

Paweł Borszowski
ORCID: 0000-0003-3570-2101
Uniwersytet Wrocławski
pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Determinanty kształtu nowej definicji budowli w podatku od nieruchomości

<https://doi.org/10.19195/2082-4939.14.13>

Determinants of the shape of the new definition of a building in property tax

Abstract

The article analyses the issue of creating a new definition of a building in the real estate tax regulation. First, the normative shape of the current definition is presented. Subsequently, the focus is put on formulating the determinants of introducing a new definition of a legal structure in the real estate tax. These determinants were established on the basis of the Regulation on the “Principles of Legislative Technique.” Hence, it serves as a determinant of the departure from the meaning of the definition contained in the Construction Law, as well as the normative novelty. Their wording made it possible to show the illustration of the legislative variant of the new tax definition of a structure, indicating the structural elements as well as definitional features.

Keywords

legal definition, construction, determinants of definition creation, real estate tax

Uwagi ogólne

Stwierdzenie niezgodności z Konstytucją¹ regulacji zawartej w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych dotyczącej definicji legalnej budowli można ocenić jako podsumowanie toczonego od wielu lat sporu odnośnie do kształtu normatywnego tego pojęcia. Prawodawca, decydując się na wprowadzenie tego normatywnego pojęcia do ustawy podatkowej, miał do wyboru określenie wyłącznie jego autonomicznego kształtu, a zatem bez odesłania do innych regulacji, lub wprowadzenie definicji z zastosowaniem odesłania do ustawy zasadniczej dla danej dziedziny regulowanych spraw² w większym bądź mniejszym zakresie. Ustawodawca podatkowy w ramach obowiązującej definicji wybrał wariant z odesłaniem do przepisów ustawy mającej zasadnicze znaczenie dla danej dziedziny regulowanych spraw — w tym wypadku do Prawa budowlanego. Wybór takiego wariantu legislacyjnego w praktyce podatkowej spowodował jednak liczne wątpliwości i trudności z ustaleniem zakresu znaczeniowego definicji, czego potwierdzeniem jest orzecznictwo sądów administracyjnych, a także Trybunału Konstytucyjnego.

Nie sposób bowiem nie dostrzec zasadniczego problemu, jaki wiąże się z sytuacją, gdy zmiana przepisów ustawy niepodatkowej, a zatem Prawa budowlanego wprowadzonego dla innych celów, powoduje tak istotne konsekwencje dla podatkowej definicji budowli, a tym samym jednego z podstawnych elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości, to jest przedmiotu opodatkowania. Jedną z istotnych konsekwencji takiego stanu rzeczy było wprowadzenie nowej definicji legalnej obiektu budowlanego w przepisach Prawa budowlanego 28 czerwca 2015 roku³, a następnie kształtowanie się sposobu jego rozumienia w obszarze podatkowej definicji budowli⁴.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie determinantów tworzenia nowej definicji budowli, gdyż stosownie do przywołanego na wstępie wyroku Trybunału

¹ Na mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 roku (sygn. SK 14/21), zgodnie z którym art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70; dalej: u.p.o.l.) jest niezgodny z art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

² W rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283) w § 148 wskazano na przesłankę wyjątkowej potrzeby odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określonej jako „kodeks” lub „prawo” bądź innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, co bezpośrednio odnosi się do ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 682; dalej: Prawo budowlane), do której ustawodawca odsyła w obecnym kształcie definicji legalnej budowli w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

³ Ustawą z dnia 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 443) wprowadzono definicję obiektu budowlanego.

⁴ Przykładowo w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego można dostrzec sposób rozumienia definicji obiektu budowlanego po zmianach, jakie nastąpiły 28 czerwca 2015 roku, kiedy to ustawodawca przy definicji budowli nie tylko zrezygnował z oddzielnego jej ujęcia w kategoriach obiektu budowlanego, ale przede wszystkim nie posłużył się już kryterium całości techniczno-użytkowej. W wyroku tego sądu z 20 marca 2023 roku (sygn. III FSK 617/22) stwierdzono: „Wskazanie wyłącznie na budowle sportowe wraz z odniesieniem do kategorii V obiektów budowlanych »obiekty sportu i rekreacji«, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie, wraz z przesądzeniem, że stanowią całość, nie jest wystarczające do ujęcia spornych obiektów (kolejki linowe i wyciągi narciarskie) w zakres przedmiotu opodatkowania bez odniesienia się do kategorii obiektu budowlanego”.

Konstytucyjnego przepis określający tę definicję traci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Kształt normatywny obecnej definicji budowli w podatku od nieruchomości

Analizując kształt normatywny definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., można stwierdzić, że ustawodawca podatkowy skorzystał z pewnego stopnia autonomii⁵. Jej wyrazem jest rozszerzenie obszaru definicji tego pojęcia w relacji do rozwiązania normatywnego przyjętego w przepisach Prawa budowlanego, a zatem ustawy zasadniczej dla spraw projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych⁶. Należy w związku z tym zauważyć, że zakres definicji budowli umieszczono w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a także art. 3 pkt 3a tej ustawy poprzez wskazanie na pojęcie obiektu liniowego⁷. Jednocześnie pojęcie urządzeń budowlanych unormowano w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, a zatem nie tylko w oddzielnej jednostce redakcyjnej katalogu definicji zawartych w Prawie budowlanym, ale też nie bezpośrednio po sformułowaniu dotyczącym budowli.

Tymczasem w przepisach u.p.o.l. definicja budowli, a zatem takie jej ujęcie, które możemy uznać za podatkowe, zawiera określenie wskazujące na obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tak ukształtowana definicja budowli oznacza, że do jej obszaru znaczeniowego należy kwalifikować nie tylko treść odpowiadającą zakresowi definicyjnemu budowli umieszczonemu w przepisach Prawa budowlanego, lecz także treść przyporządkowaną do urządzenia budowlanego określonego w Prawie budowlanym, związanego z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Skoro więc ustawodawca podatkowy zarówno obejmuje definicją budowli treść odpowiadającą budowli w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, jak i dodaje do niej zakres pojęcia urządzenia budowlanego, rodzi się konieczność kwalifikacji interesującej nas tu definicji jako będącej wyrazem pewnego stopnia autonomii ustawodawcy. Potwierdzeniem, a jednocześnie podkreśleniem słuszności tej tezy jest rozszerzenie obszaru definicyjnego tego pojęcia w stosunku do ustawy zasadniczej dla spraw projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych, a zatem Prawa budowlanego.

⁵ Na temat autonomii ustawodawcy podatkowego zob. R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 12–17; A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 63–74.

⁶ Zgodnie z art. 1 Prawa budowlanego do tak wyrażonego przedmiotu opodatkowania ustawodawca dodaje określenie zasad działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

⁷ Pojęcie obiektu liniowego wymieniono w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako pierwsze w ramach przykładów budowli.

Wybór przez normodawcę wariantu definicyjnego, który wprowadził taki kształt definicji legalnej budowli z mocą od 1 stycznia 2003 roku⁸, był uzasadniony potrzebą zachowania spójności systemu prawa. Oparcie się na przepisach tak określonej ustawy zasadniczej zapewniało z jednej strony zachowanie pewnej jednolitości terminologicznej, a z drugiej — dzięki rozszerzeniu zakresu definicji na urządzenia budowlane — dawało możliwość realizacji celu fiskalnego opodatkowania. Praktyka stosowania prawa podatkowego na podstawie tak ukształtowanej definicji podatkowej, *de facto* opartej na przepisach Prawa budowlanego, rodziła jednak i nadal rodzi wątpliwości oraz trudności w jej zastosowaniu. Trzeba przy tym nadmienić, że trudności te dotyczą, po pierwsze, zakresu znaczeniowego definicji legalnej, której wprowadzenie do ustawy powoduje określone konsekwencje co do sposobu dokonywania wykładni. Po drugie, samego przedmiotu opodatkowania, a zatem jednego z wyjściowych i zarazem podstawowych elementów konstrukcji prawnej podatku.

Posłużenie się przez normodawcę środkiem techniki legislacyjnej, którym jest definicja legalna, jest bardzo dobrym rozwiązaniem, gdy chodzi o jego wykorzystanie w ramach sformułowania przedmiotu opodatkowania. Można użyć pewnego uproszczenia i stwierdzić, że taka definicja pełni w tym względzie podwójną funkcję — precyzuje zakres znaczeniowy danego terminu wraz z konsekwencjami w sensie sposobu dokonywanej wykładni, a ponadto w założeniu realizuje zasadę określoności podatku wyrażoną w przepisach Konstytucji⁹, która także odnosi się do wyrażenia przedmiotu opodatkowania. W związku z tym nie jest pożądana sytuacja, w której wprowadzenie definicji danego terminu w ustawie podatkowej w ramach przedmiotu opodatkowania powoduje tak istotne wątpliwości interpretacyjne i w rezultacie powstaje problem w ustalaniu obszaru przedmiotu opodatkowania, co niestety zachodzi przy stosowaniu definicji podatkowej budowli w jej obecnym kształcie.

Determinanty wprowadzenia nowej definicji legalnej budowli w podatku od nieruchomości

Nie podejmując się w tym miejscu oceny, czy sformułowanie nowej definicji budowli w ramach regulacji podatku od nieruchomości jest wystarczające do osiągnięcia celu w postaci zachowania precyzji pojęciowej z konsekwencją dla przedmiotu opodatkowania bez wprowadzenia nowego rozwiązania dla całości konstrukcji tej daniny, należy stwierdzić, że podstawą takiego działania powinno być sformułowanie determinantów wprowadzenia tej definicji. Za punkt odniesienia należy uznać te rozwiązania, które wyrażono w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Mogą one bowiem stać się podstawą do formułowania determinantów wprowadzenia tej definicji z ich odniesieniem do budowli.

⁸ Na mocy art. 1a dodanego przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 roku o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).

⁹ Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Najpierw trzeba zatem rozważyć konieczność zastosowania determinantu, który można ustalić, opierając się na § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Chodzi o determinant potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji budowli wyrażonej w Prawie budowlanym. Należy bowiem nadmienić, że opierając się na treści przywołanego § 148 rozporządzenia, można sformułować determinant wyjątkowej potrzeby odstąpienia od znaczenia tej definicji wyrażonej w przepisach Prawa budowlanego. Rozpatrując wszak jego zastosowanie w ramach obecnie obowiązującej definicji budowli, dyskusyjne staje się jego użycie. Godzi się bowiem zauważyć, że z jednej strony ustawodawca w założeniu realizuje ten determinant poprzez zwrot „użyte w ustawie określenia oznaczają”, mimo że nie odpowiada to treści zaproponowanych w § 148 tego rozporządzenia zwrotów¹⁰, niemniej jednak zasadniczym problemem jest spełnienie wymogu wyraźnego podania innego znaczenia tego określenia i zakresu jego odniesienia. Obecny kształt tej definicji, w którym ustawodawca *de facto* opiera jej zakres na rozwiązaniach zawartych w przepisach Prawa budowlanego, może budzić wątpliwości, czy zapowiadane wprowadzenie definicji o innym znaczeniu niż w ustawie zasadniczej dla spraw — mówiąc w pewnym uproszczeniu — dotyczących obiektów budowlanych zostało zrealizowane. Nie spełnia bowiem tego determinantu jedynie rozszerzenie zakresu definicyjnego przez dodanie urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego związanego z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Takiego kształtu definicji budowli nie można wszak uznać za spełniający wymóg podania innego znaczenia określenia i zakresu jego odniesienia.

Przy formułowaniu nowego kształtu definicji legalnej budowli należy zatem przede wszystkim rozważyć zastosowanie tak określonego determinantu. W związku z tym konieczne staje się rozpatrzenie, czy nie tylko zachodzi potrzeba odstąpienia od znaczenia definicji budowli z przepisów Prawa budowlanego, ale też czy ma ona charakter wyjątkowy.

Zadanie stawiane ustawodawcy podatkowemu jest o tyle łatwiejsze, że — jak wskazuje praktyka orzecznicza, w tym przede wszystkim przywoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 roku — potrzeba wprowadzenia nowej definicji tego pojęcia ma już charakter normatywny, jego kształt zaś oparty na przepisach Prawa budowlanego nie odgrywa swojej roli jako środka techniki prawodawczej, jakim jest definicja legalna, jak również nie pełni swojej funkcji, jeśli chodzi o wskazanie przez jego użycie przedmiotu opodatkowania.

Trzeba zatem uznać, że przyjęty determinant nie musi być już analizowany na płaszczyźnie samego podjęcia decyzji o wprowadzeniu definicji legalnej tego pojęcia, gdyż zasadność takiego działania potwierdził Trybunał Konstytucyjny, natomiast zastosowanie owego determinantu powinno się przejawiać w opracowaniu nowego kształtu definicji budowli.

Stwierdzenie zatem wyjątkowości potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji budowli wprowadzonej w Prawie budowlanym nie powinno się sprowadzać do

¹⁰ W rozwiązaniu tym wskazano bowiem na użycie zwrotów: „w rozumieniu niniejszej ustawy określenie [...] oznacza [...]” albo „ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o [...], należy przez to rozumieć [...]”.

takiego jej kształtu, który będzie się opierał na wykorzystaniu regulacji zawartych w przepisach tej ustawy. Nie można bowiem sformułowania odnoszącego się do „podniesienia” wymiaru tej potrzeby przez nadanie jej charakteru wyjątkowości spowodować do takiej sytuacji, w której będzie to oznaczać oparcie się na przepisach tej ustawy. Wyjątkowość jako kryterium doprecyzowujące rozpatrywany determinant nie przejawia się bowiem w ramach takiego kształtu definicji, jaki ustawodawca wprowadził obecnie, gdyż w tym względzie można co najwyżej mówić o częściowej wyjątkowości odstąpienia od znaczenia definicji wprowadzonej w przepisach Prawa budowlanego. Powinna ona natomiast się przejawiać w konkretnych rozwiązaniach wprowadzonych przez ustawodawcę podatkowego, a zatem o treści podatkowej, stanowiącej całościowe odstąpienie od znaczenia definicji budowli wprowadzonej w przepisach Prawa budowlanego.

Należy przy tym uznać, że determinant ten ma charakter wyjściowy i jednocześnie uzasadnia odstąpienie od znaczenia definicji budowli określonej w przepisach ustawy mającej w tym wypadku znaczenie podstawowe dla spraw projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych. Równocześnie wypada przyjąć, że ów determinant nie jest wystarczający, gdy chodzi o nadanie nowego kształtu definicji legalnej budowli w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości. Wyjątkowość odstąpienia stanowi bowiem niezbędny punkt wyjścia jako uzasadnienie nowego kształtu definicji, która została wprowadzona w ustawie mającej podstawowe znaczenie dla dziedziny regulowanych spraw.

Gdy zaś idzie o formułowanie kształtu interesującej nas tu definicji, a zatem uczynienie tego przez wprowadzanie jej konkretnych elementów, niezbędny staje się kolejny determinant, który należy przyjąć, opierając się na § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Chodzi o determinant potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego określenia, a zatem definicji budowli ze względu na dziedzinę regulowanych spraw.

Realizacja tego determinantu przejawia się w takiej konstrukcji podatkowej definicji budowli, aby *de facto* spełniała ona wymóg nowości normatywnej. Przy czym tak wyrażona nowość normatywna jest powiązana z dziedziną regulowanych spraw, a zatem dotyczących podatku od nieruchomości. Istotne w tym względzie stanie się wskazanie przede wszystkim na zagadnienie określenia przedmiotu opodatkowania z wykorzystaniem definicji budowli. Rozpatrując konieczność sformułowania nowego kształtu definicji legalnej, budowli trzeba więc przede wszystkim podkreślić, że definicja ta musi odpowiadać potrzebom wynikającym z właściwego obszaru przedmiotu opodatkowania. Chodzi zatem o spełnienie postulowanego w literaturze wymogu głębokości regulacji ustawowej podatku¹¹, przy czym wytypowanie tego wymogu na uzasadnienie dla kształtu definicji legalnej budowli nie oznacza, że powinno się to przejawiać w takim jej sformułowaniu, które miałyby charakter kazuistyczny. Zapewnienie właściwego poziomu głębokości regulacji ustawowej przedmiotu opodatkowania może bowiem się przejawiać w doborze właściwych środków techniki prawodawczej, co zostanie zaprezentowane w kolejnym punkcie niniejszego artykułu.

¹¹ R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 390.

Wskazanie w ramach rozważanego determinantu na formułowanie definicji legalnej budowli z konieczności zapewnienia głębokości regulacji ustawowej przedmiotu opodatkowania nie oznacza jednak, że chodzi wyłącznie o dopasowanie jej do tego elementu konstrukcji prawnej podatku. Należy bowiem mieć na uwadze również pozostałe elementy konstrukcyjne tej daniny.

Wybór wariantu legislacyjnego nowej podatkowej definicji budowli

Sformułowanie „wybór wariantu legislacyjnego nowej podatkowej definicji budowli” sprowadza się do próby zakreślenia jej postulowanego kształtu normatywnego. Punktem wyjścia w ramach opracowania nowego kształtu definicji legalnej budowli powinno być wskazanie na kategorię obiektu budowlanego z jednoczesnym jego zdefiniowaniem. Podatkowa definicja budowli powinna być przy tym w taki sposób skonstruowana, aby określić konstytutywne elementy takiej konstrukcji. Wymagałoby to rzecz jasna także podjęcia prac nad stworzeniem nowej definicji budynku, również z zastosowaniem omówionych determinantów, gdyż te dwa pojęcia są powiązane w ramach określenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Sprecyzowanie konstytutywnych elementów pozwalających na ustalenie podatkowej definicji budowli przede wszystkim musiałoby się opierać na przedstawionej już kategorii obiektu budowlanego, a następnie określeniu elementów pozwalających ustalić jej zakres normatywny. Przy tym kategoria obiektu budowlanego zdefiniowana na użytek wyłącznie przepisów dotyczących podatku od nieruchomości powinna być skonstruowana łącznie dla budynku i budowli wraz ze wskazaniem określonych cech pozwalających na stwierdzenie ich istnienia. Wydaje się, że należy unikać takiego sposobu zdefiniowania obiektu budowlanego, który „powtarzałby” zakres tych pojęć, a dopiero następnie typowałby pewne cechy, co jest zauważalne w obecnym kształcie definicji obiektu budowlanego, w której wymienia się budynek, budowlę i obiekt małej architektury, a następnie dodaje pewne wyrażenia doprecyzowujące. Zdefiniowanie obiektu budowlanego na użytek definicji budowli w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości powinno dawać możliwość stwierdzenia jej istnienia przez odnalezienie w budowlu cech służących jej identyfikacji, a jednocześnie takich, które byłyby wspólne dla budynku i budowli w ujęciu tego wyjściowego elementu. Cechy te powinny dotyczyć — po pierwsze — jej konstrukcji, po drugie — sposobu powstania, a po trzecie — wyraźnego oddzielenia od innych obiektów, niebędących obiektami budowlanymi. Wskazanie tych cech powinno nastąpić przez ich wyliczenie z zastosowaniem ewentualnej dodatkowej definicji w wypadku, gdy jakaś z tych cech będzie wyrażona przez taki środek techniki prawodawczej, który będzie określeniem nieostrym, o jakim mowa w § 155 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

Wykorzystanie określenia bądź określeń nieostrych może zatem wystąpić przy cechach, które będą się odnosić do konstrukcji czy też sposobu powstania obiektu budowlanego. Można tu jedynie tytułem przykładu wymienić takie zwroty, które będą wyrażać wprost cechę trwałości konstrukcji obiektu budowlanego w sensie ogólnym

bądź też stanowić o poszczególnych częściach obiektu budowlanego. Użycie określeń nieostrych może mieć również miejsce w ramach cechy dotyczącej konstrukcji obiektu budowlanego, w której wypadku zastosowanie będzie miała jego funkcja. Dla takiej sytuacji także należałoby rozważyć zdefiniowanie cechy z wykorzystaniem kryterium temporalnego jako na przykład funkcji krótko- i długookresowej.

Odstąpienie od definicji budowli określonej w przepisach Prawa budowlanego oznacza, że przy konstruowaniu jej nowego kształtu nie powinno się opierać na wykorzystaniu dwóch głównych kategorii pojęciowych, jakie są obecne¹² w obowiązującej definicji, natomiast konieczne stanie się wskazanie dodatkowych elementów, które *de facto* byłyby cechami umownie nazwanymi mianem drugiego stopnia, gdyż stanowiłyby o odróżnieniu budynku od budowli. Inaczej mówiąc, cechy pierwszego stopnia wskazywałyby na zakres definicji samego obiektu budowlanego. Z kolei cechy drugiego stopnia powinny być dopasowane tak, aby stanowiły o definicji budynku w sensie wprowadzania niezbędnego marginesu rozróżnienia.

Ostatnim z umownie nazwanych elementów definicji budowli powinno być określenie jej rodzajów. Ich wskazanie powinno nastąpić przez wyliczenie kategorii tych obiektów z jednoczesnym doprecyzowaniem cech pozwalających na ich rodzajową identyfikację. Można zatem przyjąć, że w tym ujęciu zastosowanie znajdą cechy trzeciego stopnia, a zatem takie, które dają możliwość precyzyjnego ustalenia, a w rezultacie przyporządkowania obiektu do danego rodzaju budowli. Przykładowo można więc postulować wprowadzenie takiego rodzaju budowli, który odpowiada budowlom sportowym czy też budowlom rekreacji. Można w tym względzie opowiadać się za wykorzystaniem cech dotyczących ich konstrukcji i funkcji. W obszarze cech dotyczących się konstrukcji można by przykładowo przyjąć podział na cechy konstrukcji ogólne, a zatem odpowiadające jedynie kategorii obiektu budowlanego, i takie, które można charakteryzować jako cechy szczegółowe, czyli „odpowiadające”, a *de facto* przyporządkowane do danego rodzaju budowli.

Podsumowanie

Prace nad powstaniem nowej definicji budowli w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości powinny mieć charakter systemowy. Najpierw należy rozstrzygnąć, czy nie należałoby jednocześnie wprowadzić nowej definicji budynku, na co zwrócił uwagę przede wszystkim Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 4 lipca 2023 roku. Niezależnie od tego konieczne stanie się przestrzeganie pewnych determinantów stworzenia tej definicji, które trzeba wyprowadzić, opierając się na odpowiednich rozwiązaniach rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Jako wyjściowy niewątpliwie jawi się determinant odstąpienia od znaczenia definicji budowli wskazanej w przepisach Prawa budowlanego, co jednocześnie oznacza brak konieczności oparcia się tej definicji na regulacjach przyjętych we wskazanej ustawie. Następnie należy postulować wykorzystanie takich determinantów, które są oparte na tak zwanej nowości normatywnej, czyli potrzebie ustalenia nowego znaczenia

¹² Chodzi o zakres odpowiadający definicji budowli i urządzeń budowlanych.

terminu ze względu na dziedzinę regulowanych spraw, a więc w tym przypadku dotyczących podatku od nieruchomości. W tym względzie zasadne staje się opowiadanie się za sformułowaniem podatkowej definicji obiektu budowlanego z wykorzystaniem odpowiednich cech, a w dalszej kolejności pozostałych elementów definicyjnych budowli, pozostających w konkretnej relacji do elementów właściwych definicji budynku. Na koniec należy postulować wprowadzenie pewnych rodzajów budowli również z wykorzystaniem cech określonych jako ogólne i szczegółowe, jak choćby dotyczące konstrukcji danej budowli.

Bibliografia

- Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.
- Mastalski R., Fojcik-Mastalska E., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.

Павел Боршовскі
Вроцлавський університет

Детермінанти форми нового визначення будівлі в податках на нерухоме майно

Анотація

Прийняття рішення Конституційним судом Польщі від 4 липня 2023 року про невідповідність до Конституції положення, яке конкретизує юридичне визначення споруди у податку на нерухоме майно, зумовлює необхідність термінового обговорення нормативного оформлення цієї дефеніції. Слід зазначити, що чинне нормативне рішення не тільки не витримало випробування часом, коли йдеться про адаптацію податкового законодавства до соціально-економічної дійсності, що динамічно розвивається, але й викликає сумніви щодо виконання детермінантів його запровадження, визначених у положеннях Розпорядження від 20 червня 2002 р. «Про принципи законодавчої техніки» (див. Dziennik Ustaw від 2016 р., п. 283).

Тому розгляд нової нормативної форми цього визначення слід починати з певного узагальнення та оцінки чинного законодавчого вирішення, а потім з формулювання окремих детермінантів запровадження нового визначення, чим є законна споруда. З огляду на це, слід необхідно розглянути детермінанти, що змушують відійти від змісту дефеніції споруди, сформульованого в Законі про будівництво. Таким чином, обов'язково постає потреба з'ясувати питання, чи зокрема необхідно відступати від значення визначення споруди згідно з положеннями Закону про будівництво, і чи притаманний дефеніції винятковий характер. Висловлений таким чином детермінант не потрібно розглядати на рівні рішення про запровадження юридичного визначення цього поняття, оскільки воно підтверджено Конституційним судом, тоді як його застосування повинно виявлятися в розвитку його нової форми. Цей детермінант має початковий характер і водночас є підставою для відступу від значення дефеніції споруди, зазначеного в положеннях Закону про будівництво.

Натомість якщо мова йде про формулювання форми цього визначення, тобто шляхом введення її конкретних елементів, стає необхідним інший детермінант, який слід прийняти на основі § 146 розд. 1 п. 4 Положення про «Основи законодавчої техніки». Йдеться про **детермінанти необхідності встановлення нового значення даного поняття**, а отже, дефеніція будівлі з огляду на її сферу регулювання. Отже, йдеться про таку податкову конструкцію визначення будівлі, щоб вона відповідала вимозі нормативного нововведення.

Paweł Borszowski

Determinanty kształtu nowej definicji budowli w podatku od nieruchomości

Визначені таким чином детермінанти дозволили автору зробити спробу навести контур його постульованої нормативної форми.

Ключові слова

правове визначення, будівництво, детермінанти створення визначення, податок на нерухоме майно