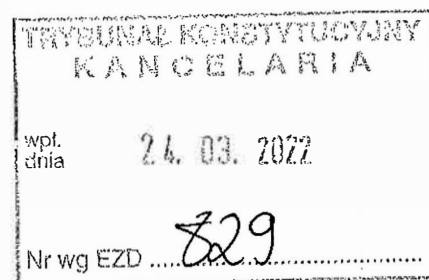




Warszawa, dnia 22 marca 2021 r.

PK VIII TK 131.2020

(SK 89/20)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną Agencji Mienia Wojskowego z siedzibą w Warszawie o stwierdzenie niezgodności „normy prawnej dekodowanej z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U z 2014 r., poz. 849 z późn. zm.)”, w zakresie, w jakim „umożliwia uznanie, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu albo budynku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, mimo że faktycznie nie wykorzystuje on posiadanego gruntu albo budynku do prowadzenia działalności gospodarczej”, z „art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, z art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32” Konstytucji Rzeczypospolitej

- na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., w zakresie, w jakim umożliwia uznanie gruntu lub budynku za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie ze względu na posiadanie tegoż gruntu lub budynku przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, mimo że faktycznie nie wykorzystuje on posiadanego gruntu albo budynku do prowadzenia tej działalności, z art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 w związku z art. 2, art. art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania wyroku;**
- 2) w pozostałym zakresie postępowania podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna Agencji Mienia Wojskowego (dalej: Skarżąca lub Agencja) została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Agencja wykazała w deklaracji dotyczącej podatku od nieruchomości za lata 2013 i 2014 – za grunty oznaczone w ewidencji symbolem o powierzchni oraz budynki niemieszkalne o powierzchni położone w miejscowości H – podatek do zapłaty w kwocie zł.

W kwietnia 2014 r. zostało wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie określenia prawidłowej wysokości przedmiotowego zobowiązania podatkowego.

W toku tegoż postępowania Wójt Gminy P kilkakrotnie określał wysokość tego zobowiązania podatkowego w kwocie zł za każdy rok. Po raz pierwszy dwoma decyzjami z maja 2014 r., uchylonymi decyzjami Samorządowego Kolegium Odwoławczego w P z czerwca 2014 r. Po raz kolejny dwoma decyzjami z lipca 2014 r., które zostały uchylone decyzjami SKO w P z października 2014 r. Następnie dwoma decyzjami z listopada 2014 r., uchylonymi decyzjami organu podatkowego II instancji z dnia stycznia 2015 r.

Po kolejnym rozpatrzeniu sprawy, dwoma decyzjami z kwietnia 2015 r., Wójt Gminy P określił Skarżącej za rok 2013 i 2014 wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w kwocie po zł za każdy rok.

Organ podatkowy I instancji przyjął, iż będące przedmiotem opodatkowania grunty i budynki podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek tegoż podatku związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (adres publikacyjny w dacie wydania

decyzji przez Wójta Gminy: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; aktualny adres publikacyjny: tekst jednolity – Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.).

Skarżąca złożyła odwołania od wskazanych decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, po rozpoznaniu których SKO w P , decyzjami z maja 2015 r., utrzymało w mocy zaskarżone orzeczenia.

Organ podatkowy II instancji, uzasadniając swoje stanowisko, podniósł m.in., iż prowadzenie działalności gospodarczej przez Agencję wynika z art. 23 ust. 4, zaś wykorzystywanie przez nią mienia do celów działalności gospodarczej z art. 24 ustawy z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (Dz. U. z 2013 r., poz. 712, dalej: ustawa o AMW). Podkreślił przy tym, iż sam fakt posiadania gruntu przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą przesądza o tym, że grunt ten jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Bez znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości jest zaś okoliczność, czy przedsiębiorca wykorzystuje posiadane przez siebie grunty do działalności gospodarczej.

Na marginesie zauważyć należy, iż ustawa o AMW obowiązywała w dacie wydania omawianych decyzji przez organy podatkowe obu instancji. Została uchylona ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego (Dz. U. z 2021 r., poz. 303 ze zm.), co nie miało wpływu na rozstrzygnięcia zapadłe w omawianej sprawie, w związku z którą Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną.

Skarżąca wniosła skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R (dalej: WSA w R) na decyzje SKO w P z maja 2015 r.

WSA w , wyrokiem z października 2015 r., oddalił te skargi, stwierdzając m.in., iż organy podatkowe zasadnie uznały, że nieruchomości należące do Agencji powinny zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości w wysokości określonej według stawek przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Sąd

podniósł, iż definicja legalna zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nakazuje, co do zasady, traktować jako grunty i budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wszelkie nieruchomości, jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. W każdym przypadku, jeżeli podmiot prowadzi taką działalność, jego nieruchomości (co do zasady) podlegają opodatkowaniu według stawek podatku od nieruchomości w wysokości przewidzianej w przepisach u.p.o.l. dla gruntu lub budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej. Sąd I instancji wskazał, iż, niezależnie od sposobu powołania Agencji, *celów działania, rodzaju posiadanego mienia należało stwierdzić, że jej status wyczerpuje przesłankę określoną w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pozwalającą na przyjęcie, że posiadane przez Agencję mienie jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Od wyroku WSA w R Skarżąca złożyła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który, wyrokiem z 8 lutego 2018 r., oddalił tę skargę.

W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł m.in., iż z treści przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 3 u.p.o.l. jednoznacznie wynika, że za grunty i budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należało uważać grunty i budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. NSA stwierdził przy tym, że, stosownie do postanowień art. 23 ust. 4 ustawy o AMW, prowadzenie działalności gospodarczej przez Agencję odbywa się na zasadach określonych w przepisach dotyczących działalności gospodarczej. Zgodnie zaś z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.), działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa, a także działalność zawodowa wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Agencja spełnia wszystkie te kryteria przy prowadzeniu swojej działalności. W konsekwencji NSA uznał, iż *nie budzi wątpliwości zasadność opodatkowania stawkami podatku od nieruchomości*

przewidywanymi dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, będących w posiadaniu skarżącej gruntów i budynków. (...). Prawidłowość takiego rozumowania potwierdzona została w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 2017 roku sygn. akt SK 13/15 (opublikowany w: OTK-A 2017/85). Analizując kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. TK odwołał się przy tym do wyroku NSA z 12.06.2012 r., sygn. akt II FSK 2288/10 (dostępny w CBOSA), w którym wskazano, że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania czy cel zakupu podlega opodatkowaniu wg. najwyższych stawek. Wniosek ten uznano za logiczny w odniesieniu do przedsiębiorców nie będących osobami fizycznymi (pkt.85). W konsekwencji dla ustalenia związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej wystarczy stwierdzenie, że grunt ten pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność normy prawnej dekodowanej z przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U. z 2014 r., poz. 849 z późn. zm.) [petitum skargi konstytucyjnej, str. 1], w zakresie w jakim umożliwia uznanie, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu albo budynku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, mimo że faktycznie nie wykorzystuje on posiadanego gruntu albo budynku do prowadzenia działalności gospodarczej [pkt 1 petitum skargi konstytucyjnej]. Zarzuciła zaskarżonej regulacji niezgodność z wzorcami z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji RP (tamże).

Uzasadniając te zarzuty, Skarżąca podniosła m.in., iż przepisy Konstytucji, wskazane w skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli, należy odczytywać łącznie jako zespół ograniczeń stawianych ustawodawcy w momencie korzystania z przysługującej mu swobody w zakresie kształtowania przepisów prawa podatkowego (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 20). Skarżąca zwróciła uwagę, iż [w] literaturze przedmiotu zespół ten jest określany mianem zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym. U jej podstaw leży zasada demokratycznego państwa prawnego oraz zasada sprawiedliwości społecznej. Składają się na nią ponadto wskazane w skardze konstytucyjnej zasada proporcjonalności, zasada równości, zasada ochrony prawa własności i zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Z treści powyższych przepisów wynika, że przepisy prawa podatkowego powinny być tworzone z poszanowaniem prawa do własności, jakiego wymaga wyrażona w przepisie art. 31 ust. 3 zasada proporcjonalności (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 20-21).

W ocenie Skarżącej, będąca przedmiotem kontroli norma prawna prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia prawa własności oraz prawa do równego traktowania w zakresie ciążących na niej obowiązków podatkowych. Prawo do własności skarżącej jest naruszane w ten sposób, że jako posiadacz nieruchomości jest ona zobowiązana do ponoszenia ciężaru podatkowego w najwyższej stawce podatkowej – ustalonego jak dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej pomimo tego, że nieruchomość nigdy nie była, nie jest i nie będzie wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. W rzeczywistości dochodzi więc do jej dyskryminacji, w odniesieniu do wysokości obciążeń podatkowych, względem podmiotów, które chociaż potencjalnie uprawnione są do prowadzenia działalności gospodarczej, to jej również nie prowadzą m.in. z takich samych przyczyn. Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności polega na tym, że ustawodawca nie

zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku budynku bądź gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej przez posiadacza nieruchomości (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21). W tym kontekście Skarżąca wskazała, iż kwestionowana regulacja daje organom państwa podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo własności podatników. Jej zdaniem, w praktyce organy państwa nagminnie stosują rozszerzającą wykładnię zaskarżonych przepisów w celu zwiększenia wpływów z tytułu podatku od nieruchomości, co prowadzić ma do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej.

W ocenie Skarżącej, zaskarżona regulacja prowadzi do naruszenia zasady równości, poprzez nieprawidłowe różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej przy jednoczesnym „automatyzmie” podejmowanych decyzji, gdzie posiadane nieruchomości uznawane są jako wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej bez jakiegokolwiek odniesienia do stanu faktycznego rzeczy, a w szczególności faktu wykorzystywania danej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, czy wręcz w ogóle możliwości prowadzenia na danej nieruchomości działalności gospodarczej (tamże). Według Skarżącej, pobieranie podatku od nieruchomości w różnej wysokości od dwóch identycznych działek niewykorzystywanych dla celów związanych z działalnością gospodarczą tylko z tego względu, iż posiadacz jednej z nich może na niej prowadzić działalność gospodarczą, choć jej nie prowadzi, budzi poważne wątpliwości w świetle dopuszczalności różnicowania sytuacji prawnej posiadaczy tych działek. Każdy z tych podatników osiąga taką samą „korzyść” z posiadania przedmiotu opodatkowania, bez względu na to czy jest, czy też nie jest przedsiębiorcą albo „innym podmiotem”. Cecha ta nie wpływa również w żadnym stopniu na wartość przedmiotu opodatkowania. Cecha ta nie może być uznana za prawnie relewantną, gdyż nie jest w żaden sposób powiązana z danym przedmiotem opodatkowania. W obu wypadkach nieruchomość pełni bowiem tę samą funkcję

i nie wpływa w żaden sposób na działalność gospodarczą przedsiębiorcy albo „innego podmiotu” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22).

Skarżąca zarzuciła ponadto, iż kwestionowana regulacja narusza zasadę ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, gdyż podatnik jest *de facto* karany za sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej tym, iż jego nieruchomości obciążone są wyższym podatkiem tylko ze względu na posiadanie przez niego tychże nieruchomości. Tym samym, zdaniem Skarżącej, kwestionowana regulacja prowadzi ma *do skrajnego fiskalizmu, gdzie biorąc pod uwagę np. realia niniejszej sprawy, skarżąca została obciążona maksymalnym podatkiem w zasadzie tylko dlatego, że w jej zasobie znalazły się nieruchomości Skarbu Państwa, które musi utrzymywać, gospodarować, ale nie ma obowiązku prowadzenia na tych nieruchomościach działalności gospodarczej. Takie działanie organów Państwa, jest nie tylko rażąco niesprawiedliwie i krzywdzące, ale prowadzi do naruszenia zasady ochrony zaufania jednostki do Państwa i stanowionego przez nie prawa, w sytuacji w której Państwo i jego instytucje, zamiast służyć dobru obywateli podejmuje działania dla ich maksymalnego obciążania podatkowego, bez jakiegokolwiek realnego uzasadnienia dla tego typu działań i w całkowitym oderwaniu od stanu sprawy i realnego wykorzystania nieruchomości* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22-23).

W ocenie Skarżącej, *faktycznie (...) zaskarżona norma prawna (...) stanowi podstawę dla dokonywania przez instytucje państwowe interpretacji rozszerzającej stwierdzonych okoliczności, tak by objąć maksymalną stawką podatkową jak najszerszy krąg podmiotów, bez względu na faktyczne wykorzystywanie nieruchomości, co w ocenie skarżącej jest sprzeczne z art 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, z art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji RP* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 23). Skarżąca podniosła, iż powyższe (...) *prowadzi do naruszenia ww. praw podmiotowych skarżącej, a nadto do prawa do*

swobody działalności gospodarczej, (...), przy tak dekodowanej normie prawnej z przepisów u.p.o.l. prowadzenie działalności gospodarczej przez podmiot dysponujący kilkoma nieruchomościami (niezwiązanymi z prowadzaniem działalności gospodarczej), może się okazać z założenia wykluczone (ekonomicznie nieuzasadnione) z uwagi na fakt maksymalnego obciążania podatkowego (z samego tylko faktu posiadania statusu przedsiębiorcy albo innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) nieruchomości skutkujący tym, że przychody z działalności gospodarczej, mogą z założenia być nie wystarczające do pokrycia automatycznie i maksymalnie wzrastających obciążeń podatkowych (tamże).

W piśmie do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 grudnia 2019 r., uzupełniającym – w wykonaniu zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2019 r. – braki formalne skargi konstytucyjnej, Skarżąca podniosła m.in., iż dopuszczalna konstytucyjnie swoboda regulacyjna ustawodawcy w nakładaniu ciężarów publicznych nie jest nieograniczona. W zakresie nakładania obowiązków podatkowych ustawodawca jest bowiem związany zasadami wynikającymi m.in. z treści art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji. W ocenie Skarżącej, wzorzec kontroli z art. 21 Konstytucji *można potraktować jako bardziej ogólny wyraz unormowania zawartego w art. 64 ustawy zasadniczej. Z uwagi na zamieszczenie go w rozdziale I Konstytucji można tłumaczyć dążeniem do podkreślenia znaczenia ochrony prawa własności. Podobnie należy interpretować także art. 20 oraz art. 22 Konstytucji, tj. przede wszystkim „jako normę programową nakazującą wycofanie się państwa ze sfery gospodarczej”* (str. 2 pisma). Naruszenie norm bardziej szczegółowych wyrażonych w art. 64 oznacza naruszenie także ogólniejszego art. 21 ust. 1 Konstytucji. Według Skarżącej, *[n]aruszenie istoty prawa własności nastąpiło poprzez wprowadzenie ograniczenia podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa co uniemożliwia realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach wskazanych*

w art. 20 Konstytucji. Wskazane regulacje prawne, mimo że nie znoszą samego prawa własności, to jednak w praktyce uniemożliwiają korzystanie z niego i realizację jego funkcji (tamże). Skarżąca wskazała, iż konsekwencją zastosowania zaskarżonych przepisów jest zmniejszenie środków finansowych będących w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe mogą podlegać kontroli w świetle regulacji prawnej art. 64 Konstytucji RP. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, iż zarzut niezgodności z konstytucyjną ochroną praw majątkowych uzasadniony jest wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej wartości konstytucyjnej - w skardze wskazano na naruszenie art. 2 Konstytucji RP (str. 4 powołanego wcześniej pisma Skarżącej z dnia 27 grudnia 2019 r.).

W ocenie Skarżącej, zaskarżona regulacja narusza Jej prawo do własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego oraz wolność od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym, prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych oraz prawo do swobody działalności gospodarczej (tamże).

Jak już podniesiono, w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli w niniejszej sprawie, w określonym w tymże *petitum* zakresie, zostały wskazane przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 w z. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b w zw. z art. 5 ust. 3 u.p.o.l.

W tym kontekście wskazać należy, iż przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. został dodany do u.p.o.l. ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683, dalej: ustawa zmieniająca) i wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

Przepis ten stanowił:

Art. 1a.1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...);

3) *grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.*

W cytowanym brzmieniu przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. obowiązywał do dnia 31 grudnia 2015 r.

Ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., poz. 1045 ze zm., dalej: ustawa nowelizująca), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., przepisowi art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nadano brzmienie:

Art. 1a. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...);

3) *grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.*

Ustawą nowelizującą w art. 1a u.p.o.l. dodano ust. 2a, który stanowi:

2a. Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;

2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;

3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na

podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Przepisy art. 5 ust. 1 pkt 1 lit., art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i art. 5 ust. 3 u.p.o.l. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą stanowiły:

Art. 5.1. Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

1) od gruntów:

a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,62 zł od 1 m² powierzchni,

(...);

2) od budynków lub ich części:

(...);

b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

(...);

3. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków.

Jeśli chodzi o przepisy art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., ich brzmienie, w stosunku do cytowanego, w kolejnych latach ulegało zmianie jedynie w zakresie określonych w nich górnych granic stawek podatkowych.

Wysokość owych górnych granic stawek podatkowych podlega bowiem co roku uaktualnieniu przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wynika to z przyjętego w art. 20 u.p.o.l. mechanizmu ich określenia.

Przepis ten stanowi:

Art. 20. 1. Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 i art. 19 pkt 1, obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem zasady określonej w ust. 1, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy.

3. Wskaźnik cen, o którym mowa w ust. 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.

Sprawa, w związku z którą Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną, dotyczyła, co należy przypomnieć, rozstrzygnięcia w przedmiocie określenia podatku od nieruchomości od gruntów i budynków za 2013 i 2014 rok.

W 2013 r., zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2012 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2013 r. (M.P. z 2012 r., poz. 587, dalej: obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2012 r.), górna granica tych stawek dla nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. wynosiła 0,88 zł za m², zaś dla nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy – 22,82 zł za m².

W 2014 r., zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2013 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2014 r. (M.P. z 2013 r., poz. 724, dalej: obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2013 r.), górna granica tych stawek dla nieruchomości z art. 5

ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. wynosiła 0,89 zł za m², zaś dla nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy 23,03 zł za m².

Przepis art. 5 ust. 3 u.p.o.l. w cytowanym brzmieniu obowiązuje do dnia dzisiejszego.

Podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna wiąże się z konkretnym postępowaniem sądowym, które toczyło się z udziałem podmiotu wnoszącego tę skargę, co determinuje zakres przedmiotowy jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

Zgodnie z art. 133 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy. Przyjęcie tej zasady oznacza, że sąd administracyjny rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności), stąd zmiana stanu faktycznego lub prawnego, która nastąpiła po wydaniu zaskarżonego aktu, zasadniczo nie podlega uwzględnieniu (*vide* – wyroki NSA dnia: 24 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 586/09, LEX nr 737633; 5 lipca 2016 r., sygn. II GSK 357/15, LEX nr 2101967; 16 stycznia 2019 r., sygn. II OSK 339/17, LEX nr 2621768; 17 marca 2020 r., sygn. II GSK 1523/19, LEX nr 2906085).

Omawiany wcześniej wyrok NSA z lutego 2018 r., będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżącej, w związku z którym skierowała Ona skargę konstytucyjną, dotyczył – jak już wskazano – rozpoznania skargi kasacyjnej od wyroku sądu I instancji oddalającego skargi na decyzje SKO w P z maja 2015 r., utrzymujące w mocy decyzje organu podatkowego I instancji z kwietnia 2015 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości za lata 2013 i 2014.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, wyrażoną w powołanym wcześniej art. 133 § 1 p.p.s.a., w sprawie tej miały więc zastosowanie:

- przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, tj. brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.;

- przepisy art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, w zw. z obwieszczeniami Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2012 r. oraz z dnia 7 sierpnia 2013 r.;

- art. 5 ust. 3 u.p.o.l. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

W niniejszej sprawie, odnosząc się do określonego w skardze konstytucyjnej przedmiotu kontroli, zauważyć trzeba, iż z jej *petitum* oraz uzasadnienia wynika, iż, w istocie, Skarżąca kwestionuje jedynie konstytucyjność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia on uznanie gruntów i budynków za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie ze względu na ich posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, pomimo iż nie wykorzystuje on tychże nieruchomości do prowadzenia takiej działalności.

Innymi słowy, Skarżąca kwestionuje przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim, w swojej pierwszej części, zawiera on definicję legalną, zgodnie z którą grunty i budynki związane z działalnością gospodarczą to grunty i budynki posiadane przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Nie kwestionuje natomiast zgodności z ustawą zasadniczą dalszej części przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definiującej przypadki, w których grunty i budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą nie są uznawane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z uwagi na wskazany zakres zaskarżenia, zmiany brzmienia przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wprowadzone ustawą zmieniającą, a dotyczące

wylączenia z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej gruntów, budynków i budowli posiadanych przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, nie mają wpływu na przedmiot kontroli w niniejszej sprawie.

Kwestia wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej, jako pozostających w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3, przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i art. 5 ust. 3 u.p.o.l., w kontekście określenia przedmiotu zaskarżenia w niniejszej sprawie, zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska, dotyczącej dopuszczalności merytorycznego rozpoznania tejże skargi przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29).

Na wstępie podnieść trzeba, że skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu. Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy) [*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73 i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30].

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa lub wolności konstytucyjnej. Dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy – co do zasady – także od tego, czy w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście jego konstytucyjnych praw i wolności. Powinien on to wykazać w ramach spełnienia wymogu uprawdopodobnienia naruszenia, które uzasadnia udzielenie ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. Naruszenie to musi przy tym dotyczyć tego, że przepis, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie w sprawie skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność bądź prawo. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, *op. cit.*; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, *op. cit.*; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, *op. cit.*; 5 września 2019 r., sygn. Ts 156/17, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 146).

W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym kierujący je podmiot zobowiązany jest więc przedstawić proces myślowy, jaki

doprowadził go do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorce kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność. Nie wystarczy samo sformułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu przez tenże przepis określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a wzorcami kontroli. Powinność uzasadnienia zarzutów ciąży przy tym na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste, a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny. Poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo całkowity brak uzasadnienia sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).

W niniejszej sprawie nie został spełniony ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i art. 5 ust. 3 u.p.o.l.

W skardze konstytucyjnej nie została przedstawiona argumentacja, z której wynikałoby, iż Skarżąca kwestionuje konstytucyjność przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., tj. określone w tych przepisach podwyższone stawki podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Skarga konstytucyjna nie zawiera także żadnej argumentacji dotyczącej zarzutu niezgodności z Konstytucją przyjętego w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. rozwiązania, zgodnie z którym rada gminy, w uchwale określającej wysokość stawek podatku od nieruchomości, może różnicować ich wysokość w odniesieniu do poszczególnych rodzajów nieruchomości.

Z tych względów postępowanie w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i art. 5 ust. 3 u.p.o.l. podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W niniejszej sprawie nie zostały także spełnione ustawowe wymogi dotyczące uzasadnienia zarzutów naruszenia wzorców z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

Art. 20 Konstytucji, stanowi, iż *[s]półeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej*. W przepisie tym została sformułowana zasada społecznej gospodarki rynkowej, która nadaje kształt ustrojowi gospodarczemu Rzeczypospolitej i określa kierunek dążeń państwa w tym zakresie, wskazując na zasadnicze elementy społecznej gospodarki rynkowej: wolność działalności gospodarczej, własność prywatną oraz dialog

i współpracę partnerów społecznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. K 8/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 72). Wśród obowiązków państwa, wynikających z zasady wolności działalności gospodarczej, wyróżnia się obowiązki pozytywne, polegające na zobowiązaniu państwa do tworzenia materialnych warunków sprzyjających realizacji wolności gospodarczej, i negatywne, zakazujące wydawania aktów prawnych sprzecznych z tą zasadą. Wolność działalności gospodarczej, o której mowa w art. 20 Konstytucji, jest publicznym prawem podmiotowym polegającym przede wszystkim na możliwości swobodnego podejmowania i wykonywania tej działalności, wyboru jej przedmiotu i prawno-organizacyjnych form działania, swobodzie podejmowania decyzji gospodarczych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. K 6/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 24 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego). Wolność wykonywania określonego rodzaju działalności gospodarczej obejmuje też swobodę określania zakresu prowadzonej działalności (terytorialnego, personalnego, rzeczowego) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62].

Przepisy art. 20 i art. 22 Konstytucji, ujmowane łącznie, pełnią dwojaką funkcję: wyrażają jedną z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej i stanowią podstawę do konstruowania prawa podmiotowego przysługującego jednostce – w postaci wolności działalności gospodarczej.

Przepis art. 22 Konstytucji dopuszcza ograniczenie wolności działalności gospodarczej, określając formalne i materialne przesłanki tegoż ograniczenia. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia te znajdowały uzasadnienie w *ważnym interesie publicznym*, a w płaszczyźnie formalnej – aby były wprowadzone *tylko w drodze ustawy*. Z art. 22 Konstytucji wynika zakaz ograniczania wolności działalności gospodarczej w sposób z nim sprzeczny lub niezgodny z wymienionymi w nim warunkami (*vide* – wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100 i 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79). Ograniczenia wolności działalności gospodarczej to takie regulacje prawne, które formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. SK 35/08, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2021 r., sygn. SK 81/20, OTK ZU z 2022 r., seria A, poz. 5).

Skarżąca nie przedstawiła argumentacji uzasadniającej tezę, że kwestionowana regulacja miała wpływ na swobodę wyboru rodzaju prowadzonej działalności, jak i wolność jej wykonywania, w tym w szczególności na możliwość samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych dotyczących prowadzenia tejże działalności. Nie wykazała tym samym, aby zaskarżony przepis prowadził do ograniczenia wolności działalności gospodarczej z art. 20 Konstytucji, a ograniczenie to było sprzeczne z formalnymi i materialnymi przesłankami dopuszczalności tego rodzaju ograniczenia określonymi w art. 22 ustawy zasadniczej. W pismach procesowych Skarżącej brak jest argumentacji uzasadniającej takie tezy.

W szczególności nie można uznać za uzasadnienie zarzutów naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji wskazania w skardze konstytucyjnej, iż ustawodawca w zakresie nakładania obowiązków podatkowych jest ograniczony zasadami tworzącymi fundamenty społecznej gospodarki rynkowej wymienionymi w art. 20 oraz wyrażoną w art. 22 Konstytucji zasadą ograniczenia wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18) oraz stwierdzenia, iż kwestionowana regulacja może prowadzić do sytuacji, w której prowadzenie działalności gospodarczej przez podmiot posiadający kilka nieruchomości może okazać się nieopłacalne ze względu na obciążenie tegoż

podmiotu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem maksymalnych stawek tegoż podatku (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze str. 23 uzasadnienia skargi konstytucyjnej), zaś przepisy art. 20 i 22 ustawy zasadniczej należy interpretować jako *normę programową nakazującą wycofanie się państwa ze sfery gospodarczej* (pismo z dnia 27 grudnia 2019 r., str. 2 i 3).

W kontekście dopuszczalności merytorycznego rozpoznania w niniejszej sprawie zarzutów dotyczących niezgodności z art. 20 i art. 22 Konstytucji zauważyć ponadto trzeba, że przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l nie reguluje prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu tychże przepisów ustawy zasadniczej.

W zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 20 w zw. z art. 22 ustawy zasadniczej skarga konstytucyjna nie spełnia zatem wymogów formalnych określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W skardze konstytucyjnej brak jest również należytego uzasadnienia zarzutów niezgodności zaskarżonej regulacji z wzorcem z art. 32 ust. 2 Konstytucji.

Zgodnie z tym przepisem ustawy zasadniczej, *[n]ikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.*

Wynikający z tego przepisu zakaz dyskryminacji jest korelatem przestrzegania zasady równości. Oznacza on m.in. niedopuszczalność wprowadzania regulacji różnicujących sytuację prawną adresatów norm, wyłącznie oraz ze względu na indywidualne (osobowe) cechy adresata normy prawnej, takie jak choćby płeć, wiek bądź pochodzenie społeczne. Dyskryminacja stanowi zatem kwalifikowany przejaw nierównego traktowania, wyrażający się w świadomym i celowym, a przy tym konstytucyjnie zabronionym, różnicowaniu przez prawodawcę podmiotów prawa wyłącznie przez wzgląd na ich indywidualne cechy osobowe bądź różnicowaniu z innych – dających się ujawnić

w toku wykładni – pobudek (celów), zasługujących na szczególne potępienie. Jest ona bezwzględnie niedopuszczalna, nawet w reżimie stanów nadzwyczajnych.

Naruszenie zakazu dyskryminacji przejawia się zarówno w pogorszeniu sytuacji prawnej określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak również polepszeniu sytuacji danej klasy podmiotów, czyli niezasadnym uprzywilejowaniu ich w stosunku do podmiotów podobnych. Powszechnie rozróżnia się przy tym dyskryminację bezpośrednią, opartą na niedozwolonych i oczywistych kryteriach różnicujących, oraz dyskryminację pośrednią, w sytuacji gdy pozornie neutralne kryterium różnicujące prowadzi do niedopuszczalnego zróżnicowania podmiotów podobnych. Twierdzenie, że prawodawca naruszył wyrażony w art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej zakaz dyskryminacji, wymaga przedstawienia innych argumentów niż twierdzenie, że naruszono zasadę równego traktowania podmiotów podobnych wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Udowodnienie tego naruszenia wymaga w szczególności wykazania, że różnicowanie opiera się na indywidualnej osobowej cesze adresata normy, zaś wprowadzone kryterium różnicowania jest zakazane konstytucyjnie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 lipca 2011 r., sygn. P 14/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r. sygn. SK 20/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115 i 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07 (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60), *[z]akaz dyskryminacji wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa (z art. 32 ust. 1 Konstytucji).*

W sytuacji zatem, gdy argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu konkretnego środka inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wyczerpuje się w dowodzeniu, że kwestionowana w nim regulacja nie wypełnia kryteriów ujętych w teście równości, wykorzystywanym do oceny zgodności przepisów prawnych z art. 32 ust. 1 Konstytucji, a więc

w uzasadnieniu tym nie powołano odrębnych, specyficznych argumentów mających świadczyć o równoległym pogwałceniu art. 32 ust. 2 Konstytucji, to zakres orzekania należy ograniczyć do pierwszego z ustępów tego artykułu. W zakresie kontroli z art. 32 ust. 2 Konstytucji postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym podlega zaś umorzeniu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 2009 r., sygn. K 49/07, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 169; 11 lipca 2012 r., sygn. K 8/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 78; 18 marca 2014 r., sygn. SK 53/12, OTK ZU nr 3/A/2014, poz. 32; 20 czerwca 2017 r., sygn. K 16/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14; *op. cit.*; 22 czerwca 2016 r., sygn. P 70/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 47; 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, *op. cit.*).

W niniejszej sprawie ze skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca nie wskazała niedopuszczalnego i bezwzględnie zakazanego konstytucyjnie kryterium różnicującego, na podstawie którego dochodziłoby do dyskryminacji na gruncie kwestionowanych przepisów. W skardze konstytucyjnej przedstawiono argumentację służącą uzasadnieniu zarzutów dotyczących niezgodności z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Nie powołano zaś odrębnych, specyficznych argumentów mających świadczyć o równoległym pogwałceniu art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej – co uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia tego wzorca kontroli.

Tym samym, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 2 Konstytucji skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów formalnych 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, co uniemożliwia w tej części merytoryczne rozpoznanie skargi.

Reasumując, skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 20, art. 22 i art. 31 ust. 2 Konstytucji

nie spełnia wymogów formalnych niezbędnych do jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

W tym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W odniesieniu do zarzutów niezgodności przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim umożliwia uznanie budynków i gruntów za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie ze względu na ich posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, z art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji, rozważyć należy, czy w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem* skutkująca koniecznością umorzenia postępowania.

Podnieść trzeba, iż wyrokiem z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19 (OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 14), Trybunał Konstytucyjny orzekł, że *[a]rt. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) 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.*

Sprawa, w której został wydany cytowany wyrok, została zainicjowana skargą konstytucyjną Z.W., dalej: podmiot skarżący, w której wniósł on o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., w zakresie, w jakim *uzależnia zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do*

kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (co skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości w wyższej stawce) wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną (będącą właścicielem nieruchomości) działalności gospodarczej, a niezależnie od tego czy grunty, budynki i budowle faktycznie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając wskazaną sprawę, uznał, iż podmiot skarżący w istocie kwestionuje jedynie kwalifikację prawną gruntów, budynków i budowli jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przyjętą w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nie kwestionuje natomiast zwiększonych stawek podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, określonych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w związku z czym umorzył postępowanie w zakresie badania konstytucyjności tych przepisów na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Trybunał Konstytucyjny – nie kwestionując, iż przedmiotem kontroli jest przepis 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., uznał, iż zmiany brzmienia tegoż przepisu, wprowadzone ustawą nowelizującą, nie miały wpływu na przedmiot postępowania w rozpatrywanej sprawie.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny przyjął, iż przedmiotem kontroli w rozpatrywanej wówczas sprawie był przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Uzasadniając stanowisko przedstawione w sentencji wyroku wydanego w sprawie SK 39/19, Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż dla rozstrzygnięcia sprawy *najistotniejsze było dokonanie oceny zgodności zaskarżonego przepisu z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) między prawem jednostki do własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji) a obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji).*

Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. uzależniają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, z zastosowaniem wyższej stawki tegoż podatku przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wyłącznie od posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w swoim literalnym brzmieniu nie uwzględnia przy tym, czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Regulacja zawarta w tym przepisie powoduje więc objęcie definicją legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a co za tym idzie opodatkowanie wyższą stawką podatkową nieruchomości będących w posiadaniu podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, niezależnie od tego, czy podatnik ów faktycznie wykorzystuje je lub mógłby je wykorzystywać w swojej działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny podniósł, iż *ustawodawca nie odróżnia zatem dla celów zapłaty podatku od nieruchomości sytuacji podatników posiadających nieruchomości i wykorzystujących je do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników posiadających nieruchomości, którzy nie wykorzystują ich do prowadzenia działalności gospodarczej. Obie grupy przedsiębiorców będą zobowiązane do zapłaty podatku w stawce wyższej, przypisanej nieruchomościom związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Trybunał Konstytucyjny przyjął, iż przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Stwierdził przy tym, iż art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium "posiadania gruntu przez przedsiębiorcę" nie realizuje wyłącznie celu fiskalnego, przez co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie naruszenia prawa do własności. Jednocześnie zaskarżonej regulacji nie można uzasadnić ochroną interesu publicznego, co prowadzi do wniosku, że nie są w tym przypadku spełnione przesłanki testu proporcjonalności. Tym samym zaskarżoną regulację Trybunał uznał za sprzeczną również z art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji. Podniósł przy tym, iż nieproporcjonalnej ingerencji w konstytucyjne prawo własności upatruje w braku precyzyjnych kryteriów, poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot

prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów.

W związku ze stwierdzeniem niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji, w omawianej sprawie Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia przez kwestionowaną regulację pozostałych wymienionych w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wyrokowania.

Z uwagi na wyrok wydany w sprawie o sygn. SK 39/19 zasadne jest przyjęcie, iż w niniejszej sprawie zachodzi przesłanka *ne bis in idem* uzasadniająca umorzenie postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

Podnieść trzeba, iż potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikającą z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38; 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, *op. cit.*).

Zasada *ne bis in idem* jest pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85), przy czym umorzenie postępowania konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn.

K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2017 r., sygn. K 10/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 31).

Zasada *ne bis in idem* nakłada przy tym na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn. K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86; 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129; 16 grudnia 2016 r., sygn. P 128/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 96).

Zasada ta znajduje zastosowanie wtedy, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu, jak i w sytuacji, gdy uznał zakwestionowaną regulację za zgodną z określonymi wzorcami kontroli.

W przypadku ponownego zakwestionowania określonej treści normatywnej, uznanej za niekonstytucyjną we wcześniejszym rozstrzygnięciu, orzekanie jest zbędne, gdyż został osiągnięty podstawowy cel kontroli konstytucyjności, polegający na wyeliminowaniu z systemu prawnego stanu hierarchicznej niezgodności aktów normatywnych. Natomiast jeśli Trybunał Konstytucyjny orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne wówczas, gdy brak jest nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. SK 22/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117).

Zasadne jest uznanie, iż w niniejszej sprawie oraz sprawie o sygn. SK 39/19 występuje tożsamość przedmiotu kontroli.

Jak już wskazano, w obydwu sprawach został zaskarżony przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., w zakresie, w jakim uzależnia uznanie gruntu lub budynku za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od posiadania tegoż gruntu

lub budynku przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, mimo że faktycznie nie wykorzystuje on posiadanego gruntu albo budynku do prowadzenia tej działalności. Innymi słowy, w zakresie, w jakim wyłączną przesłanką uznania gruntu lub budynku za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej czyni posiadanie tegoż gruntu lub budynku przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Zauważyć przy tym trzeba, iż, z uwagi na określony w tych sprawach w skargach konstytucyjnych zakres zaskarżenia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jego późniejsze zmiany dokonane ustawą nowelizującą nie miały wpływu na ocenę konstytucyjności kwestionowanej normy prawnej.

W niniejszej sprawie, jak i w sprawie SK 39/19, wzorcami kontroli były m.in. przepisy art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

W tym zakresie w obydwu sprawach występuje więc tożsamość wzorców kontroli.

Podnieść też trzeba, iż zarówno w niniejszej sprawie, jak i w sprawie SK 39/19 kwestionowanej regulacji zarzucono, że prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia prawa do własności podatnika.

Zarzucono, iż wynikające z przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. uznanie gruntu lub budynku za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie ze względu na jego posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, pomimo iż nieruchomość ta nie jest i nie będzie wykorzystywana w tej działalności, skutkuje opodatkowaniem tejże nieruchomości podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem wyższych stawek tegoż podatku, tj. nałożeniem nadmiernego obciążenia podatkowego na tę grupę podatników, stanowiącego nieuzasadnioną konstytucyjnie ingerencję w prawo własności – co narusza przepisy art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

Zauważyć ponadto należy, iż w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. wydanego w sprawie o sygn. SK 39/19 jednoznacznie

i ostatecznie została rozstrzygnięta kwestia zgodności z Konstytucją normy prawnej zaskarżonej w niniejszej sprawie, zgodnie z którą jedyną przesłanką uznania gruntu lub budynku za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej było jego posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Wyrokiem tym – co należy ponownie podkreślić – przedmiotowa norma została usunięta z systemu prawnego, ze względu na niezgodność z wzorcami z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

W związku z tym niecelowe byłoby prowadzenia postępowania i orzeczenie w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności zaskarżonej regulacji z wzorcami z art. 64 ust. 3 i art. 64 ust. 2 i ust. 3 w zw. z art. 2 oraz 32 ust. 1 Konstytucji, pomimo iż zarzuty naruszenia tych wzorców nie były przedmiotem rozstrzygnięcia w wyroku wydanym w sprawie o sygn. SK 39/19.

Został osiągnięty podstawowy cel kontroli konstytucyjności, polegający na wyeliminowaniu z systemu prawnego stanu niezgodności zaskarżonej regulacji z konstytucją.

Uznaniu zaistnienia w niniejszej sprawie przesłanki *ne bis in idem* nie stoi także na przeszkodzie okoliczność, iż dotyczy ona sytuacji prawnopodatkowej Agencji, tj. osoby prawnej, która prowadzi działalność gospodarczą i z tego powodu została opodatkowana podatkiem od posiadanych nieruchomości w wysokości przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, pomimo iż nieruchomości te nie były wykorzystywane do prowadzenia tej działalności. Sprawa SK 39/19 dotyczyła zaś opodatkowania podatkiem od nieruchomości, z zastosowaniem podwyższonych stawek tegoż podatku przewidzianych dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nieruchomości będących w posiadaniu osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą.

W obydwu tych sprawach miała bowiem zastosowanie i została uznana za niezgodną z Konstytucją tożsama norma prawna.

Przypomnieć ponadto należy, iż wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 39/19 została usunięta z obowiązującego porządku prawnego norma prawna, zgodnie z którą 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*. W tej ostatniej kategorii podmiotów mieści się zaś także Agencja.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż postępowanie w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 w związku z art. 2, art. art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania wyroku.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Rope
Zastępca Prokuratora Generalnego