstawione w wyroku z 12 grudnia 2017 r. Skąd te różnice? TK w glosowanym wyroku wg mnie nieprawidłowo przyjął, że osoba fizyczna nabyła i posiadała te nieruchomości jako przedsiębiorca. W efekcie ukształtowana wykładania art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. co do rozumienia „posiadania przez przedsiębiorcę” w odniesieniu do nieruchomości osób fizycznych została podważona. Na nowo rozpoczął się spór, o to jak należy rozumieć związek

¹¹ Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 167.

¹² P. Tuleja, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, Poznań 2016, s. 196 i n.

¹³ K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2013, s. 212.

nieruchomości z działalnością gospodarczą. Inaczej ten wyrok zrozumieli podatnicy, a inaczej organy podatkowe¹⁴.

IV. *Ignotum per ignotum*

TK analizując zgodność definicji nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej z Konstytucją doszedł do wniosku, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę to za mało. Uznanie tego twierdzenia za zasadne wymaga wyjaśnienia pojęcia „posiadanie przez przedsiębiorcę”. Tego jednak TK nie robi, poprzestając jedynie na tym, że jest to niewystarczające do uznania nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie można zasadnie twierdzić, że posiadanie jest niewystarczające, gdy nie ustali się, co należy przez nie rozumieć. Trybunał odrzucając posiadanie jako jedyny warunek uznania nieruchomości za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wskazuje, że za takie można jedynie uznać te nieruchomości, które są faktycznie lub mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia takiej działalności. W uzasadnieniu nie ma jednak żadnego wyjaśnienia tego, co należy rozumieć przez wykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej. Tak więc TK starając się ustalić rozumienie nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą robi to posługując się równie niejasnym pojęciem wykorzystywanie (w tym potencjalne) do prowadzenia działalności gospodarczej. Z sentencji można wywieść, że owo wykorzystanie do prowadzenia działalności gospodarczej to coś innego niż posiadanie¹⁵. Na gruncie u.p.o.l. posiadanie należy rozumieć zgodnie z Kodeksem cywilnym. Posiadanie jest stanem faktycznym polegającym na władaniu rzeczą (art. 336 Kodeksu cywilnego), a władanie obejmuje możliwość jej rzeczywistego wykorzystywania¹⁶. Przy czym rzeczywiste korzystanie z rzeczy ma miejsce nie tylko przy

¹⁴ Ł. Zalewski, *Wyrok TK korzystny nie tylko dla indywidualnych przedsiębiorców*, „Gazeta Prawna” z 31 marca 2021 r.

¹⁵ Jak się wydaje jest to nawiązanie do jednego z atrybutów prawa własności, a mianowicie korzystania z rzeczy, na które składa się uprawnienie m.in. do posiadania rzeczy oraz jej używanie – zob. J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1977, s. 71.

¹⁶ W doktrynie wskazuje, że dla istnienia posiadania nie jest konieczne rzeczywiste korzystanie z rzeczy, lecz samo możność takiego korzystania – zob. m.in. S. Rudnicki, *Komentarz*

faktycznym wykonywaniu tego władztwa, ale także gdy istnieje możliwość jego wykonywania¹⁷. Efektywne w sensie gospodarczym korzystanie z nieruchomości nie jest konieczną przesłanką posiadania¹⁸. Istota posiadania sprowadza się zatem do tego, że posiadacz wykorzystuje rzecz albo ma potencjalną możliwość jej wykorzystania na realizację określonych celów. Tak rozumiane posiadanie nie różni się niczym od użytego w uzasadnieniu wyroku wykorzystywania (faktycznego i potencjalnego) nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli tak, to nie ma podstawy wynikające z sentencji twierdzenie, że posiadanie przez przedsiębiorcę nie jest wystarczającą przesłanką do uznania nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Odnosząc powyższe ustalenia do użytego w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.-l pojęcia posiadanie należy stwierdzić, że jest to nic innego niż władanie nieruchomością przez przedsiębiorcę rozumiane jako możliwość ich wykorzystywania (w tym potencjalna) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Dlaczego działalności gospodarczej? Istotą przedsiębiorcy jest właśnie prowadzenie działalności gospodarczej¹⁹. Jedyńm celem przedsiębiorcy jest prowadzenie działalności gospodarczej z wykorzystaniem zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia tej działalności (przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego). Wszystkie składniki przedsiębiorstwa są przeznaczone do prowadzenia działalności, co oznacza że są faktycznie lub mogą być potencjalnie wykorzystane w tej działalności. Przedsiębiorcy nie są potrzebne rzeczy, które nie są i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do działalności gospodarczej – jego jedyne go celu. Jeżeli zatem przedsiębiorca nabywa nieruchomość, to staje się ona składnikiem takiego przedsiębiorstwa, jest w posiadaniu przedsiębiorcy i podlega opodatkowaniu najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości.

do kodeksu cywilnego. *Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 378.

¹⁷ A. Kunicki, [w:] *System Prawa Cywilnego. Prawo własności i inne prawa rzeczowe*, red. J. Ignatowicz, t. II, Ossolineum 1977, s. 827–828.

¹⁸ *Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe*, t. 2, red. J. Gudowski, Warszawa 2016, s. 784 i n.

¹⁹ C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 42 i n. Zawarte tam rozważania są aktualne na gruncie ustawy – Prawo przedsiębiorców.

V. Do jakich podmiotów może znaleźć zastosowanie głosowany wyrok?

Na pewno wyrok nie znajdzie zastosowania do przedsiębiorców prowadzących tylko działalność gospodarczą (choć co innego wynika z jego sentencji). Huty, kopalnie, fabryki samochodów czy też cementownie prowadzą określony rodzaj działalności gospodarczej i posiadają majątek w tym celu nabyty. Wszystkie ich nieruchomości są lub potencjalnie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Sytuacja się komplikuje w odniesieniu do podmiotów, które mogą prowadzić nie tylko działalność gospodarczą (poza osobami fizycznymi to np.: zakłady budżetowe, parki narodowe, spółdzielnie mieszkaniowe, fundacje)²⁰. Jeżeli taki podmiot poza działalnością gospodarczą prowadzi także inny rodzaj działalności (charytatywna, sportowa, kulturalna, oświatowa) to należy ustalić na potrzeby opodatkowania, jakie nieruchomości i w jakiej części są faktycznie lub potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. W literaturze wskazuje się, że można to zrobić analizując m.in. z jakich środków finansowych zostały nabyte, czy i w jaki celu są wykorzystywane, czy są to środki trwałe, czy wydatki z nimi związane są wliczane w ciężar kosztów prowadzonej działalności (utrzymanie, remonty), czy są (były) amortyzowane²¹. W typowych sytuacjach analiza tych okoliczności pozwala stwierdzić, czy należy je uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowując nieruchomości takich podmiotów już od dawna uwzględnia się sformułowany przez TK wymóg ich wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej²².

VI. Podsumowanie

Dokonując podsumowania wyżej przeprowadzonych rozważań należy stwierdzić, że:

²⁰ Przykładem takich podmiotów mogą być też gminy, które poza realizacją zadań własnych mogą w niektórych przypadkach prowadzić działalność gospodarczą – Etel M., *The use of communal properties for business activity* „Białostockie Studia Prawnicze” 2008, z. 4, s. 206–212.

²¹ L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, op.cit., s. 160 i n.

²² L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 117 i n.

1. Sentencja głosowanego wyroku nie pokrywa się z zakresem skargi konstytucyjnej. TK zajął się sprawą zgodności z Konstytucją rozumienia pojęcia posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, a skarga została wniesiona przez osobę fizyczną, która nie posiadała nieruchomości jako przedsiębiorca.
2. Rozpatrzenie skargi nie było konieczne z uwagi na to, że taka sprawa była już przedmiotem wyroku TK z 12 grudnia 2017 r.
3. TK stwierdził, że posiadanie przez przedsiębiorcę jest niewystarczającą przesłanką do zaliczenia nieruchomości do kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, chociaż nie wyjaśnił jak należy rozumieć to pojęcie.
4. Posiadanie na gruncie u.p.o.l. to władanie nieruchomością przez przedsiębiorcę rozumiane jako możliwość ich wykorzystywania (w tym potencjalna) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Nie można zatem zasadnie twierdzić, że posiadanie to za mało i należy dodatkowo badać to, czy nieruchomość jest albo może być (potencjalnie) wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, a to właśnie wynika z głosowanego wyroku.
5. Wyrok TK może dotyczyć tylko podmiotów prowadzących oprócz działalności gospodarczej inny rodzaj działalności. Jedynie w ich przypadku istnieje potrzeba ustalenia, co nie jest żadną nowością, jaka część majątku nieruchomego jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, a przez to podlega opodatkowaniu najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. W odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących tylko działalność gospodarczą nie jest to potrzebne, ponieważ wszystkie ich nieruchomości wchodzą w skład ich przedsiębiorstwa i mogą być przeznaczone tylko do działalności gospodarczej.

Literatura

- Banasik P., *Firmy mogą zapłacić mniej podatku samorządom*, „Rzeczpospolita” z 26 marca 2021 r.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.

- Dowgier R., *Glosa do wyroku TK z 12.12.2017 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, z. 3.
- Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998.
- Etel M., *The use of communal properties for business activity*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2008, z. 4.
- Florczak-Wątor M., *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006.
- Ignatowicz J., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1977.
- Jamróz L., *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011.
- Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe*, t. 2, red. J. Gudowski, Warszawa 2016.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Kunicki A., [w:] *System Prawa Cywilnego. Prawo własności i inne prawa rzeczowe*, t. II, red. J. Ignatowicz, Ossolineum 1977.
- Pahl B., *Jak opodatkować grunty i budynki zakupione przez współmałżonków w sytuacji gdy jeden z nich prowadzi działalność gospodarczą?*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 6.
- Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996.
- Tuleja P., *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, Poznań 2016.
- Wojtyczek K., *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2013.
- Zalewski Ł., *Będą sadowe spory o podatek od spółek. Gminy nie zamierzają odpuścić*, „Gazeta Prawna” z 6 kwietnia 2021 r.
- Zalewski Ł., *Wyrok TK korzystny nie tylko dla indywidualnych przedsiębiorców*, „Gazeta Prawna” z 31 marca 2021 r.
- Zalewski Ł., *Wyrok TK ma zastosowanie również do osób prawnych*, „Gazeta Prawna” z 15 kwietnia 2021 r.