



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 8 marca 2018 r.

Pozycja 12

## POSTANOWIENIE z dnia 28 lutego 2018 r. Sygn. akt SK 45/15

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres – przewodniczący  
Grzegorz Jędrejek  
Zbigniew Jędrzejewski  
Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca  
Michał Warciński,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 28 lutego 2018 r., skargi konstytucyjnej EDF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie o zbadanie zgodności:

art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, ze zm.) w zakresie, w jakim odwołuje się do otwartego katalogu budowli i sprzyja stosowaniu wykładni przepisów podatkowych w drodze analogii, obejmując zakresem opodatkowania budowle niewskazane wprost w normach rangi ustawowej, w tym w zakresie w jakim umożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości, tj. zarówno wyodrębnionej części budowlanej, w tym fundamentu, jak i samego urządzenia technicznego, niebędącego wytworem procesu budowlanego, z art. 2, art. 7, art. 10, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umozliwić postępowanie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

## UZASADNIENIE

## I

1. W skardze konstytucyjnej z 22 lipca 2013 r. (data nadania) spółka EDF Wybrzeże S.A. (obecnie EDF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie; dalej: skarżąca, spółka) zakwestionowała zgodność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, ze zm.; dalej: prawo budowlane) z art. 2, art. 7, art. 10, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Zdaniem skarżącej, zakwestionowane przepisy w zakresie, w jakim odwołują się do otwartego katalogu budowli i sprzyjają stosowaniu przepisów podatkowych w drodze analogii (obejmując zakresem opodatkowania budowle niewskazane wprost w normach rangi ustawowej), umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całość i naruszają wyżej wskazane przepisy Konstytucji.

Podstawą skargi konstytucyjnej był następujący stan faktyczny i prawny: Prezydent miasta Gdańska (dalej: prezydent) określił wysokość zobowiązania spółki z tytułu podatku od nieruchomości w taki sposób, że – zgodnie z ustaleniami spółki – elektrofiltr podlegał opodatkowaniu wraz z fundamentem, na którym był postawiony. Później spółka uznała, że przyjęta przez nią kwalifikacja prawnopodatkowa była błędna i podatkiem od nieruchomości objęty powinien być jedynie fundament, na którym stoi elektrofiltr. W związku z tym spółka wystąpiła o zwrot podatku w części obejmującej podatek naliczony od elektrofiltru. Prezydent wnioszek uwzględnił, jednak decyzja ta została uchylona przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze (dalej: SKO). Ponownie rozpatrując sprawę, prezydent wymierzył spółce podatek uwzględniający obciążenie podatkiem od nieruchomości zarówno fundamentów, jak i samego elektrofiltru. Po rozpatrzeniu odwołania wniesionego przez spółkę, SKO utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Rozstrzygnięcie to zostało zaaprobowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny. Naczelny Sąd Administracyjny skargę kasacyjną spółki oddalił.

Wątpliwości konstytucyjne skarżącej wzbudził przede wszystkim brak precyzji kwestionowanych w skardze przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiących podstawę kwalifikowania obiektów, m.in. takich jak elektrofiltry, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zastrzeżenia dotyczą zwłaszcza definicji pojęć „budynek” (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz „budowla” i „urządzenie budowlane” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), funkcjonujących na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w prawie budowlanym, które nie pozwalają na jednoznaczne sklasyfikowanie elektrofiltrów dla celów podatkowych. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem całości pod względem techniczno-użytkowym (art. 3 pkt 3 prawa budowlanego) nie daje bowiem odpowiedzi na pytanie, czy w skład tego obiektu należy zaliczyć wyłącznie urządzenie techniczne elektrofiltru, posadowione na fundamencie budowlanym, czy może obejmuje on nadto jednostkę sterującą nim, bez której urządzenie to nie mogłoby właściwie funkcjonować. Wątpliwości w tym względzie powodują konieczność stosowania w takich wypadkach wykładni przez analogię w celu wykazania podobieństwa takich obiektów do innych, wprost stypizowanych w ustawie. Taki stan prawny daje organom podatkowym możliwość korzystania ze zbyt daleko idącej swobody interpretacyjnej w zakresie kwalifikowania określonych obiektów jako podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Oprócz tego, ze względu na specjalistyczną konstrukcję i budowę takich obiektów, dla określenia, czy obiekty te podlegają opodatkowaniu, organy podatkowe zmuszone są korzystać z opinii biegłych, „co wielokrotnie prowadzi do rzeczywistego obłożenia podatkiem danego obiektu przez biegłego wespół z organem”. Brak

precyzji zakwestionowanych przepisów stwarza także określone trudności organom wyższego rzędu i sądom administracyjnym w toku kontroli odwoławczej decyzji podjętych przez organy podatkowe w konkretnych wypadkach. Nie dysponując precyzyjnym kryterium oceny legalności działań tych organów, a więc jasną i precyzyjną normą ustawową, mają one istotne trudności podczas dokonywania kontroli podejmowanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć, zwłaszcza gdy przedmiotem tych rozstrzygnięć są urządzenia techniczne i maszyny posadowione na fundamentach lub posiadające elementy budowlane.

Dlatego też, w ocenie skarżącej, wadliwie skonstruowane przepisy podatkowe prowadzą do nakładania na podatników, w tym wypadku przedsiębiorców, nieuzasadnionych ciężarów i świadczeń publicznych, przez co godzą w podlegające konstytucyjnej ochronie prawo własności i w sposób nieuzasadniony ograniczają swobodę działalności gospodarczej.

2. W piśmie z 29 grudnia 2015 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu w sprawie rozpatrywanej skargi konstytucyjnej.

3. W piśmie z 8 lutego 2016 r. Prokurator Generalny wystąpił o uznanie, że art. 2 ust. 1 pkt 3, w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym od 26 września 2005 r. do 17 lipca 2010 r., w zakresie, w jakim dotyczą urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach, jest zgodny z art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Prokurator Generalny stwierdził, że zakwestionowane przepisy, z wykorzystaniem reguł wykładni, pozwalają na ustalenie zakresu przedmiotowego pojęcia budowli. Możliwe jest zatem ustalenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a także rozstrzygnięcie, kiedy urządzenia techniczne posadowione na fundamentach będą temu podatkowi podlegać. Przywołał tu wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), w którym Trybunał uznał, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest zakresowo zgodny z Konstytucją; jego zdaniem wskazany wówczas sposób interpretacji może być zastosowany również w niniejszej sprawie.

4. Pismem z 6 listopada 2017 r. Marszałek Sejmu wystąpił o uznanie, że postępowanie zainicjowane niniejszą skargą winno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania Marszałek Sejmu wniósł o uznanie, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym od 31 maja 2004 r. do 25 września 2005 r., w zakresie, w jakim za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje wymienione w nim wprost obiekty budowlane oraz powiązane z obiektami budowlanymi urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 prawa budowlanego, o ile zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Według Marszałka Sejmu rozpatrywana sprawa jest skargą na stosowanie prawa, a podniesione zarzuty związane są z przyjętą przez organy podatkowe i sądy administracyjne interpretacją, która, w ocenie skarżącej, jest błędna. Celem skargi jest, zdaniem Marszałka, przesądzenie przez Trybunał, że urządzenie elektrofiltru nie jest, w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, budynkiem lub obiektem małej architektury ani urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania

obiekty zgodnie z jego przeznaczeniem. Ponieważ TK jest sądem prawa, a nie faktów, wydanie wyroku w niniejszej sprawie było niedopuszczalne.

Gdyby jednak Trybunał uznał, że rozpoznanie sprawy jest dopuszczalne, Marszałek wniósł o rozpoznanie skargi wyłącznie w odniesieniu do art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim jest z niego wywodzona zasada określoności prawa. Zauważył, że sprawa na etapie postępowania administracyjnego została wszechstronnie przeanalizowana, zostało do niej przygotowanych sześć opinii rzeczoznawców budowlanych i pracowników naukowych z zakresu budownictwa oraz prawa podatkowego, w których nie zakwestionowano prawidłowości uznania elektrofiltru za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jedyna wątpliwość, która w postępowaniu nie została wyjaśniona w toku postępowania podatkowego dotyczyła ustalenia, czy elektrofiltr powinien być kwalifikowany jako wolnostojące urządzenie techniczne (art. 3 pkt 3 prawa budowlanego), czy jako urządzenie budowlane (art. 3 pkt 9 prawa budowlanego), co jednak nie ma znaczenia dla rozpoznawanej sprawy, ponieważ art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. kwalifikuje jako przedmiot opodatkowania zarówno budowle jak i urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym. Zdaniem Marszałka, nie zachodzi więc sytuacja, w której kwestionowane przepisy prawa budowlanego i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są niedookreślone bądź niejasne w stopniu uniemożliwiającym podatnikom ustalenie treści obowiązku podatkowego. Potwierdza to również orzecznictwo sądów administracyjnych.

## II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przystępując do rozpoznania sprawy, należało przypomnieć, że – zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074; dalej: przepisy wprowadzające uotp TK) – do postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: uotp TK) – stosuje się przepisy nowe. Ponieważ przepisy działu II uotp TK „Postępowanie przed Trybunałem”, zaczęły obowiązywać od 3 stycznia 2017 r. (art. 1 przepisów wprowadzających uotp TK), procedowanie w niniejszej sprawie odbyło się na podstawie uotp TK.

2. Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału wynika, że uprawnienie do badania dopuszczalności rozpoznania skargi nie kończy się w fazie rozpoznania wstępnego, lecz jest aktualne przez cały czas jej rozpoznania. Dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy prowadzona na etapie jej merytorycznego rozpoznania pozwala ostatecznie ustalić, czy skarga spełnia wymogi wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz – obowiązującego w momencie wystąpienia ze skargą konstytucyjną – art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). W skardze konstytucyjnej należy wskazać, które z określonych i gwarantowanych w Konstytucji wolności lub praw zostały naruszone, oraz określić sposób ich naruszenia. Naruszenie 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.

Odnosząc powyższe ogólne ustalenia do rozpoznawanej sprawy, TK stwierdził, że skarżąca nie dopełniła obowiązku uzasadnienia skargi w zakresie dotyczącym art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: u.p.o.l.). Przepis ten stanowi, że „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Brak uzasadnienia skargi w tym zakresie łatwo wyjaśnić: zarzuty skarżącej nie dotyczą bowiem samego opodatkowania podatkiem od nieruchomości (obowiązku podatkowego wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. skarżąca nie kwestionuje), lecz uzależnienia wysokości tego podatku od zdefiniowania, czym jest budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Brak uzasadnienia zarzutu wobec art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pociąga za sobą konieczność umorzenia postępowania, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotp TK, w zakresie kontroli konstytucyjności tego przepisu. Wydanie przez TK wyroku w tym zakresie jest niedopuszczalne.

3. Kolejny zarzut skarżącej został sformułowany na tle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, ze zm.; dalej: prawo budowlane) i dotyczył przyjętej na ich podstawie definicji budowli.

3.1. W *petitum* skargi konstytucyjnej spółka zarzuciła, że kwestionowany przepis „odwołuje się do otwartego katalogu budowli” oraz „umożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości”, co „sprzyja stosowaniu wykładni przepisów podatkowych w drodze analogii”. Z poglądem tym korespondują dalsze argumenty zawarte w uzasadnieniu skargi, że kwestionowane przepisy są niedookreślone (umożliwiają opodatkowanie elektrofiltru, mimo że taki rodzaj obiektu budowlanego nie został wymieniony *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego) oraz naruszają prawo własności skarżącej (umożliwiają ingerencję w przysługujące jej prawo własności poprzez nakładanie podatków na podstawie nieprecyzyjnych przepisów). Powyższe twierdzenia miały uzasadnić pogląd, że interpretacja przyjęta przez organy podatkowe, zgodnie z którą elektrofiltr jest jednym z obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako odpowiadające cechom obiektu, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest wadliwa (zob. np. wyrok WSA z 7 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 448/11 s. 3 oraz wyrok NSA z 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3010/11, s. 6).

Dodatkowo skarżąca powiązała naruszenie jej konstytucyjnych praw ze skutkami wydanych w jej sprawie orzeczeń w części dotyczącej ustalenia stanu faktycznego, kwestionując wpływ, jaki jej zdaniem na treść orzeczeń wywarły ustalenia zawarte w opiniach biegłych.

3.2. Odnosząc się do zarzutów sformułowanych przez skarżącą Trybunał zwrócił uwagę, że podstawą wymierzenia skarżącej podatku, w zakresie objętym skargą konstytucyjną, było uznanie elektrofiltrów za wolnostojące urządzenia techniczne, które mieszczą się w definicji budowli ustalonej w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego (zob. uzasadnienie wyżej wymienionego wyroku WSA, s. 5). W pojęciu budowli, jako przedmiotu opodatkowania, mieszczą się także urządzenia budowlane, o jakich mowa w art. 3 pkt 9 prawa budowlanego. Tym samym za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. – należało również uznać, będące obiektami budowlanymi, urządzenia techniczne, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Uwzględniając ten fakt, zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne przyjęły stanowisko, że enumeratywnie wymienione w decyzjach podatkowych urządzenia techniczne – jako urządzenia budowlane, związane z obiektem budowlanym – na gruncie u.p.o.l. należy zaliczyć do kategorii budowli. TK podkreśla, że kwalifikacja taka jest zbieżna z pierwotnie przyjętą przez samą skarżącą, która – stosownie do swoich ustaleń – uiściła podatek od nieruchomości.

Ustalenia te zostały wsparte (nie zastąpione, jak podnosiła skarżąca) opiniami biegłych sporządzonymi w toku postępowania podatkowego, zgodnie z art. 197 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (obecnie Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).

4. Uwzględniając powyższe okoliczności Trybunał stwierdził, że wydanie merytorycznego rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie nie jest dopuszczalne z następujących przyczyn:

4.1. Po pierwsze, skarżąca zakwestionowała nie tyle samą definicję budowli zawartą w kwestionowanym przepisie, ile jej interpretację i sposób zastosowania w postępowaniu indywidualnym, prowadzonym w jej sprawie.

Odnosząc się do przedstawionych przez spółkę twierdzeń, skład orzekający w niniejszej sprawie przypomina, że konstrukcja skargi konstytucyjnej przyjęta w prawie polskim wyklucza merytoryczne rozpoznanie skargi, której zarzuty dotyczą postępowania organów orzekających w sprawie, koncentrują się na wykazaniu błędnego zastosowania zaskarżonego przepisu przez te organy czy wykazaniu innych uchybień, do których doszło w procesie wydawania rozstrzygnięcia. Przeciwno tego typu naruszeniom nie służy ochrona realizowana w trybie skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 24 listopada 2009 r., sygn. Ts 171/08, OTK ZU nr 1/B/2010, poz. 24). Trybunał, będący sądem prawa, nie prowadzi postępowania w celu samodzielnego wyjaśnienia stanu faktycznego i dokonania subsumpcji, a także – nie koryguje okoliczności ustalonych w postępowaniu przed sądem, z którego orzeczeniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu praw lub wolności określonych w Konstytucji. Dokonywana przez Trybunał kontrola zgodności aktów normatywnych z Konstytucją nie jest rozpoznaniem sprawy w kolejnej instancji sądowej.

Tymczasem zarzuty skarżącej dotyczą niekorzystnej interpretacji zaskarżonego przepisu przyjętej przez sądy orzekające w jej sprawie, a tym samym skierowane są przeciwko rozstrzygnięciom sądów (utrzymujących w mocy decyzje organów podatkowych), wydanych w okolicznościach konkretnej sprawy. Trybunał – jako sąd prawa – nie jest jednak władny kontrolować aktów stosowania prawa, nawet jeżeli prowadziłyby one do niekonstytucyjnych skutków (zob. postanowienia TK z: 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; a także wyrok TK z 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101). W konsekwencji niedopuszczalna jest skarga, której zarzuty odnoszą się do przyjętej przez sądy wykładni przepisów, do ustalenia stanu faktycznego lub wadliwego dokonania subsumpcji. Skarga konstytucyjna służy bowiem ochronie praw lub wolności konstytucyjnych w sytuacjach, w których źródłem ich naruszenia jest przepis ustawy bądź innego aktu normatywnego, a nie w sytuacjach, w których naruszenie jest rezultatem wydania indywidualnego aktu stosowania prawa, krytycznie ocenianego przez skarżącego (zob. postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Trybunał stwierdził, że zarzuty sformułowane w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej mają na celu podważenie dokonanej przez organy podatkowe i sądy podatkowoprawnej kwalifikacji elektrofiltrów, która to kwalifikacja następnie stanowiła podstawę rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej. Niniejsza skarga dotyczy zatem stosowania prawa, a to czyni ją niedopuszczalną.

4.2. Po drugie, celem rozpatrywanej skargi – wbrew założeniu leżącemu u podstaw art. 79 Konstytucji – nie jest konstytucyjnoprawna ocena i ewentualne wyeliminowanie z porządku prawnego przepisu naruszającego wolność lub prawo chronione przez ustawę zasadniczą, lecz uzyskanie przez skarżącą korzystnej dla niej wykładni kwestionowanego przepisu, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku art. 3 pkt 1 i 3 prawa budowlanego. Skarżąca oczeku-

je, że TK wyłączy konkretny rodzaj urządzeń technicznych (elektrofiltry) z nałożonego na nią obowiązku podatkowego.

TK przypomina, że określenie przedmiotu opodatkowania na tle art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. było już kilkakrotnie poddane ocenie konstytucyjnoprawnej. Odnoszące się do pojęć „budowli” i „budynku” wyroki Trybunału z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) oraz z 13 grudnia 2007 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU nr A/2018, poz. 2), dzięki ich zakresowemu charakterowi, kształtują zgodne z Konstytucją rozumienie przepisu. Jednak, jak stwierdził TK w wyroku o sygn. P 33/09, „omawiana kategoria [tj. budowle], inaczej niż budynki, jest wyjątkowo zróżnicowana, pojawiają się niekiedy wątpliwości, jakie konkretne obiekty do niej przynależą” (cz. III, pkt 4.2 uzasadnienia). Skład orzekający w niniejszej sprawie potwierdził, że zawarte w art. 3 pkt 3 i 9 prawa budowlanego wyliczenie budowli i urządzeń budowlanych ma niewątpliwie charakter przykładowy, bo w rozwijającym się świecie nie da się wyliczyć z góry, i to w ustawie, wszystkich obiektów, które mogłyby być do tego katalogu zaliczone. Fakt, że sądy powołują biegłych do stwierdzenia, czy konkretny składnik majątku przedsiębiorstwa jest urządzeniem technicznym, a więc i budowlą w rozumieniu u.p.o.l., nie oznacza ani stosowania analogii, ani przekazania decyzji o przedmiocie opodatkowania podmiotowi pozasądowemu, lecz stanowi dowód staranności podczas dokonywania subsumpcji. Na marginesie TK zauważył, że utrzymana przez sądy kwalifikacja elektrofiltru jako budowli nie powinna zaskakiwać skarżącej, skoro pierwotnie sama w ten sposób oceniła jego charakter.

Jak wskazują przywołane orzeczenia, TK jest władny, za pomocą wyroku zakresowego, określić zgodną z Konstytucją treść obowiązującej normy prawnej o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym. Jej zastosowanie w indywidualnej sprawie wykracza natomiast poza kompetencje Trybunału, co potwierdzają orzeczenia wydane w dwóch innych sprawach (zob. postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87, 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68), w których – podobnie jak w niniejszej – skarżący domagali się kwalifikacji podatkowoprawnej konkretnych urządzeń technicznych. Zarówno przedmiot kontroli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 prawa budowlanego), jak i wzorce kontroli (art. 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz zarzuty konstytucyjne były tożsame ze sformułowanymi w obecnie rozpoznawanej skardze. W obu tych sprawach Trybunał odmówił dokonania merytorycznej oceny i umorzył postępowanie. Trybunał odrzucił argumentację skarżących, jakoby obowiązek zapłaty podatku na podstawie nieprecyzyjnych przepisów prowadził do powstania uszczerbku majątkowego naruszającego prawo własności. Uznał, że zarzuty skarg, związane wyłącznie z naruszeniem wymogu określoności przepisów prawa, zmierzają do uzyskania korzystnej dla skarżących interpretacji przepisów. Umarzając postępowanie wskazał, że skarżąca spółka „dąży do tego, by Trybunał dokonał wykładni przepisów, a nie orzekał o zgodności regulacji z konstytucyjnie chronionymi prawami i wolnościami” (zob. postanowienie o sygn. SK 19/10, ostatecznie zdanie; bardzo zbliżone w sprawie o sygn. SK 25/12).

Zdaniem TK, te same argumenty decydują o niedopuszczalności wydania wyroku także w obecnie rozpoznawanej sprawie skargowej.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.