

UNIWERSYTET WARMIŃSKO-MAZURSKI W OLSZTYNIE

WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI

Anna Skolimowska

INSTRUMENTALIZACJA PRAWA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI W
POLSKIM PRAWIE FINANSOWYM

Rozprawa doktorska

napisana pod kierunkiem

dr hab. Marioli Lemonnier, Prof. ASzWoj

OLSZTYN 2021

UNIVERSITY OF WARMIA AND MAZURY IN OLSZTYN

FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION

Anna Skolimowska

REAL ESTATE OWNERSHIP LAW INSTRUMENTALISATION IN POLISH
FINANCIAL LAW

doctoral dissertation

written under the supervision of

Prof. Mariola Lemonnier

Olsztyn 2021

2:8689838093

Spis treści

WSTĘP	6
ROZDZIAŁ I OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA INSTRUMENTALIZACJI PRAWA	15
1.1. POJĘCIE I ISTOTA INSTRUMENTALIZACJI PRAWA	15
1.2. TWORZENIE PRAWA A INSTRUMENTALIZACJA PRAWA.....	33
1.3. AUTONOMIA GAŁĘZI PRAWA A INSTRUMENTALIZACJA.....	42
ROZDZIAŁ II OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI	55
2.1. UWAGI WSTĘPNE	55
2.2. KONSTITUCYJNE UJĘCIE WŁASNOŚCI.....	56
2.3. CYWILNOPRAWNA KONCEPCJA PRAWA WŁASNOŚCI	67
2.4. WŁASNOŚĆ PRYWATNA A WŁASNOŚĆ PUBLICZNA	73
2.5. NIERUCHOMOŚĆ JAKO PRZEDMIOT WŁASNOŚCI PRYWATNEJ I PUBLICZNEJ	77
ROZDZIAŁ III NIERUCHOMOŚĆ W SYSTEMIE PRAWA FINANSOWEGO	82
2.1. UWAGI WSTĘPNE.....	82
2.2. CHARAKTER INWESTYCYJNY NIERUCHOMOŚCI.....	83
2.2. NIERUCHOMOŚĆ JAKO PRZEDMIOT ZABEZPIECZENIA.....	85
2.3. HIPOTEKA PRZYMUSOWA.	88
2.4. PRZEJĘCIE NIERUCHOMOŚCI.	103
ROZDZIAŁ IV GOSPODARKA NIERUCHOMOŚCIAMI JAKO PRZYKŁAD INSTRUMENTALIZACJI PRAWA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI.....	108
4.1. UWAGI WSTĘPNE	108
4.2. POJĘCIE NIERUCHOMOŚCI W USTAWIE O GOSPODARCE NIERUCHOMOŚCIAMI.	109
4.3. GOSPODAROWANIE NIERUCHOMOŚCIAMI JAKO PRZEJAW INSTRUMENTALIZACJI PRAWA.....	114
4.4. GOSPODARKA NIERUCHOMOŚCIAMI JAKO NARZĘDZIE W KSZTAŁTOWANIU DOCHODÓW PUBLICZNYCH.....	122

ROZDZIAŁ V INSTRUMENTALIZACJA PRAWA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI W KONSTRUKCJI PRAWNEJ PODATKÓW MAJĄTKOWYCH.....	126
5.1. UWAGI WSTĘPNE	126
5.3 PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.....	131
5.3 PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN	163
6.1. UWAGI WSTĘPNE	173
6.2. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG	174
6.3. PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH	191
ZAKOŃCZENIE	203
BIBLIOGRAFIA.....	209
STRESZCZENIE	240
SUMMARY	242

Wykaz skrótów:

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

TK – Trybunał Konstytucyjny

SN – Sąd Najwyższy

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

PDPC – Powszechna Deklaracja Praw Człowieka

Konstytucja RP - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.

(Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483)

k.c. – Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93)

o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2018 poz. 800)

u.o.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 1991 Nr 9 poz. 31)

u.o.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. 1984 Nr 52 poz. 268)

u.o.p.l. – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2002 nr 200 poz. 1682)

u.p.d.o.f. – ustawa z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991 Nr 80 poz. 350)

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 Nr 21 poz. 86)

u.o.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)

p.c.c. – ustawa 9 września 2000 r., o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. 2000 Nr 86 poz. 959)

u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207)

u.n.g. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. 1997 Nr 115 poz 741).

pr.b. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r., Prawo Budowlane (Dz.U. 1994 Nr 89 poz. 414)

OECD – Konwencja Modelowa

Wstęp

Instrumentalizacja prawa jest zjawiskiem, które występuje w ogólnych naukach o prawie, teorii i filozofii prawa niemal od początku rozważań na temat procesu tworzenia i wykładni prawa. Nauki ogólne o prawie stworzyły koncepcję instrumentalizacji oraz podjęły rozważania w zakresie jej funkcji i granic. Zagadnienie ma charakter teoretyczny, jednak nie pozostaje bez znaczenia dla praktyki. W związku z tym już na wstępie należy podkreślić, że rozważania w niniejszej pracy będą miały charakter teoretyczno-praktyczny, co uzasadnione jest powiązaniem instytucji wywodzącej się z ogólnych nauk z konstrukcjami, wynikającymi z nauk dogmatycznych. Koncepcja instrumentalizacji stworzona została na podstawie cechy prawa, która stanowi doniosły instrument zarządzania procesami społecznymi i gospodarczymi. Cechę tę w naukach ogólnych określa się mianem „instrumentalności prawa”, która sprowadza się do wykorzystania prawa jako środka do osiągnięcia celów, uważanych za istotne przez tego, kto się nim posługuje. Etymologia słowa instrumentalizacja wywodzi się zaś od *instrumentum*, oznacza zatem narzędzie służące do wypełnienia określonych funkcji lub celów. Odesłanie do znaczenia językowego pokazuje wstępne przypisanie zakresu przedmiotowego dla tego zjawiska, które bezpośrednio powiązane jest z celami przypisanymi do prawa.

Na wstępie należy również podkreślić, że instrumentalizacja prawa stanowi zagadnienie wielopłaszczyznowe, zarówno pod względem normatywnym, kulturowym, socjologicznym, jak również w zakresie tworzenia i wykładni prawa. Złożoność problemu wymaga podjęcia rozważań, jednakowo w zakresie koncepcji pojmowania prawa, jak i sposobu w jaki może ona oddziaływać na procesy społeczno-gospodarcze.

Instrumentalizacja prawa w doktrynie nauk dogmatycznych jest zjawiskiem, które od wielu lat było pomijane w podejmowanych rozważaniach. Kwestię tę należy uzasadnić przede wszystkim koncepcją instrumentalizacji. Traktowanie prawa jako instrumentu, a więc wykorzystanie jego konstrukcji jako narzędzia do osiągnięcia założonych celów, może rodzić określone wątpliwości co do prawnej i deontologicznej oceny instytucji instrumentalizacji. W szczególności można zauważyć nadmierne wykorzystanie prawa jako instrumentu do realizacji celów, które w konsekwencji może prowadzić do naruszenia porządku prawnego. W doktrynie podnosi się również argument, że instrumentalizacja prawa powiązana jest bezpośrednio z systemami

autorytarnymi, gdzie prawo stanowi narzędzie do jednoosobowego zarządzania państwem. Argument ten spowodował, że w pierwotnym znaczeniu instrumentalizacja omawiana była wyłącznie w stosunku do jej oddziaływania na społeczeństwo zachodzące w nim relacje, prawo zaś stanowiło najdonioślejszy instrument w tym procesie. Instrumentalizacja w aspekcie społecznym sprowadzona została do organizacji określonych stosunków.

Wraz z rozwojem koncepcji instrumentalizacji w doktrynie społecznej wykształciła się koncepcja, zgodnie z którą prawo może być zarówno instrumentem do wprowadzania określonych wartości, jak również samym jej efektem. Teza ta pozwala na określenie, że instrumentalizacja może być procesem zachodzącym na etapie tworzeniu prawa, jak również jego stosowaniu.

Teza, że instrumentalizacja jest zjawiskiem niezmiennie występującym w ustawodawstwie, jak również, że stanowi ono zjawisko pożądane i na ogół nienaruszające porządku prawnego, stanowi główną tezę niniejszej rozprawy. W jednej z koncepcji instrumentalizację prawa określa się jako zorientowany celowościowo proces decyzyjny, za pomocą którego państwo realizuje określone cele. Koncepcja ta została przedstawiona przede wszystkim przez W. Langa. Zgodnie z jej założeniami prawo w ujęciu instrumentalnym może być ujmowane w dwóch kategoriach. W pierwszej z koncepcji – zwanej redukcjonistyczną, normy prawne są niejako wskazówkami instrumentalnymi lub celowościowymi. Prawo jest zatem dyrektywami wskazującymi, co powinien, a czego nie powinien robić podmiot, aby osiągnąć założone cele. W koncepcji tej najistotniejsza jest skuteczność finistyczna prawa. Druga koncepcja - nieredukcjonistyczna, stanowi, że prawo jest instrumentem do realizacji celów, normy prawne zaś stanowią wzory pożądanego zachowania się lub określanych postulatów rzeczy. Normy nie są więc sprowadzane jedynie do dyrektyw wskazujących wzory zachowania. Koncepcje te, oczywiście, mogą się przenikać, a wspólną podstawę dla nich stanowi założenie, że prawo podlega ocenom i uzasadnieniom instrumentalnym. Na podstawie powyższego twierdzenia wywieść należy wniosek, że prawo zawsze ma charakter instrumentalny, w tym znaczeniu, że podlega ocenom oraz uzasadnieniom instrumentalnym, a tworzenie norm prawnych, które nie mają oparcia w wartościach jest działaniem bezcelowym i szkodliwym dla porządku prawnego.

Instrumentalizacja stanowi złożony proces, na który składa się cały system prawa, a więc nie tylko normy prawne, ale również instytucje, podmioty prawa i ich cele.

Instrumentalizacja dokonywana jest nie tylko w formie aktów stanowienia prawa, ale również jego wykładni, stosowania czy poprzez realizację kompetencji. W związku z tym należy określić, że pojęcie instrumentalizacji prawa jest ściśle skorelowane z samą jego istotą, a jej granice często wynikają z jego konstrukcji. Jeżeli prawo nie miałoby każdorazowo przypisanego celu, zaistniałaby nieinstrumentalna koncepcja prawa, która sprowadza się do jego symbolicznego rozumienia. Podkreślenia wymaga, że symboliczne ustawodawstwo jest działaniem bezcelowymi i nieracjonalnym, sprzecznym z zasadami prawotwórczymi. Celowość jest zatem permanentną cechą prawa, co bezpośrednio wiąże jego tworzenie i stosowanie z instrumentalizacją prawa. W odniesieniu do granic instrumentalizacji posłużyć należy się koncepcją prawa stworzoną przez H.L.A. Harta, zgodnie z którą prawo składa się z norm pierwotnych oraz wtórnych. Koncepcja ta zakłada, że prawo i otoczenie wzajemnie na siebie oddziałują, co w konsekwencji oznacza, że instrumentalizacja oparta musi zostać na wartościach i normach społecznych. Teza ta będzie szczególnie widoczna w zakresie prawa własności nieruchomości, które charakteryzuje się szczególną doniosłością prawną. W związku z istotnymi funkcjami, jakie spełniają własność oraz nieruchomość, granice instrumentalizacji w tym zakresie będą podlegały szczególnym wpływom. Będą one wynikały zarówno z charakterystyki prawa własności nieruchomości, ale również bezpośrednio z przepisów Konstytucji RP, kodeksy cywilnego i innych norm prawnych. Prawo własności podlega również szczególnej ochronie prawnej, co wynika z przepisów prawa cywilnego. W konsekwencji instrumentalizując prawo w tym zakresie, należy mieć na uwadze prawa i obowiązki przypisane do właściciela. W oparciu o teorię ogólnych nauk o prawie, instrumentalizacja nie stanowi zjawiska negatywnego. Konieczne jest jednak określenie jej granic, tak aby w konsekwencji, nie zostały naruszone prawa jednostki ani uniwersalne wartości przez prawo chronione. Granice instrumentalizacji określone powinny być także każdorazowo prawami człowieka, w szczególności w zakresie ochrony wolności, własności, miru domowego i rodziny. Instrumentalizacja nie powinna naruszać ogólnych zasad demokratycznego państwa prawa czy zasady równości wobec prawa. Powiązanie granic instrumentalizacji z wartościami prawnie chronionymi, również tymi, które wynikają z Konstytucji RP, powoduje, że instrumentalizacja jest szczególnie widoczna jest na gruncie prawa finansowego, z uwzględnieniem prawa podatkowego. Wyodrębnienie granic instrumentalizacji wymaga skorzystania z nauk o aksjologii, która pozwala na wyodrębnienie wartości przypisanych do norm prawnych. Wartości przypisane do Konstytucji RP oraz prawa finansowego stanowią szczególnie

punkt badawczy w dysertacji, którego analiza pozwala na ocenę instytucji instrumentalizacji i jej wpływu na ustawodawstwo. Instrumentalizacja pozwala wybrać ustawodawcy cele, które powinny zostać przez państwo osiągnięte, a następnie określić narzędzia za pomocą których to nastąpi, z poszanowaniem norm i wartości przez prawo chronione. Granice instrumentalizacji są szczególnie istotnym zagadnieniem badawczym, ich określenie pozwala na ocenę zasadności instrumentalizacji.

Wybór problematyki rozprawy podyktowany był szczególną doniosłością instytucji instrumentalizacji prawa w procesie jego tworzenia, wykładni i stosowania. Prawo własności nieruchomości stanowi natomiast szczególny rodzaj prawa, które związane jest z realizowaniem wielu funkcji oraz celów, do niego przypisanych. Prawo własności nieruchomości stanowi fundament prawa cywilnego, jest również najszerszym prawem rzeczowym, na które składa się wiele szczególnych praw, przejawiających się między innymi w tradzie uprawnień właściciela. Prawo własności nieruchomości związane jest również z realizacją funkcji inwestycyjnej, zabezpieczającej, ale stanowi również przedmiot podatku, co w konsekwencji sprawia, że jest ono szczególnie podatne na możliwość instrumentalizacji. Za pomocą prawa własności nieruchomości realizuje się wiele funkcji i celów, co oznacza, że normy prawne muszą zostać w odpowiedni sposób zinstrumentalizowane, aby było to możliwe za ich pomocą. Prawo ze swej natury jest celowe, w związku z czym instrumentalizacja prawa jest nieodłącznym jego elementem, w szczególności zaś jest to widoczne w aspekcie prawa własności nieruchomości. Przedmiotowe rozważania uzasadniają wybór prawa własności nieruchomości jako przedmiotu niniejszej rozprawy.

Koncepcja instrumentalizacji znacznie ułatwia proces tworzenia oraz wykładni prawa, pozwala na przypisanie odpowiedniego celu do normy. Podkreślenia wymaga, że instrumentalizacja spełnia znacznie donioślejszą rolę w prawie publicznym (które reguluje relację obywatel-władza publiczna), co w konsekwencji oznacza, że normy te ze swej natury mają przypisany określony cel. Normy prawa prywatnego regulują zaś stosunki między podmiotami tego prawa, co oznacza, że instrumentalizacja została w pewien sposób przeniesiona na strony wraz z zasadą swobody umów. Na wstępie należy również podkreślić, że instrumentalizacja prawa nie powinna być sprowadzana do jego obejścia czy nadużycia. Instrumentalizacja oparta jest na legalnych narzędziach i dąży do celów zgodnych z normami prawnymi.

Główny problem badawczy niniejszej rozprawy został sprowadzony do określenia również znaczenia instrumentalizacji prawa, w szczególności czy jest to zjawisko

potrzebne oraz korzystne dla współczesnego ustawodawstwa. Prawo własności nieruchomości zostało uczynione przedmiotem niniejszych rozważań ze względu na jego szczególny charakter, który sprowadza się do przypisanych do niego określonych cech.

Charakterystyka prawa własności nieruchomości związana jest z jego wysoką wartością oraz szczególnymi warunkami obrotu, które przekładają się na podatność tego prawa na instrumentalizację, co uzasadnione jest jego funkcjami, między innymi inwestycyjną i zabezpieczającą. W procesie badawczym podjęte zostaną również rozważania o wpływie instrumentalizacji na sposób kreacji norm prawnych, w powiązaniu z ich celami oraz aksjologią właściwą dla powstawania norm prawnych.

Drugim problemem badawczym jest określenie granic instrumentalizacji w aspekcie aksjologicznym. Wartości przypisane do prawa, w szczególności wynikające z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, stanowią bowiem istotną podstawę do procesu instrumentalizacji prawa własności nieruchomości.

Kolejnym problemem badawczym jest powiązanie instrumentalizacji z celami norm prawnych związanymi z prawem własności nieruchomości. Prawo finansowe spełnia wiele doniosłych funkcji, w szczególności fiskalną, redystrybucyjną czy stymulacyjną. Powiązanie instrumentalizacji z funkcjami tego prawa, stanowi jeden z głównych problemów badawczych niniejszej pracy. Istotnym zagadnieniem jest zależność pomiędzy instrumentalizacją prawa a funkcją fiskalną norm, a także określenie w jakim zakresie ustawodawca kieruje się realizacją funkcji fiskalnej, a w jakim przekłada wartości prawne chronione nad tę funkcję. Pozwala to na określenie znaczenia instrumentalizacji w systemie prawa finansowego.

Jako problemy szczegółowe w pracy należy przede wszystkim wskazać zależność instrumentalizacji prawa od tworzenia, wykładni oraz jego stosowania. Istotnym zagadnieniem jest również określenie czy instrumentalizacja jest procesem, który może być wykorzystywany wyłącznie przez ustawodawcę, czy w pewnym zakresie również przez adresata norm. Wskazany problem badawczy pozwoli na określenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego instrumentalizacji. Problemem badawczym wymagającym wyodrębnienia jest również określenie szczególnego miejsca instrumentalizacji w prawie podatkowym, w którym prawo własności nieruchomości zajmuje istotne miejsce. Jest to również gałąź prawa w której szczególnie widoczny jest sposób stosowania prawa przez jego adresatów. W prawie podatkowym istnieje szereg praw i obowiązków, które pozwalają na określenie pewnego sposobu instrumentalizowania norm przez podatnika. Zagadnieniem badawczym istotnym dla

niniejszej pracy jest także umiejscowienie instrumentalizacji w naukach ogólnych i dogmatycznych. Podjęcie tego problemu pozwala na określenie struktury instrumentalizacji oraz oceny jej stosowania w naukach dogmatycznych. W pracy podjęto również próbę wyróżnienia prawa własności nieruchomości, co bezpośrednio przekłada się na sposób instrumentalizowania tego prawa.

Rozprawa składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów oraz zakończenia.

Celem pracy jest ukazanie zjawiska instrumentalizacji na przykładzie prawa własności nieruchomości w aspekcie prawnofinansowym. Główną tezą pracy jest udowodnienie, że instrumentalizacja prawa, mimo że często pomijana w doktrynie i orzecznictwie, zajmuje doniosłe miejsce w procesie tworzenia i wykładni prawa.

Ze względu na obszerność zagadnienia, zdecydowano się wybrać zagadnienia, które w sposób szczególny pokazują konstrukcję instrumentalizacji prawa własności nieruchomości.

Szczególną tezą niniejszej rozprawy jest również określenie granic instrumentalizacji, w szczególności w stosunku do wartości konstytucyjnych, takich jak wolność, własność, równość wobec prawa. Teza ta jednocześnie ukazuje, że instrumentalizacja może dążyć do celów pożądaných dla ustawodawcy, jak i dla obywateli. Dodatkowo rozprawa ma ukazać, że instrumentalizacja prawa, jako proces jest nieodłącznym elementem realizacji polityki społeczno-gospodarczej.

Rozdział pierwszy przedstawia koncepcję instrumentalizacji prawa jako wstęp do problematyki niniejszej pracy. Opisane zostały podstawowe modele instrumentalizacji prawa, wraz z opisem ich konstrukcji. Znaczną część rozdziału pierwszego poświęcono granicom instrumentalizacji, w odniesieniu do szczególnych wartości prawem chronionych. Instrumentalizacja została poddana również spostrzeżeniom krytycznym, jednak z zastrzeżeniem, że przy zachowaniu określonych jej granic nie prowadzi ona do naruszenia porządku prawnego.

W rozdziale pierwszym podjęto również rozważania o autonomii prawa w stosunku do procesu instrumentalizacji. Wynika to z koncepcji instrumentalizacji, zgodnie z którą ustawodawca może przejmować pewne konstrukcje z innych gałęzi prawa i instrumentalizować je w taki sposób, aby prowadziły do realizacji celów przez niego założonych. W szczególności ważne są relacje prawa cywilnego do prawa podatkowego, rozważania te były konieczne do podjęcia, w zakresie tak określonego tematu.

Rozdział drugi obejmuje swym zakresem ogólną charakterystykę prawa własności nieruchomości. Rozdział ten obejmuje kwestię cywilistycznej oraz konstytucyjnej teorii prawa własności nieruchomości i stanowi wstęp do rozważań w zakresie instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Dodatkowo w rozdziale drugim podjęto próbę podziału własności oraz nieruchomości na własność publiczną i prywatną.

W rozdziale trzecim podjęto rozważania w zakresie nieruchomości w ogólnym systemie prawa finansowego. Rozdział ten obejmuje charakter prawny nieruchomości oraz powiązane z tym instytucje, takie jak hipoteka przymusowa oraz przejęcie nieruchomości. Rozważania w zakresie wskazanych instytucji stanowią przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości oraz naruszenia jej granic, którym poświęcono znaczną część rozdziału.

Rozdział czwarty skoncentrowany został wokół ustawy o gospodarce nieruchomościami. Kwestie te były niezbędne, aby podjąć rozważania w zakresie instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Dodatkowo konstrukcje ustanowione w ustawie, stanowią również przejaw instrumentalizacji prawa, która powiązana jest z określoną w rozdziale drugim rozprawy koncepcją podziału nieruchomości na własność prywatną i publiczną. Ustawa o gospodarce nieruchomościami nie należy bezpośrednio do prawa finansowego, jednak z całą pewnością zawiera normy interdyscyplinarne i jest szczególnie istotna w zagadnieniach związanych z prawem własności nieruchomości.

Rozdział piąty podejmuje problematykę instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w podatkach majątkowych. Stanowi on jeden z dwóch rozdziałów obejmujących rozważania o skutkach instrumentalizacji w prawie podatkowym. Jest to związane z tym, że zjawisko instrumentalizacji jest szczególnie dostrzegalne na gruncie tej gałęzi prawa. Zarówno w zakresie samej konstrukcji instrumentalizacji, jak również w zakresie jej granic. Wynika to z faktu szczególnego miejsca prawa podatkowego w systemie prawa. Prawo to jak żadne inne nie ingeruje w prawo własności, w tym również, gdy jego przedmiotem jest nieruchomość. Charakter prawa podatkowego pozwala na skuteczniejsze ukazanie granic instrumentalizacji oraz ich uwypuklenie. Dodatkowo jedną z istotniejszych funkcji prawa podatkowego jest funkcja fiskalna, która pozwala na zestawienie dwóch odrębnych interesów w zakresie tworzenia i stosowania prawa.

W zakresie podatków majątkowych wybrano podatek od nieruchomości jako szczególny rodzaj podatku, odnoszący się do koncepcji nieruchomości, oraz podatek

od spadków i darowizn, jako przykład instrumentalizacji prawa z korzyścią dla podatnika, z poszanowaniem wartości konstytucyjnych.

Rozdział ten zajmuje również szczególne miejsce w niniejszej rozprawie, w związku z tym, że instrumentalizacja prawa może obejmować również prawo samorządu terytorialnego, co stanowi narzędzie w zakresie dostosowania prawa do potrzeb lokalnej społeczności. Stąd też należy wysunąć wniosek, że instrumentalizacja może mieć charakter zarówno makroekonomiczny, w zakresie tworzenia prawa przez ustawodawcę, ale również charakter mikroekonomiczny, lokalny, na podstawie delegacji określonych w ustawie. Konstrukcja ta pozwala na wykorzystywanie prawa jako instrumentu do zarządzania polityką społeczno-gospodarczą samorządu lokalnego. W rozdziale tym podjęte zostały również rozważania o granicach instrumentalizacji oraz jej zakresie przedmiotowym w odwołaniu do konstrukcji podatku od spadków i darowizn. Jest to szczególnie zagadnienie ze względu na fakt, że w uzasadnieniu celu ustawy ustawodawca bezpośrednio podkreślił granice instrumentalizacji, a sama jego konstrukcja powiązana więzami rodzinnymi, co w konsekwencji zabezpiecza wartości prawem chronione, takie jak ochrona miru domowego, dziedziczenia czy rodziny.

Rozdział szósty obejmuje problematykę instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w podatkach obrotowych, w podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Podatek od towarów i usług przedstawiony został jako szczególnie autonomiczny w stosunku do prawa polskiego, w szczególności prawa cywilnego, w opozycji natomiast postawiono podatek od czynności cywilnoprawnych, który niemal w całości przejmuje polskie instytucje cywilnoprawne. Podatek od towarów i usług jest również przykładem, że instrumentalizacja prawa może przyjmować charakter europejski, co wynika bezpośrednio z jego konstrukcji. Dodatkowo przedstawienie koncepcji ekonomicznej ukazuje znaczną różnicę w stosunku do prawnej koncepcji własności, co w konsekwencji pozwala na określenie granic w relacji prawa podatkowego do cywilnego. Podatek od czynności cywilnoprawnych ukazuje natomiast pewne granice instrumentalizacji związane z cechami, które powinien posiadać system podatkowy.

Podstawową metodą stosowaną w niniejszej pracy jest metoda formalno-dogmatyczna, która pozwoliła na dokonanie analizy w celu zrozumienia między innymi mechanizmu stosowania instrumentalizacji finansowej na gruncie polskiego prawa podatkowego. Pomocniczo zastosowana została metoda prawnoporównawcza

– w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług w zakresie optymalizacji podatkowej oraz metoda historyczna.

Rozprawa jest opracowaniem z pogranicza prawa finansowego oraz cywilnego, nawiązuje również do ogólnych nauk o prawie, które stanowią podstawę do podjęcia przedmiotowych rozważań. Realizując przedmiot i cele rozprawy zastosowano metody badawcze pozwalające na opracowanie zagadnienia, poprzez wykorzystanie różnych rodzajów działań o charakterze koncepcyjnym, jak również rzeczowym, powiązanych ogólnej z jej przedmiotem. W pracy wykorzystano również metodę analizy i krytyki piśmiennictwa.

Metoda analizy i krytyki źródeł prowadziła do udowodnienia celowości oraz oryginalności przedmiotu badawczego. Metoda ta pozwoliła na określenie w jakim zakresie zagadnienie instrumentalizacji prawa własności nieruchomości zostało przedstawione w doktrynie, co pozwoliło na określenie, że w tym zakresie istnieje szczególna luka w piśmiennictwie. Metoda ta pozwoliła na udowodnienie, że przedmiotowy obszar wymagał przeprowadzenia badań, a dotychczasowe rozważania nie były zbyt aktualne i nie odnosiły się do rozważań o instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Problematyka instrumentalizacji była podejmowana wyłącznie w zakresie nauk ogólnych i głównie pod względem jej znaczenia teoretycznego.

Metoda formalno-dogmatyczna polegająca na analizie tekstów prawnych, w szczególności Konstytucji RP, ustaw oraz rozporządzeń pozwoliła na wyodrębnienie problemów badawczych, ale również określenia aksjologii niniejszego zagadnienia. Wartości przypisane do prawa stanowią szczególnie istotne zagadnienie badawcze, pozwalające na ocenienie przedmiotowej instytucji, w szczególności oceniając jej skutki w prawie finansowym. Istotna w zakresie metody formalno-dogmatycznej, jest również możliwość przypisania odpowiednim normom prawnym celów, co jest niezbędnym elementem przy analizie instrumentalizacji prawa.

Analiza historyczna została wykorzystana pomocniczo, pozwalając przede wszystkim na opisanie przede wszystkim ewolucji konstrukcji prawa własności nieruchomości. Określenie źródła pojęciowego własności nieruchomości ma szczególne znaczenie w odpowiednim zrozumieniu jej mechanizmu, a także udowodnieniu szczególnej doniosłości prawnej.

Bez względu na stosowaną analizę, proces badawczy został przeprowadzony na podstawie poznania myślowego, sprowadzającego się między innymi do analizy, syntezy, porównania, przeciwstawiania czy wnioskowania.

Rozdział I Ogólna charakterystyka instrumentalizacji prawa.

1.1. Pojęcie i istota instrumentalizacji prawa

Instrumentalizacja prawa jest zjawiskiem, które obecne jest w ogólnych naukach o prawie, teorii i filozofii prawa od niemal początku rozważań na temat procesu tworzenia i wykładni prawa. Stąd też, podjęcie problematyki instrumentalizacji finansowej zacząć należy od umiejscowienia instrumentalizacji w ogólnych naukach o prawie. Nauki te stworzyły konstrukcje koncepcji instrumentalności oraz instrumentalizacji prawa, które stanowią podstawę do stworzenia koncepcji instrumentalizacji finansowej.

Instrumentalizacja z całą pewnością stanowi problem wielopłaszczyznowy; równie pod względem normatywnym, kulturowym, socjologicznym, jak również w zakresie polityki tworzenia prawa, w tym racjonalności ustawodawcy¹. Również sam termin „instrumentalność” nie jest jednoznaczny². Złożoność problemu wymaga zatem podjęcia rozważań, jednakowo w zakresie koncepcji pojmowania prawa, jak i sposobu, w jaki może oddziaływać na procesy społeczno-gospodarcze.

Jednym z istotniejszych zagadnień na gruncie instrumentalizacji, jest powiązanie prawa z polityką. Krytyka instrumentalizacji, w znacznej części, opiera się na zarzutach zbyt dużej swobody polityków w używaniu prawa do osiągnięcia własnych celów. W innym aspekcie należy zbadać związek prawa z polityką w takim znaczeniu, że wyznacza ona cele oraz wartości na podstawie bieżącej polityki społeczno-gospodarczą. We współczesnych systemach prawa nie ma możliwości podjęcia całkowitej instrumentalizacji czy też całkowitej autonomii prawa z pominięciem polityki³. Instrumentalizacja jest działaniem celowym, które w sposób nierozzerwalny połączone jest z polityką, która jest działalnością polegającą, między innymi, na wykorzystaniu prawa jako środka do realizacji założonych celów. Konieczny jest zatem kompromis pomiędzy poszanowaniem zasad i wartości prawnych a celami politycznymi. Dlatego tak istotne jest, aby na etapie tworzenia czy stosowania prawa, opierać się na normach słuszności i racjonalności przy wyborze celów⁴. Powiązania instrumentalizacji

¹ P. Ostojski, *Instrumentalizacja prawa o postępowaniu administracyjnym*, Poznań 2017 r., s. 12.

² Szerzej: K. Pałeczki, *Uwagi o koncepcji „granic prawa”*, Roscoe Pounda ZN UJ, Prace z Nauk Politycznych, z 20, Kraków 1984, s. 34-45.

³ K. Pałeczki, *Prawo, polityka, władza.*, Warszawa 1988, s. 39.

⁴ P. Ostojski, *Instrumentalizacja prawa...*, op.cit., s. 68.

z polityką sprawiły, że w pierwotnym znaczeniu instrumentalizacja była omawiana w stosunku do jej oddziaływania na społeczeństwo i zachodzące w nim relacje, a prawo było uważane za jeden z donioślejszych instrumentów w tym procesie.

W koncepcji społecznej, prawo definiowano jako jeden z elementów życia społecznego, który ma za zadanie kształtować zachowania i relacje zachodzące pomiędzy ludźmi⁵. Prawo miało więc tworzyć reguły, które określały postępowanie w stosunkach międzyludzkich; zarówno w sposób pośredni, jak i bezpośredni. Prawo jako instytucja społeczna w konsekwencji było wytworem kultury⁶, dlatego też zawsze związane było z wartościami społecznymi, takimi jak ład społeczny, czy też bezpieczeństwo. Od samego początku istnienia prawa, zwraca się uwagę na jego relację do społeczeństwa, na które oddziałuje. Coraz częściej prawo i ustawodawco postrzegane są jako instrumenty inżynierii zarządzania społeczeństwem i sposób na zarządzania problemami społecznymi. Prawo jest coraz bardziej znaczącym instrumentem polityki społecznej, a nie wyłącznie wyrazem obiektywnego porządku społecznego. Prawo ma zatem również możliwość kierowania społeczeństwem, a nie wyłącznie je organizować. Dość często prawo postrzegane jest jako kodyfikacja pewnego istniejącego już porządku społecznego, należy jednak przychylić się do koncepcji zgodnie z którą prawa jest raczej narzędziem, które wpływa na kierunek rozwoju społecznego i stanowi centrum zmian i decyzji w tym zakresie⁷. Instrumentalizacja prawa lub przepisów prawnych jest zatem niekiedy opisywana jako wykorzystanie przez rząd prawa jako instrumentu prowadzącego do zmiany stosunków społecznych⁸. Od samego początku należy zwrócić uwagę na zmianę spojrzenia na prawo w stosunku do społeczeństwa, w którym ono działa. W ostatnich dziesięcioleciach ustawodawstwo jest coraz częściej postrzegane jako instrument inżynierii społecznej, jako sposób (za pomocą którego) kierowania problemami społecznymi. Prawo zyskuje popularność jako instrument polityki służący do zmiany porządku społecznego, a nie wyraz obiektywnego porządku społecznego. Prawo stara się kierować naszym społeczeństwem, a nie tylko je organizować, tak że należy mówić o modyfikowaniu zamiast kodyfikacji prawodawstwa. Zmiana ta jest czymś więcej niż tylko kwestią perspektywy. Jeśli prawo nie jest już postrzegane jako

⁵ S. Gehethner, *Prawoznawstwo*, Warszawa 1967, s. 5.

⁶ S. Wronkowska, *Kilka tez o instrumentalizacji prawa i ochronie przed nią*, Acta Universitatis Wratislaviensis, nr 3791, Wrocław 2017, s. 107.

⁷ P. Gillaerts, *Instrumentalisation of Tort Law: Widespread yet Fundamentally Limited*, Unrecht Law Review, Berlin 2019, s. 27.

⁸ Storme M.E., *Hydra, Zeno in het insolventierecht*, Berlin 2013, s. 9–10.

kodyfikacja istniejącego już porządku społecznego, a raczej jako narzędzie wpływania na kierunek, w jakim ewoluuje nasze społeczeństwo, to skutki proponowanej legislacji. Z powyżej przedstawionej koncepcji wywieść należy wniosek, że jedną z cech prawa jest możliwość stosowania go jako środek (narzędzie) osiągnięcia określonych stanów rzeczy, uważanych za istotne przez tego, kto się nim posługuje. W naukach ogólnych tę cechę prawa określa się jako instrumentalność prawa, a posługiwanie się prawem, aby zrealizować określone cele, instrumentalizacją prawa⁹.

Cele, które osiągane są za pomocą prawa, dookreślone są na podstawie jego wartości, które jednocześnie wyznaczają ostateczne granice dokonywania instrumentalizacji. S. Wronkowska wskazuje, że wśród wartości prawa wymienić można takie, które zostały ukształtowane kulturowo oraz które posługujący się prawem pragnie zrealizować¹⁰. Pierwsze z nich stanowią istotne, wyższe wartości prawa, wspólne dla większości systemów, drugie zaś wybierane są przez podmioty celowo posługujące się prawem i dookreślone są przez aktualną sytuację społeczno-gospodarczą oraz dokonywane w ramach konkretnego ustroju państwa. Prawo jest jednym z narzędzi, stworzonych do sprawowania władzy, co w sposób oczywisty zmierza do realizacji społecznie akceptowalnych wartości. Stąd też, prawo często określane jest jako nośnik tychże wartości oraz narzędzie do ich tworzenia. Koncepcja instrumentalizacji oparta na wartościach, zbieżna jest z definicją prawa stworzoną przez H. Izdebskiego, który określił prawo jako system normatywny oparty na wartościach¹¹. Rozwijając definicję wskazał, że prawo może być zarówno instrumentem do wprowadzania wartości jak i również samym ich efektem.

W znaczeniu etymologicznym instrumentalizacja pochodzi od słowa instrument, w związku z czym należy interpretować jej sens zgodnie ze znaczeniem samego pojęcia instrumentu. W literalnym rozumieniu instrument jest czymś wykorzystywanym w jakimś celu¹², stąd też instrumentalizacja powinna być rozumiana jako proces wykorzystywania prawa do osiągnięcia określonych celów. Na tej podstawie nie sposób jest podjąć rozważań na temat zbieżności instrumentalizacji z instrumentem finansowym, ponieważ oba zagadnienia są wprost związane z instrumentalizacją finansową, która w konsekwencji może przyjąć formę zabezpieczającą lub inwestycyjną.

⁹ A. Kozak, *Instrumentalność a instrumentalizacja prawa*, [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, red. A. Kozak, Wrocław 2000, s. 96–113.

¹⁰ S. Wronkowska, *Kilka tez...*, op.cit., s. 108.

¹¹ H. Izdebski, *Elementy teorii i filozofii prawa*, Warszawa 2008, s. 59.

¹² <https://sjp.pl/instrument>.

W doktrynie prawa finansowego brak jest jednolitej definicji instrumentu finansowego, co jest konsekwencją jego złożoności oraz różnorodności¹³. Instrumenty finansowe spełniają wiele funkcji i w zależności od nich, przypisane zostają im różnorodne cechy¹⁴. Konstrukcja jest więc zbliżona do instrumentalizacji, na gruncie, dla której skonstruowanie jednej, uniwersalnej definicji jest niezwykle skomplikowane, ponieważ należy zawsze wziąć pod uwagę specyficzne cele, jakim ma służyć. Podobnie jak w przypadku próby zdefiniowania instrumentalizacji, uniwersalną definicją instrumentu finansowego, można stworzyć w oparciu o etymologię słowa *instrument*. Definiując instrumenty finansowe wskazać należy, że instrument jest narzędziem służącym do wypełniania określonych funkcji¹⁵.

Instrument rozumiany jest jako „środek służący do realizacji czegoś” lub „przyrząd używany zwłaszcza do czynności wymagających precyzji”, zatem określić należy, że instrument jest narzędziem służącym do wypełnienia określonych funkcji lub osiągnięcia założonych celów. Literalne rozumienie słowa *instrument* powszechnie używane jest w odniesieniu do instrumentów muzycznych czy chirurgicznych, które również służą do realizacji przypisanych im czynności. Słowo instrument wyznacza zatem ramy, w jakich powinniśmy rozumieć kategorie instrumentu finansowego, czy też samej instrumentalizacji. Instrument finansowy, na podstawie znaczenia językowego, może być uznany a precyzyjne narzędzie służące do realizacji celów o charakterze finansowym. Instrument jest często używanym pojęciem w aktach prawa europejskiego. Można go spotkać nawet w znaczeniu samego aktu prawnego lub sposobu realizacji konkretnego celu politycznego, ekonomicznego lub społecznego. W przedstawionym znaczeniu instrumentalizacja jest zbliżona w swym rozumieniu do znaczenia instrumentu finansowego, który zdaje się stanowić wzór do tworzenia instytucji instrumentalizacji – szczególnie fiskalnej, gdzie główny nacisk kładzie się na osiągnięcie określonego celu fiskalnego. M. Lemonnier podkreśla, że instrument finansowy jest pojęciem obejmującym zbyt wiele kategorii, by można było mówić o jego jednej spójnej definicji¹⁶, dodatkowo definiowany jest zarówno przez rynek, jak i usługi inwestycyjne, co z kolei wpływa na określenie beneficjentów tych usług¹⁷ i postrzeganie samego instrumentu.

¹³ M. Rowińska, *Zakres pojęcia „papiery wartościowe” w świetle obowiązujących przepisów*, Studia Ekonomiczne, nr 33/05, Katowice 2005, s. 279.

¹⁴ Bień W., *Rynek papierów wartościowych, wydanie VI*, Warszawa 2004, s. 13.

¹⁵ M. Lemonnier, *Europejskie modele instrumentów finansowych. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 14.

¹⁶ M. Lemonnier, *Europejskie modele...*, op.cit., s. 24.

¹⁷ Ibidem., s. 23.

Pojęcia instrumentalizacji również nie można stworzyć bez odniesienia do celów, wartości oraz konkretnej sytuacji społeczno-gospodarczą, w której jest dokonywana, gdyż to ona determinuje jej postrzeganie. W związku z tym, zarówno definicja instrumentów finansowych, jak i instrumentalizacji, zależna jest w dużej mierze od celów i funkcji, jakim są przypisane. Niemożliwe jest określenie ich znaczenia w oderwaniu od celu. Instrument finansowy jest również instytucją interdyscyplinarną, a także centralnym punktem prawa finansowego¹⁸, dlatego jego rozumienie zależne jest od gałęzi prawa. Interdyscyplinarność pojmowania instrumentu finansowego, podobnie jak w przypadku instrumentalizacji, znacznie utrudnia stworzenie jednej, uniwersalnej definicji. Na gruncie prawa polskiego definicja legalna instrumentu finansowego została wprowadzona na gruncie ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 23 ustawy o rachunkowości instrument finansowy to kontrakt, który powoduje powstanie aktywów finansowych u jednej ze stron oraz zobowiązania finansowego albo instrumenty kapitałowego u drugiej ze stron, pod warunkiem, że z kontraktu zawartego między dwiema lub więcej stronami jednoznacznie wynikają skutki gospodarcze, bez względu na to, czy wykonanie prawa lub zobowiązań wynikających z kontraktu ma charakter bezwarunkowych czy warunkowy. Za stworzeniem definicji instrumentu finansowego na gruncie rachunkowości, przemawiały w dużej mierze względy praktyczne, mające na celu ułatwienie szeregowania i wpisywania transakcji do ksiąg rachunkowych.

Dynamiczny rozwój rynków finansowych i prawa finansowego sprawia jednak, że praktyka dość często wyprzedza prawo w zakresie instrumentów finansowych¹⁹, stąd też zdecydowana większość państw zdecydowała się na definiowanie instrumentów finansowych poprzez otwarte wyliczenie.

Ten sposób pojmowania instrumentu finansowego został przełożony również na grunt ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, gdzie instrumenty podzielone zostały papiery wartościowe oraz inne²⁰. Instrument finansowy jest zatem narzędziem służącym do osiągnięcia założonych celów przez tego, kto się nim posługuje. Zazwyczaj cele te mają charakter spekulacyjny lub asekuracyjny²¹. Instrument

¹⁸ M. Kopyściański, *Granice ingerencji prawnej w funkcjonowanie alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF)*, Wrocław 2013, s. 13.

¹⁹ M. Lemonnier, *Europejskie modele...*, *op.cit.*, s. 137.

²⁰ M. Wierzbowski, *Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi. Komentarz.*, Warszawa 2014. Dostęp: Legalis.

²¹ A. Dmowski, D. Prokopowicz, *Rynki finansowe*, Warszawa 2011, s. 193.

finansowy, w dużym uproszczeniu, stanowić może narzędzie do zwiększenia lub zabezpieczenia już posiadanych zysków lub źródeł przychodu. Analogicznie instrumentalizacja fiskalna prowadzi do zwiększenia lub zabezpieczenia istniejących już źródeł przychodów, np. poprzez zwiększenie kategorii przedmiotu podatku, stworzenia nowego źródła przychodu, ale również zwiększenia stawek podatkowych, które bezpośrednio prowadzą do zwiększenia dochodów do budżetu państwa. Wywieść należy wniosek, że podobnie jak instrument finansowy stanowi centralne pojęcie w prawie finansowym, tak na przykład instrumentalizacja fiskalna zajmuje centralne miejsce w prawie podatkowym, pozwala bowiem na osiągnięcie założonych celów, ale również spełnienia funkcji temu prawu przypisanych. Instrumentalizacja fiskalna jest zatem narzędziem, które podobnie jak instrument finansowy, służy podmiotowi, który się nią posługuje, do osiągnięcia określonych, celów, głównie o charakterze finansowym. Instrumentalizacja fiskalna wywodzi zatem się w pewien sposób od instrumentu finansowego, zarówno w aspekcie samej ich definicji, jak i celów, którym mają służyć.

S. Kaźmierczyk przychyliła się do powyższej koncepcji, wskazując, że instrumentalne rozumienie prawa jest w zasadzie takie samo, jak instrumentalne rozumienie każdego narzędzia, o którym na podstawie wiedzy empirycznej, można wskazać, że służy do osiągnięcia określonego celu. Najistotniejsze jest zatem powiązanie pomiędzy narzędziem a celem²². Ten sposób pojmowania instrumentalizacji należy uznać za trafny i uniwersalny w stosunku do wszystkich jej teorii. Określa bowiem istotę instrumentalizacji, która jest procesem wykorzystania odpowiednich narzędzi, w celu osiągnięcia określonych stanów rzeczy. Takie działanie uprawnionego podmiotu polegające na posługiwaniu się prawem, by osiągać wyznaczony stan rzeczy, określa się w prawoznawstwie mianem instrumentalizacji prawa. Trzeba przy tym zauważyć, że normami, za pomocą których dokonuje się instrumentalizacji, mogą być zarówno normy merytoryczne, wyznaczające proste nakazy albo zakazy, jak i normy kompetencyjne. Instrumentalizacja dotyczy całego porządku prawnego. Instrumentalizacja jest zatem złożonym układem, na który składa się prawo ogóle – a nie tylko normy prawne, ale również instytucje prawne, podmioty prawa (ustawodawca, organy stosujące prawo oraz adresaci norm prawnych), a także cele tych podmiotów²³.

²² S. Kaźmierczyk, *Założenia metodologiczne rozważań o relacjach między prawem w znaczeniu instrumentalnym a prawem w znaczeniu pozainstrumentalnym* [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, red. A. Kozak, Wrocław 2000, s. 11.

²³ W. Gromski, *Akty instrumentalizacji prawa i ich granice*, Acta Universitatis Wratislaviensis, nr 3833, Wrocław 2018, s. 101.

Na początku rozważań można zatem wysunąć już wniosek, że instrumentalizacja prawa dokonywana jest nie tylko w formie aktów stanowienia prawa, ale również wykładni, stosowania prawa czy realizacji kompetencji²⁴.

Pojęcie instrumentalizacji prawa skorelowane jest ściśle z samą istotą prawa. Istnieją jednak teorie, według których instrumentalizacja powinna wiązać się nie tyle z samym prawem i jego koncepcją, ile z funkcjami, jakie ma spełniać²⁵. W doktrynie podnosi się, że instrumentalizacja prawa dość często rozumiana jest jako podporządkowanie tworzenia oraz wykładni prawa interesom władzy politycznej²⁶, co w sposób oczywisty przywołuje na myśl ustrój totalitarny. Należy pamiętać, że oceny instrumentalizacji dokonuje się przez pryzmat wartości, do realizacji których prowadzi. Wartości te natomiast determinowane są w głównej mierze przez ustrój. Wywieść należy wniosek, że to ustrój nadaje kierunek instrumentalizacji, nie zaś odwrotnie. Instrumentalizacja musi być dokonywana z poszanowaniem nadrzędnych zasad prawnych w danym systemie – w polskim systemie prawnym instrumentalizacja powinna być więc dokonywana z poszanowaniem zasad konstytucyjnych. Oczywiście w skrajnych przypadkach instrumentalizacja może prowadzić do naruszenia zasad prawnych, jednak nie jest to jej cecha immanentna, a stan taki należy uznać za swego rodzaju patologię.

Należy zatem rozróżnić instrumentalizację dokonywaną bez naruszenia przyjętych w systemie prawa reguł i taką, która prowadzi do pogwałcenia zasad tworzenia, czy też stosowania prawa. Wskazać należy również, że instrumentalizacja w rozumieniu negatywnym, określana jest jako osobna kategoria prawna w postaci naruszenia czy też obejścia prawa. Innym z problemów podnoszonych w różnych koncepcjach instrumentalizacji jest również to, czy odnosi się ona do całości systemu prawa, czy też jego incydentalnych postaci²⁷. W Polsce rozważania nad instrumentalizacją prawa zaczęły się rozwijać w XX wieku, gdy podjęto dyskusję zmierzającą do modyfikacji rozumienia prawa jako narzędzia²⁸. W tym okresie podjęto rozważania na temat krytyki instrumentalizacji, a nawet zaczęto skłaniać się

²⁴ W. Gromski, *Autonomia i...*, op.cit. s. 141.

²⁵ A. Bator, *Instrumentalizacja jako aspekt prawa*, [w:] *Zmiany społeczne a zmiany w prawie. Zmiany społeczne a zmiany w prawie. Aksjologia. Konstytucja. Integracja europejska*, red. L. Leszczyński, Lublin 1999 r., s. 93-107.

²⁶ P. Ostojki, *Instrumentalizacja prawa...*, op.cit., s. 68.

²⁷ Ibidem.

²⁸ W. Gromski, *Zagadnienia instrumentalizacji prawa* [w:] *Zagadnienia teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, Wrocław 2000, s. 74-75.

ku nieinstrumentalnemu pojmowaniu prawa²⁹. Ostrość krytyki spowodowała znaczne zainteresowanie tematyką i powstanie różnych, konkurencyjnych ze sobą teorii³⁰.

Jednym z przedstawicieli doktryny, który podjął niniejszej rozważania, był W. Lang, który stworzył koncepcję wskazującą, że instrumentalizacja odnosi się do całości systemu prawa (tzw. instrumentalizację szeroką). Autor zgadzał się z teorią, że instrumentalne pojmowanie prawa polega na traktowaniu prawa jako narzędzia do realizacji celów, które pozostają w odniesieniu do niego zewnętrzne³¹.

W ujęciu instrumentalnym prawo ujmowane jest zatem jako zorientowany celowościowo, zinstytucjonalizowany proces decyzyjny, lub jako technika społeczna, przy pomocy którego państwo realizuje różnorodne cele. Zgodnie z koncepcją przedstawioną przez W. Lang prawo w ujęciu instrumentalnym może być ujmowane w dwóch kategoriach. W pierwszej z koncepcji – zwanej redukcjonistyczną, normy prawne są niejako wskazówkami instrumentalnymi lub celowościowymi. Prawo jest zatem dyrektywami wskazującymi, co powinien, a czego nie powinien robić podmiot, aby osiągnąć założone cele. W koncepcji tej najistotniejsza jest skuteczność finistyczna prawa³². Druga koncepcja - niereducjonistyczna, stanowi, że prawo jest instrumentem do realizacji celów, normy prawne zaś stanowią wzory pożądanego zachowania się lub określanych postulatów rzeczy. Normy nie są więc sprowadzane jedynie do dyrektyw wskazujących wzory zachowania.

Koncepcje te, oczywiście, mogą się przenikać, a wspólną podstawę dla nich stanowi założenie, że prawo podlega ocenom i uzasadnieniom instrumentalnym³³. Na podstawie powyższego twierdzenia wywieść należy wniosek, że prawo zawsze ma charakter instrumentalny, w tym znaczeniu, że podlega ocenom oraz uzasadnieniom instrumentalnym, a tworzenie norm prawnych, które nie mają oparcia w wartościach jest działaniem bezcelowym i szkodliwym dla porządku prawnego. Bezcelowe, a tym samym niewłaściwe posługiwanie się prawem, prowadzić może nie tylko do destrukcji prawa jako środka kontroli społecznej, ale także może negatywnie wpływać na samo otoczenie prawa i więzi społeczne, które są przez nie kontrolowane. W. Lang podkreślał, że odrzucenie koncepcji instrumentalności prawa prowadziłoby do uznania działalności

²⁹ Zob. L. Morawski, *Argumentacje, racjonalność prawa i postępowanie dowodowe*, Toruń 1988.

³⁰ Por. A. Bator, *Instrumentalizacja jako...*, op.cit. s. 94.

³¹ W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie prawa a państwo prawa*, Państwo i Prawo z 2, Warszawa 1999, s. 5.

³² Ibidem.

³³ W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie...*, op.cit. s. 5.

prawotwórczej za działalność bezcelową i pozbawioną finistycznej skuteczności³⁴. Instrumentalizacja zatem odnosi się do całego systemu prawa, w pewnych jego elementach jest jednak bardziej dostrzegalna niż w innych.

Węższe rozumienie instrumentalizacji prawa, w stosunku do koncepcji przedstawionej przez W. Lang, stworzył L. Morawski. W teorii tej prawo zostało przedstawione jako technika społeczna cechująca się możliwością sterowania procesami społecznymi³⁵.

W koncepcji swej autor wskazywał, że instrumentalizacja nie jest procesem, w którym spełniane są cele postawione przez ustawodawcę, ale określeniem norm w taki sposób, aby cele te zostały przypisane ich adresatom, co w konsekwencji może prowadzić do naruszenia praw i wolności obywatelskich. Zdaniem L. Morawskiego nie wszystkie formy instrumentalizacji są jednak zjawiskiem negatywnym. Mimo to należy pamiętać, że instrumentalizacja nie powinna ograniczać prawa jednostki, w szczególności poprzez określenie celów lub środków działania, gdy nie jest to konieczne dla ochrony praw lub wolności podmiotów³⁶. W takiej bowiem sytuacji podmiotom pozostają wyłącznie działania o charakterze realizatorskim³⁷.

Koncepcja ta, z całą pewnością, jest słuszna w zakresie zasady respektowania praw i wolności, które powinny w każdym systemie prawa stanowić wartości nadrzędne. Dlatego dość często wspomina się o konieczności odpowiedniego sformułowania granic i ram instrumentalizacji. Jak zostało już wskazane, instrumentalizacja jest złożonym układem, na który składa się prawo, ale także podmioty tworzące i stosujące prawo oraz ich cele determinowane sytuacją społeczno-gospodarczą.

Instrumentalizację można więc uznać za konkretne działania podmiotów, które podporządkowują prawo, instytucje i konstrukcje prawne, z których mogą korzystać, aby osiągnąć założone cele. Instrumentalizacja dokonywana może być przez wiele podmiotów; w najprostszy sposób można je podzielić na podmioty tworzące i stosujące prawo, chociaż bez wątpienia to po stronie podmiotu tworzącego prawo znajduje się więcej możliwości. Wśród podmiotów dokonujących instrumentalizacji prawa wymienić należy ustawodawcę, interpretatorów, twórców doktryny prawniczej (poprzez wykładnię

³⁴ Por. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 495.

³⁵ L. Morawski, *Instrumentalizacja prawa. Zarys problemu.*, Państwo i Prawo, z. 6, Warszawa 1993, s. 17.

³⁶ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 200, s. 54.

³⁷ Szerzej: A. Bator, *Prawna czynność konwencjonalna jako działanie zinstrumentalizowane* [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, Gdańskie Studia Prawnicze, red. J. Jabłońska-Bonca, J. Guść, tom IX, Warszawa 2002 r.

doktrynalną), ale w pewien sposób również podmioty, do których kierowane są normy. Zatem zarówno prawodawca, jak i podmioty, do których normy są kierowane, mogą dokonywać instrumentalizacji prawa – np. podatnicy mogą dokonywać instrumentalizacji poprzez optymalizację podatkową, dokonując wykładni przepisów w sposób preferencyjny dla ich sytuacji³⁸. Jak już zostało wspomniane na wstępie rozważań, działania w ramach instrumentalizacji mogą być dokonywane przez wskazane podmioty zarówno na etapie stanowienia prawa, gdzie tworzone są reguły ogólne jak i abstrakcyjne, ale również w procesie stosowania, który opiera się na wydawaniu decyzji stosowania prawa, tak aby prowadziły do realizacji założonych celów.

Znaczenie instrumentalizacji jest zatem szczególnie istotne dla procesu tworzenia i wykładni prawa. Na etapie procesu instrumentalizacji dochodzi bowiem do dookreślenia generalnych i abstrakcyjnych norm i przekucie ich w konkretne cele, konieczne do osiągnięcia z punktu widzenia aktualnej polityki społeczno-gospodarczej. Nie budzi wątpliwości, że polityka społeczno-gospodarcza ma istotne znaczenia dla prawa podatkowego i to przebieg zjawisk ekonomicznych determinuje możliwość stosowania podatków w określonej konstrukcji.

W opozycji do instrumentalnego pojmowania prawa stoi jego nieinstrumentalne rozumienie. Koncepcja ta występuje w dwóch formach, w pierwszej z nich prawo jest wyłącznie wartością moralną lub kulturową. Prawo nie jest zatem kategorią, która reguluje relacje społeczno-gospodarcze, a jest jednym z wytworów kultury. W drugiej koncepcji prawo jest elementem układu społecznego, który ma charakter pomocniczy w stosunku do całego systemu.

Nieinstrumentalna koncepcja sprowadza prawo do jego symbolicznego rozumienia, co w sposób oczywisty nie jest prawidłowe w stosunku do wszystkich gałęzi; chociażby na gruncie prawa podatkowego czy karnego nie można mówić o symbolice, a konkretnych regulacjach dążących do osiągnięcia założonych celów. Oczywiście, w pewnych gałęziach prawa można mówić o symbolicznym ustawodawstwie takim jak np. instytucja małżeństwa, która tworzy pewną fikcję prawną, jednak większość regulacji jest celowościowa. Ponadto, ustawodawstwo wyłącznie symboliczne jest działaniem bezcelowym i nieracjonalnym, sprzecznym z zasadami prawotwórczymi. Należy jednak mieć na uwadze, że nadanie pewnych

³⁸ R. Pierre-François, *Libres propos sur l'optimisation fiscale: Le regard du magistrat administratif*, in *Lamy optimisation fiscale de l'entreprise*, étude, no 103, Paris 2002.

instytucjom symbolicznego aspektu pozwala na ich wykorzystanie jako instrumentów polityki społecznej³⁹. W doktrynie wskazuje się, że nie każda instrumentalizacja prawa stanowi zjawisko negatywne, uderzające w spójność systemu prawa. O naruszeniu zasad systemu prawa można mówić dopiero w momencie, kiedy podmioty stosujące instrumentalizację posługują się różnymi wartościami, co w konsekwencji prowadzi do chaosu⁴⁰. Z. Ziemiński podkreśla, że jednolity system wartości jest to niezwykle ważnym elementem, z punktu widzenia ilości podmiotów po stronie tworzenia prawa, a wspólne wartości stanowią swego rodzaju spoiwo przy jego tworzeniu. W związku z tym nie powinno się negować koncepcji instrumentalizacji prawa, a tworzyć granice i wartości, w jakich powinna funkcjonować. Nie sposób zgodzić się więc z teorią nieinstrumentalnego pojmowania prawa. Prawo reguluje relacje społeczno-gospodarcze, wyznaczając ramy działania. Oczywiście, istnieją normy moralne, które wyznaczają określone zasady postępowania, jednak to prawo jest narzędziem, które pozwala osiągnąć lub wyegzekwować określone cele, lub wartości. Koncepcja instrumentalizacji prawa poddawana jest jednak nieustającej krytyce. W dużej mierze, jak już zostało wspomniane, krytyka opiera się na powiązaniu instrumentalizacji z ustrojem autorytarnym, gdzie cele i decyzje zmierzające do ich realizacji podejmowane są przez ograniczoną ilość podmiotów, podejmujących jednostronne decyzje. W koncepcji tej instrumentalizacja narusza zasadę praworządności i ideę rządów prawa, ponieważ zakłada działanie organów niejako poza prawem. W takim przypadku instrumentalizacja narusza podstawowe prawa i wolności obywateli, prowadząc do zaspokojenia potrzeb prawodawcy.

W doktrynie można znaleźć również odniesienie instrumentalizacji do koncepcji stworzonej przez N. Machiavelli, który wskazywał, że należy mieć na uwadze cel. Ten model instrumentalnego pojmowania prawa opiera się na realizacji założonych celów, nawet jeżeli związane jest to z podjęciem nieproporcjonalnych do celu środków⁴¹. Krytykiem instrumentalizacji był również J. Habermas, który wskazywał, że prawo jest jedynie środkiem komunikacji, a więc niemożliwym jest jego wykorzystanie w celu osiągnięcia konkretnie sprecyzowanych celów⁴². Ogólne nauki

³⁹ W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie...*, *op.cit.*, s. 5.

⁴⁰ S. Skowrońska, *Kilka tez...*, *op.cit.* s. 108.

⁴¹ Ł. Folak, *Zasada proporcjonalności w tworzeniu prawa administracyjnego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny Rok LXXIX, z. 4, Poznań 2017, s. 60.

⁴² Szerzej: R. Wonicki, *Racjonalność komunikacyjna a demokracja deliberatywna – porównanie trzech modeli racjonalności*. [w:] „Via Communicandi. Aspekty kompetencji komunikacyjnej”, red. B. Sierocka, Oficyna Wydawnicza ATUT, Wrocław 2005.

o prawie kreują instrumentalizację jako zjawisko mogące prowadzić do naruszenia podstawowych zasad prawnych, a w konsekwencji do naruszenia całego porządku prawnego.

W. Gromski zwraca uwagę, że krytyka wynika często z faktu, że instrumentalizacja prawa mylna jest z cechą prawa, jaką jest relatywizacja instrumentalna⁴³, która polega na przypisaniu prawu wartości ze względu na to, że stanowi ono środek do osiągnięcia założonego celu, a samym aktem posłużenia się prawem w charakterze środka, a więc instrumentalizacji we właściwym tego słowa znaczeniu⁴⁴. K. Kaleta i A. Kotowski wskazują, że z instrumentalizacją prawa mamy do czynienia w przypadku, gdy istnieje szczególny nacisk władzy na instrumentalną skuteczność prawa (a więc na realizację określonych, założonych przez władzę celów, bez ich społecznej akceptacji), która w następstwie prowadzi do naruszenia autonomii prawa⁴⁵. Podkreśla się, że tak rozumiana instrumentalizacja prawa, w konsekwencji, prowadzi do naruszenia autorytetu władzy, a więc bezpośrednio uderza w skuteczność prawa, pozbawiając prawo czynnika, który prowadzi do jego bez przymusowej realizacji. Niska skuteczność prawa prowadzi następnie do zwiększenia sankcji, związanych z jego nieprzestrzeganiem i prowadzi do przymusowej realizacji norm, które nie są społecznie akceptowalne.

Należy mieć jednak na uwadze, że instrumentalizacja w negatywnym znaczeniu jest dość mocno ograniczona przez samą strukturę prawa, które zgodnie z koncepcją H.L.A. Harta, oparta jest na dwóch rodzajach norm – pierwotnym oraz wtórnym⁴⁶. Taka koncepcja prawa sprawia, że oparte jest ono niejako na mechanizmie względnej niezależności od otoczenia, który opiera się na możliwości kształtowania norm wyznaczających jego tworzenie i zmianę. Rządy prawa oparte są ponadto na regułach i normach zapewniającymi klarowne reguły formalne, a także na wartościach i normach społecznych. Zatem, jak już zostało wskazane we wcześniejszych rozważaniach, instrumentalizacja może odbywać się wyłącznie z poszanowaniem nadrzędnych zasad prawnych. Krytyka instrumentalizacji, mimo że w pewnych aspektach słuszna i pozwalająca wskazać ramy, w których może być stosowana, nie może doprowadzić do

⁴³ W. Gromski, *Akty instrumentalizacji...*, *op.cit.*, s. 100.

⁴⁴ Szerzej na ten temat: A. Bator, *Instrumentalizacja...*, *op.cit.*, A. Kozak, *Instrumentalność i instrumentalizacja prawa* [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa*, red G. Seidler, Warszawa 2011, s. 96-113., W. Gromski, *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*, Wrocław 2000.

⁴⁵ K. Kalecki, A. Kotowski, *Podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 2016, s. 78.

⁴⁶ Szerzej: H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998.

całkowitego wyeliminowania instrumentalizacji, która jest nieodłącznym elementem systemu prawa. Powyżej opisana została koncepcja, w której prawo odgrywało rolę narzędzia w oddziaływaniu na społeczeństwo i kreowaniu wzajemnych relacji międzyludzkich. Również współcześnie instrumentalizacja w głównej mierze oddziałuje na procesy społeczne, chociaż nie można pomijać jej znaczenia przy aspektach gospodarczych. Stąd też, w sporym uproszczeniu, instrumentalizację ze względu na cele, którym służy, podzielić należy na społeczną oraz finansową. Znajduje to również uzasadnienie na gruncie prawa podatkowego, gdzie powszechnie uznaje się istnienie dwóch rodzajów norm prawnych – normy celu fiskalnego i normy celu społecznego⁴⁷.

Instrumentalizacja społeczna związana jest z celami oraz wartościami, które mają za zadanie służyć społeczeństwu albo mają być instrumentem, który służyć będzie osiągnięciu założonych przez ustawodawcę norm zachowania wymaganych od społeczeństwa. Ten rodzaj instrumentalizacji związany jest z funkcjami prawa, w szczególności funkcji prewencyjnej, która ma za zadanie ochronę dóbr i wartości pozostających pod ochroną prawą, ale także funkcji stabilizującej, czy funkcji dynamizującej.

Instrumentalizacja społeczna jest powszechnie dostrzegana w doktrynie i w dużej mierze akceptowalna, ze względu na cele prawa, które mogą być dzięki niej osiągnięte. Prawo zatem może być środkiem celowego wpływania na zachowanie jego adresatów oraz tym samym, na utrzymanie lub zmianę określonych stosunków społecznych w szerokim tego słowa rozumieniu, nie wywołuje zasadniczych kontrowersji. Powszechne uznanie prawa za jedno z bardziej doniosłych narzędzi oddziaływania społecznego w realizacji określonych celów spowodowało, że większość rozważań nad tą problematyką dotyczyła przede wszystkim określenia warunków oraz sposobów i metod racjonalizacji tego oddziaływania, a także optymalizacji jego zakresu (granic).

Instrumentalizacja społeczna występuje, co wielokrotnie podkreślano w doktrynie, głównie w prawie karnym. Prawodawca instrumentalizuje prawo karne w taki sposób, aby mogło realizować funkcję prewencyjną i gwarancyjną. W konsekwencji penalizując określone czyny, ustawodawca oddziałuje na społeczeństwo w taki sposób, aby określić jakie zachowania są zakazane i w ten sposób wywołać pożądany wzór zachowania. Instrumentalizacja fiskalna, zdecydowanie

⁴⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 116.

bardziej kontrowersyjna od społecznej, związana jest z realizacją funkcji fiskalnej – w szczególności odnosi się zatem do prawa podatkowego czy finansów publicznych. Trudno polemizować z faktem, że tworzenie prawa podatkowego jest w głównej mierze nakierowane na realizowanie funkcji fiskalnej, która ma za zadanie dostarczanie środków finansowych, umożliwiających odpowiednie funkcjonowanie państwa. Cele regulacji prawa podatkowego pozostają bowiem w zbieżności z celami publicznymi i ich realizacja następuje głównie poprzez zebranie odpowiednich środków na ich wykonanie, co w konsekwencji przejawia się w niespotykanym w innych gałęziach prawa, nasileniu instrumentalizacji fiskalnej⁴⁸.

Instrumentalizacja fiskalna występująca na gruncie prawa finansowego dostrzegalna jest również w innych państwach. Doktryna prawa angielskiego zwraca uwagę, że instrumentalizacja prawa wyznacza sposób przekazywania oraz rozdzielania środków publicznych⁴⁹. O instrumentalizacji prawa jako instrumencie zarządzania prawem finansowym podnosi również doktryna prawa amerykańskiego⁵⁰.

Należy się jednak zastanowić, czy w każdej sytuacji instrumentalizacja fiskalna jest zjawiskiem negatywnym. Instrumentalizacja prawa polega na wykorzystaniu prawa jako narzędzia umożliwiającego osiągnięcie określonych celów. Z istoty definicji nie można wyciągnąć wprost wniosku, aby cele te z założenia były negatywne w swych skutkach. Uznać należy zatem, że instrumentalizacja może być zarówno zjawiskiem negatywnym – w przypadku, kiedy służy osiągnięciu celów społecznie nieaprobowanych jak i stanowi podstawę do podejmowania działań przez organy stanowiące, ale może także zostać uznana za zjawisko pozytywne, prowadzące do osiągnięcia celów społecznie akceptowalnych lub takich, które służą dobru ogólnemu państwa⁵¹.

Gromadzenie środków publicznych musi jednak pozostawać w relacji do możliwości finansowych obowiązków, a ponadto powinno być ustalone na podstawie pozostałych funkcji prawa podatkowego, w szczególności funkcji redystrybucyjnej. Należy zatem uznać, że instrumentalizacja fiskalna dokonywana jest na podstawie funkcji prawa podatkowego i w ich granicach. Mimo jednak kontrowersyjnego charakteru instrumentalizacji fiskalnej trudno

⁴⁸ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 163.

⁴⁹ T. Daintith, *Law as an Instrument of Economic Policy – Comparative and Critical Approaches*, New York 2016, s. 15.

⁵⁰ Sob. S. Rwengabo, *Legalisation versus Instrumentalisation: United States, International Law, and World Politics*, *Journal of Law and Conflict Resolution* 2016.

⁵¹ L. M. Friedman, *The legal system. A social Science Perspective*, New York 1975, s. 211.

ją jednoznacznie negatywnie ocenić, wynika bowiem z przypisanych prawu podatkowemu określonych funkcji, poprzez które ma spełniać swoje zadania. Skoro zatem prawodawca przypisał prawu podatkowemu funkcję fiskalną jako nadrzędną, to trudno oczekiwać, aby była ona realizowana w inny sposób aniżeli poprzez instrumentalizację finansową. Opisany powyżej rodzaj instrumentalizacji charakteryzuje się również szczególną cechą, jaką jest swoisty dualizm jej wykorzystywania. W pierwszym aspekcie normy prawne instrumentalizowane są w procesie stosowania prawa przez prawodawcę, co stanowi podstawowy przykład instrumentalizacji prawa. W przypadku jednak instrumentalizacji finansowej proces ten możliwy jest także w procesie stosowania i wykładnie prawa, co oznacza, że możliwe jest jego podjęcie zarówno przez organy podatkowe, jak również adresatów norm. Szczególnie dostrzegalne jest to w prawie podatkowym, które kreuje prawa i obowiązki podatników. Dodatkowo, jak zostało już podkreślone gałąź ta oparta została na samoobliczeniu oraz w niektórych sytuacjach możliwości wyboru określonej formy opodatkowania. Co oznacza, że podatnik w obrębie przyznanych mu przez prawodawcę kompetencji, ma możliwość instrumentalizowania prawa, wybierając wariant najdogodniejszy dla niego. Przykładem instrumentalizacji dokonywanej przez podatnika jest optymalizacja podatkowa, która polega na wyborze rozwiązań prawnych wiążących się z mniejszym obciążeniem podatkowym. Przejawem instrumentalizacji będzie również wybór formy opodatkowania czy skorzystanie z ulgi. Różnica między instrumentalizacją dokonywaną przez prawodawcę a adresata normy sprowadza się do znacznie donioślejszej funkcji tej pierwszej. Ustawodawca ma możliwość instrumentalizowania prawa na etapie jego tworzenia, co w konsekwencji oznacza, że normy te mają charakter powszechnie obowiązujący. Instrumentalizacja podejmowana przez podatnika wiąże wyłącznie jego oraz organy podatkowe. W pewnym uproszczeniu można zatem wskazać, że instrumentalizacja finansowa może przybrać charakter powszechnie obowiązujący oraz indywidualny, zachodzący w pewnych określonych sytuacjach faktycznych. Jednoznacznie należy jednak podkreślić, że jeżeli prawo podatkowe będzie instrumentalizowane wyłącznie w celach fiskalnych, doprowadzić może do ryzyka nadużywania prawa, co w konsekwencji doprowadzi do niestabilności i nieefektywności systemu podatkowego⁵². Zgodzić należy się jednak z poglądami doktryny, zgodnie

⁵² Zob. Gribnau, J. L. M., *Equality, Consistency and Impartiality in Tax Legislation*, [w:] *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law*, The Hague: Kluwer Law International, 2003.

z którymi instrumentalizacja jest istotnie połączona z prawem podatkowym⁵³. Instrumentalizacja pozwala ustawodawcy określić cele, które powinny zostać przez państwo spełnione, a następnie określić narzędzia, za pomocą których mogą zostać osiągnięte. Cele te zazwyczaj są ustalone przez politykę społeczno-gospodarczą rządu, ale w powiązaniu z funkcjami, jakie są przypisane prawu podatkowemu.

Instrumentalizacja fiskalna jest zatem nierozzerwalnie związana z funkcjami prawa, które mają za zadanie osiągnięcie przypisanych im celów. Dodatkowo pozwala na ich dookreślenie na etapie procesu tworzenia lub stosowania prawa, co jest niezwykle istotne, gdyż cele wynikające z funkcji i zasad prawa stanowią cele w ujęciu generalnym i abstrakcyjnym, trudne do osiągnięcia bez ich dookreślenia. Należy zatem uznać, że instrumentalizacja fiskalna spełnia wszelkie elementy, których brak był we wcześniejszych rozważaniach krytykowany. Cele instrumentalizacji fiskalnej oparte są o funkcje przypisane do konkretnej gałęzi oraz odbywają się z poszanowaniem praw i wolności obywatelskich, gdyż jak wynika z przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, podatki i inne daniny publiczne mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy.

Istotny jest również fakt, że instrumentalność prawa ma znacznie większe znaczenie w gałęziach należących do prawa publicznego, aniżeli na gruncie prawa prywatnego. Wynika to z faktu, że prawo publiczne reguluje kwestie należące do relacji obywatel-państwo, co w sposób oczywisty wskazuje, że normy te tworzone są w celu osiągnięcia założonych przez ustawodawcę celów. Prawo prywatne reguluje stosunki pomiędzy równorzędnymi podmiotami, gdzie możliwość instrumentalizacji prawa jest w pewien sposób osiągnięta przez zasadę swobody umów. Podmioty mogą dokonywać instrumentalizacji prawa, obierając rozwiązania najbardziej dla nich korzystne. Sytuacja ta może jednak prowadzić do nadużyć. Jeżeli instrumentalizacja jest podejmowana na gruncie jednostek równorzędnych, które dążą do realizacji swoich celów, to co do zasady, nie można mówić o nadużyciu. W przypadku jednak podrzędności względem jednostek publicznych można mówić o swego rodzaju instrumentalizacji odgórnej⁵⁴, gdzie za pomocą przepisów organy władzy publicznej realizują z góry nałożone obowiązki. Nadrzędność może jednak prowadzić również do sytuacji odwrotnej, tzw.

⁵³ J. Jaakkola, *A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State?*, German Law Journal, Washington 2019, s. 664.

⁵⁴ P. Ostojski, *Instrumentalizacja prawa...*, op.cit., s. 58.

instrumentalizacji „oddolnej”⁵⁵, gdzie podmioty realizując obowiązki instrumentalizacją przepisy w taki sposób, aby były one jak najmniej dolegliwe (przykładem takiej instrumentalizacji jest np. optymalizacja podatkowa).

Teoria ta pozwala na zastanowienie się, gdzie leży granica pomiędzy instrumentalizacją a nadużyciem czy obejściem prawa. Na kruchość granicy pomiędzy instrumentalizacją a nadużyciem lub obejściem prawa, wskazują również poglądy doktryny, zgodnie z którymi, obejściem prawa podatkowego sprowadza się do dokonania wyboru przez podatnika takiej czynności, która odbiega od czynności podejmowanych w normalnych okolicznościach⁵⁶. Ze względu na charakter pracy wskazane zagadnienia zostaną omówione na gruncie prawa podatkowego.

Za obejście prawa podatkowego uznać można między innymi unikanie opodatkowania. Istotą unikania opodatkowania jest takie działanie, które może polegać na zapłacie podatku w wysokości mniejszej niż wynikająca z pierwotnych przepisów lub całkowitego wyeliminowania obciążenia⁵⁷, ale także zapłaty podatku w niewłaściwej jurysdykcji podatkowej⁵⁸ (raje podatkowe), w niewłaściwym czasie lub wysokości. Działanie takie z całą pewnością należy odróżnić od instrumentalizacji, mimo że w pewien sposób prowadzą do spełnienia celu, jakim jest zmniejszenie obciążeń podatkowych. Jak jednak zostało wspomniane we wcześniejszych rozważaniach, instrumentalizacja musi dokonywać się z poszanowaniem wartości i zasad prawa, nie może być podejmowana wbrew nim. Unikanie opodatkowania zaś jest bezsprzecznie działaniem niezgodnym z prawem, jak również uważanym powszechnie za nieetyczne i obwarowane odpowiednimi sankcjami⁵⁹. Konstrukcja obejścia prawa jest znana prawu cywilnemu i konstrukcja stworzona na gruncie art. 119a o.p. w dużej mierze zbliżona w treści art. 58 § 1 k.c., który stanowi, że czynność sprzeczna z ustawą albo mająca w celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że ustawa przewiduje innych skutek dla takiej czynności. Orzecznictwo sądów powszechnych definiuje obejście prawa jako zachowanie podmiotu, który „obchodzi” zakaz prawny, dokonując innej czynności w niezakazanej formie czynności, w celu

⁵⁵ L. Green, *Law as a means* [w:] *The Hart-Fullers Debate in the Twenty-First Century*, red. P. Cane, Oxford 2010, s. 169.

⁵⁶ C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Przegląd podatkowy nr 7, Warszawa 2006, s. 5.

⁵⁷ D. Gajewski, J. Glumińska-Pawlic, M. Golecki, A. Werner, *Klauzula przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2018, s. 12.

⁵⁸ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2014, s. 66.

⁵⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 282.

osiągnięcia innego skutku związanego z zakazaną czynnością, a więc sprzeczną z prawem⁶⁰. Należy uznać, że takie rozumienie klauzuli obejścia na gruncie prawa prywatnego z całą pewnością może zostać przeniesione również na grunt prawa podatkowego. Za spójnym rozumieniem tej konstrukcji przemawia również fakt, że obejście prawa jest działaniem szkodliwym na gruncie całego systemu prawa.

Wprowadzona klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wskazuje zatem, że czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)⁶¹. Artykuł 119a o.p. ma zatem kwestionować czynności podatników, które są podejmowane w celu wykorzystania istniejących przepisów prawnych lub też luk w prawie podatkowym do osiągnięcia korzyści podatkowej, jeżeli jest to głównym lub jedynym powodem dokonania danej czynności⁶². W podobnej konstrukcji nadużycia prawa, ustawodawca określa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia o podatku od towarów i usług, że przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Od obejścia czy nadużycia prawa podatkowego odróżnić należy prawnie dopuszczalne sposoby zmniejszania obciążeń podatkowych, które powiązane mogą być z instrumentalizacją prawa. Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że w żadnej z norm prawa podatkowego nie można znaleźć reguły, która nakazywałaby podatnikom ponosić zobowiązania podatkowe w najwyższej z możliwych wysokości. Zatem jeżeli z konstrukcji przepisów wynika możliwość wybrania innych legalnych konstrukcji, które pozwalają na poniesienie zobowiązania podatkowego w mniejszej wysokości, to nie można uznać tego za czynność zmierzającego do obejścia prawa⁶³. Orzecznictwo jest również zgodne co do tego, że podatnik ma prawo podejmować, zgodne z prawem, decyzje, które są dla niego korzystniejsze z gospodarczego punktu widzenia⁶⁴.

⁶⁰ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2005 r., sygn. III UK 89/05.

⁶¹ M. Kondej, *Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, Praktyka Podatkowa nr 1, Warszawa 2016, s. 3.

⁶² H. Dzwonkowski, *Komentarz do artykułu 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

⁶³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Wr 1183/00.

⁶⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 2273/15.

Instrumentalizacja, również fiskalna, może więc być dokonywana również przez adresatów norm, którzy dążą do ich spełnienia w jak najmniej dolegliwy sposób, oczywiście w ramach litery prawa. Instrumentalizację należy również, z całą pewnością, odróżnić od instytucji obejście prawa, które prowadzi do jego rażącego naruszenia. Instrumentalizacja polega na legalnym wykorzystaniu instrumentu, jakim jest prawo do osiągnięcia założonych celów. Oczywiście jest, że cele różnych podmiotów mogą stać do siebie w opozycji (jak podatników i organów podatkowych), jednak to ustawodawca kreuje normy, w których podmioty, do których prawo jest kierowane, działają. Wykorzystanie ich zatem do osiągnięcia zamierzonych celów, nie powinno być uznawane za działania negatywne.

1.2. Tworzenie prawa a instrumentalizacja prawa.

Tworzenie, stanowienie prawa to czynność konwencjonalna kompetentnego organu państwowego. Tworzenie prawa w swej pierwotnej postaci definiowano również jako określenie sposobu, w jaki powstają normy prawne należące do określonego porządku prawnego⁶⁵. Stanowienie prawa jest zatem, w najprostszym ujęciu, sposobem tworzenia norm prawnych przez uprawnione do tego podmioty. Pogląd ten podzielił również L. Morawski, który określił proces tworzenia prawa jako władczy akt organu władzy państwowej⁶⁶. Na podstawie natomiast poglądów filozofii prawa pozytywnego stanowienie prawa należy rozumieć jako sformalizowaną procedurę o charakterze celowym i racjonalnym⁶⁷. Nie budzi wątpliwości ponadto, że sposób tworzenia prawa zależy od kultury prawnej, w której jest dokonywany. Podstawową formą tworzenia prawa we współczesnych systemach prawnych jest jednak stanowienie prawa przez organy władzy publicznej. Oczywiście jest, że podobnie jak cała kultura prawna, tak i obecnie sam proces tworzenia prawa wrażliwy jest na europeizację i umiędzynarodowienie prawa. Dlatego też zauważyć można stopniowe przenoszenie podmiotów tworzenia prawa poza granicę państwa, co w konsekwencji wpływa także na postać norm prawnych. Jest to zauważalne również na gruncie prawa podatkowego

⁶⁵ H. Dzwonkowski, *Komentarz do artykułu 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

⁶⁶ L. Morawski, *Wstęp do...*, op.cit., s. 87.

⁶⁷ J. Helios, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa dla ekonomistów*, Warszawa 2012, s. 118.

– w szczególności w podatku od towarów i usług, czy też podatku akcyzowym⁶⁸. Prawodawca musi więc respektować nie tylko wartości porządku wewnętrznego, ale również normy o charakterze zewnętrznych. Pogląd ten jest również szczególnie istotny z punktu widzenia instrumentalizacji prawa, która powinna być dokonywana z poszanowaniem norm i wartości prawnych, również tych o charakterze międzynarodowym⁶⁹.

W związku z doniosłością procesu tworzenia prawa, nadrzędną zasadą powinna być racjonalność i celowość działań prawodawcy, które oparte powinny być na wcześniej podjętych ustaleniach i badaniach prawidłowości stanowionych przez niego norm i wartości w nich zawartych⁷⁰. Racjonalność i celowość ustawodawcy powinny stanowić podstawę dla wszystkich jego działań, zarówno na gruncie stanowienia prawa, jak i jego wykładni czy instrumentalizacji. Zasada racjonalności wymaga od ustawodawcy podejmowania działań w sposób proporcjonalny do celu, ale również z zachowaniem wartości oraz praw i wolności obywatelskich⁷¹. Instrumentalizacja nie jest zatem wyłącznie działaniem celowym, ale również racjonalnym, mającym na celu tworzenie norm w powiązaniu z określonymi wartościami, które zminimalizują możliwość podejmowania nadużyć w procesie tworzenia prawa. Badanie zasadności wprowadzanych norm do porządku prawnego można uznać także za wstępny element instrumentalizacji prawa, polegający na określeniu celów, którym tworzone normy mają służyć. Jak zostało już podkreślone instrumentalizacja prawa jest traktowana jako narzędzie do realizacji celów i wartości, które są istotne dla prawodawcy⁷². Nie sposób zatem nie zauważyć zależności pomiędzy procesem instrumentalizacji a stanowienia prawa, który również prowadzi do spełnienia założonych przez ustawodawcę celów. W dość istotnym zakresie istnieje zbieżność pomiędzy tymi dwoma procesami. W koncepcji tzw. szerokiej uznać należy, że nie ma możliwości stanowienia prawa bez jego wcześniejszej instrumentalizacji, gdyż stanowienie prawa ze swej istoty jest działaniem celowym, opartym na wartościach. W węższej koncepcji określić należy natomiast, że instrumentalizacja jest elementem stanowienia prawa, który pozwala

⁶⁸ Szerzej na ten temat: K. Rutkowska, *Europeizacja polskiego prawa podatkowego czy jego umiędzynarodowienie?* [w:] *Europeizacja prawa finansowego. Wybrane zagadnienia.*, red. K. Błażuk, P. Czernicki, I. Krzemińska.

⁶⁹ Istotne jest tu szczególnie poszanowanie konwencji i umów międzynarodowych odnoszących się do respektowania praw człowieka.

⁷⁰ J. Helios, *Podstawowe pojęcia...*, op.cit., s. 136.

⁷¹ Szerzej na ten temat: P. Kantor-Kozdrowicki, *Racjonalność prawodawcy jako paradygmat nauk prawnych*, *Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis*, nr 7 (1), Wrocław 2018.

⁷² W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie...*, op.cit., s. 5.

na zdefiniowanie celów i stworzenia norm, dzięki którym będą mogły być one spełnione. Zależność pomiędzy instrumentalizacją prawa a procesem stanowienia prawa określić można zatem następująco: instrumentalizacji stanowi impuls, określa zakres i cel norm, które następnie zostają skonstruowane w procesie tworzenia prawa. Tworzenie prawa musi być powiązane z instrumentalizacją, ponieważ, jak już zostało podkreślone, tworzenie prawa nie może być bezcelowe i całkowicie symbolicznie, musi prowadzić do spełnienia określonych celów i funkcji. Tworzenie prawa bez konkretnej wartości stanowi istotne naruszenie zasad prawotwórczych.

Tak określona zależność jest szczególnie widoczna na gruncie instrumentalizacji fiskalnej, która dokonywana jest w przeważającej ilości przypadków na etapie tworzenia prawa, nie zaś jego wykładni. Ma to swoje uzasadnienie w konstrukcji przepisów prawa finansowego, a w szczególności prawa podatkowego, którego jedną z głównych zasad jest pewność i stałość, co wynika wprost z przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, która w art. 217 wskazuje, że 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. Dodatkowo, trudności w dokonywaniu instrumentalizacji na etapie wykładni prawa wynikają również z prymatu stosowania wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego, co w znaczący sposób utrudnia realizację instrumentalizacji fiskalnej w procesie wykładni prawa. Nie oznacza to jednak, że instrumentalizacja fiskalna w ogóle nie ma miejsca na etapie wykładni prawa. Wykładnia prawa to zespół czynności zmierzających do ustalenia prawidłowego znaczenia przepisów prawnych⁷³. Wykładnia prawa zajmuje się zatem odczytywaniem znaczenia tekstów prawnych stanowiących źródła obowiązującego prawa. J. Wróblewski wskazywał, że wykładnia prawa opiera się na ustaleniu znaczenia norm prawnych⁷⁴. J. Kelsen natomiast kreuje definicje wykładni prawa jako operacji intelektualnej, która towarzyszy procesowi stosowania prawa w jego ewolucji od wyższego do niższego stopnia⁷⁵. W doktrynie pojęcie wykładni rozumiane jest w dwóch aspektach: pragmatycznym i apragmatycznym. W sensie pragmatycznym wykładnia jest zbiorem

⁷³ L. Morawski, *Wstęp do...*, op.cit., s. 133.

⁷⁴ J. Leszczyński, *Wartości w teorii prawa Jerzego Wróblewskiego*, Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna Tom II, n. 2, Poznań 2013, s. 258.

⁷⁵ J. Kelsen, *Czysta teoria prawa*, Warszawa 2014 s. 482.

czynności odnoszących się do jakiś wyrażen. W znaczeniu apragmatycznym natomiast wykładnia jest rezultatem tych czynności w stosunku do wyrażen.

Na gruncie prawa polskiego rozróżniamy dwa główne typy wykładni; wykładnię merytoryczną oraz formalną⁷⁶. Wykładnia merytoryczna rozumiana jest jako zespół czynności interpretacyjnych zrealizowanych zgodnie z przyjętymi w danej kulturze prawnej regułami. Wykładnia formalna charakteryzuje się wykonaniem zespołu czynności interpretacyjnych realizowanych przez konkretny, wskazany prawnie podmiot⁷⁷. B. Brzeziński podnosi natomiast, że skoro prawo jest zespołem tekstów oraz zasad ich interpretacji, to właśnie wykładnia stanowi o ostatecznym znaczeniu normy prawnej⁷⁸. Za zadanie wykładni prawa, w ujęciu pierwotnym, uznawano właśnie odczytanie znaczenia jaki tekstowi prawnemu chciał nadać prawodawca. W ujęciu odmiennym, wskazywano, że tekst prawny oderwany jest od osoby prawodawcy i ma znaczenie w pełni obiektywne, niezależnie od zamysłu twórcy⁷⁹. Ostatnie z ujęć należy uznać za niewłaściwe, nie ma bowiem możliwości oderwania znaczenia norm prawnych od celu jaki chciał im przypisać prawodawca. Prawo z założenia ma służyć osiągnięciu pewnych, określonych celów i nie można mówić o pełnym jego obiektywizmie w oderwaniu od celów i wartości ustawodawcy. Podkreśla to również fakt występowania, coraz liczniej, zjawiska instrumentalizacji prawa, która w niektórych przypadkach może również wyznaczać zakres i sposób dokonywania wykładni prawa.

Ze względu na przedmiot niniejszego opracowania, należy podjąć rozważania na temat wykładni stosowanej na gruncie prawa podatkowego. Zagadnienie to jest szczególnie istotne ze względu na powiązanie wykładni z instrumentalizacją, również tą o charakterze finansowym. Mechanizmy wykorzystywane w wykładni mogą w pewien sposób odpowiadać instrumentalizacji prawa. Na wstępie podkreślono, że instrumentalizacja może być procesem zachodzącym zarówno w zakresie tworzenia, jak i stosowania prawa, co oznacza, że nie jest możliwe oderwanie jej od procesu wykładni. Wykładnia prawa podatkowego powinna opierać się zarówno na ogólnych zasadach interpretacji, jak i specyficznych cechach prawa podatkowego⁸⁰. Należy

⁷⁶ Szerz. M. Zieliński, O. Bogucki, A. Choduń, S. Czepita, B. Kanarek, A. Municzewski, *Zintegrowanie polskich koncepcji wykładni prawa*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, LXXI, z. 4, Poznań 2009.

⁷⁷ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady-reguły-wskazówki*, Warszawa 2017, s. 59.

⁷⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, op.cit., s. 5.

⁷⁹ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcie prawa i prawoznawstwa*, Warszawa 2007, s. 77.

⁸⁰ R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, *Palestra*, nr 35/10 (406), Warszawa 1991, s. 27.

również podkreślić, że badanie problematyki wykładni prawa podatkowego, w dużej mierze doprowadziło do jego wyodrębnienia jako odrębnej gałęzi, ze względu na szczególne rodzaje zasad stosowanych przy jego wykładni⁸¹. Jak zostało już podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, na gruncie prawa podatkowego istnieje prymat wykładni językowej. Wynika to z faktu, że prawo to kreuje obowiązki finansowe po stronie obywateli, nakładając określone daniny.

Gałąź prawa, która nakłada na obywatela obowiązki lub sankcje, powinna być skonstruowana w sposób jak najbardziej jasny i przejrzysty, tak aby zamiar ustawodawcy był możliwy do odczytania przez każdego adresata normy, bez konieczności znajomości odpowiedniego, specjalistycznego słownictwa. Z tego też powodu, często w doktrynie, prawo podatkowe ingerujące w sferę własności, porównywane jest do prawa karnego, które ingeruje w sferę wolności⁸². W podobny sposób ukształtowane są również zasady obu tych gałęzi. Jedną z głównych zasad prawa karnego jest *in dubio pro reo*, która w prawie podatkowym przyjmuje postać zasady *in dubio pro tributaro*⁸³, zgodnie z którą w razie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Zasada ta kreuje dyrektywę wykładni przepisów, w taki sposób, aby nierozstrzygnięte wątpliwości, były interpretowane z korzyścią dla podatnika. Zasada ta jest szczególnie istotna ze względu na charakter prawa podatkowe, które w pewien sposób ingeruje w prawa podatników. W związku z tym normy należące do tej gałęzi powinny być skonstruowane w taki sposób, aby zabezpieczały ich interesy. Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika w przypadku zaistnienia wątpliwości, stanowi realizację zabezpieczenia interesów podatnika. Zasada ta też może zostać uznana za przejaw instrumentalizacji prawa na korzyść podatnika. Zasada ta stanowi zabezpieczenie praw i wolności podmiotów. W związku z ograniczeniem wolności lub własności, koncepcje tych zasad nakazują w razie wątpliwości orzekać na korzyść oskarżonego lub podatnika⁸⁴. Granice instrumentalizacji są więc wyznaczone poprzez główne zasady tych gałęzi oraz podstawowe prawa i wolności obywatelskie.

Wykładnia językowa stanowi podstawową wykładnię w prawie podatkowym także z powodu konstrukcji polskiego prawa podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń

⁸¹ Por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, op.cit.

⁸² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, op.cit., s. 11.

⁸³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. II FSK 627/16.

⁸⁴ M. Rolain, *Les limitations au droit de propriété en matière immobilière*, s. 134.

publicznych, zakres przedmioty skonstruowany jest w sposób szeroki, obejmując każdego obywatela, co w konsekwencji oznacza, że każdy, nieposiadający profesjonalnej wiedzy obywatel jest objęty obowiązkiem podatkowym, co w konsekwencji generuje nakaz takiego konstruowania przepisów, aby były zrozumiałe dla każdego. Dodatkowo polskie przepisy podatkowe w dużej mierze oparte są na zasadzie samoobliczenia, zgodnie z którą podatnik jest obowiązany samodzielnie wyliczyć i odprowadzić podatek na odpowiednie konto organu podatkowego. Konstrukcja samoobliczenia podatku wymaga od ustawodawcy takiego stworzenia przepisów, aby każdy podatnik był w stanie tę instytucję zastosować w sposób prawidłowy⁸⁵. W konsekwencji przepisy te muszą zostać skonstruowane w taki sposób, aby były możliwe do interpretacji w drodze wykładni językowej. Wykładnia językowa nie jest jednak jedynym z rodzajów wykładni stosowanych na gruncie prawa podatkowego. Wielość i złożoność przepisów prawa podatkowego, nie zawsze pozwala na odczytanie znaczenia normy prawnej przy pomocy wykładni językowej. W zdecydowanej większości przypadków konieczne jest posłużenie się pomocniczo wykładnią funkcjonalną, systemową i celowościową⁸⁶. Wykładnia językowa ma na celu ustalenie znaczenia przepisu prawnego ze względu na język, w którym została ustalona⁸⁷, oraz opiera się na dyrektywach domniemania.

Pierwszą z dyrektyw jest nakaz nadania zwrotowi takiego znaczenia, jakie posiada w języku potocznym. Domniemanie to jest jednak wzruszalne na rzecz uniwersalnego języka prawnego, które opiera się na nadaniu normie znaczenia powszechnie określonego w tym języku. Dodatkowo, wykładnia językowa jest obwarowana wieloma zastrzeżeniami i ograniczeniami⁸⁸. Wykładnia językowa nie może zostać zastosowana również w przypadku, gdy jej rezultat prowadzi do wniosków absurdalnych, sprzecznych z podstawowym wartościami, ale również wtedy, gdy podmiot dokonujący wykładni, uzna, że zachodzi oczywisty błąd legislacyjny⁸⁹.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się także, że dopuszczalne, a nawet konieczne jest odstępianie od wykładni językowej, jeżeli za takim rozwiązaniem przemawiają inne, szczególnie istotne argumenty⁹⁰. W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że skoro wykładnia prawa musi opierać się na założeniu

⁸⁵ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 25.

⁸⁶ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 stycznia 1995 r., sygn. 14/94.

⁸⁷ K. Dunaj, K. Prokop, *Prawoznawstwo, zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2017, s. 199.

⁸⁸ Szerzej na ten temat: A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.

⁸⁹ K. Dunaj, K. Prokop, *Prawoznawstwo, zagadnienia...*, op.cit., s. 201.

⁹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 1634/10.

racjonalności ustawodawcy, wewnętrznej spójności aktu prawnego, ale także i całego systemu prawa, to pominięcie wykładni językowej w niektórych przypadkach usprawiedliwia również konieczność nadania interpretowanym przepisom znaczenia, które uczyni je rozwiązaniami najtrafniejszymi prakseologicznie⁹¹.

Z powyższych względów, jak już zostało wspomniane, na gruncie prawa podatkowego stosowane są również inne rodzaje wykładni. Nie powinno budzić wątpliwości, że wpływ na wykładnię prawa ma nie tylko tekst aktu prawnego, ale także istnienie innych okoliczności zewnętrznych⁹², co szczególnie zauważalne jest na gruncie prawa podatkowego⁹³. Ogólne nauki o prawie podkreślają, że prawo jest spójne zarówno w rozumieniu pionowym, jak i poziomym, tylko wtedy może być zachowana jego logiczność⁹⁴.

Spójność pionowa rozumiana jest jako zgodność norm aktów hierarchicznie niższych z treścią aktów hierarchicznie wyższych. Spójność pozioma natomiast związana jest z faktem, że w ramach jednego aktu prawnego istnieją zróżnicowane od siebie normy prawne. Szczególne znaczenie mają tu tzw. zasady prawa, które powinny mieć miejsce hierarchicznie wyższe od „zwykłych norm prawnych”. Wykładnia systemowa opiera się na założeniu, że prawo jest systemem uporządkowanych norm, które tworzą jednolitą całość połączoną więziami funkcjonalnymi oraz aksjologicznymi. Wykładnia ta pełni rolę pomocniczą w stosunku do wykładni językowej i nakazuje interpretować przepis prawny w oparciu o jego miejsce w całym systemie prawa⁹⁵. Wykładnia systemowa jest więc szczególnie istotna z punktu widzenia zachowania spójności systemu i niedoprowadzania w konsekwencji do jego dewastacji.

Podobną, pomocniczą rolę do wykładni językowej, pełni również wykładnia celowościowa, która wiąże się z pojęciem celu, rozumianego jako pożądaný rezultat obowiązywania określonych przepisów prawa⁹⁶. Wykładnia celowościowa jest wykładnią, która zakłada instrumentalne ujęcie prawa jako narzędzia, za pomocą którego realizuje się określone cele społeczne⁹⁷. Nieuznanie instrumentalnego charakteru prawa,

⁹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2011 r., sygn. III SA/Wa 2759/10.

⁹² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, op.cit., s. 83.

⁹³ Szerz. R. Mastalski, *Z zagadnień...*, op.cit.

⁹⁴ Z. Duniewska, M. Stahl, *Legislacja administracyjna. Teoria. Orzecznictwo. Praktyka.*, Warszawa 2012, s. 83.

⁹⁵ R. Mastalski, *Z zagadnień...*, op.cit. s. 32.

⁹⁶ Ibidem., s. 114.

⁹⁷ Ibidem., s. 115.

spowodowałyby istnienie wykładni celowościowej za bezprzedmiotowe⁹⁸. Również na gruncie orzecznictwa administracyjnego wskazuje się, że „nie można akceptować takiego znaczenia przepisu, które byłoby pozbawione jakiegokolwiek *rationis legis*”⁹⁹, co oznacza, że każdorazowo należy mieć na uwadze cel, motywację ustawodawcy. Tworzenie prawa bezcelowego, jak zostało określone w pierwszym rozdziale, prowadzi do jego symbolicznego rozumienia, co pozostaje w opozycji do jego natury. W związku z tym każdorazowo należy pamiętać o celu normy prawnej. Oczywistym jest jednak, że w żadnej z polskich ustaw nie ma wymienionych wprost celów, dla których została powołana. Dodatkowo istotne jest, aby odróżnić cele ustawodawcy od celów powołanego aktu prawnego. Cel ustawodawcy, co do zasady, jest celem trudnym do określenia i możliwym do odczytania w zasadzie jedynie na podstawie o czas, w którym ustawa powstawała. Cel ustawy natomiast może być celem dynamicznym, który może być różnie postrzegany, w zależności od sytuacji społecznej, czy też gospodarczej – co w konsekwencji pozwala na uelastycznienie prawa i zwiększenie jego trwałości. Cel powołanego aktu prawnego zdaje się być również znacznie ogólniejszy w swym zakresie aniżeli cel ustawodawcy, który prowadzi do osiągnięcia pewnego zindywidualizowanego stanu. R. Mastalski podkreśla jednak, że wykładnia celowościowa, stosowana w oderwaniu od pozostałych rodzajów interpretacji, może nieść ze sobą niebezpieczeństwo interpretacji przepisów na korzyść Skarbu Państwa¹⁰⁰. Normatywność i działanie w granicach zasad wykładni prawa, chroni przed destruktywną instrumentalizacją norm prawnych oraz przed popadnięciem w *pragmatyczny decyzyjizm*¹⁰¹, oparty właśnie na zbyt częstym interpretowaniu na korzyść funkcji fiskalnej. Przestrzeganie normatywności jest istotne, ponieważ w przeciwnym przypadku prowadzić może do stracenia tożsamości formalnej i aksjologicznej przez prawo, które musi być oparte na wartościach. Utrata tożsamości przez prawo może następnie doprowadzić do naruszenia zasad jego tworzenia lub stosowania. W doktrynie jednoznacznie podkreśla się, że jednokrotne wykorzystanie instrumentalizacja dla osiągnięcia założonych celów, nie spowoduje naruszenia wartości prawa, nawet jeżeli będzie to działanie niezgodne z systemem¹⁰². Należy jednak pamiętać, że aby

⁹⁸ T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, Studia Prawnicze, Warszawa 1985, s. 53.

⁹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2006 r., sygn. I FSK 1109/05.

¹⁰⁰ R. Mastalski, *Z zagadnień...*, op.cit., s. 33.

¹⁰¹ W. Lamentowicz, *Destrukcyjność normatywności* [w:] *Kultura prawa i dysfunkcjonalności prawa*. Tom I, red. J. Jabłońska-Bonca, B. Banaszkiewicz, Warszawa 1988, s. 275.

¹⁰² S. Wronkowska, *Kilka tez...*, op.cit., s. 110.

instrumentalizacja nie prowadziła do naruszenia spójności systemu, musi być dokonywana na podstawie wartości prawa, wraz z zachowaniem jego spójności oraz poszanowania praw i wolności obywatelskich, wynikających również z prawa międzynarodowego. Wykładnia celowościowa zajmuje szczególne miejsce w niniejszych rozważaniach, ze względu na powiązanie procesu wykładni z celem do normy przypisanym. W pewnym zakresie wykładnia ta zbieżna jest z dyrektywami przeprowadzenia procesu instrumentalizacji.

Instrumentalizacja prawa może być zatem dokonywana zarówno na etapie jego tworzenia jak i wykładni. Należy również przychylić się do poglądu, że zasady i wartości stanowienia prawa czy jego wykładni, stanowią również ramy, w których instrumentalizacja powinna być dokonywana. Jest to szczególnie istotne, ponieważ przestrzeganie zasad prawotwórstwa oraz wartości prawa, sprawia, że instrumentalizacja jest działaniem całkowicie legalnym, nieprowadzącym do destrukcji systemu prawa, ani nie naruszając jego wewnętrznej spójności.

Instrumentalizacja powoduje dodatkowo, że prawotwórstwo nie jest działaniem bezcelowym ani symbolicznym¹⁰³, ale pozwala na stworzenie norm, które prowadzą do spełnienia określonych celów oraz wartości, determinowanych aktualną dla ich tworzenia, sytuacją społeczno-gospodarczą. Powiązanie stanowienia oraz wykładni prawa z celowością, pozwala na postawienie tezy, że nie jest możliwe przeprowadzenie tych procesów w oderwaniu od instrumentalizacji prawa, która pozwala na określenie tych celów, ale również na zachowanie racjonalności ustawodawcy. Instrumentalizacja, w żadnym z tych etapów, nie stanowi zjawiska negatywnego, uderzającego z normy prawne, czy spójność systemu, o ile oparta jest na wartościach i zasadach. Dlatego tak istotne jest, aby ustawodawca przestrzegał wcześniej stworzonych przez siebie norm i na ich podstawie dokonywał instrumentalizacji. Granice instrumentalizacji określone w zakresie wartości i norm, stanowią niezwykle istotny element, pozwalający na zachowanie jej prawidłowości. Dlatego tak istotne jest to, aby instrumentalizując prawo, zarówno przez prawodawcę, jak i adresatów norm, była podejmowana z poszanowaniem podstawowych zasad prawnych. Tylko w taki sposób instrumentalizacja nie będzie stanowiła zagrożenia porządku prawnego.

¹⁰³ W. Lang, *Instrumentalne pojmowanie...*, *op.cit.*, s. 5.

1.3. Autonomia gałęzi prawa a instrumentalizacja.

Ogólne nauki o prawie przez autonomię rozumieją względną niezależność prawa od innych systemów czy instytucji¹⁰⁴. Określona względność autonomii związana jest z definicją systemu prawa, która wskazuje, że jest to pewien uporządkowany zbiór, składający się z gałęzi prawa. Oznacza to, że niemożliwa jest całkowita niezależność poszczególnych gałęzi prawa względem siebie. Podjęcie rozważań w zakresie autonomii prawa jest niezbędne, aby prawidłowo zrozumieć istotę instrumentalizacji. System prawa oparty jest na poszczególnych jego gałęziach, które w konsekwencji muszą tworzyć jednolity, całościowy system norm prawnych. Oznacza to, że pomiędzy gałęziami zachodzą relacje, które pozwalają na prawidłowe stosowanie przepisów prawa. Na potrzeby niniejszych rozważań szczególnie ważne jest opisanie relacji zachodzących pomiędzy prawem cywilnym a prawem finansowym, co wpisuje się szerszy nurt badawczy, jakim jest relacja prawa prywatnego do prawa publicznego. Instrumentalizacja w znacznej mierze wykorzystuje związki zachodzące pomiędzy gałęziami prawa. Szczególne znaczenie w procesie instrumentalizacji prawa finansowego będą miały instytucje prawa cywilne, stanowiące niejako podstawę systemu. Ich przeniesienie na grunt prawa finansowego, w konstrukcji niezmienionej lub po zmianie, ukierunkowane jest każdorazowo na osiągnięcie założonego przez prawodawcę celu. Dostosowywanie instytucji prawa cywilnego dla potrzeb prawa finansowego może stanowić przejaw instrumentalizacji.

W. Gromski podnosi natomiast, że autonomia prawa jest kulturowym czynnikiem oceny działań prawnych, niezależnym od ocen instrumentalnych. Wskazuje dodatkowo, że kwestia autonomii prawa stanowi granicę jego instrumentalizacji¹⁰⁵. W związku z tym, tworząc akty instrumentalizacji prawa, prawodawca powinien respektować jego autonomię. Instrumentalizacja powinna być dokonywana z poszanowaniem granic aksjologicznych i nie powinna godzić w wartości prawnie chronione ani w zasady prawotwórcze. Oznacza to, autonomia prawa i zasady przypisane do konkretnej gałęzi prawa, stanowią jedną z granic instrumentalizacji.

¹⁰⁴ M. Dudek, *Autonomia, neutralność i indyferentność moralność prawa a jego społeczeństwo*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXXVI, z. 4, Poznań 2014, s. 69.

¹⁰⁵ W. Gromski, *Akty instrumentalizacji...*, op.cit. s. 105.

Słowo „autonomia” wywodzi się z greckiego słowa *autónomos* – znaczącego tyle, co samorządny, niezależny – którego źródłosłowem są dwa wyrazy: *autós*, czyli sam oraz *nomós*, czyli zwyczaj, prawo, zasada¹⁰⁶. Zgodnie zaś z definicją zawartą w słowniku języka polskiego, autonomia to: *prawo jakiejś zbiorowości do samodzielnego rozstrzygnięcia swoich spraw wewnętrznych, samodzielność i niezależność w decydowaniu o sobie*¹⁰⁷. Literalne rozumienie autonomii w odniesieniu do prawa, wskazuje, że autonomią jest możliwością decydowania i kreowania własnych systemów pojęciowych¹⁰⁸, ale autonomia może odnosić się także do przejmowania pojęć znanych innym gałęziom prawa i nadawaniu im innych znaczeń. O autonomii prawa można mówić nie tylko w odniesieniu do innych systemów prawa, ale również w ramach jednego systemu prawa, względem różnych gałęzi prawa. System prawa w podstawowym znaczeniu oznacza uporządkowany w sposób spójny i logiczny zbiór norm prawnych¹⁰⁹. W innej koncepcji, mającej większe znaczenie dla niniejsze rozprawy, system prawa odnosi się do zespołu cech przypisanych do danego porządku prawnego. System prawa podzielony jest na gałęzie, które obejmują zespół norm regulujących stosunki społeczno-gospodarcze. Podział ten jest wynikiem procesów historycznych oraz ewolucji prawa i jest wyodrębnieniem przedmiotowym¹¹⁰. W polskim systemie prawnym, gałęzie prawa podzielone są na prywatne oraz publiczne. Prawo prywatne reguluje stosunki osobiste i majątkowe pomiędzy jednostkami prywatnymi, chroni ich interesy. Oparte jest w głównej mierze na równości podmiotów. Prawo publiczne odnosi się natomiast do interesu państwa, zbiorowości. Reguluje ponadto relacje zachodzące pomiędzy jednostką a organami państwa, opartymi na zasadzie nadrzędności. W skład prawa publicznego wchodzi takie gałęzie jak prawo cywilne, handlowe, rodzinne. Prawo publiczne obejmuje natomiast prawo konstytucyjne, administracyjne, finansowe, pracy oraz karne. Poszczególnym gałęziom prawa przypisane są określone, specyficzne dogmatyki prawnicze¹¹¹ oraz cele i funkcje, które mają za zadanie spełniać.

Dyrektywa niesprzeczności systemu prawa stanowi, że powinien on być stworzony w taki sposób, aby nie dochodziło do treściowej sprzeczności między normami

¹⁰⁶ Zob. T. Brańska, *Treść i zakres pojęcia „autonomia”*. *Wyzwania definicyjne.*, Acta Politica Polonica, nr 3, Lublin 2018.

¹⁰⁷ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/autonomia.html>.

¹⁰⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, Toruński Przegląd Podatkowy, Toruń 2008, s. 126.

¹⁰⁹ B. Liżewski, *Cecha jednolitości systemu prawa w warunkach multicytryzmu*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia, VOL. LXVI, nr 1, Lublin 2019, s. 221.

¹¹⁰ K. Dunaj, K. Prokop, *Prawoznawstwo. Zagadnienia...*, op.cit., s. 80.

¹¹¹ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA.*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2, Warszawa 2001.

prawnymi¹¹². Dyrektywa ta powinna być stosowana zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa¹¹³. Podstawowe znaczenie dla rozumienia instrumentalizacji prawa ma jego autonomia. Autonomia prawa zakłada, że prawo jest niezależne od instytucji pozaprawnych. O autonomii prawa można mówić w dwojakim znaczeniu – wewnętrznym i zewnętrznym. W rozumieniu zewnętrznym prawo jest niezależne od czynników pozaprawnych. Takie rozumienie autonomii jest przypisane do europejskiej kultury prawnej¹¹⁴. Wewnętrzna autonomia prawa odnosi się do niezależności pewnych gałęzi prawa w stosunku do całego systemu prawnego¹¹⁵. Szczególnie zauważalna w polskim systemie prawnym jest rosnąca autonomia prawa podatkowego, czy też prawa rynku finansowego. Spowodowane jest to dynamicznym rozwojem obu gałęzi, a także szczególnymi ich cechami i funkcjami, jakie spełniają.

W klasycznym, zaproponowanym przez R. Lapidoth modelu, definicję autonomii należy rozumieć jako synonim niezależności lub decentralizacji, ale także swobodnego działania w określonym zakresie. W modelu tym podkreśla się również, że autonomia może zachodzić wyłącznie na gruncie procesu legislacyjnego, administracji lub sądownictwa¹¹⁶. Autonomia stanowi również jedno z głównych założeń państwa prawa, wskazujące, że prawo stanowi wartość, której nie da się zredukować do innych aspektów życia. Powszechnie o autonomii mówi się ponadto jako o kompromisie między niezależnością poszczególnych gałęzi prawa a spójnością całego systemu prawa¹¹⁷. Autonomia stanowi również wyzwanie ze względu na znaczną umowność granic pomiędzy jego gałęziami. R. Mastalski wskazuje, że w ramach podziału na gałęzie można wskazać zarówno elementy specyficzne, stricte związane z daną gałęzią, jak i wspólne dla całego systemu¹¹⁸, sama zaś autonomia powinna być oceniana przez kryteria różnorodności i jedności. Prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, co pozwala

¹¹² J. Wróblewski, *Sądowe Stosowanie Prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1988 r., s. 135.

¹¹³ K. Dunaj, K. Prokop, *Prawoznawstwo. Zagadnienia...*, op.cit., s. 165.

¹¹⁴ Por. W. Gromski, *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*. Wrocław, 2000.

¹¹⁵ Marek Zirk-Sadowski. *Problem autonomii...*, op.cit.

¹¹⁶ R. Lapidoth, *Autonomy. Flexible Solutions to Ethnic Conflicts.*, Washington: United States Institute of Peace Press., Washington 1997, s. 33.

¹¹⁷ Zob. R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Państwo i Prawo, nr 10, Warszawa 2003.

¹¹⁸ R. Mastalski, *Autonomia prawa...* op.cit., s. 12.

na badanie relacji tego prawa względem innych gałęzi¹¹⁹ i w konsekwencji prowadzi do szczególnego rodzaju autonomii tego prawa¹²⁰.

W orzecznictwie podkreśla się, że to właśnie wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa, wymagało wprowadzeniu swego rodzaju autonomii w kreowaniu instytucji, siatki pojęciowej, czy też metodach regulacji¹²¹. Dodatkowo należy podkreślić, że autonomia prawa podatkowego była również swego rodzaju odpowiedzią na oszustwa i uchylanie się od opodatkowania¹²². Bezspornym jest fakt, że każda z gałęzi cechuje się pewną odrębnością w stosunku do pozostałych, wynika to przede wszystkim z faktu, że każda z nich spełnia różne funkcje w systemie prawnym. Bez wątpienia prawo podatkowe spełnia wiele doniosłych funkcji w systemie prawa, co przełożyło się na konieczność jego wyodrębnienia jako autonomicznej gałęzi prawa. Należy się jednak natomiast zastanowić, w jaki sposób powinno badać się relacje prawa podatkowego jako gałęzi o charakterze interdyscyplinarnym, w stosunku do innych gałęzi prawa. Prawo podatkowe wykorzystuje przede wszystkim konstrukcje prawa cywilnego, ale również prawa handlowego, karnego, czy też administracyjnego. Uznać zatem należy, że poza szczególnym rodzajem interdyscyplinarności, jest także gałęzią, która jak żadna inna, balansuje na granicy prawa publicznego i prywatnego¹²³. Kwestia ta zaś prowadzi do wniosku, że interdyscyplinarność prawa podatkowego przekłada się na jego tworzenie¹²⁴.

Autonomia prawa podatkowego jest zagadnieniem szeroko podejmowanym zarówno na gruncie doktryny, jak i orzecznictwa sądów administracyjnych. Jest również niezwykle istotna z punktu widzenia instrumentalizacji fiskalnej, która jest nierozzerwalnie połączona z zagadnieniem autonomii, a nawet możliwe jest postawienie tezy, że instrumentalizacja jest zjawiskiem, które prowadzi do pogłębienia się autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi, gdyż umożliwia dostosowanie konstrukcji wynikających z innych gałęzi prawa dla potrzeb prawa podatkowego,

¹¹⁹ Ibidem., s. 115.

¹²⁰ Szczególny rodzaj autonomii prawa podatkowego podjęty został również w literaturze międzynarodowej w koncepcji autonomii organów podatkowych w stosunku do innych organów administracji publicznej. Zob. W. Crandall, *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Mode*, Washington, 2010.

¹²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 września 1993 r. sygn. SA/Po 1163/93.

¹²² Szerzej: M. Lemonnier, *Interpretation of the tax law in France. Selected problems.*, *Financial Law Review*, no. 3 (5), Gdańsk 2017.

¹²³ Zob. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.

¹²⁴ Mosquera Valderrama I. J., *The interaction of tax systems and tax cultures in an international legal order for taxation*, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, CEDAM, Vol. 5, no. 2, France 2008, s. 12.

co w oczywisty sposób może być powiązane z fiskalizmem. Należy zgodzić się z R. Mastalskim, że prawo podatkowe cechuje się szczególnym rodzajem autonomii, którą można uznać za swego rodzaju kompromis pomiędzy zachowaniem niezależności i próbą dostawania konstrukcji na potrzeby prawa podatkowego a nieingerowaniem w spójność systemu prawa¹²⁵. Pogląd ten, podzielany jest, niemal jednolicie, w orzecznictwie. Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że autonomia prawa podatkowego jest kompromisem między zupełnością systemu a niezależnością od innych gałęzi, w szczególności zaś od prawa cywilnego¹²⁶. Takie postrzeganie autonomii wyraża jej istotę, w której ustawodawca, kierując się instrumentalizacją fiskalną, podejmuje działania zmierzające do jak najefektywniejszego dostosowania konstrukcji znanych innym gałęziom do prawa podatkowego.

Nadawanie jednak konstrukcjom znaczeń odmiennych niż posiadają na gruncie innych gałęzi prawa, powoduje zachwianie spójności prawa, co z całą pewnością powoduje trudności w jego stosowaniu¹²⁷. Szczególnie trudne jest to z punktu widzenia podatnika, który musi zmierzyć się z próbą zrozumienia, kiedy pojęcia są tożsame, a kiedy nadawane są im autonomiczne znaczenia. Z tego też powodu, przepisy prawa podatkowego powinny być konstruowane w taki sposób, aby z ich treści było możliwe dokonania interpretacji znaczenia danego pojęcia. Podejście to, związane jest również z prymatem wykładni literalnej na gruncie prawa podatkowego. Doktryna prawa podatkowego nie jest zgodna co do koncepcji jego autonomii. Nie brakuje poglądów, które nie przychylają się do koncepcji autonomii prawa podatkowego, wiążąc z nią zbyt daleko idący fiskalizm państwa – a co istotne dla niniejszej pracy również za daleko idącą instrumentalizację fiskalną w stosunku do pewnych pojęć¹²⁸. W przeciwnym tonie opowiedział się C. Kosikowski, wskazując, że autonomia prawa podatkowego daje możliwość dokonania odpowiedniej kwalifikacji stanów faktycznych, a co z tym związane pozwala na osiągnięcie celów opodatkowania¹²⁹.

¹²⁵ R. Mastalski, *Autonomia prawa...*, op.cit, s. 12.

¹²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 388/14.

¹²⁷ Zob. A. Hałas, *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 3/2017.

¹²⁸ C. Kosikowski, *Problem odrębności i autonomiczności prawa finansowego* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 79.

¹²⁹ C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, *Przegląd podatkowy*, nr 7, Warszawa 2006, s. 5.

O potrzebie autonomii prawa podatkowego świadczy również fakt, że w swym założeniu powinno być skonstruowane w sposób jasny, klarowny¹³⁰ oraz zrozumiały dla podatnika. Założenie to związane jest również z faktem, że wykładnia językowa jest wykładnią podstawową dla prawa podatkowego¹³¹. W związku z obciążeniem fiskalnym, ustawodawca powinien w takim sposób kreować przepisy, aby z samej ich treści powinny jasno wynikać prawa i obowiązki podmiotów, do których są one kierowane, a wszelkie wątpliwości, zgodnie z art. 2a o.p. powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika. W praktyce oczywiście wyjątkowo trudno zrozumieć sens przepisów podatkowych w drodze wykładni językowej konieczne jest zastosowanie innych jej rodzajów, w szczególności zaś wykładni systemowej, która jest niezwykle ważna w przypadku pojęć „zapożyczanych” z innych gałęzi prawa. Autonomia prawa podatkowego, co do zasady, przejawia się w trzech podstawowych aspektach – pojęciowym, co szczególnie istotne dla niniejszej rozprawy, regulacji oraz dokonywania wykładni prawa podatkowego¹³². Szczególnie istotne jest również to, że autonomia nie odnosi się wyłącznie do płaszczyzny tworzenia prawa, a w zdecydowanej części przypadków do stosowania i interpretowania norm. Szczególnie można zauważyć tę prawidłowość przy interpretowaniu konstrukcji przejętych z prawa cywilnego, takich jak nieruchomości czy własność. Prawo podatkowe ani w części ogólnej, ani w żadnej z ustaw szczegółowych, nie podjęło się wyjaśnienia pojęcia nieruchomości, ponieważ prawo cywilne zaś zawiera wyczerpującą definicję. Podobna sytuacja zachodzi również w przypadku wielu innych instytucji, między innymi takich jak darowizna, umowa dożywocia czy przedsiębiorstwo¹³³.

S. Rozmaryn wyraził pogląd, zgodnie z którym pojęcie traci tożsamość z jego znaczeniem na gruncie innej gałęzi prawa, gdy zostaje przez prawo podatkowe rozszerzone lub uzupełnione¹³⁴. Koncepcja ta wydaje się słuszna, jednak należy się zastanowić, co w przypadkach wcześniej wspomnianych, kiedy prawo podatkowe milczy na temat znaczenia danej konstrukcji. B. Brzeziński uważa, że należy bronić koncepcji,

¹³⁰ P. Kaczmarek, *Spór wokół rozumienia obejścia prawa podatkowego w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd Prawa i Administracji, nr 79, Wrocław 2009, s. 70.

¹³¹ B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy w EX iniuria non iritur ius.*, Księga pamiątkowa ku czci profesora Wojciecha łączkowskiego red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 252.

¹³² A. Bielska-Brodziak, *O specyfice wykładni prawa podatkowego* [w:] *W kręgu teorii prawa i zagadnień prawa europejskiego*, red. T. Pietrzykowski, Sosnowiec 2007, s. 17.

¹³³ Zob. M. Ilski, *Pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie prawa podatkowego*, The Central European Journal of Social Sciences and Humanities, 2014.

¹³⁴ Zob. S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów, 1939.

według której prawo podatkowe stosuje wyłącznie swoje własne siatki pojęciowe¹³⁵. Mówiąc o autonomii prawa podatkowego, nie sposób nie poruszyć kwestii zależności pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym. Związki pomiędzy gałęziami są czymś oczywistym, występują bowiem w jednym systemie prawa i jest to zdarzenie nieuniknione¹³⁶. Prawo podatkowe jest szczególną gałęzią prawa, ponieważ jako właściwie jedyne tak mocno balansuje na pograniczu prawa prywatnego i publicznego¹³⁷. Przedmiot prawa podatkowego jest ściśle związany z obrotem i posiadaniem majątku, co jest związane z wykorzystaniem instytucji prawa cywilnego. Dlatego, w doktrynie, podnosi się, że realizacja stanów na gruncie prawa cywilnego przeradza się w obowiązek podatkowy na gruncie prawa podatkowego, co oznacza, że to prawo cywilne dostarcza czynności, które następnie rodzą obowiązek podatkowy na jego gruncie prawa podatkowego¹³⁸.

Prawo cywilne dostarcza stany faktyczne, które podlegają opodatkowaniu, ale również prawo podatkowe wpływa na prawo cywilne, sprawiając, że jedne instytucje stają się bardziej pożądane od innych, np. gdy związane są z mniejszym opodatkowaniem. W ten sposób prawo podatkowe realizuje przypisaną mu funkcję stymulacyjną, poprzez którą ustawodawca może wpływać na podejmowane przez podatników decyzje gospodarcze, obciążając je odpowiednio mniejszym lub większym podatkiem¹³⁹. Szczególna relacja instytucji cywilnych z prawem podatkowym, prowadzi do powstania również koncepcji, zgodnie z którą ustawodawca powinien dążyć do jak najszerzego ujednoczenia terminologii w prawie cywilnym i podatkowym, tak aby podmiot kreując stosunek prawny na gruncie prawa cywilnego, mógł bezpośrednio przewidzieć jego konsekwencje prawne na gruncie podatkowym¹⁴⁰. Dodatkowo prawo podatkowe w pewien sposób zmusza ustawodawcę cywilnego do dopasowania się do aktualnego systemu podatkowego, z pominięciem potrzeb gospodarczych¹⁴¹.

¹³⁵ B. Brzeziński, *Zagadnienia teorii...*, op.cit., s. 353.

¹³⁶ M. Goettel, M. Lemonnier, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 11.

¹³⁷ R. Mastalski, *Autonomia prawa...*, op.cit., s. 13.

¹³⁸ Por. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania.*, Warszawa 2014.

¹³⁹ Zob. P. Felis, *Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym*, [w:] *Złota Księga dla Profesora dr. hab. Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, red. Ickiewicz J., Ostaszewski J., Warszawa, 2017.

¹⁴⁰ M.B. Sentsova, *Prawo cywilne i podatkowe; vice versa*, *Enforcement Review*, nr 4 (1), Moskwa 2020, s. 65.

¹⁴¹ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, op.cit.

Prawo podatkowe w swej konstrukcji nie tylko przejmuje pojęcia z innych gałęzi prawa¹⁴², ale także dokonuje ich instrumentalizacji, a więc modyfikuje treść tych konstrukcji dla potrzeb prawa podatkowego¹⁴³, zazwyczaj związanych z aspektem fiskalnym. Należy jednak zwrócić uwagę, że prawo podatkowe musi przestrzegać pewnych, fundamentalnych, mających szczególne znaczenie dla całego systemu prawa pojęć, w przeciwnym stanie, ta nadmierna autonomia byłaby szkodliwa dla całego systemu¹⁴⁴. Prowadziłaby bowiem do chaosu interpretacyjnego i skutkowałaby niepewnością co do prawa. Z tego powodu tak istotne jest to, że Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, stwarza granice, w których ustawodawca może dokonywać instrumentalizacji. Związki prawa podatkowego z cywilnym są zauważalne zarówno w doktrynie prawa podatkowego, gdzie temat ten jest wielokrotnie podejmowany, jak również na gruncie orzecznictwa, które podobnie jak i doktryna nie są zgodne w tym, jak daleko jego autonomia może być stosowana¹⁴⁵.

W uchwale z dnia 02 kwietnia 2012 r., sygn. II FPS 3/11 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że prawo podatkowe i cywilne należą do odrębnych gałęzi prawa, a więc wszelkie zdarzenia faktyczne mogą oceniać w sposób odmienny i wiązać z nimi odmienne skutki prawne¹⁴⁶. Należy jednak zauważyć, że autonomia prawa podatkowego nie może być dokonywana w oderwaniu od powiązań systemowych¹⁴⁷. W doktrynie prawa podatkowego przeważający jest pogląd, że ustawodawca ma możliwość zarówno przejmować w pełni pojęcia z innych gałęzi prawa, jak i definiować je dla własnych celów i nadawać im autonomiczne znaczenie¹⁴⁸. Ustawodawca nie powinien jednak nadużywać nadawania pojęciom autonomicznych znaczeń i korzystać z nich tylko wtedy, kiedy jest to zasadne z punktu widzenia celów i funkcji podatków¹⁴⁹. Konstrukcja taka stanowi zatem odwołanie do racjonalności ustawodawcy podatkowego w kreowaniu przepisów prawa podatkowego, zgodnie z którą

¹⁴² M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, nr 2, Warszawa 2001, s. 42.

¹⁴³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy, nr 3, Warszawa s. 10.

¹⁴⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Granice autonomii prawa podatkowego*, Glosa 2004, nr 1, s. 29.

¹⁴⁵ Zob. B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, Studia Iuridica Toruniensa, t. 4, Toruń 2008.

¹⁴⁶ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 kwietnia 2012 r., sygn.: II FPS 3/11.

¹⁴⁷ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, nr 2, Warszawa 2004, s. 113.

¹⁴⁸ A. Gomułowicz [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. J. Małecki, Warszawa 2002, s. 136.

¹⁴⁹ R. Mastalski, *Autonomia prawa...*, op.cit., s. 6.

autonomia pojęć znanym innym gałęziom prawa, powinna być wprowadzana jedynie w uzasadnionych przypadkach.

W zasadzie można wymienić dwie teorie relacji prawa cywilnego do podatkowego. Pierwsza z nich stanowi o nadrzędności prawa cywilnego nad podatkowym, które traktowane powinno być jako *lex specialis*. Teoria ta w szczególności odnosi się do koncepcji prawa własności. Teoria ta stanowi, że niedopuszczalne jest nadawanie nowych znaczeń instytucjom prawa cywilnego i dostosowanie ich do celów prawa podatkowego. Druga teoria wskazuje natomiast, że prawo podatkowe jest całkowicie niezależne od cywilnego.

Istotna wydaje się natomiast koncepcja wskazana przez B. Brzezińskiego, który wskazuje, że relacja prawa podatkowego z prawem cywilnym charakteryzuje się równorzędnością i niezależnością¹⁵⁰. Teoria ta charakteryzuje się tym, że obie gałęzie prawa są od siebie niezależne, czego nie podważa fakt, że ustawodawca może wykorzystywać pewne relacje instytucjonalne pomiędzy obiema dziedzinami. Takie postrzeganie autonomii prawa podatkowego podkreśla równorzędność obu gałęzi prawa, nie stanowiąc żadnej z nich nadrzędnej¹⁵¹. Wydaje się również najbardziej racjonalną, gdyż zezwala ustawodawcy na wykorzystywanie pewnych konstrukcji dla jego potrzeb, jednak z zachowaniem spójności systemu¹⁵². Nie można jednak zapominać, że prawo podatkowe jest prawem publicznym¹⁵³, które dodatkowo ogranicza pewne prawa, poprzez nakładanie danin publicznych, stąd też w przeciwieństwie do prawa cywilnego, ma swoją regulację w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁵⁴. Uregulowanie zasad prawa podatkowego w ustawie zasadniczej pozwala na określenie szczególnego rodzaju instrumentalizacji na gruncie tej gałęzi prawa. Kwestie te będą stanowiły doniosłe granice tego zjawiska i w konsekwencji będą zabezpieczeniem jego legalności.

We wcześniejszych rozważaniach wskazane zostało, że prawo cywilne dostarcza prawu podatkowemu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego,

¹⁵⁰ B. Brzeziński, *Zagadnienia teorii...*, op.cit., s. 350.

¹⁵¹ A. Goettel, M. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 23.

¹⁵² Zob. M. Pelikan-Krupińska, *Zasada wewnętrznej i zewnętrznej spójności systemu podatkowego i jej realizacja w praktyce polskiej*, Studia Prawnicze: rozprawy i materiały, Warszawa 2007.

¹⁵³ Szerzej: M. Lemonnier, *Prawo publiczne a prawo prywatne. Uwagi prawno-porównawcze na podstawie prawa francuskiego*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. C, Łódź 2016, s. 67 i nast., B. Liżewski, *Prawo publiczne a prawo prywatne- wybrane uwagi teoretyczne na temat hybrydyzacji instytucji prawnych*, Zeszyty Naukowe KUL 61, nr 4, Lublin 2018, s. 47 i nast.,

¹⁵⁴ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii...*, op.cit., s. 115.

a prawo podatkowe również może wpływać na efektywność instytucji prawa cywilnego. Zasady opodatkowania mogą zachęcać albo zniechęcać do korzystania z określonych instytucji prawa cywilnego¹⁵⁵, a prawo cywilne dostarcza sytuacji opodatkowanych na gruncie prawa podatkowego¹⁵⁶. Relacja pomiędzy prawem cywilnym a podatkowym prowadzi również do rozważań na temat wykorzystywania prawa cywilnego w związku ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Prawo cywilne dostarcza podatnikowi ramy, w których może legalnie kreować wysokość zobowiązania podatkowego, nawet podejmując działania obciążone mniejszą daniną podatkową¹⁵⁷.

Relacja prawa podatkowego do cywilnego jest istotnym zagadnieniem zarówno dla ustawodawcy podatkowego, jak i dla podatników. Nie można pominąć również faktu, że prawo cywilne stanowi budulec dla prawa podatkowego, dostarczając takich instytucji jak – osoby fizyczne, osoby prawne, które w żaden sposób nie są zmieniane na gruncie prawa podatkowego. Gałąź ta z całą pewnością w dużej mierze składa się z instytucji prawa cywilnego¹⁵⁸, nawet jeżeli część z nich jest rozumiana w sposób odmienny. Niemożliwe jest bowiem oderwanie pewnych konstrukcji i zasad prawnych, jeżeli występują w jednym porządku prawnym, który musi zachować pewną jednolitość, aby normy mogły być skutecznie stosowane.

Autonomia prawa podatkowego w odniesieniu do prawa własności nieruchomości wiąże się bezpośrednio z instrumentalizacją finansową. Nieruchomość, jak już zostało podkreślone, nie posiada definicji legalnej na gruncie prawa podatkowego – ani w ordynacji podatkowej, ani w żadnej z ustaw szczególnych¹⁵⁹. Problematyka zdefiniowania pojęcia nieruchomości w prawie podatkowym jest analogicznym problemem, jaki podejmowany jest w zakresie ustalenia relacji prawa cywilnego do podatkowego i stanowi materiał badawczy do jej zbadania, na podstawie zakresu autonomii. Prawo podatkowe, ze względu na szczególny charakter, przyznało prymat wykładni językowej, która ma zapewnić pewność co do stanów faktycznych objętych opodatkowaniem¹⁶⁰. W doktrynie podkreśla się, że podatnik nie ma obowiązku znać,

¹⁵⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 373.

¹⁵⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* [w:] *Prawo podatkowe, teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2016, s. 395.

¹⁵⁷ Zob. M. Gordon, *Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? uwagi terminologiczne*, Toruński Rocznik Podatkowy, Toruń 2013.

¹⁵⁸ M. Goettel, M. Lemonnier, *Instytucje prawa...* op.cit., s. 7.

¹⁵⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 27 lutego 2019 r., sygn. I SA/OI 732/18.

¹⁶⁰ Zob. A. Marzec, *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączność?*, Kwartalnik Prawa podatkowego, nr 3, Warszawa 2012.

żadnej innej wykładni, aniżeli językowej, w związku z tym regulacje prawa podatkowego powinny być konstruowane w sposób jasny i klarowny¹⁶¹. Uzasadnione to jest w sposób szczególny specyfiką tej gałęzi prawa, która ingeruje w pewne prawa podatników, co oznacza, że musi być skonstruowane w jak najbardziej zrozumiały dla nich sposób. Zgodzić się jednak należy, że w wielu przypadkach nie jest możliwe dokonanie wykładni przepisu bez wspomżenia się wykładnią funkcjonalną i systemową, która jest szczególnie istotna z punktu widzenia niniejszej pracy, bo pozwala zrozumieć konstrukcję pojęcia nieruchomości czy własności na podstawie przepisów Konstytucji RP, jako ustawy zasadniczej, ale także na podstawie innych ustaw, jak chociażby Kodeksu cywilnego, czy prawa budowlanego¹⁶². Przepisy prawa podatkowego potwierdzają słuszność powyższej tezy. Regulacje dotyczące nieruchomości na gruncie ustaw podatkowych, prowadzą do wniosku, że niemożliwe jest dokonanie ich wykładni ich znaczenia w drodze wykładni językowej, ze względu na brak zdefiniowania tego pojęcia¹⁶³. Brak również w przepisach odesłania do innych ustaw. Ograniczenie się do wykładni językowej może zatem doprowadzić do błędnego rozumienia przepisów, co może być również szkodliwe dla podatnika¹⁶⁴. Wykładnia językowa może mieć zastosowanie w przypadku, gdy przepisy istotnie stworzone są w sposób jasny oraz precyzyjny. Oczywiście nie można od ustawodawcy wymagać, aby definiował wszystkie pojęcia, jakich używa na gruncie ustaw podatkowych¹⁶⁵, jednak zasadnym wydaje się doprecyzowanie, *w jaki sposób* należy niektóre z nich rozumieć, szczególnie tak istotne, jak nieruchomości, które charakteryzują się wysoką wartością i doniosłością na gruncie prawa podatkowego. Nieruchomości stanowią również zabezpieczenie miru domowego, co powoduje konieczność zastosowanie względem nich szczególnie ostrożnych przepisów. Prawo własności nieruchomości stanowi zatem trafny przykład przedmiotu instrumentalizacji, co wynika z jej szczególnych cech oraz sposobu obrotu. Zagadnienie to stanowi również zagadnienie o charakterze interdyscyplinarnym, którego źródło znajduje się w przepisach prawa cywilnego, jednak zajmuje doniosłe miejsce w innych gałęziach prawa, w tym prawa finansowego. W związku z tym trafnie ukazuje sposób

¹⁶¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 645/17.

¹⁶² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2019 r., sygn. II GSK 3248/17

¹⁶³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. I SA/Gd 1275/12.

¹⁶⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/Ol 130/13.

¹⁶⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 grudnia 2017 r. IV SA/Wa 1919/17.

instrumentalizowania prawa, ale również jego autonomii. Dodatkowo należy podkreślić, że definicje legalne albo ich brak w ustawach podatkowych stanowią również instrument pozwalający na osiągnięcie założonych przez ustawodawcę celów. Brak określenia definicji legalnych może być również celowym zabiegiem prawodawcy, dającym możliwość dookreślenia zakresu w późniejszych etapach wykładni i tworzenia prawa. Konieczne jest jednak zbadanie granic w których ustawodawca może zrezygnować z określenia poszczególnych znaczeń instytucji, których używa. Rozważania te powiązane są z problematyką zasady określoności prawa, która szczególnie powinna być respektowana na gruncie prawa podatkowego i karnego. Zasada ta adresowana jest bezpośrednio do ustawodawcy, nakazując mu tworzenia prawa przejrzystego i czytelnego dla jego adresatów¹⁶⁶. Zatem istotą zasady określoności jest tworzenie norm prawnych o charakterze precyzyjnym i zgodnym z wymogami poprawnej legislacji¹⁶⁷, nie bez znaczenia pozostaje również zachowanie spójnych i logicznych powiązań pomiędzy nimi¹⁶⁸. Zgodnie z dyspozycją płynącą z przedmiotowej zasady prawodawca powinien unikać norm o charakterze abstrakcyjnym oraz generalnym. W sposób oczywisty osiągnięcie pełnej precyzyjności aktów prawnych jest niemożliwym celem do osiągnięcia, co wynika przede wszystkim z nieprecyzyjności języka, jednak zasady prawotwórcze nie zakazują również odsyłania do zasad ustalonych w społeczeństwie¹⁶⁹. Dodatkowo kwestia ta związana jest również z granicami gałęzi prawa. Precyzyjność może być bowiem naruszona w sytuacji, gdy ustawodawca decyduje się na przejęcie konstrukcji z innych gałęzi prawa, tak jak ma to miejsce w przypadku prawa własności nieruchomości. Pojęcie to funkcjonuje w prawie cywilnym, gdzie znajduje się jego definicja legalna, stąd przejęcie go na potrzeby prawa podatkowego, bez określenia w jaki sposób powinno być definiowane prowadzi do naruszenia zasady określoności i stwarza konieczność podjęcia rozważań w zakresie jego znaczenia na etapie wykładni i stosowania prawa, co nieczęsto prowadzi do nadużyć w tym zakresie. Nadużycia te determinowane są celem wykorzystania normy, nie zaś samymi kompetencjami w nich wskazanymi. W związku z tym, należy podkreślić, że autonomia prawa tworzy pewne

¹⁶⁶ W. Sokolewicz, Komentarz do art. 2 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, s. 48.

¹⁶⁷ G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, *Studia Iuridica Lublinensia* 2014, nr 22, s. 476.

¹⁶⁸ J. Zaleśny, *Określoność przepisów prawa na tle orzecznictwa Trybunału konstytucyjnego*, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2011/1, Warszawa 2011, s. 160.

¹⁶⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. SK. 30/05, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 2.

granice związane z zasadą określoności, co bezpośrednio związane jest z instrumentalizacją.

Autonomia prawa podatkowego jest zatem szczególnie powiązana z zagadnieniami instrumentalizacji fiskalnej, która również w dużej mierze opiera się na wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego dla potrzeb fiskalnych, które mają na celu wspomóc realizację założonych celów. Nie jest możliwe podjęcie rozważań na temat instrumentalizacji z wyłączeniem autonomii prawa podatkowego, gdyż oba te zagadnienie ściśle się ze sobą zazębiają i zdaje się, że instrumentalizacja podatkowa stanowi impuls dla ustawodawcy w celu poszerzania autonomii prawa podatkowego. W związku z tym należy uznać, że autonomia gałęzi prawa pozwala prawodawcy ? na podejmowanie instrumentalizacji w procesie tworzenia oraz jego stosowania. Dodatkowo granice autonomii prawa będą jednocześnie stanowiły granice instrumentalizacji prawa. Zagadnienia te są zatem ze sobą wzajemnie zależne.

Zagadnienia przedstawione w niniejszej rozdziale stanowią podstawę dla dalszych rozważań. Tworzenie, stosowanie oraz wykładnia prawa stanowią procesy w których zachodzi instrumentalizacja prawa. Dlatego tak istotne jest poznanie procesów w nich zachodzących, wyodrębnienie struktur oraz zasad ich przeprowadzania. Reguły do nich przypisane wyznaczają również kierunek procesu instrumentalizacji, która musi respektować powszechnie obowiązujące normy i zasady prawne. W związku z tym należy wysunąć tezę, że tworzenie, stosowanie oraz wykładnia prawa stanowią procesy bezpośrednio powiązane z instrumentalizacją prawa i wzajemnie na siebie oddziałują.

ROZDZIAŁ II Ogólna charakterystyka własności nieruchomości

2.1. Uwagi wstępne

Analizę instrumentalizacji prawa własności nieruchomości należy rozpocząć od wyjaśnienia pojęć podstawowych dla niniejszego zagadnienia, a więc własności, nieruchomości oraz w konsekwencji własności nieruchomości. Zagadnienie te mają doniosłe i w zasadzie podstawowe znaczenie dla przedmiotowych zagadnień.

Na wstępie podkreślenia wymaga, że własność, podobnie jak i nieruchomość stanowią pojęcia interdyscyplinarne¹⁷⁰, występujące w wielu dziedzinach prawa, a nawet i poza nim, na gruncie nauk ekonomicznych, nauki geodezji czy budownictwa. Wybór własności jako przedmiotu rozważań, wynika również z faktu, że stanowi ona podstawową normę ustrojową, wynikającą z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i stanowi jeden z najważniejszych czynników stabilizujący ustrój społeczny. Kwestia ta była szczególnie dostrzegalna i podnoszona po upadku Polskiej Republiki Ludowej i wraz z powstaniem III Rzeczypospolitej Polskiej, stała się ona państwem opartym na własności prywatnej.

Własność stanowi zatem szczególne zagadnienie nie tylko dla nauk prawnych, ale również dla ekonomii, gospodarki czy społeczeństwa. Własność może być zatem narzędziem do osiągania celów założonych przez ustawodawcę i zajmuje istotne miejsce w rozważaniach na temat instrumentalizacji prawa.

Na wstępie do zagadnień związanych z teorią własności, należy zacząć od zaakcentowania, że własność stanowi przede wszystkim kategorię ekonomiczną¹⁷¹. Zgodnie z ekonomiczną koncepcją własności, jest ona sprowadzana do sposobu władania majątkiem. Zgodnie z ekonomiczną teorią własności za właściciela uważa się każdą osobę, która faktycznie włada rzeczą. Takie rozumienie prawa własności stanowi w zasadzie podstawę dla kwestii instrumentalizacji, która zachodzi na gruncie prawa finansowego, w szczególności zaś podatkowego. Ustawodawca podatkowy często korzysta z ekonomicznej koncepcji własności, w szczególności w ustawie o podatku

¹⁷⁰ Z. Mierzwa, *Własność dzięki swojemu szczególnemu znaczeniu jest również czynnikiem stabilizującym ustrój społeczny*, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr. 733, Kraków 2007, s. 66.

¹⁷¹ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 43.

od towarów i usług, która stanowi implementację europejskiego podatku od wartości dodanej.

W określonych stanach prawnych lub faktycznych, zastosowanie ekonomicznej teorii własności, prowadzić może do rozszerzenia kategorii podatników, a w konsekwencji również do zwiększenia ewentualnych wpływów podatkowych. Wykorzystanie koncepcji ekonomicznej doprowadzić może również do uproszczenia konstrukcji prawnej podatków. W obszarze nauk prawnych natomiast, własność jest pewną, określoną na podstawie przepisów prawa, formą korzystania z rzeczy. Słuszny jest zatem pogląd E. Gniewka, który podkreśla, że prawo stanowi swego rodzaju „szatę” oraz ramy dla pojęcia ekonomicznej własności¹⁷². Słuszność tej koncepcji zdaje się dostrzegać również ustawodawca podatkowy, który w niektórych konstrukcjach przekłada ekonomiczne posiadanie nad prawne aspekty własności.

Wydaje się, że również ustawodawca w zakresie prawa finansowego w podobny sposób postrzega własność, gdy w niektórych aspektach przekłada ekonomiczne posiadanie nad prawnymi jej aspektami. Takie postrzeganie własności wydaje się być słuszne, szczególnie jeżeli rozpatrujemy to na gruncie prawa finansowego. Własność wiąże się zatem przede wszystkim z ekonomicznym aspektem posiadania, a więc aktywami jakie posiada podmiot, prawo zaś tworzy konstrukcje, które pozwalają z tych aktywów korzystać¹⁷³.

Należy jednak pamiętać, że pojęcie własności nie odnosi się wyłącznie do prawa cywilnego czy ekonomii, a jest to zjawisko wspólne dla wielu dziedzin¹⁷⁴.

2.2. Konstytucyjne ujęcie własności

Wprowadzeniem do koncepcji własności, jak również dla późniejszego określenia granic podejmowanej przez ustawodawcę instrumentalizacji prawa, są kwestie wynikające z ustawy zasadniczej, która reguluje zakres, pojęcie oraz znaczenie własności. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej stanowi podstawę polskiego porządku prawnego, zatem i w zakresie niniejszej rozprawy ma ona sztandarowe znaczenia,

¹⁷² E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit., s. 45.

¹⁷³ R. Milewski, *Elementarne zagadnienia ekonomii*, Warszawa, 2012, s. 20.

¹⁷⁴ J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 42.

zarówno dla tworzenia, jak i stosowania prawa. Wartości konstytucyjne pozostają również szczególnie istotne dla instrumentalizacji prawa.

Własność uznaje się za uniwersalne i podstawowe prawo człowieka¹⁷⁵ i mimo, że przedmiotowa teza nie powinna budzić większych wątpliwości, szczególnie w obecnym stanie prawnym, to jednak w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się niejednolite podejście do konstrukcji własności, jako zasady ustrojowej.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie, że własność, pomimo szczególnego znaczenia, zarówno dla całego systemu prawa, jak i obywateli, stanowi prawo ekonomiczne, które w swej konstrukcji, podlega słabszej ochronie, aniżeli prawa polityczne czy też osobiste¹⁷⁶. W nawiązaniu do przedstawionej tezy, podkreślić należy, że podstawowym celem konstrukcji własności wynikającej z ustawy zasadniczej jest ochrona ekonomicznej sfery wolności jednostki¹⁷⁷. Objęcie jednak szczególną ochroną wyłącznie wartości politycznych lub osobistych, stanowiłoby rażące naruszeniem prawa. Przychylić należy się więc do odrębnego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym poszanowanie godności człowieka przejawia się także w istnieniu pewnego minimum materialnego, dającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie¹⁷⁸. Teza postawiona przez Trybunał Konstytucyjny, podkreśla wyjątkową rolę własności w stosunkach społeczno-gospodarczych, co uzasadnia również wybór tej problematyki dla przedmiotowych rozważań.

Powiązanie własności z przypisaną człowiekowi godnością, dostrzegalne jest także w prawie podatkowym. Przejawem realizacji tej wartości konstytucyjnej są konstrukcje zabezpieczające wykonanie zobowiązania podatkowego, w których nieruchomości stanowią może przedmiot egzekucji i zabezpieczenia dopiero w momencie, gdy inne środki są niewystarczające. Zasada ochrony własności, nie tylko w Polsce, stanowi podstawową zasadę ustrojową, uważaną za podstawowe prawo jednostki¹⁷⁹. Problematyka własności została uregulowana w wielu aktach o randze międzynarodowej, co w sposób oczywisty podkreśla szczególne znaczenie przedmiotowego pojęcia.

¹⁷⁵ K. Zaradkiewicz, *Instytucjonalizacja wolności majątkowej*, Warszawa 2013, s. 52.

¹⁷⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 września 2008 r., sygn. K 7/07.

¹⁷⁷ A. Zaradkiewicz, *Komentarz do artykułu 21*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz.*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

¹⁷⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/10.

¹⁷⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 marca 2001 r., sygn.: P. 11/00

Najistotniejszym aktem prawnym, który podjął problematykę własności i jej ochrony jest Powszechna Deklaracja Praw Człowieka. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka¹⁸⁰, zwana dalej PDPC, w przepisie art. 17 stanowi, że każdy ma prawo do posiadania własności oraz podkreśla, że nie można w sposób samowolny go tej własności pozbawić. Zwrócić należy uwagę na sformułowania określone we wskazanych artykułach. Przede wszystkim własność przysługuje każdemu, bez względu na pochodzenie, obywatelstwo czy ustrój panujący w określonym państwie. Dodatkowo, PDPC w sposób bezpośredni zakazuje wprowadzania przepisów, które umożliwiają pozbawianie własności w sposób naruszający podstawowe prawa człowieka. Uregulowanie określone w PDPC w swej konstrukcji zbieżne jest z konstrukcją własności i jej ochrony, zawartej w polskiej Konstytucji RP. Należy jednak zauważyć, że prawo własności ujęte w PDPC interpretowane jest jako prawo do rzeczy o charakterze wyłącznie materialnym¹⁸¹, co wynika z wypracowanej linii orzeczniczej, która określa, że przepis art. 17 PDPC uregulowany jest w sposób ogólny, pozwalający na dostosowanie rozwiązań w zależności od ustroju państwa¹⁸², w związku z czym nie należy tej koncepcji rozszerzać na prawa o charakterze niemajątkowym. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka nie narzuca zatem państwom konkretnych rozwiązań w tym zakresie, konieczne jest jednak zachowanie istoty prawa własności i jego ochrony. Rozwiązanie to jest słuszne i wynika bezpośrednio ze specyfiki norm prawa międzynarodowego. Określenie ścisłej, jednolitej koncepcji ochrony własności jest niemożliwe ze względu na wielość ustrojów występujących we współczesnym świecie.

Aktem o randze międzynarodowej, odnoszącym się do prawa własności jest również Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności¹⁸³, która w art. 1 protokołu dodatkowego, gwarantuje wszystkim osobom prawnym – jeżeli nie mają one charakteru państwowego¹⁸⁴ i fizycznym, prawo do poszanowania własnego mienia, a wszelkie ograniczenia mogą nastąpić jedynie na warunkach przewidzianych w ustawie wraz z poszanowaniem prawa międzynarodowego¹⁸⁵. Konstrukcja ta,

¹⁸⁰ Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, przyjęta i proklamowana rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 217 A (III) w dniu 10 grudnia 1948 r.

¹⁸¹ D. Juruś, *Prawa człowieka a prawo własności*, [w:] *Prawa człowieka i ludzkie bezpieczeństwo. Osiągnięcia i wyzwania. W 70. Rocznice Ogłoszenia Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka* red. Daria Bienkowska, Warszawa 2019. Dostęp: Legalis.

¹⁸² J. Jaskólska, *Treść Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka*, Człowiek w Kulturze 11, Warszawa 1998, s. 74.

¹⁸³ Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r.

¹⁸⁴ C. Mik, *Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Państwo i Prawo, z 5., Warszawa 1993, s. 26.

¹⁸⁵ I. Nakielska, *Prawo do własności*, Gdańsk 2002, s. 27.

podobnie jak w PDPC, oparta została na poszanowaniu własności, a wszelkie wyjątki są jedynie odstępstwem od normy, które muszą zostać przewidziane w przepisach prawa. Problematykę własności podejmuje także Karta Praw Podstawowych. W przepisie art. 17 określa, że każdy ma prawo do posiadania, rozporządzania, a także przekazywania w drodze spadkobrania własności, oraz że nikt nie może być jej pozbawiony, chyba, że w interesie publicznym, z poszanowaniem przepisów ustawy oraz za słusznym odszkodowaniem¹⁸⁶. Karta Praw Podstawowych, podobnie jak przepis art. 64 Konstytucji RP, obejmuje swoim zakresem także spadkobranie, co stanowi istotny element ochrony posiadania.

Konkludując przepisy aktów prawa międzynarodowego podkreślić należy, że istota prawa własności, co do zasady, ujmowana jest w sposób jednolity, opartym na zasadzie ochrony tego prawa. W szczególności ochronie podlega zapobieganie bezprawnemu pozbawianiu własności, a także ochrona dziedziczenia.

Istota własności oraz jej ochrony wynikająca z przepisów prawa międzynarodowego, stanowiła również podstawę do stworzenia konstrukcji prawa własności w Konstytucji RP. Konstytucja RP nadaje własności szczególne znaczenie, czego przejawem jest chociażby umiejscowienie postanowień dotyczących własności w dwóch jej rozdziałach, co stanowi rozwiązanie nowatorskie w stosunku do innych instytucji w niej określonych. Konstrukcja własności znacznie zmieniła się w toku zmian ustrojowych po 1989 roku. W związku z przemianą ustrojową, także rozumienie własności zostało w sposób oczywisty przekształcone. Ustrój przed 1989 rokiem opierał się przede wszystkim na własności państwowej oraz ograniczeniu wszelkiej własności prywatnej¹⁸⁷. Transformacja ustrojowa spowodowała konieczność dostosowania instytucji do demokratycznej formy rządów, stąd też nadano prymat własności prywatnej, co stanowi standard na arenie międzynarodowej i zgodne jest z przepisami aktów wymienionych we wcześniejszych rozważaniach.

Konstytucja RP nie definiuje jednak znaczenia prawa własności, wyjaśnione nie są również żadne z praw majątkowych. Zgodzić należy się z poglądem K. Zaradkiewicza, zgodnie z którym pojęcie własności i innych praw majątkowych, określone zostało jedynie w sposób ramowy, a więc bez dookreślenia uprawnień czy też jego granic¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2012/C 326/02, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej C 326/391.

¹⁸⁷ Własność prywatna w okresie Polskiej Republiki Ludowej praktycznie nie istniała.

¹⁸⁸ K. Zaradkiewicz, *Instytucjonalizacja wolności...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 89.

W doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się, że Konstytucja chroni własność, ale rozumianą jako sferę możliwości dysponowania określonymi składnikami majątkowymi, a w związku z tym, nie należy utożsamiać własności konstytucyjnej z prawem podmiotowym, które bezsprzecznie stanowi uszczegółowienie normy konstytucyjnej.

Określony powyżej sposób ujęcia prawa własności, wskazuje na konieczność doprecyzowania jego ram poprzez wskazanie uprawnień i granic, w sposób oczywisty z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych¹⁸⁹, które stanowią podstawę do ich tworzenia. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że rozumienie prawa własności podlega nieustannej zmianie oraz że prawo własności nie służy jedynie jednostce, ale również ma spełniać cele ogólnospołeczne i stanowić podstawę gospodarki¹⁹⁰. Takie podejście jest całkowicie zasadne, cały system prawa podlega nieustannej ewolucji, która wynika przede wszystkim z dynamicznie zachodzących procesów gospodarczych, które w szczególny sposób muszą reagować na gruncie prawa własności. Konstrukcja ta w sposób oczywisty uzasadnia konieczność dostrzegania instrumentalizacji prawa w procesie jego tworzenia i stosowania. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego pozwala również na określenie, że pomimo prymatu własności prywatnej, nie należy pomijać znaczenia własności publicznej, która pełni doniosłą rolę w realizacji funkcji do państwa przypisanych.

We wcześniejszej rozważaniach podkreślono, że Konstytucja RP reguluje prawo własności w dwóch jej działach. Przepisy art. 20 oraz 21 uregulowane zostały w rozdziale I Konstytucji RP, dotyczącym ustroju Rzeczypospolitej, co pozwala na przypisanie własności szczególnego znaczenia. Przepis art. 64 uregulowany został natomiast w rozdziale dotyczącym wolności, praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych i uznać należy, że ma charakter stricte gwarancyjny¹⁹¹. W doktrynie przyjmuje się ponadto, że do konstrukcji własności odnosi się również art. 31 Konstytucji RP, który chroni własność odnosząc się do ogólnie pojętych wolności człowieka. Zasada własności prywatnej wywodzi się wprost z art. 20 Konstytucji, a więc z przepisu regulującego zasadę społecznej gospodarki rynkowej. Analiza przepisu art. 20 prowadzi do wniosku, że ustrojodawca mówiąc o własności prywatnej, ma na myśli każdą własność, która jest autonomiczna w stosunku do państwa¹⁹².

¹⁸⁹ K. Zaradkiewicz, *Konstytucja RP. Komentarz.*, Dostęp: Legalis.

¹⁹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00 OTK ZU 2001 nr 2, poz 29.

¹⁹¹ S. Jarosz-Żukowska, *Gwarancja ochrony własności i innych praw majątkowych*, Wrocław 2014, s. 531.

¹⁹² L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zaraz wykładu*, Warszawa 2019, s. 96.

Konstytucja obejmuje zatem ochroną zarówno własność produkcyjną, jak i też własność stricte prywatną, służącą do celów prywatnych właściciela¹⁹³. Nie istnieje na tle ustawy zasadniczej rozróżnienie właściciela dzielące na osoby fizyczne i prawne¹⁹⁴, jak jest to chociażby ugruntowane na gruncie Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, co dodatkowo poparte jest w konstrukcji przepisu art. 64, który wskazuje, że własność podlega równej ochronie dla wszystkich¹⁹⁵. Własność na gruncie Konstytucji ma zatem charakter powszechny. W konsekwencji potwierdza to tezę zgodnie z którą prawo własności jest szczególnie podatne na instrumentalizowanie. Analiza przepisów Konstytucji w zakresie ochrony własności, prowadzi do wniosku, że przepis art. 64, w zasadzie, obejmuje zbieżne wartości do tych, które zostały określone w art. 21, jednak ujmuje je w innych kategoriach prawnych¹⁹⁶. Na podstawie powyższych przepisów, należy określić, że gwarancja ochrony własności jest powinnością państwa, nałożoną wprost przez przepisy Konstytucji RP, co w konsekwencji prowadzi do założenia, że jej respektowanie jest obowiązkiem organów państwa¹⁹⁷.

Naruszenie granic prawa własności, możliwe jest tylko w takim zakresie, w jakim nie narusza to jego istoty¹⁹⁸, co zbieżne jest z regułami wynikającymi z aktów prawa międzynarodowego, a nastąpić może wyłącznie w drodze regulacji prawnych. Istota własności sprowadza się natomiast do przyznania podmiotowi najpełniejszych uprawnień do rzeczy. Prawidłowa realizacja tych uprawnień, związana jest bezpośrednio z koniecznością zaufania oraz pewności co do prawa, stąd tak istotne są uregulowania konstytucyjne¹⁹⁹. W związku z tym, Konstytucja RP uznaje wyłącznie dwie możliwości naruszenia prawa własności – pierwsze w przypadku, w którym nie godzi ono w istotę prawa własności, w drugim zaś poprzez wyłączenie za stosownym odszkodowaniem²⁰⁰. Problematyka pojęcia własności oraz jej ochrony w przepisach

¹⁹³ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 34.

¹⁹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. P 16/08.

¹⁹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 2001 r., sygn. K 5/01.

¹⁹⁶ W. Skrzydło, *Prawo konstytucyjne...*, op.cit., s. 78

¹⁹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 marca 2001 r., sygn.: P. 11/00

¹⁹⁸ B. Gronowska, *Wolności prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:], *Prawo konstytucyjne*, red. Z. Witkowski A. Bień-Kacala, Toruń 2015, s. 181.

¹⁹⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2019 r., sygn. 11/A/2019.

²⁰⁰ D. Pokitko, *Własność w Konstytucji III Rzeczypospolitej*, *Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny*, rok LXIV, z. 2, Poznań 2002, s. 187.

Konstytucji RP stanowi niezmiennie problem interpretacyjny, zarówno na gruncie orzecznictwa, jak i literatury przedmiotu.²⁰¹

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego nie jest jednolite w zakresie rozumienia pojęcia własności i jej granic, szczególnemu rodzajowi sporu podlega zagadnienie zależności między prawem własności a innymi prawami majątkowymi. W Trybunale Konstytucyjnym brak zgodności co do tego, czy własność podlega większej ochronie aniżeli inne prawa majątkowe. Trybunał Konstytucyjny, w jednym ze swych wyroków, wskazał, że art. 21 nie przewiduje ochrony dla innych niż własność praw majątkowych²⁰². W innym zaś wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że artykuł ten, mimo że bezpośrednio nie odnosi się do ochrony innych praw majątkowych, to należy się przychylić do stanowiska, że ustrojodawca tworząc przepisy miał na celu objęcie ochroną również tych praw²⁰³. Nie powinno budzić natomiast wątpliwości, że do własności i innych praw majątkowych bezpośrednio odnosi się art. 64 Konstytucji RP. Analiza orzecznictwa prowadzi do wniosku, że na gruncie praktyki, art. 64 często stanowi podstawę skargi konstytucyjnej, mimo że oczywistym jest, że bezpośrednio został naruszony również przepis art. 21. Przepis art. 64 wzmacnia jednak argumentację w zakresie naruszenia istoty prawa własności²⁰⁴.

Również sama konstrukcja własności, określona w Konstytucji budzi wątpliwości. W doktrynie wskazuje się na sprzeczność regulacji, w której przyznaje się własności doniosłe znaczenie jako zasadzie ustrojowej, czyniąc ją jednocześnie podstawą społecznej gospodarki rynkowej, a nie zasadą samoistną, co w konsekwencji osłabia się jej ustrojowe znaczenie²⁰⁵. Zgodnie z art. 21 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia²⁰⁶. W konstrukcji tego przepisu dodatkowo znalazły się regulacje, obejmujące kwestię wywłaszczenia²⁰⁷, które dopuszczalne zostało wyłącznie na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem.

²⁰¹ E. Łętowska, *Własność i jej ochrona jako wzorzec kontroli konstytucyjności. Wybrane problemy*, Kwartalnik Prawa Prywatnego z. 4, Kraków 2009, s. 889.

²⁰² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98.

²⁰³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98.

²⁰⁴ M. Grzybowski, *Konstytucyjna zasada ochrony własności jako zasada działania państwa. Ujęcie polskie na tle porównawczym*, [w:] *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawnej. Porównanie rozwiązań Europy Środkowo-Wschodniej*, red. K. Skotnicki, Łódź 2006, s. 63.

²⁰⁵ A. Łabno, K. Skotnicki, *Funkcje państwa a konstytucyjna regulacja prawna własności prywatnej. Rozważania na przykładzie rozwiązań polskich*, [w:] *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawne*, red. K. Skotnicki, Warszawa 2015, s. 53.

²⁰⁶ Art. 20 Konstytucji RP.

²⁰⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2014 r. sygn. akt P 38/11.

Wywłaszczenie jest zatem wyjątkiem w stosunku do konstytucyjnej ochrony własności prywatnej, co wynika z przedłożenia interesu publicznego nad prywatny. Konstrukcja ta pozwala na dostrzeżenie pierwszej z granic instrumentalizacji. Realizacja funkcji oraz celów przypisanych do państwa, wymusza od ustawodawcy podejmowania określonych konstrukcji, prowadzących bezpośrednio do ich osiągnięcia. Wywłaszczenie jako instytucja godząca bezpośrednio w istotę prawa własności nieruchomości, stanowi przejaw instrumentalizacji, gdzie pod szczególnie istotnymi zdarzeniami, uzasadnionymi celem publicznym, możliwe jest jej naruszenie. W konstrukcji prawnej wywłaszczenia istnieją dwie sprzeczne ze sobą wartości i to cele nadrzędne do prawa przypisane, pozwalają na określenie, która z wartości powinna zostać zrealizowana. Granice instrumentalizacji prawa zostały w tym przypadku wprost określone w przepisach Konstytucji RP. Wywłaszczenie określone zostało jako instytucja o charakterze wyjątkowym, która może zostać wykorzystana przy spełnieniu przesłanek określonych w Konstytucji RP, w szczególności zaś za stosownym wynagrodzeniem.

Szczegółowe zasady przeprowadzania wywłaszczenia nie zostały jednak określone wprost w Konstytucji RP. Regulacja odnosząca się do wywłaszczenia znalazła swoje miejsce w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r., o gospodarce nieruchomościami, zwanej dalej u.g.n. Przepis art. 112 u.g.n. określa definicję wywłaszczenia oraz przypadki, w którym może zostać przeprowadzone. Zgodnie z u.g.n. wywłaszczenie prowadzi do ograniczenia albo pozbawienia prawa własności, prawa użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego na nieruchomości. Zakres przedmiotowy został uregulowany w sposób szeroki, obejmuje bowiem wszelkie prawa rzeczowe, nie odnosi się wyłącznie do prawa własności. Zgodnie z art. 113 ust. 3 u.g.n. wywłaszczenie obejmować może zarówno całość nieruchomości jak i jej części²⁰⁸. Przepisy podkreślają dodatkowo, że w przypadku, gdy wywłaszczenie dotyczy części nieruchomości, to właściciel może żądać zawarcia umowy przenoszącej własność nieruchomości, która nie może zostać wywłaszczona, na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Przepis art. 21 Konstytucji RP, reguluje, że wywłaszczenie dopuszczalne jest wyłącznie na cele publiczne. Ustawa o gospodarce nieruchomościami doprecyzowuje, że wywłaszczenie może nastąpić wyłącznie, gdy cele te nie mogą zostać zrealizowane inaczej niż poprzez ograniczenie lub pozbawienie prawa do nieruchomości. Regulacja ta jest szczególnie istotna, stanowi podkreślenie i doprecyzowanie zasady

²⁰⁸ A. Bartosiewicz, *Skutki podatkowe wywłaszczenia nieruchomości*, ABC, dostęp: Lex.

wynikającej z przepisów Konstytucji RP. Jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, instrumentalizacja prawa opiera się na wartościach prawnie chronionych i realizowany cel nie może w nie godzić. Konstrukcja wywłaszczenia wynikająca z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami, podkreśla granice tych celów.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami dodatkowo reguluje, że wywłaszczenie następuje z chwilą, kiedy decyzja w tym zakresie stała się ostateczna. W stosunku więc do instytucji wywłaszczenia stworzono odpowiednią procedurę administracyjną, która ma za zadanie ochronę praw do nieruchomości oraz możliwość czynnego uczestniczenia w tym postępowaniu. Odszkodowanie stanowi zaś wartość odpowiadającą wartości przejmowanych praw²⁰⁹, które zgodnie z przepisem art. 129 ust. 5 u.g.n. ustalana jest przez starostę. Co istotne, przepisy regulują, że wywłaszczenie powinno być poprzedzone próbą zawarcia umowy w zakresie przeniesienia prawa własności, co w znaczący sposób podkreśla, że wszelkie decyzje podejmowane z użyciem przymusu państwowego powinny być podejmowane w ostateczności.

Wywłaszczenie stanowi szczególną instytucję, która w rozważaniach na temat instrumentalizacji prawa własności nieruchomości zajmuje doniosłe miejsce. Konstrukcja wywłaszczenia pozwala na określenie celu, w którym zostaje przeprowadzane, ale również w sposób widoczny zakreśla granice ewentualnego naruszenia prawa własności. Bezpośrednio z zagadnieniem ochrony własności, powiązać należy przepis art. 64 Konstytucji RP, który reguluje zasadę, iż każdy ma prawo do własności, która podlega równej dla wszystkich ochronie. Ponadto, Konstytucja precyzuje w kolejnym z ustępów, że wszelkie ograniczenia własności mogą być dokonywane jedynie w drodze ustawy i jedynie w taki sposób, który nie narusza istoty tego prawa. Przepis ten stanowi podstawę dla tworzenia innych niż konstytucyjnych norm regulujących własność²¹⁰.

Konstrukcja przepisu art. 64 Konstytucji RP, pozwala na określenie, że jego treść skierowana została bezpośrednio do ustawodawcy²¹¹, i wyznacza ramy w jakich może on tworzyć przepisy dotyczące prawa własności i jego granic. Należy zauważyć także, że również w tym przepisie, własność prywatna została przez ustrojodawcę potraktowana

²⁰⁹ M. Safjan, L. Bosek, *Komentarz do artykułu 21.*, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, Warszawa 2016. Dostęp: Legalis.

²¹⁰ M. Safjana, L. Bosek, *Komentarz do...*, op.cit.

²¹¹ Ibidem.

jako podstawowa własność w Rzeczypospolitej Polskiej, co jest ściśle związane ze zmianami ustrojowymi, które zaszły wraz z upadkiem Polskiej Republiki Ludowej²¹². Omawiając konstytucyjną koncepcję własności nie sposób nie odnieść się do znaczenia ustawy zasadniczej i jej postrzegania własności w stosunku do innych gałęzi prawa.

Analizując relację konstytucyjnego pojęcia własności do innych gałęzi prawa, należy odnieść się do przede wszystkim do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który zdecydowanie podkreśla, że wszelkie pojęcia konstytucyjne należy rozumieć w sposób całkowicie autonomiczny w stosunku do innych gałęzi prawa²¹³. Dodatkowo, co wynika bezpośrednio z zasad systemu prawnego, konstytucyjne pojęcie własności powinno być nadrzędne w stosunku do innych gałęzi prawa. Ma to szczególne znaczenie dla podmiotów posiadających własność, gdyż Konstytucja RP określa ogólne zasady ochrony i przyznaje własności szczególny przymiot. W przeciwnym przypadku, regulacje ustawowe mogłyby prowadzić do ograniczenia lub całkowitego naruszenia istoty tego prawa. Nie powinno się również dokonywać interpretacji definicji zawartych w ustawie zasadniczej w odniesieniu do aktów niższego rzędu, uznać należy, że to Konstytucja RP powinna wyznaczać zakres możliwości interpretacyjnych, dokonywanych na gruncie innych gałęzi.

Na podstawie powyższych rozważań, należy wysunąć tezę, że własność na tle innych gałęzi prawa stanowi formę korzystania z jej przedmiotu, zgodnie z przepisem w art. 64 Konstytucji RP, ale nie jest z tym prawem tożsama²¹⁴. Można zatem wskazać, że Konstytucja tworzy ramy, według których ustawodawca może kreować prawo własności, nie może jednak przekraczać uregulowań w niej zawartych. Teza ta stanowi jedną z podstawowych zasad przeprowadzenia procesu instrumentalizacji. Wartości, w szczególności te o charakterze konstytucyjnym, wyznaczają określone ramy, w którym instrumentalizacja może być dokonywana i również to te wartości pozwalają na uzasadnienie celu, jako istotnego do spełnienia. Szczególnie istotnym przykładem relacji Konstytucji RP do innych gałęzi prawa, jest prawo cywilne, które ze swej istoty spełnia odmienną funkcję aniżeli prawo konstytucyjne. Konstrukcje cywilnoprawne stanowią istotne zagadnienie dla niniejszej rozprawy, stanowią niejako podstawę

²¹² D. Pokitko, *Własność w...*, op.cit., s. 12.

²¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. 1/08.

²¹⁴ S. Jarosz-Żukowska, op.cit., s. 537.

do podjęcia rozważań w zakresie relacji prawa prywatnego do publicznego oraz pozwalają na określenie konstrukcji instrumentalizacji prawa własności nieruchomości.

Prawo cywilne jako prawo prywatne ma na celu przede wszystkim regulację stosunków pomiędzy podmiotami równorzędnymi. Przepisy ustawy zasadniczej docelowo regulują stosunki na linii jednostka-państwo, w konsekwencji stanowią gwarancję poszanowania praw przez organy państwowe²¹⁵. Prawo cywilne charakteryzuje się natomiast znaczną swobodą w ustalaniu stosunków z niego wynikających. Złożony z punktu widzenia interpretacji przepisów, jest konstytucyjny zakres własności. Ustrojodawca na gruncie ustawy zasadniczej, posługuje się zamiennie terminami „prawo własności”, „prawo do własności” oraz „własność”. W doktrynie istnieją znaczne wątpliwości czy ustawodawca traktuje te pojęcia jednoznacznie, czy też każde z nich należy rozumieć odmiennie²¹⁶.

Istota prawa własności na tle prawa konstytucyjnego nastrocza wielu wątpliwości. Trybunał Konstytucyjny nie podejmuje jednak wyczerpujących rozważań w tym zakresie. Orzeczenia koncentrują się na granicach istoty własności oraz jej naruszenia, niż na samej jej treści, co zbieżne jest z samą konstrukcją własności w Konstytucji RP. W wyroku z dnia 12 stycznia 1999 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że naruszenie istoty prawa własności następuje, gdy ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień i stwarzają niemożność realizowania ich funkcji.²¹⁷ W innym zaś wyroku Trybunał podkreślił, że z naruszeniem istoty prawa własności mamy do czynienia w przypadku, gdy przepisy prawa, co prawda nie naruszają prawa własności, ale uniemożliwiają realizację i korzystanie z tego prawa²¹⁸. Dlatego słusznym wydaje się, aby samo rozumienie istoty prawa własności postrzegać należy zgodnie z koncepcją wynikającą z gałęzi prawa cywilnego²¹⁹. Podkreślenia wymaga jednak, że ustrojodawca celowo wprowadził w Konstytucji termin „prawo do własności”, chcąc w ten sposób zaakcentować, że chroniona jest zarówno własność już posiadana, jak i prawo do jej otrzymania, co przejawia się chociażby w ochronie dziedziczenia określonej na gruncie Konstytucji. W wyroku z dnia 25 maja 1999 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że należy pamiętać, że mimo, że prawo własności nie jest prawem nieograniczonym, nie można

²¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt K 20/07.

²¹⁶ A. Franckiewicz, *Konstytucyjna regulacja własności w Rzeczypospolitej Polskiej*, Wrocław 2009, s. 183.

²¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98.

²¹⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98.

²¹⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 września 2011 r., sygn. SK 9/09.

tworzyć nadmiernych ograniczeń własności w ustawach. Przepisy nie powinny naruszać podstawowych uprawnień, przede wszystkim w zakresie korzystania, używania, czy też pobierania pożytków z rzeczy²²⁰, które stanowią triadę uprawnień właściciela, skonstruowaną na gruncie prawa cywilnego. Zgodzić należy się z tezą postawioną przez Trybunał Konstytucyjny, nadmierne naruszenie triady uprawnień, w konsekwencji mogłoby doprowadzić do naruszenia istoty prawa własności.

Kończąc rozważania na temat konstytucyjnego ujęcia prawa własności, należy przypomnieć, że na gruncie prawa polskiego przyjęta została germańska koncepcja własności, w konsekwencji odrzucono więc koncepcję romańską. Konstytucyjne rozumienie własności stanowi szczególnie istotne zagadnienie dla niniejszej rozprawy. Instrumentalizacja prawa nie stanowi procesu niczym nieograniczonego. W szczególności, jeżeli dotyczy instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, gdzie zarówno prawo własności, jak i nieruchomość zajmują szczególne miejsce zarówno w polskim systemie prawa, jak i na gruncie przepisów międzynarodowych. Normy konstytucyjne stanowią podstawowe zagadnienia w procesie instrumentalizacji oraz jej granic. Jest to naturalną konsekwencją polskiego porządku prawnego, gdzie akty niższego rzędu muszą być zgodne z przepisami ustawy zasadniczej. Zgodnie z powyższym również instrumentalizacja prawa własności nieruchomości musi być przeprowadzona z poszanowaniem zasad porządku prawnego oraz podstawowych norm i wartości.

2.3. Cywilnoprawna koncepcja prawa własności

Prawo cywilne stanowi szczególnie istotną gałąź prawa w zakresie rozważań zarówno w zakresie własności, jak i nieruchomości. Dociekania na temat cywilnoprawnej koncepcji własności należy jednak zacząć od konstrukcji własności na gruncie prawa rzymskiego, które stanowiło podwaliny dla obecnie obowiązującego systemu prawa.

W prawie rzymskim własność, po długiej ewolucji, ukształtowała się jako prawo podmiotowe, które w konsekwencji miało wpływ na cały system prawa, również obecnego²²¹. Prawo własności, podobnie jak współcześnie, było jedynym pełnym prawem do rzeczy. Prawo rzeczowe dla Rzymian miało przede wszystkim charakter

²²⁰ E. Gniewek, *Prawo...*, op.cit., s. 43.

²²¹ B. Lesiński, W. Rozwadowski, *Historia prawa*, Warszawa 1981, s. 100.

rzeczowy. Należy wspomnieć, że w tamtym okresie przedmiotem prawa rzymskiego mogła być tylko rzecz, w związku z czym taka konstrukcja własności nie powinna wzbudzać wątpliwości. Ponadto, prawo rzymskie regulowało własność w oparciu o przesłanki negatywne, a więc o ograniczenia tego prawa²²².

Prawo rzymskie, mimo dostrzegania doniosłości prawnej własności, nie skonstruowało jej definicji²²³. W Instytucjach Justyniańskich można odnaleźć swego rodzaju próbę zdefiniowania przedmiotowego pojęcia. Wskazano w nich bowiem, że własność stanowi nieograniczone władztwo nad rzeczą materialną, a ewentualne ograniczenia wynikać mogły wyłącznie z prawa wyjątkowego²²⁴. Przedstawiona konstrukcja przypomina zatem własność obowiązującą w obecnym systemie prawa. Należy podkreślić w tym miejscu doniosłość instytucji, jaką jest własność, która od początku kształtowania się systemów prawa była objęta szczególną ochroną. W prawie rzymskim własność miała przede wszystkim charakter indywidualny oraz abstrakcyjny²²⁵. Stanowiła także prawo absolutne, skuteczne *erga omnes*, której przedmiotem mogła być wyłącznie rzecz materialna. Pomimo szczególnej doniosłości prawa rzymskiego dla współczesnej cywilistyki, rzymską koncepcję własności należy uznać za niepełną, co wynika z ograniczenia jej jedynie do rzeczy materialnych. Współcześnie własność może dotyczyć także praw niematerialnych, chociażby własności przemysłowej czy intelektualnej i podobnie jak w zakresie rzeczy materialnych, zasługuje na szczególną ochronę.

Konstrukcja własności odnosząca się również do innych niż materialnych praw, była stosowana także przez polskie ustawodawstwo już w latach 1937 i 1939. Należy jednak podkreślić, że w pierwotnym projekcie Prawa rzeczowego uchwalonego przez Podkomisję Prawa Rzeczowego Komisji Kodyfikacyjnej z 1937 r., znajdował się przepis zbieżny z koncepcją romanistyczną, zgodnie z którą rzeczami są jedynie rzeczy materialnej. W ostatecznym stanie nie zdecydowano się jednak na tę konstrukcję, dostrzegając konieczność objęcia prawem własności również innych przedmiotów niż rzeczy materialne²²⁶.

²²² J. Kosik, *Zagadnienia prawa rzeczowego w prawie prywatnym międzynarodowym z 1965 r.*, Wrocław 1976, s. 44.

²²³ K. Kolańczyk, *Prawo rzymskie*, Warszawa 1996 r., s. 287.

²²⁴ B. Lesiński, W. Rozwadowski, *Historia prawa...*, op.cit. s. 101.

²²⁵ W. Dajczak, T. Giaro, F. Longchamps de Berier, *Prawo rzymskie u podstaw prawa prywatnego*, Warszawa 2009, s. 368.

²²⁶ Art. 1 projektu prawa rzeczowego uchwalonego w pierwszym czytaniu przez Podkomisję Prawa Rzeczowego Komisji Kodyfikacyjnej, Warszawa 1927.

Po zakończeniu I Wojny Światowej, kiedy Polska odzyskała niepodległość, na ziemiach polskich obowiązywały różne systemy prawa – Zwód Praw Carskiej Rosji, Kodeks Napoleona, Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (w Polsce zwany również jako Powszechny Kodeks Obywatelski) oraz BGB (Ogólnoniemiecki Kodeks Cywilny)²²⁷. Brak jednolitości systemu prawa, spowodował, że na mocy ustawy z dnia 3 czerwca 1919 r. o Komisji Kodyfikacyjnej²²⁸ została powołana do życia komisja, której celem było stworzenie jednolitego prawa²²⁹, które miało spójnie obowiązywać na ziemiach polskich, w szczególności zaś w zakresie prawa cywilnego i karnego²³⁰. Pomimo prób wcześniejszej kodyfikacji, prawo własności po raz pierwszy w polskim prawie cywilnym określone zostało w art. 28 dekretu o prawie rzeczowym z 11 października 1946 r.²³¹²³². Konstrukcja własności oparta została na zasadzie, że właściciel może korzystać z rzeczy z granicach określonych przez ustawę, z wyłączeniem osób trzecich. Zasada ta stała się podstawą do stworzenia współczesnego art. 140 k.c. odnoszącego się do istoty prawa własności²³³, którego treść brzmi niemal identycznie z konstrukcją wynikającą ze wspomnianego dekretu.

W nawiązaniu do treści przepisu art. 140 k.c. podkreślić należy kolejną, znaczącą różnicę między współczesną koncepcją własności a tą występującą w prawie rzymskim. W polskim systemie prawnym treść prawa własności uregulowana została poprzez pozytywne określenie uprawnień właściciela (tzw. triada uprawnień), nie zaś w sposób negatywny, poprzez wymienienie wyjątków to prawo ograniczających, co było szczególnie dostrzegalne w systemach prawnych państw socjalistycznych²³⁴. Bez względu jednak na korzenie koncepcji własności, bezsprzecznie stanowi ona jeden z głównych filarów, na których opiera się nie tylko system prawa cywilnego²³⁵, ale również rdzenie wielu innych jego gałęzi.

Współczesna doktryna prawa cywilnego określa własność jako podstawową, bezpośrednią oraz najprostszą formą korzystania z rzeczy, z której w konsekwencji

²²⁷ Poza wymienionymi głównymi systemami prawa był jeszcze jeden stosowany na niewielkim obszarze Spiszu i Orawy.

²²⁸ Dziennik Ustaw 1919, 44 poz. 315.

²²⁹ Zob. A. Moszyńska, Organizacja i przebieg prac nad kodeksem cywilnym w latach 1919–1964, *Kwartalnik Prawa Prywatnego*, vol. XXIX, nr 3, Kraków 2020, s. 445-510.

²³⁰ Art. 2 ustawy z dnia 3 czerwca 1919 r. o komisji kodyfikacyjnej.

²³¹ R. Radwański, *Historia państwa i prawa Polski*, cz. 2, Warszawa 1969, s. 162.

²³² Dz.U. 1946 nr 57 poz. 319.

²³³ K. Kolańczyk, *Prawo rzymskie*, Warszawa 1996 r., s. 287.

²³⁴ S. Grzybowski, *Dzieje prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1981, s. 272.

²³⁵ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit., s. 30.

wyłaniają się dopiero pozostałe formy²³⁶. Własność stanowi zatem podstawę do określania innych form posiadania, których istota jest ustalana w ramach koncepcji własności. Własność obejmuje również najszersze uprawnienia właściciela względem rzeczy, co zostało już podkreślone przy nawiązaniu do tzw. triady uprawnień. W polskim systemie prawnym, nie skłoniono się do romanistycznej, negatywnej koncepcji własności. We współczesnym cywilistycznym rozumieniu, własność interpretowana jest zarówno w aspekcie pozytywnym, jak i negatywnym, a w konsekwencji stanowi system mieszany²³⁷. Własność w sensie pozytywnym, należy rozumieć jako wszelkie uprawnienia, które są z nią związane. Aspekt ten realizowany jest poprzez triadę uprawnień, która znana była już w prawie rzymskim i sprowadzała się do paremii łacińskiej - *ius possidendi, ius utendi et fruendi, ius abutendi*²³⁸. W sensie negatywnym natomiast, ramy własności sprowadza się do prawnych możliwości jej ograniczenia. Doktryna wskazuje przede wszystkim na możliwość wyłączenia ingerencji osób trzecich w sferę uprawnień przez właściciela. Wynika to wprost z definicji własności z art. 140 k.c., zgodnie z którym w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swojego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochodu z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą²³⁹.

Kodeks Cywilny wymienia w sposób wyczerpujący uprawnienia, które przysługują właścicielom do korzystania z rzeczy, jest to posiadanie, używanie, dyspozycje faktyczne oraz pobierania przychodów oraz pożytków z rzeczy, a także uprawnienia związane z rozporządzaniem rzeczą, takie jak obciążania rzeczy oraz wyzbywania się jej własności. Ograniczenia powyższych uprawnień, wynikać mogą wyłącznie z przepisów ustaw, zasad współżycia społecznego oraz społeczno-gospodarczego przeznaczenia rzeczy²⁴⁰. Kodeks cywilny zatem, podobnie jak Konstytucja RP, przyznaje własności szczególne miejsce w systemie prawnym. Negatywny aspekt własności wiąże się przede wszystkim z kodeksowym określeniem „z wyłączeniem innych osób”, co oznacza, że podmioty trzecie nie mają prawa ingerować

²³⁶ J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, 43.

²³⁷ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit., s. 56.

²³⁸ J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe...*, op.cit. s 66.

²³⁹ Art. 140 k.c.

²⁴⁰ K. Pietrzykowski, *Kodeks Cywilny Komentarz do art. 140 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

w uprawnienia pozytywne właściciela. Należy jednak pamiętać, że istnieją granice prawa własności, a właściciel nie posiada absolutnej władzy nad daną rzeczą. Ograniczenia istniejące dotyczą zakazów korzystania z prawa własności we wskazanym już zakresie²⁴¹.

W związku z powyższym należy podkreślić, że własność zajmuje szczególne miejsce w polskim porządku prawnym, a jej ograniczenia zarówno w aspekcie pozytywnym, jak i negatywnym wynikać może wyłącznie z przepisów ustawy, zasad współżycia społecznego oraz społeczno-gospodarczego przeznaczenia rzeczy. Problematyka podjęta w niniejszej rozprawie, wymaga podjęcia również problematyki przenoszenia własności. Rozważania te będą szczególnie pomocne przy instrumentalizacji prawa własności nieruchomości na gruncie prawa podatkowego. Podstawowym sposobem przenoszenia własności są sposoby określone w przepisach prawa cywilnego²⁴². Należy jednak zaznaczyć, że nie jest to jedyna możliwa forma przenoszenia własności, która może zostać przeniesiona w drodze orzeczenia sądowego, decyzji administracyjnej czy spadkobrania. W związku z wielością instytucji prawa cywilnego, prowadzących do przeniesienia własności, przedstawione zostaną najpowszechniejsze i najistotniejsze z punktu widzenia niniejszej rozprawy, sposoby przenoszenia własności nieruchomości.

Najbardziej powszechne w obrocie gospodarczym jest przeniesienie własności na podstawie umowy sprzedaży.

Umowa sprzedaży została uregulowana w art. 535 k.c., zgodnie z tym przepisem jest to umowa, na mocy której sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy oraz mu ją wydać, a kupujący zobowiązuje się tę rzecz odebrać i zapłacić określoną cenę. Z konstrukcji umowy sprzedaży wynika, że jest to umowa dwustronnie zobowiązująca - wydanie i odebranie rzeczy stanowi element wykonania umowy, jak zapłata ceny²⁴³, konsensualną, ponieważ dochodzi do skutku przez złożenie przez strony oświadczeń²⁴⁴, odpłatną, ponieważ na jej mocy następuje przysporzenie majątkowe po obu stronach umowy²⁴⁵. W przypadku niektórych przedmiotów jest również umową o skutku zobowiązująco-rozporządzającym, co ma szczególnie ważne

²⁴¹ J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo...*, op.cit. s 67.

²⁴² S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012, s. 46.

²⁴³ W. J. Katner, *Cechy umowy sprzedaży w prawo zobowiązań -część szczegółowa*, red J. Rajski, Warszawa 2004, s. 12

²⁴⁴ E. Habryn-Chojnacka, *Art. 535*, [w:] *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz do art. 353–626*, red. M. Gutowski, Warszawa 2019, Dostęp: Legalis.

²⁴⁵ Wolter, Ignatowicz, Stefaniuk, *Prawo cywilne*, Warszawa 1998, s 268.

znaczenie przy ustalaniu zakresu przedmiotowego na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Elementami istotnymi umowy sprzedaży jest określenie stron – kupującego oraz sprzedającego, określenia przedmiotu oraz jego ceny²⁴⁶. Brak któregośkolwiek z elementów powoduje nieważność umowy.

Przeniesienie prawa własności nieruchomości może nastąpić również na podstawie umowy zamiany, która została uregulowana w art. 603 k.c. Na mocy umowy zamiany każda ze stron zobowiązuje się do przeniesienia na drugą stronę własności w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Umowa zamiany jest umową zobowiązującą, podobnie jak umowa sprzedaży może mieć również skutek zobowiązująco-rozporządzający. Jest umową konsensualną, wzajemną oraz odpłatną²⁴⁷.

Prawo własności nieruchomości może zostać przeniesione na podstawie umowy dożywocia oraz darowizny.

Umowa dożywocia jest umową, która służy uregulowaniu stosunków alimentacyjnych²⁴⁸. Na mocy umowy dożywocia w zamian za dożywotnie utrzymanie zbywcy lub osoby bliskiej dożywotnika, ten zobowiązuje się do przeniesienia prawa własności na ten podmiot. Zatem treścią umowy dożywocia jest roszczenie o dożywotnie utrzymanie w zamian przeniesienie prawa własności nieruchomości. Umowa dożywocia jest umową o charakterze zobowiązującym, wzajemnym i konsensualnym. W doktrynie prawa cywilnego wskazuje się, że umowa dożywocia jest w swej konstrukcji zbliżona do umowy sprzedaży²⁴⁹.

Umowa darowizny natomiast jest umową, na mocy której jedna ze stron dokonuje przysporzenia drugiej kosztem swojego majątku tytułem darmym. Umowa darowizny jest umową kazualną, konsensualną oraz jednostronnie zobowiązującą²⁵⁰. Istotą darowizny jest więc dokonanie czynności jednostronnej, bez świadczenia wzajemnego²⁵¹. Istotne z punktu widzenia prawa podatkowe jest również forma dokonywania umowy darowizny. Umowa darowizny powinna być zawarta w formie aktu notarialnego, z zastrzeżeniem, że gdy została zawarta bez zachowania wymaganej, może zostać uznana za dokonaną w skuteczny sposób, gdy przedmiot został już wydany, taka

²⁴⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 lutego 2002 r., sygn. II CKN 726/00.

²⁴⁷ E. Gniewek, *Kodeks Cywilny. Komentarz.*, Warszawa 2018 r. Dostęp: Legalis.

²⁴⁸ E. Gniewek, *Kodeks Cywilny...*, op.cit.

²⁴⁹ K. Pietrzykowski, *Komentarz do...* op.cit., s. 343.

²⁵⁰ Z. Radwański, *Prawo cywilne – zobowiązania. Część Szczegółowa*, Warszawa 2012, s. 82.

²⁵¹ K. Pietrzykowski, *Komentarz do...* op.cit. s. 345.

konstrukcja umowy darowizny ma na celu zmuszenie podmioty do podejmowania przemyślanych decyzji w tym zakresie, a także ułatwieniu prowadzeniu sporów w zakresie przedmiotu darowizny²⁵². Uzależnienie ważności umowy od spełnienia przedmiotu darowizny, stanowi konwalidację nieważnej czynności, spowodowanej brakiem zachowania wymaganej przez prawo formy.

Zaznaczyć należy także, że wszystkie wymienione powyżej czynności, stanowią przedmiot podlegający opodatkowaniu na gruncie prawa podatkowego.

2.4. Własność prywatna a własność publiczna

Podział własności na prywatną i publiczną spełniał doniosłą rolę w poprzednim ustroju państwa polskiego, jak i również w państwach o systemie socjalistycznym w ogóle. W trakcie przemian ustrojowych, dokonano jednak zmian w tym zakresie, zarówno w Konstytucji RP, w której w art. 64 ust 2 przyznano obu własnościom równą ochroną prawną, jak i przepisach kodeksu cywilnego.

Przepisy Konstytucji nie wprowadzają rozróżnienia na własność prywatną i publiczną, tworząc w zasadzie jedną kategorię przedmiotową. Nie należy jednak utożsamiać jednolitej ochrony prawa własności z niemożnością zróżnicowania jej pod względem podmiotowym czy funkcjonalnym²⁵³. Dodatkowo, aby prawidłowo dokonać wykładni w tym zakresie, należy kompleksowo przeanalizować przepisy Konstytucji RP. W szczególności istotne w tym procesie są przepisy art. 20, 165 oraz 218 Konstytucji RP. Analiza wymienionych przepisów prowadzi do wniosku, że ustrojodawca posługuje się pojęciem własności prywatnej oraz własności należącej do jednostek samorządu terytorialnej i Skarbu Państwa²⁵⁴. Konstytucja RP zatem wprost dokonuje rozróżnienia podmiotowego prawa własności, przyznając obu rodzajom własności jednolitą ochronę prawną, co wynika wprost z treści przepisu art. 64. Należy jednak pamiętać, że kwestie dotyczące własności publicznej często ograniczone są na podstawie przepisów szczególnych, głównie wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz

²⁵² Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, op.cit., s. 85.

²⁵³ M. Habdas, *Publiczna własność nieruchomości*, Warszawa 2012. Dostęp: LEX.

²⁵⁴ Zob. S. Szmitka *Teoretyczne uwarunkowania wyższości własności prywatnej nad publiczną*, *Warmińsko-Mazurski Kwartalnik Naukowy, Nauki Społeczne*, nr 4, Olsztyn 2012, s. 121-136.

ustawy o finansach publicznych. W związku z powyższym, w praktyce trudno zrównać własność prywatną z własnością publiczną w przypadku, gdy jej przedmiotem stanowi nieruchomość. Obrót nieruchomościami znajdującymi się we władaniu podmiotów publicznych jest znacznie bardziej sprecyzowany aniżeli tych należących do podmiotów prywatnych²⁵⁵, na co wskazuje chociażby forma przetargu zbycia nieruchomości publicznej czy zgoda ministra na jej nabycie.

Również na arenie międzynarodowej od lat dostrzegalna jest dyskusja w zakresie znaczenia własności prywatnej i publicznej. W ciągu ostatnich dwudziestu lat w przepisach prawa międzynarodowego nastąpiła drastyczna zmiana w podziale odpowiedzialności pomiędzy państwem a sektorem prywatnym za dostarczanie dóbr i usług publicznych. W miarę gromadzenia się dowodów na słabość wewnętrznych usług rządowych²⁵⁶ na świecie istnieje tendencja do zwiększania roli sektora prywatnego w zarządzaniu własnością. Dość często wiązało się to ze swego rodzaju partnerstwem prywatno-publicznym, gdzie własność państwowa była zarządzana przez sektor prywatny. Niektórzy ekonomiści kwestionują, czy w ogóle istnieje uzasadnienie dla własności państwowej, nawet jeśli rozpatruję się ją przez pryzmat celów społecznych²⁵⁷. Obowiązujące obecnie przepisy prawa polskiego nie regulują kompleksowo własności publicznej, brak w nich również definicji legalnej. L. Garlicki w swych rozważaniach stwierdza jednak, że Konstytucja RP nie wyklucza istnienia innych kategorii własności aniżeli prywatna²⁵⁸, z zastrzeżeniem, że w przypadku kolizji obu własności, to własność prywatna powinna cieszyć się prymatem, chyba, że istnieje ważny interes publiczny, tak jak w przypadku wywłaszczenia.

Własność prywatna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest własnością, która należy do podmiotów, które pozostają niezależne w stosunku do państwa²⁵⁹. Dodatkowo, z treści art. 20 Konstytucji RP wynika niejako nakaz sprzyjania polityce gospodarczej, która w konsekwencji prowadziłyby do rozwoju własności prywatnej,

²⁵⁵ E. Drozd, *Przemiany własności w Polsce. Podstawowe koncepcje i konstrukcje normatywne*, Warszawa 1994, *Kwartalnik Prawa Prywatnego* z. 3, Kraków 1995, s. 461.

²⁵⁶ Zob. M. Duggan, *Hospital Ownership and Public Medical Spending*, *Quarterly Journal of Economics*, CXI (2000), 1343–1374.

²⁵⁷ Zob. Besley T., Ghata M., *Government versus private ownership of public goods*, *Quarterly Journal of Economics* 1343, Oxford 2001.

²⁵⁸ Zob. L. Garlicki, Komentarz do art. 20 Konstytucji RP, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2019, s. 11.

²⁵⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30.01.2001 r., sygn. K 17/00.

a wszelkie działania ją ograniczające wynikać powinny wyłącznie ze szczególnie uzasadnionych wartości konstytucyjnych²⁶⁰.

Część konstytucjonalistów jednak stanowczo nie zgadza się na podmiotowe rozróżnianie własności, wskazując, że po transformacji ustrojowej powrócono do rzymskiego, abstrakcyjnego pojmowania własności, a rozróżnienie podmiotowe prowadzić może do naruszenia koncepcji gospodarki rynkowej²⁶¹. Podmiotowe rozróżnienie własności prowadzić może do znacznie efektywniejszego zarządzania mieniem państwowym, co wynika ze szczególnych zasad gospodarowania nim. Zasady obejmujące obrót własnością publiczną są również w sposób szczególny sprecyzowane oraz określone z poszanowaniem wartości konstytucyjnych, że wątpliwa wydaje się możliwość naruszenia przez nie zasad gospodarki rynkowej. Wręcz przeciwnie, uznać należy, że forma przetargu jako sprzedaży nieruchomości publicznych czy zgoda ministra na jej nabycie, minimalizują możliwość wystąpienia ewentualnych nadużyć. Prawo własności, jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, zostało uregulowane w przepisach prawa cywilnego. W związku z tym należy podjąć rozważania czy zasady wynikające z Kodeksu Cywilnego mogą być przeniesione na grunt prawa publicznego, charakteryzującego się innymi zasadami i funkcjami, aniżeli prawo prywatne. Kwestię tę należy zacząć od zarysu historycznego. W przepisach Kodeksu Cywilnego, funkcjonującego w okresie Polskiej Republiki Ludowej istniała zasada jednolitego funduszu własności państwowe²⁶². Zgodnie z art. 128 § 1 wskazanego kodeksu własność przysługiwała niepodzielnie państwu, a podmioty państwowe wykonywały wyłącznie uprawnienia płynące z tej własności²⁶³.

Przepisy współczesnego Kodeksu cywilnego, określiły kwestię mienia publicznego w przepisie art. 44¹ k.c. Zgodnie z jego treścią własność i inne prawa majątkowe, stanowiące mienie państwowe, przysługują Skarbowi Państwa albo innym osobom prawnym. Przepis ten określa w sposób ogólny sytuację przedmiotów, które składają się na mienie państwowe, z zastrzeżeniem, że uprawnienia majątkowe o charakterze szczególnym wynikają z odrębnych przepisów, przede wszystkim zaś

²⁶⁰ K. Pawłowicz, *Konstytucyjne a ustawowe pojęcie przedsiębiorcy*, Przegląd Legislacyjny Nr 2 r. 2007, s. 52.

²⁶¹ Zob. A. Kaźmierczyk, K. Michałowska, *Ewolucja prawa własności w okresie transformacji gospodarczych przełomu XX i XXI wieku*, Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu, nr 362, Wrocław 2014.

²⁶² Zob. A. Oleszko, *Zagadnienia wieczystoksięgowe nieruchomości gruntowych stanowiących własność Skarbu Państwa*, Rejent, nr 12 (80), Warszawa 1997.

²⁶³ K. Zaradkiewicz, *Komentarz do...*, op.cit.

z dotyczących ich ustroju. Podkreślić należy, że przepisy ustawy nie rozróżniają definicji mienia, które stanowi własność oraz inne prawa majątkowe²⁶⁴. Na podstawie przedmiotowego przepisu, określić należy, że prawo cywilne tworzy jedynie ogólny zakres mienia państwowego, ujmując je od strony podmiotowej. W pozostałym zaś zakresie odsyła do przepisów odrębnych. Konstrukcję tę należy ocenić w sposób pozytywny, gdyż prawo cywilne obejmuje swym zakresem inne funkcje i zasady, i przenoszenie ich na grunt publiczny, szczególnie w zakresie obrotu nieruchomościami, doprowadzić mogłoby do naruszenia zasady prawidłowej gospodarki, wynikającej z ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zauważyć należy, że z treści przepis art. 44¹ k.c. nie wynikają żadne uprawnienia ani obowiązki, jednak w powiązaniu z innymi przepisami prawa, w szczególności zaś art. 20 Konstytucji RP, pozwalają na określenie podmiotowo-przedmiotowego zakresu własności, który w oparciu o dyrektywy wykładni, należy podzielić na własność prywatną i publiczną. Oba rodzaje własności podlegają natomiast jednolitej ochronie, zgodnie z przepisami prawa.

Własność publiczna jako nazwa pewnej kategorii przedmiotowej, powszechnie używana jest zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i doktrynie. Kwestia ta z całą pewnością wynika z aspektu funkcjonalnego prawa własności. Własność publiczna jest powiązana z funkcjonowaniem państwa oraz stanowi narzędzie do realizacji celów mu przypisanych. Podział własności na prywatną i publiczną ma również doniosłe znaczenie praktyczne. Rzeczy i prawa majątkowe stanowiące własność publiczną objęte są szczególnym reżimem powstania, korzystania oraz zbywania w stosunku do własności prywatnej²⁶⁵. Własność publiczną można, w pewnym zakresie, sprowadzić do cywilistycznego mienia państwowego, którego znaczenie należy utożsamiać ze wszelkimi prawami majątkowymi, w tym własnością, których właścicielem w sensie ekonomicznym jest państwo²⁶⁶.

W teorii nieruchomości brak jednolitego stanowiska co do rozróżnienia własności prywatnej od publicznej. Część przedstawicieli doktryny podkreśla, że własność prywatna i publiczna w znacznej części się ze sobą pokrywają²⁶⁷, a skoro zarówno przepisy Konstytucji RP, jak i Kodeksu Cywilnego obejmują każdą własność, to należy traktować je jednolicie. Ze stanowiskiem tym jednak nie sposób się zgodzić, o ile

²⁶⁴ G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości...*, op.cit. s. 328.

²⁶⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. II SA/Kr 1103/17.

²⁶⁶ Pietrzykowski, *Prawo cywilne...*, op.cit. s. 434.

²⁶⁷ Zob. S. Rudnicki, *Własność nieruchomości...*, op.cit. s. 20.

nadrzędne zasady ochrony istoty prawa własności są w sposób oczywisty jednolite, to jednak pod względem funkcjonalnym i celowym, nie sposób tych własności zrównać²⁶⁸. Na podstawie tego, potwierdzić należy tezę, że gospodarowanie własnością publiczną w zasadniczej części, określone jest na gruncie innych ustaw aniżeli Kodeks cywilny. Oczywiście, należy pamiętać, że niektóre z regulacji prawa cywilnego w sposób bezpośredni dotyczą własności publicznej, jak chociażby w zakresie umów cywilnoprawnych (najem, dzierżawa), jednak większość zasad wynika z pozakodeksowych regulacji²⁶⁹. Poza mieniem państwowym, wyróżnić należy również mienie komunalne, które stanowi własność jednostek samorządu terytorialnego i ze względu na doniosłość prawną w realizacji funkcji samorządu, jest wyodrębniona z mienia państwowego²⁷⁰. Mienie komunalne stanowi bowiem podstawę funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, ale również stanowi jedno ze źródeł jego dochodu.

Zgodzić należy się zatem z L. Garlickim, że priorytet własności prywatnej, nie powoduje wyłączenia innych kategorii własności²⁷¹. Dodatkowo podkreślenia wymaga, że wyodrębnienie funkcjonalne tych dwóch kategorii, znacznie ułatwia zarządzanie nimi. Podział prawa własności na prywatne i publiczne pozwala również na ukazanie możliwości instrumentalizowania prawa przez różne podmioty, co odpowiada koncepcji jej podziału podmiotowego. Wyjście od podziału prawa własności stanowi podstawę dla dalszych rozważań na temat jej instrumentalizacji, w szczególności, gdy jej przedmiotem jest nieruchomości.

2.5. Nieruchomość jako przedmiot własności prywatnej i publicznej

Nieruchomość zajmuje szczególnie miejsce w polskim systemie prawnym. Jako przedmiot obrotu charakteryzuje się wysoką wartością, co w konsekwencji prowadzi do przypisania nieruchomości wielu doniosłych funkcji, takich jak gwarancyjna czy

²⁶⁸ Mienie publiczne wykorzystywane jest w celu realizacji określonych do podmiotu funkcji. W szczególności związanych z zaspokajaniem potrzeb zbiorowych, administracyjnych.

²⁶⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. IV SA/Wa 1799/17.

²⁷⁰ G. Cern, *Mienie komunalne a działalność gospodarcza samorządu terytorialnego*, Warszawa 2019. Dostęp: LEX.

²⁷¹ L. Garlicki, *Art. 20 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz.*, red. L. Garlicki. Dostęp: Legalis.

inwestycyjna²⁷². W nawiązaniu do rozważań o własności, należy zaznaczyć, że również w przypadku nieruchomości możliwe jest przypisanie charakteru prywatnego lub publicznego.

Trybunał Konstytucyjny w jednym z wyroków podjął problematykę nieruchomości publicznych, wskazując, że jest to określenie zbiorcze dla nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego²⁷³. Rozważania na temat nieruchomości publicznych, podjęte zostaną w szerszym zakresie w rozdziale obejmującym zagadnienia wynikające z gospodarki nieruchomościami. Jednak na potrzeby usystematyzowania, należy podkreślić, że analogicznie jak w przypadku własności, nieruchomości prywatne są to wszelkie nieruchomości, które nie znajdują się w posiadaniu Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Podobnie jak w przypadku własności, w rozważaniach o nieruchomościach, nie należy pomijać kwestii prawa rzymskiego. Rzymianie dzielili rzeczy między innymi, na ruchomości (*res mobiles*) i nieruchomości (*res immobiles*) i mimo, że podział ten nie miał większego znaczenia praktycznego²⁷⁴, to doniosła dla współczesnego systemu prawa stała się rzymska zasada *superficies solo cedit*, zgodnie z którą własność gruntu rozciąga się na wszystko co z gruntem związane. Zatem budynek, który został wzniesiony na cudzym gruncie przypadł jego właścicielowi. Zasada ta znana była prawu rzymskiemu od czasów Ustawy XII tablic²⁷⁵. Konstrukcja ta ma istotne znaczenie nie tylko na tle prawa cywilnego, ale również znajduje swoje zastosowanie przy opodatkowaniu czynności, które obejmują zbycie nieruchomości.

Podobna konstrukcja została określona w art. 518 Kodeksu Napoleona, który regulował, że grunty i budynki są nieruchomością ze swej natury, na mocy przepisów kodeksu własność gruntu pociągała ze sobą również własność powierzchni²⁷⁶.

Na ziemiach polskich ze względu na rozbiory oraz w czasie późniejszym II wojnę światową, brak było jednolitych przepisów dotyczących nieruchomości. Z tego względu też tuż po wojnie powołano Komisję Kodyfikacyjną. Dekret o prawie rzeczowym w art. 72 przyjął romanistyczną zasadę *superficies solo cedit*, wskazując, że „własność

²⁷² Zob. M. Głuszak, *Podstawowe problemy związane z inwestycjami w nieruchomości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 792, Kraków 2008.

²⁷³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. SK 30/04.

²⁷⁴ W. Dajczak, T. Giaro, F. Longchamps de Berier, *Prawo rzymskie...*, op.cit. s. 55.

²⁷⁵ H. Cioch, H. Witzak., *Zasada superficies solo cedit w prawie polskim*, Rejent, nr 5/97, Warszawa 1999, s. 15.

²⁷⁶ Z. Łączyński, *Prawo cywilne obowiązujące w województwach centralnych*, Warszawa 1937, s. 151.

*nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która stała się jej częścią składową*²⁷⁷. Nieruchomości natomiast dekret regulował jako „*części powierzchni ziemskiej, stanowiące odrębny przedmiot własności*²⁷⁸.” Koncepcja zawarta w dekrete została przyjęta również do współczesnego kodeksu cywilnego. Legalna definicja nieruchomościami stanowi, że są to części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności²⁷⁹.

Na gruncie prawa polskiego została zatem przyjęta zasada *superficies solo cedit*. Wyjątek od powyższej zasady ustanowiony został w art. 235 k.c., który reguluje, że wszelkie budynki i urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa albo jednostek samorządu terytorialnego przez użytkownika wieczystego stanowią jego własność²⁸⁰, co bezpośrednio potwierdza zasadność podziału własności na prywatną i publiczną. Wyłom od zasady *superficies solo cedit* potwierdza także, że własność publiczna traktowana jest w sposób odmienny od prywatnej²⁸¹.

Zgodnie z powyższą definicją nieruchomościami na gruncie prawa cywilnego mogą być: grunty zabudowane budynkiem trwale z tym gruntem związanym, grunty niezabudowane, budynek stanowiący na podstawie przepisów szczególnych przedmiot odrębnej własności oraz lokal stanowiący przedmiot odrębnej własności. Za nieruchomość gruntową uważa się część powierzchni ziemskiej stanowiącej odrębny przedmiot własności. Wyodrębnienie gruntu w nieruchomości wymaga określenia powierzchni granicami zewnętrznymi oraz określenia podmiotu własności²⁸². Część powierzchni ziemskiej staje się odrębnym przedmiotem własności poprzez wyodrębnienie w taki sposób, aby nadać jej cechę rzeczy samoistnej. Istotne jest, nie tylko określenie podmiotu własności, ale także fizyczne określenie granicy, a więc na ustaleniu zewnętrznych granic powierzchni i oznaczeniu ich na mapie geodezyjnej²⁸³. Opowiedzieć należy się za odmiennym stanowiskiem, zgodnie z którym księga wieczysta, o ile została założona dla nieruchomości gruntowej, jest przesłanką

²⁷⁷ Art. 72 Dekretu Prawo Rzeczowe.

²⁷⁸ Art. 3 Dekretu Prawo Rzeczowe.

²⁷⁹ Art. 46 k.c.

²⁸⁰ Art. 235 k.c.

²⁸¹ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r. sygn. III CZP 60/11

²⁸² G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2013, s. 199.

²⁸³ S. Rudnicki, *Własność nieruchomości*, Warszawa 2012, s. 68.

wyodrębnienia nieruchomości zarówno w rozumieniu art. 46 k.c., jak również przepisów ustawy z dnia 6 lipca 1982 r., o księgach wieczystych i hipotece²⁸⁴.

Podział nieruchomości uznaje się za podział dychotomiczny i wyczerpujący²⁸⁵. Zatarcie granic nie pozbawia nieruchomości cechy odrębności, a jedynie daje prawo do ustalenia ich granic w drodze rozgraniczenia²⁸⁶.

Nieruchomość gruntową charakteryzują dwie przesłanki; jest częścią powierzchni ziemskiej stanowiącą odrębną całość, a więc oznaczona jest nieruchomościami oraz jest odrębnym przedmiotem własności²⁸⁷. Ze zdefiniowaniem nieruchomości gruntowej, zdaje się, że nie ma większego problemu zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak również i prawa podatkowego. Nieruchomości budynkowe są to budynki trwale z gruntem związane, które nie są uważane za części składowe nieruchomości gruntowej, ale stanowią odrębny od niej przedmiot własności²⁸⁸. W przeciwieństwie do nieruchomości gruntowej, nieruchomość budynkowa może powstać wyłącznie szczególnego przepisu prawnego, określającego status prawny budynku a także relację tego prawa do nieruchomości, na której dany budynek się znajduje²⁸⁹. Nieruchomością lokalową jest część budynku, związanego trwale z gruntem, która na podstawie przepisów szczególnych stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności²⁹⁰. Odrębność tę regulują przepisy ustawy ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Art. 2 tej ustawy reguluje, że lokale samodzielne mogą stanowić odrębne nieruchomości. Samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu tej ustawy, jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Jest to istotne także dla dalszych rozważań, między innymi dla ustalenia, czy doszło do pierwszego zasiedlenia na gruncie podatku od towarów i usług, w stosunku do części, czy do całości nieruchomości. Zagadnienia omówione powyżej dotyczą przede wszystkim rozumienia nieruchomości na gruncie gałęzi prawa cywilnego. Kwestie

²⁸⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 września 2016 r, sygn. akt IV CSK 731/15.

²⁸⁵ B Ziemanin, *Prawo cywilne, część ogólna*, Poznań 2003 s. 136.

²⁸⁶ A. Sylwestrzak, *Zakres nieruchomości gruntowej w płaszczyźnie poziomej – glosa do wyroku III czp 9/09*, Monitor Prawniczy, nr 2, Warszawa 2010, s. 114.

²⁸⁷ Zob. K. Jędrej, *Pojęcie nieruchomości gruntowej*, Gdańskie Studia Prawnicze, tom XXXIX, Gdańsk 2018.

²⁸⁸ R. Kosior, *Zakres pojęcia nieruchomości budynkowej w świetle art. 231 k.c.*, Rejent nr 9 (149), Warszawa 2003.

²⁸⁹ R. Kosior, *Zakres pojęcia...*, op.cit., s. 76.

²⁹⁰ Zob. M. Chruściel, *Formalno-prawne ujawnienie prawa własności w obrocie nieruchomościami*, Studia z zakresu prawa, administracji i zarządzania, t. 4, Warszawa 2013.

pojmowania nieruchomości na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami zostaną przedstawione w osobnym rozdziale.

Problematyka poruszona w niniejszym rozdziale ma przede wszystkim na celu ukazanie doniosłej roli prawa własności nieruchomości w systemie prawa, co bezpośrednio przekłada się na jego istotność w procesie instrumentalizacji. Koncepcja, podział i funkcje prawa własności nieruchomości pozwalają na efektywne instrumentalizowanie norm, a w konsekwencji osiąganie założonych przez ustawodawcę celów. Zróżnicowane pojmowanie nieruchomości pozwala na wyodrębnienie możliwości w zakresie instrumentalizacji prawa, jest również istotnym materiałem badawczym zachodzącej autonomii pomiędzy prawem cywilnym a prawem finansowym. Nie bez znaczenia pozostaje również kwestia podziału nieruchomości na prywatną oraz publiczną, co pozwala na wyodrębnienie podziału instrumentalizacji pod względem podmiotowym. Prawo własności nieruchomości stanowi niezwykle istotny przedmiot instrumentalizacji, co uzasadnione jest jego szczególnymi cechami, funkcjami i podziałami.

Rozdział III Nieruchomość w systemie prawa finansowego

2.1. Uwagi wstępne

Nieruchomość w systemie prawa finansowego, w szczególności podatkowego spełnia wiele doniosłych funkcji. Przede wszystkim wymienić należy aspekty zabezpieczające, które wynikają bezpośrednio z wysokiej wartości nieruchomości, a także inwestycyjne, szczególnie w zakresie segmentu nieruchomości na rynku finansowym. Na gruncie finansów publicznych nieruchomość natomiast stanowić może źródło dochodu budżetowego²⁹¹.

W systemie ogólnego prawa podatkowego nieruchomość stanowi przede wszystkim przedmiot instytucji zabezpieczających, uregulowanych ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, zwanej dalej „o.p.”. Takie umiejscowienie nieruchomości na gruncie ogólnego prawa podatkowego, wynika z cech nieruchomości, przede wszystkim zaś z wysokiej wartości oraz pewności obrotu, co w konsekwencji znacznie zwiększa pewność skutecznego dochodzenia roszczeń.

Ordynacja podatkowa, podobnie jak i inne ustawy prawa podatkowego, nie reguluje definicji nieruchomości, nie odnosi się również wprost to prawa własności. Konstrukcja odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe stanowi również swego rodzaju hybrydę prawa podatkowego, cywilnego oraz ustawy o egzekucji w administracji. Ustawodawca podatkowy nie stworzył zatem własnych, odrębnych konstrukcji, ale wykorzystuje te, które już istnieją, dokonując w odpowiednim zakresie instrumentalizacji tych konstrukcji. Należy zaznaczyć jednak, że z uwagi na szczególny charakter prawny oraz wysoką wartość nieruchomości, zabezpieczenia na niej dokonywane powinny stanowić ostateczność, w przypadku, gdy wszelkie inne środki okażą się bezskuteczne²⁹².

Regulacja ta wynika przede wszystkim z przepisów Konstytucji RP, która w art. 64 nadaje własności szczególną ochronę. W konstrukcji tej należy ponadto dostrzec

²⁹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. I SA/Gd 530/18.

²⁹² L. Etel, R. Dowgier, M. Popławski, G. Liszewski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Białystok 2013, s. 45.

jedną z granic instrumentalizacji, gdyż mimo szczególnej roli nieruchomości w zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych, ustawodawca nie kreuje w tym zakresie odpowiedzialności nieograniczonej i dodatkowo traktuje ten sposób jako pomocniczy, gdy inne ze środków są niewystarczające.

W rozdziale pierwszym niniejszej rozprawy określone zostały ramy i granice instrumentalizacji. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jest zaś jej istotnym przykładem, zarówno w zakresie jej granic, w szczególności wyznaczonych ochroną prawa własności, jak również w sposób doniosły ukazuje możliwości wyważenia interesów prywatnych i publicznych, które w tej sytuacji związane są z realizacją funkcji fiskalnej. Istotna dla niniejszej rozprawy jest również koncepcja hipoteki przymusowej oraz sposób jej realizacji przez organy podatkowe, a także następcza kontrola sądów administracyjnych, która w bezpośredni sposób zwraca uwagę na potrzebę zabezpieczenia pewnych wartości konstytucyjnych. Nieruchomość w systemie prawa finansowego zajmuje zatem doniosłe miejsce oraz stanowi podstawę do realizacji funkcji i celów do tego prawa przypisanych. Nieruchomość w systemie prawa finansowego stanowi również doniosły materiał badawczy dla określenia konstrukcji instrumentalizacji prawa.

2.2. Charakter inwestycyjny nieruchomości.

W podrozdziale poprzedzającym określone zostało, że nieruchomości spełniają wiele doniosłych funkcji, co wynika przede wszystkim z ich szczególnego charakteru. Na charakter ten składa się wiele czynników o charakterze prawnym, ekonomicznym ale również fizycznych nieruchomości²⁹³. Do głównych cech należy przede wszystkim stałość, różnorodność, ale również charakter zabezpieczający w stosunku do kredytów czy kapitałów. Nie bez znaczenia pozostaje również kwestia aspektu inwestycyjnego nieruchomości.

Inwestowanie jest procesem polegającym na zaangażowaniu pewnej kwoty pieniędzy na określony czas, aby w przyszłości osiągnąć zwrot kompensujący inwestującemu czynnik inflacji, ryzyko oraz czas, w którym pieniądze były

²⁹³ M. Bryx, R. Makowski., *Inwestowanie w nieruchomości*, Warszawa 2001, s. 70.

zaangażowane²⁹⁴. Inwestowanie w nieruchomości stanowi natomiast proces, który polega na zaangażowaniu kapitału w nieruchomościach, w celu osiągnięcia korzyści finansowym w określonym czasie²⁹⁵. Z samej ekonomicznej definicji nieruchomości wynika, że jest ona obiektem użytkowym, który może stanowić przedmiot inwestowania, co w konsekwencji ukazuje, że cecha inwestycyjna jest jedną z najistotniejszych na gruncie nauk ekonomicznych.

Nieruchomość posiada doniosłe cechy, które w konsekwencji przekładają się na jej aspekt inwestycyjny. Cechy te to przede wszystkim względna stałość w miejscu i czasie oraz wartości nieruchomości w porównaniu do innych instrumentów, mogących stanowić podstawę opodatkowania. Nie bez znaczenia są również kwestie podatkowe, związane z ewentualnymi ulgami i zwolnieniami. Inwestując w nieruchomości należy jednak mieć na względzie również przeszkody wynikające z jej cech. Przede wszystkim inwestowanie w nieruchomości obarczone jest niską płynnością²⁹⁶ oraz szczególną wrażliwością efektywności na czynniki społeczno-gospodarcze, a także niską elastycznością cen podaży, co oznacza, że wzrost cen nieruchomości nie doprowadzi do szybkiego wzrostu podaży²⁹⁷. Dodatkowo inwestowanie w nieruchomości wymaga zebrania wysokich środków pieniężnych, co niejednokrotnie utrudnia podejmowanie inwestycji w tym zakresie. Inwestowanie w nieruchomości nie stanowi jednak istotnego zagadnienia w zakresie niniejszych rozważań. Wynika to przede wszystkim z faktu, że inwestowanie co do zasady przypisane jest do podmiotów prywatnych. Dodatkowo kwestia ta uzależniona jest przede wszystkim od pewnych stałych cech nieruchomości, w związku z czym trudno dostrzec tu instrumentalizację prawa. Kwestia ta również znacznie wykracza poza zakres niniejszej rozprawy, która nie obejmuje. Zagadnień związanych z funkcjonowaniem rynku finansowego, a bez których niemożliwym jest określenie pewnych aspektów inwestowania w nieruchomości.

Problematyka ta została poruszona w celu ukazania w sposób całościowy cech nieruchomości, które w konsekwencji składają się na jej szczególną doniosłość prawną, co potwierdza słuszność w wyborze przedmiotu niniejszych rozważań.

²⁹⁴ F. K. Reilly, K.C. Brown, *Analiza inwestycji i zarządzania portfelem*, Warszawa 2001, s. 29.

²⁹⁵ A. Zaremba, *Nieruchomość jako przedmiot inwestycji, świat nieruchomości*, Świat Nieruchomości nr 1(67), Warszawa 2009.

²⁹⁶ Gierałtowska U., Putek-Szeląg E., *Inwestowanie pośrednie na rynku nieruchomości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 862, Szczecin 2015, s. 159.

²⁹⁷ E. Gołąbeska, *Sieć ryzyka inwestycyjnego na rynku nieruchomości*, Białystok 2018, s. 110.

2.2. Nieruchomość jako przedmiot zabezpieczenia.

Szczególne cechy nieruchomości takie jak wysoka wartość oraz stałość, decydują o tym, że nieruchomość stanowi wyjątkowo skuteczny przedmiot zabezpieczenia. Nieruchomość stanowi przedmiot zabezpieczenia nie tylko na gruncie prawa publicznego, ale również prawa prywatnego. Koncepcja zabezpieczenia na nieruchomości wywodzi się przede wszystkim z koncepcji prawa cywilnego, uregulowanej wspólnie w ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o hipotecę i księgach wieczystych. Nieruchomość stanowi również przedmiot zabezpieczenia w zakresie egzekucji w administracji, nie pominięto również jej szczególnego znaczenia na gruncie prawa finansowego. Zabezpieczenie zobowiązań na nieruchomościach stanowi jednak najdonioślejszą konstrukcję na gruncie prawa podatkowego. W jego przepisach również szczególnie widoczna jest instrumentalizacja prawa. Konstrukcja zabezpieczeń na nieruchomościach powiązana jest bezpośrednio z charakterem rzeczowym odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

Zabezpieczenie roszczeń pieniężnych jest instytucją wywodzącą się z prawa cywilnego²⁹⁸, gdzie ma ona za zadanie zwiększyć pewność wierzyciela, co do spłaty zaległości przez dłużnika. Na gruncie prawa cywilnego hipoteka skorelowana jest z prawem podmiotowym wierzyciela, które daje mu prawo żądania określonego zachowania od dłużnika²⁹⁹. Konstrukcja ta z całą pewnością stanowiła podwaliny dla jej odpowiednika na gruncie prawa podatkowego³⁰⁰, gdyż w swej istocie jest zbliżona do cywilistycznej. Należy jednak odróżnić charakter tych instytucji na gruncie wskazanych gałęzi. Prawo cywilne stanowi prawo prywatne, a celem zabezpieczenia roszczeń jest ochrona wierzyciela w stosunkach prywatnoprawnych, natomiast prawo podatkowe ma na celu dostarczanie m.in. zabezpieczenie wpływów do budżetu państwa, strzeże zatem interesów Skarbu Państwa, w szczególności tych o charakterze fiskalnym. Główną różnicą pomiędzy konstrukcją na gruncie obu gałęzi prawa jest cel, dla którego zostały powołane.

²⁹⁸ K. Kopyściańska, *Interdyscyplinarny charakter prawa podatkowego na przykładzie hipoteki przymusowej*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 228.

²⁹⁹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt II CSK 750/15.

³⁰⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 262.

Odpowiedzialność podatkowa jest konstrukcją, która ma ogromne znaczenie dla całego systemu prawa podatkowego. Prawo podatkowe określa sytuację, w której norma prawna nakłada na podmiot nakaz określonego zachowania, a w związku z zaistnieniem negatywnie określonej sytuacji³⁰¹ powstają przesłanki do wszczęcia postępowania zabezpieczającego.

Pierwsze rodzaje prawnej odpowiedzialności zrodziły się na gruncie prawa karnego oraz prawa prywatnego³⁰². Sama konstrukcja odpowiedzialności podatkowej przypomina konstrukcję odpowiedzialności cywilnej ze względu na oparcie obu instytucji na stosunku zobowiązaniowym³⁰³. Zgodzić należy się z R. Mastalskim, że zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych stanowi w istocie jeden z najważniejszych jego elementów. W związku z naturą tej instytucji, ustawodawca wybiera przedmioty, które mają zapewnić jak najskuteczniejszą jej realizację. Nieruchomość zaś jako przedmiot o wysokiej oraz gwarantowanej wartości, stanowi jeden z pewniejszych przedmiotów, z których można dokonać zaspokojenia wierzyciela³⁰⁴. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jest instytucją, która ma na celu zwiększenie efektywności przyszłej egzekucji. Zabezpieczenie jest zatem instytucją stosowaną, gdy brak jest jeszcze przesłanek do rozpoczęcia postępowania egzekucyjnego³⁰⁵. Stanowisko to podziela również Naczelny Sąd Administracyjny, wskazując, że postępowanie zabezpieczające należy uznać za szczególne, pomocnicze postępowanie, którego celem jest asekuracja przyszłych interesów wierzyciela³⁰⁶.

Prawo podatkowe przewiduje dwojaką odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe – osobistą oraz rzeczową. Zgodnie z art. 26 o.p. podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych należności. Należy wspomnieć, że co do zasady podatnik odpowiada cały swoim majątkiem, a sytuacje przeciwne muszą zostać wprost określone w ustawie³⁰⁷. Z przedmiotową sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku odpowiedzialności małżonków za zobowiązania podatkowe, z wyłączeniem współwłasności ułamkowej, która uregulowana została

³⁰¹ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienia odpowiedzialności w prawie podatkowym*, [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017, s. 11.

³⁰² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe, zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 443.

³⁰³ *Ibidem.*, s. 444.

³⁰⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. I SA/GI 259/15.

³⁰⁵ K. Lasiński, Sulewski, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego, tom 3*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 538.

³⁰⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2000 r., sygn. III SA 1770/99.

³⁰⁷ A. Mariański, *Odpowiedzialność małżonka za zobowiązania podatkowe*, *Monitor Podatkowy*, nr 2, Warszawa 2003, s. 24.

w art. 195 k.c. Odpowiedzialność podatnika powstaje wraz z powstaniem zobowiązania podatkowego i równocześnie z nim wygasa³⁰⁸. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych nazywane jest w doktrynie podatkowej odpowiedzialnością rzeczową³⁰⁹. Celem wprowadzenia tej instytucji do systemu podatkowego było zapewnienie przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego, a przez to ochronę interesów Skarbu Państwa³¹⁰. Konstrukcja ta ma zatem za zadanie zapewnienie wyegzekwowania należnych państwu należności pieniężnych.

Ordynacja podatkowa wskazuje na trzy podstawowe sposoby zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych: hipotekę przymusową, zwaną w doktrynie także podatkową, zastaw skarbowy oraz zabezpieczenie wykonania zobowiązania na majątku podatnika zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych ma charakter uniwersalny, a więc zabezpieczeniu podlegają wszelkiego rodzaju podatki oraz wszelkiego rodzaju podmioty, które są do jego zapłacenia zobowiązane³¹¹. Należy jednak pamiętać, że wszelkie inne podmioty, aniżeli podatnik odpowiadają tylko w sytuacji, gdy jest to jasno określone w normie prawnej, która tę odpowiedzialność kreuje³¹². Kwestia powiązana jest z zasadą odpowiedzialności osobistej podatnika na gruncie polskiego prawa podatkowego, która przewiduje, że co do zasady podatnik jest obowiązany do samodzielnego ponoszenia ciężarów podatkowych i osobistego ponoszenia za nieodpowiedzialności.

Przepisy dotyczące zabezpieczania zobowiązań podatkowych stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Odróżnić należy przede wszystkim cele obu postępowań. Postępowanie zabezpieczające w prawie podatkowym dokonywane jest w przypadku zaistnienia obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie uiszczone, natomiast w postępowaniu egzekucyjnym w przypadku, gdy istnieje obawa, że brak takiego zabezpieczenia udaremni, lub może udaremnić egzekucję³¹³. Dodatkowo, należy podkreślić, że zabezpieczenie zobowiązań podatkowych dotyczy tych zobowiązań, których termin płatności jeszcze nie minął lub których wysokość nie została jeszcze ustalona,

³⁰⁸ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 240.

³⁰⁹ R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, s. 217.

³¹⁰ P. Pomorski, *Prawo o zobowiązaniach podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 79.

³¹¹ P. Pomorski, *Prawo o...*, op.cit. s. 119.

³¹² A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa*, w: System prawa finansowego, t. 3, [w:] *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010 s. 579.

³¹³ W. Stachurski, *Komentarz do art. 33*, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Red. R. Dowgier, Warszawa 2017, s. 409.

zabezpieczeniu podlegają zatem zobowiązania, a nie zaległości podatkowe. Podstawą wszczęcia postępowania egzekucyjnego natomiast jest istnienie znanych i wymagalnych wierzytelnościami, których termin płatności już minął. Artykuł 155 u.p.e.a. reguluje, że istnieje możliwość zabezpieczenia wierzytelności przed wymagalnością, jeżeli przepisy szczególne tak stanowią. Za przepis szczególny można zatem uznać art. 33 o.p., który dodatkowo pozwala na umiejscawianie przepisów o zabezpieczeniu wynikających z ordynacji podatkowych w stosunku do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych może nastąpić również w drodze instytucji prawa cywilnego. Sąd Najwyższy wskazał, że skarga pauliańska, może mieć zastosowanie również w przypadku wierzycieli publicznoprawnych i może być stosowana do należności wynikających z prawa podatkowego³¹⁴.

Ze względu na charakter niniejszej dysertacji, w dalszych rozważaniach przedstawione zostaną wyłącznie zasady odpowiedzialności osobistej i rzeczowej powiązanej z przedmiotem prawa własności nieruchomości. Doniosłość konstrukcji zabezpieczających bezpośrednio przenosi się na treść instrumentalizacji prawa, ze względu na zabezpieczanie interesów Skarbu Państwa, co w konsekwencji wymaga od ustawodawcy wyważenia interesów publicznych i prywatnych ze względu na szczególnie przedmiot zabezpieczenia, jakim jest nieruchomość.

2.3. Hipoteka przymusowa.

Hipoteka jest prawem rzeczowym, które obciąża nieruchomość i pozwala wierzycielowi dochodzić zobowiązania, bez względu na to czyją stanowią one własność oraz z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela tej nieruchomości³¹⁵. Hipoteka ma charakter niesamoistny, akcesoryjny, a nie może zatem istnieć bez prawa podmiotowego i jest z nim ściśle skorelowana. Nie może zatem istnieć hipoteka bez wierzytelności³¹⁶. W przeciwieństwie do odpowiedzialności osobistej, hipoteka jest skuteczna względem każdego³¹⁷, nie powoduje jej unicestwienia zmiana właściciela nieruchomości. Na wstępie należy zaznaczyć również, że hipoteka przymusowa wpisana

³¹⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10.

³¹⁵ Kostecki S., *Komentarz do art. 65, [w:] Ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz.* Red. K. Osajda, Warszawa 2019. Dostęp: Legalis.

³¹⁶ J. Pisuliński, *System prawa...*, op. cit., s. 530.

³¹⁷ K. Różycki, A. Goettel, *Hipoteka przymusowa*, Warszawa 2011, Dostęp: Lex.

przez organ podatkowy ma pierwszeństwo przed innymi wpisanymi do księgi wieczystej wierzycielami dłużnika.

Konstrukcja pierwszeństwa tzw. hipoteki podatkowej dostrzegalna jest również na arenie międzynarodowej. W Stanach Zjednoczonych podatki od nieruchomości, wraz ze wszystkimi karami, odsetkami i kosztami, które mogą być z nich naliczone mają charakter nadrzędny w stosunku do wszystkich innych obciążeń³¹⁸, a koncepcja ta jest niezmienna od 1919 r. Hipoteka ma zatem na celu zwiększenie skuteczności zabezpieczenia wierzytelności poprzez nadanie wierzycielowi uprawnień do zaspokojenia swoich roszczeń się z obciążonej nieruchomości³¹⁹. Charakter prawny hipoteki zgodny jest z art. 65 u.k.w.. W polskim porządku prawnym wymienia się cztery rodzaje hipotek: umowną, łączną, przymusową a także subintabulat, a więc hipotekę na wierzytelności hipotecznej³²⁰. W doktrynie prawa podatkowego oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych funkcjonuje dwojakie postrzeganie instytucji hipoteki. Część przedstawicieli doktryny stoi na stanowisku, że przepisy zostały skonstruowane kompleksowo³²¹, co znaczy, że nie należy ich analizować dodatkowo w stosunku do przepisów prawa cywilnego. Pozostała część natomiast uważa, że nie da się stosować przepisów ordynacji podatkowej bez uzupełnienia ich o przepisy, wynikające z prawa cywilnego³²². Przepisy ordynacji podatkowej bezpośrednio nie odsyłają do innych regulacji, zatem, dokonując wykładni literalnej należałoby uznać, że zamiarem ustawodawcy było stworzenie kompleksowej regulacji w tym zakresie. W praktyce jednak występuje wiele wątpliwości co do zupełności przepisów, dlatego w konsekwencji nie sposób nie uznać, że przepisy ustawy o księgach wieczystych i hipotece należy traktować jako przepisy ogólne, a przepisy ordynacji podatkowej jako przepisy szczególne, o czym świadczy również konstrukcja przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Pominąć nie należy jednak faktu, że obie gałęzie prawa charakteryzują się odrębności celów i funkcji³²³, które zostały szerzej omówione we wcześniejszych rozważaniach, dlatego też w zakresie uregulowania istnieje wiele

³¹⁸ Harvard Law Review, Records and Briefs of the United States Supreme Court, 1922 r., s. 58.

³¹⁹ J. Pisuliński [w:] *System prawa prywatnego t. 4: Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Warszawa 2005, s. 526.

³²⁰ S. Kostecki, *Komentarz do...*, op.cit.

³²¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 1344/18.

³²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Po 888/17.

³²³ F. Vanistendael, *Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting* volume 1; International Monetary Fund: 1996, s. 10.

odrębności w zakresie konstrukcji obu hipotek. Stąd też powinno się przyjąć, że odrębność hipoteki przymusowej sięga tak daleko, jak stanowi o tym ustawodawca podatkowy.

Hipoteka na gruncie prawa podatkowego przyjmuje inną od cywilnej konstrukcję, a sposób jej dochodzenia oraz spory w zakresie jej konstytucyjności spowodowały konieczność wyodrębnienia tego zagadnienia w odrębnym podrozdziale. Kwestia ta ukazuje szczególną rolę instrumentalizacji prawa w zakresie jego stosowania, gdy zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych jest to uzasadnione szczególnym dobrem. W sytuacji hipoteki kwestia ta została sprowadzona do ochrony fiskalnych interesów Skarbu Państwa. Hipoteka jako sposób zabezpieczania zobowiązań podatkowych przeszła na gruncie prawa polskiego znaczącą zmianę. W ustawie o zobowiązaniach podatkowych³²⁴, funkcjonowała jako hipoteka ustawowa zwana również hipoteką tajną³²⁵. Hipoteka ta powstawała z mocy prawa wraz z chwilą powstania zobowiązania podatkowego, które podlegało zabezpieczeniu i nie wymagała ona wpisu do księgi wieczyste³²⁶. Koncepcja ta była podstawową przyczyną, dla której zaczęto pracować nad zmianą konstrukcji hipoteki przymusowej. Powstawanie hipoteki przymusowej z mocy prawa, bez wpisu do ksiąg wieczystych, rażąco naruszała porządek prawny, mimo argumentów, że ograniczenie katalogu podmiotów, którym przysługiwała wyłącznie do Skarbu Państwa, w konsekwencji niwelowała te nadużycia. Poza jednak naruszeniem przepisów prawa, podkreślić należy, że szczególnie istotna w zakresie prawa podatkowego jest zasada pewności co do prawa. Wpis do hipoteki pozwala na jej skuteczną realizację, natomiast w przypadku powstawania jej z mocy prawa, zastosowanie tej zasady było mocno ograniczone. Oczywistym jest jednak, że konstrukcja ta była przejawem instrumentalizacji prawa nakierowanym na realizację funkcji fiskalnej, znacznie ułatwiała bowiem zabezpieczanie zobowiązań podatkowych, jednak również w tym zakresie, instrumentalizacja nie powinna prowadzić do naruszenia podstawowych zasad prawa, takich jak równość wobec prawa czy jego stałość.

Ochrona zasad i wartości prawa doprowadziło w konsekwencji do reorganizacji tej instytucji. Zmiana charakteru prawnego hipoteki przymusowej, wprowadzona została ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa.

³²⁴ Art. 24 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz. U. z 1993 r. nr 108, poz. 486 ze zm.

³²⁵ S. Rudnicki, *Nowe przepisy o hipotece ustawowej i zastawie skarbowym*, PS, 2/1998, s. 3.

³²⁶ M. Kalinowski, *Hipoteka zabezpieczająca należności podatkowe*, Przegląd Podatkowy 5/2002, s. 44.

Nowelizacja ustawy zmieniła konstrukcję hipoteki tajnej na tzw. przymusową, w doktrynie określanej również jako podatkowej³²⁷. Od momentu wejścia w życie przedmiotowej nowelizacji, hipoteka nabrała charakteru jawnego, której ujawnienie w księgach wieczystych konieczne jest do osiągnięcia określonych skutków prawnych³²⁸. Wpis do ksiąg wieczystych ma zatem charakter konstytutywny³²⁹. Konstrukcję hipoteki przymusowej wprowadzoną zmianą ustawy w 2011 r. uznać należy za pozytywną, w szczególności w zakresie jej relacji do zasad i wartości prawa. Konstrukcja ta doprowadziła do realizacji zasady stałości i pewności prawa, a w konsekwencji również zwiększyła zaufanie zarówno do ustawodawcy, jak i do organów podatkowych, co stanowi przejaw realizacji zasad ogólnych postępowania podatkowego³³⁰. Obowiązek w zakresie ujawniania hipoteki przymusowej w księgach wieczystych jest pozytywny w skutkach zarówno z punktu widzenia podatnika, który ma pewność co do swojej sytuacji faktycznej, jak również dla jego wierzycieli, na rzecz których wpis został dokonany³³¹. Hipoteka przymusowa może obejmować zarówno zobowiązania powstałe z mocy decyzji, jak i zobowiązania powstające z mocy prawa³³². Hipoteka zatem obejmuje swym zakresem przedmiotowym zobowiązania podatkowe i zaległości podatkowe, które powstały na skutek zaistnienia zobowiązania podatkowego. Katalog dokumentów mogących stanowić podstawę wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej zawiera art. 35 o.p., zgodnie z którym, podstawę wpisu stanowią mogą decyzje określające oraz ustalające zobowiązanie podatkowe, określające wysokość odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności spadkobierców, osoby trzeciej oraz płatnika i inkasenta oraz określającą wysokość zwrotu podatku. Ponadto, podstawą wpisu może być również tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³³³. Wpis hipoteki do księgi wieczystej dokonuje sąd rejonowy, prowadzący księgę wieczystą dla danej nieruchomości, na wniosek podmiotu, który jest beneficjentem podatku³³⁴.

³²⁷ M. Kalinowski, *Hipoteka podatkowa*, Przegląd Podatkowy, nr 9, Warszawa 2003, s. 51.

³²⁸ K. Lasiński, W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań...*, op.cit., s. 547.

³²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1316/16.

³³⁰ B. Gauthier, *Trusts and Fiducies: concurrents ou compléments – Le régime fiscal des trusts et des fiducies en France*, s. 347.

³³¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Go 597/13.

³³² J. Petraniuk, *Hipoteka zabezpieczająca zobowiązania podatkowe*, Rejent, nr 10, Warszawa 2001, s. 82.

³³³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Gd 414/11.

³³⁴ K. Różycki, A Goettel, *Hipoteka przymusowa...*, op.cit. Dostęp: Lex.

W zakresie podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego, a pobieranych przez urzędy skarbowe, zgodnie z treścią przepisu art. 34 § 2 o.p. wniosek o dokonanie wpisu hipoteki do księgi wieczystej składa Naczelnik Urzędu Skarbowego, który jest podmiotem zarządzającym poborem tych podatków³³⁵. W przypadku, gdy dla danej nieruchomości, na której ustanowiona ma być hipoteka, nie prowadzi się księgi wieczystej, wpis zostaje dokonany na wniosek o wpis do zbioru dokumentów, jest to nawiązanie wprost do przepisu art. 123 u.k.w. Zakres przedmiotowy hipoteki podatkowej obejmuje natomiast wszelkie prawa ściśle związane z nieruchomością oraz inne, konkretnie wskazane przez ustawodawcę. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 34 § 1 i 3, przedmiotem hipoteki podatkowej może być część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika, nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka lub stanowi współwłasność łączną wspólników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział wspólników spółki cywilnej - z tytułu zaległości podatkowych spółki³³⁶. Przedmiotem hipoteki mogło być ponadto użytkowanie wieczyste wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie. Dodatkowo przedmiotem hipoteki może być spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub udział w tym prawie, wierzytelność zabezpieczona hipoteką, statek morski lub statek morski w budowie wpisany do rejestru okrętowego³³⁷. Analizując relację pomiędzy hipoteką podatkową a hipoteką „cywilną”, należy mieć na uwadze związki jakie występują pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym. We wcześniejszych rozważaniach wskazano kilka teorii w zakresie ich zależności. Badając jednak instytucje hipoteki przymusowej, należy uznać, że przepisy prawa podatkowego stanowią przepisy szczególne w stosunku do przepisów prawa cywilnego. Hipoteka podatkowa stanowi ponadto przepisy szczególne w stosunku do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³³⁸. Pogląd ten podziela B. Brzeziński i W. Morawski, którzy podkreśla, że hipoteka podatkowa jest jednym z rodzajów hipotek,

³³⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. I SA/Łd 737/13.

³³⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 września 2019 r., sygn. VIII SA/Wa 395/19.

³³⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. I SA/Ke 623/16.

³³⁸ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań...*, op.cit. s. 547.

występujących w prawie polskim i nie ma wątpliwości, że podlega przepisom ustawy o księgach wieczystych i hipotece³³⁹.

Analizując konstrukcję hipoteki podatkowej, należy zauważyć, że sama konstrukcja została przejęta z prawa cywilnego, została natomiast uzupełniona o cechy, które są przynależne do prawa publicznego³⁴⁰. Wynika to głównie z faktu, że prawo podatkowe ma różne od prawa cywilnego cele i charakter instytucji musi zostać do nich dopasowany. Stąd, jeżeli chodzi o przedmiot hipoteki określony w art. 34, nie należy uzupełniająco stosować ustawy o księgach wieczystych i hipotece³⁴¹ i ograniczyć się wyłącznie do katalogu w nim wskazanego. Elementem rozróżniającym obie hipoteki jest chociażby występujący w hipotece podatkowej, przymus państwowy, który jest nieodłącznym elementem prawa podatkowego. Nie ma jednak wątpliwości, że ustawodawca podatkowy korzysta z samej instytucji hipoteki na gruncie prawa cywilnego³⁴². Sama definicja hipoteki w ordynacji podatkowej jest niepełna, co wskazuje na konieczność sięgnięcia do definicji zawartej w prawie cywilnym. Nie ma również wątpliwości, że obie hipoteki różni ich charakter prawny³⁴³. Ordynacja podatkowa stanowi, że hipotekę można ustanowić na wszystkich nieruchomościach podatnika, częściach ułamkowych nieruchomości stanowiących udział podatnika, nieruchomościach stanowiących przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka, nieruchomościach stanowiących współwłasność łączną wspólników spółki cywilnej lub ułamkowej części nieruchomości stanowiącej udział wspólników spółki cywilnej oraz prawach wymienionych w art. 34 § 4 o.p.³⁴⁴. Dodatkowo przedmiotem hipoteki ustanowionej na mocy przepisów ordynacji podatkowej może być subintabulat – a więc wierzytelność zabezpieczona hipoteką. Podsumowując przedmiotem hipoteki jest nieruchomość i prawa wymienione wprost przez ustawodawcę³⁴⁵.

Hipoteki podatkowa może być ustanowiona na wszystkich nieruchomościach podatnika, co stanowi konsekwencję ogólnych zasad odpowiedzialności podatkowej. Artykuł 26 o.p. stanowi, że podatnik odpowiada całym majątkiem za wynikające

³³⁹ B. Brzeziński, W. Morawski, *Hipoteka przymusowa zabezpieczająca zobowiązania podatkowe*, Monitor Podatkowy, nr 1, Warszawa 2002.

³⁴⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa*, „Edukacja Prawnicza”1994, nr 11, s. 249.

³⁴¹ M. Kalinowski, *Hipoteka zabezpieczająca należności podatkowe*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 5 s. 44.

³⁴² K. Kopyściański, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015, s. 18.

³⁴³ Ibidem. s. 20.

³⁴⁴ Przed 2019 r. hipoteka podatkowa mogła być również zakładana na budynkach i urządzeniach stanowiących użytkowanie wieczyste.

³⁴⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 267.

ze zobowiązań podatki. Artykuł ten uzupełniony został o przez przepis art. 29 stanowiący, że w przypadku istnienia wspólnoty majątkowej małżeńskiej, majątek obejmuje majątek własny jak i wspólny. W doktrynie przyjmuje się, że tak skonstruowane przepisy i analiza przepisów ustawy o księgach wieczystych i hipotece, pozwalają na ustanowienie hipoteki na majątku wspólnym, tak też za możliwe powinno uznać, że również na gruncie ordynacji podatkowej możliwe jest objęcie majątku wspólnego hipoteką podatkową³⁴⁶. Należy jednak zaznaczyć, że art. 29 § 1 o.p. nie zmienia znaczenia pojęcia majątku podatnika, a wyłącznie rozszerza zakres tej odpowiedzialności³⁴⁷. Szczególnie istotne jest to, że podstawą wpisu hipoteki do księgi wieczystej na majątku stanowiącym współwłasność może być decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego kierowana wyłącznie do jednego z małżonków³⁴⁸. Powyższe rozwiązanie jest przejawem instrumentalizacji fiskalnej, która realizowana jest poprzez zapewnienie skuteczniejszej formy zabezpieczania zobowiązań podatkowych. Kwestia ta dostrzegalna jest również w zakresie innych kwestii aniżeli fiskalna, konieczność wystawiania decyzji lub tytułu wykonawczego na oboje małżonków, aby możliwe było wpisanie hipoteki, prowadziłyby do nadmiernego formalizmu i negowałyby skuteczność prawa. Ze względu na znaczenie funkcjonalne hipoteki dla prawa podatkowego – a więc zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, ustawodawca zdecydował się na rozszerzenie kategorii przedmiotu hipoteki w stosunku do jej odpowiednika na gruncie prawa cywilnego. Jest to zdecydowanie przejaw fiskalizmu, ale również chęć rozszerzenia kręgu przedmiotu, na którym to zobowiązanie może zostać zabezpieczone.

Przedmiot hipoteki podatkowej został rozszerzony w stosunku do hipoteki określonej w prawie cywilnym. Wynika to z pewnego rodzaju instrumentalizacji, która ma na celu zapewnienie jak najpewniejszego zaspokojenia wierzyciela, jakim jest Skarb Państwa, co oznacza dostosowanie określonych konstrukcji do celów i funkcji prawa podatkowego. Zgodzić zatem należy się z R. Mastalskim i S. Babiarzem, którzy upatrują przyczyn takiego rozszerzenia zakresu przedmiotowego w funkcjach systemu podatkowego, a więc między innymi funkcją polegającą na dostarczaniu środków do budżetu państwa, ale również zabezpieczenia zasad i wartości prawa. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego zwiększa pewność zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego. Problematyka ustalenia pojęcia nieruchomości dla potrzeb hipoteki

³⁴⁶ S. Rudnicki, *Nowe problemy...*, op.cit., s.7.

³⁴⁷ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 08 listopada 2000 r., sygn. III CZP 30/00.

³⁴⁸ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 05 lutego 2004 r., sygn. III CZP 109/03.

nie dotyczy jednak wyłącznie prawa podatkowego, również na gruncie prawa cywilnego istnieje wiele wątpliwości związanych z tym, co stanowić może przedmiot hipoteki. Zgodnie z poglądem F. Zolla za przedmiot hipoteki można uznać tylko zbywalne prawa majątkowe, a nie przedmiot tych praw. Zgodnie z tą teorią przedmiotem hipoteki może być zatem prawo własność nieruchomości, ale nie sama nieruchomość. Inny pogląd prezentuje J. Ignatowicz wskazując, że przedmiotem są właśnie określone przedmioty praw. Analizując przepisy ordynacji podatkowej, należałoby się przychylić do poglądu wyrażonego przez F. Zolla³⁴⁹. Wątpliwości budzi jednak charakter prawny hipoteki przymusowej. W okresie, kiedy hipoteka miała charakter ustawowy, rozważano, czy może ona przyjąć charakter hipoteki łącznej, a więc takiej która obciąża jednocześnie kilka nieruchomości. Hipoteka łączna dodatkowo wzmacnia pozycję wierzyciela, który może żądać zaspokojenia z części lub całości każdej nieruchomości, niektórych lub też wszystkich³⁵⁰. W doktrynie uważano, że hipoteka łączna stanowi wyjątek od „ogólnej” hipoteki i jej istnienie musiałyby wynikać z wyraźnego zapisu ustawowego³⁵¹. Za niewystarczające uważano opieranie domniemania możliwości ustanowienia tego rodzaju hipoteki na podstawie przepisu wskazującego, że hipoteka może zostać ustanowiona na wszystkich nieruchomościach dłużnika³⁵². W aktualnym stanie prawnym, powyższa teoria została z całą pewnością potwierdzona, w związku z tym należy uznać, że hipoteka podatkowa nie może stanowić hipoteki łącznej³⁵³. Zakres podmiotowy hipoteki natomiast obejmuje wszelkie podmioty, które mogą ponosić odpowiedzialność podatkową na gruncie przepisów podatkowych, zatem nie musi to być koniecznie podatnik³⁵⁴.

Hipoteka jest uznawana, za najskuteczniejszą z form zabezpieczenia wierzytelności. Nie dziwi zatem fakt, że ustawodawca rozszerzył kategorię podmiotu hipoteki na gruncie prawa podatkowego. Jest to przejaw instrumentalizacji, za pomocą której ustawodawca rozszerza przedmiot, tak aby znacznie zwiększyć skuteczność zabezpieczenia. Kwestię tę należy ocenić pozytywnie, ograniczenie koncepcji hipoteki przymusowej wyłącznie do podatnika, prowadziłyby do rażącego naruszenia przepisów prawa, w momencie, kiedy odpowiedzialność podatkowa przypisana jest również innym

³⁴⁹ F. Zoll, *Przedmiot praw...*, *op.cit.*, s. 56.

³⁵⁰ B. Brzeziński, W. Morawski, *Hipoteka przymusowa...*, *op.cit.* s. 5.

³⁵¹ S. Rudnicki, *Nowe problemy...*, *op.cit.*

³⁵² J. Pisuliński, *Hipoteka ustawowa w ordynacji podatkowej*, Rejent, nr 5, Warszawa 2000, s. 112.

³⁵³ B. Brzeziński, *Hipoteka przymusowa...*, *op.cit.* s. 4.

³⁵⁴ W orzecznictwie podmioty te określa się wspólnym mianem „dłużników podatkowych”. Tak m.in. Trybunał Konstytucyjny z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11.

kategoriom podmiotów. Podobne stanowisko przedstawia R. Mastalski, który wskazuje, że rozszerzenie przedmiotu związane jest z chęcią jak najszerszego zabezpieczenia wierzytelności publicznoprawnych³⁵⁵. Należy także zauważyć, że hipoteka podatkowa jest hipoteką szczególnego rodzaju, ponieważ wpis do księgi wieczystej może nastąpić jedynie po bezskutecznym upływie terminu do zaspokojenia wierzytelności³⁵⁶. Wniosek o dokonanie wpisu musi zawierać zatem oświadczenie o fakcie niezaspokojenia wierzytelności. Podstawę do wpisu hipoteki do księgi może stanowić również tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, wystawione na mocy przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁵⁷.

Omawiając znaczenie hipoteki dla instytucji instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, nie sposób pominąć kwestii przedawniania zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką. Konstrukcja przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką od wielu lat stanowi spór zarówno na gruncie doktryny, jak również w praktyce stosowania prawa podatkowego, w szczególności zaś na linii organów podatkowych z sądami administracyjnymi. Koncepcja ta, jak zostało podkreślone na wstępie rozważań o hipotece przymusowej, stanowi również przykład instrumentalizacji prawa, w szczególności zaś ustanawiania jej granic. Kwestia ta udowadnia również tezę zgodnie z którą znacznie skuteczniejsze jest instrumentalizowanie prawa na etapie jego tworzenia, aniżeli stosowania, co może doprowadzić do powstania wielu problemów praktycznych. Kwestia sporna sprowadza się do treści przepisów art. 70 § 8 o.p., zgodnie z którym zobowiązania zabezpieczone hipoteką albo zastawem skarbowym nie ulegają przedawnieniu. Przepis ten stanowi wyjątek od ogólnej zasady występującej w polskim prawie podatkowym, zgodnie z którą każde zobowiązanie podatkowe podlega przedawnieniu³⁵⁸ w określonym w ustawie terminie. Konstrukcja ta budzi wiele wątpliwości również w zakresie jej zgodności z Konstytucją RP.

Dodatkowo wątpliwości tych nastęrcza fakt, że odpowiednik art. 70 § 8 o.p., czyli art. 70 § 6 o.p. został uznany za niezgodny z treścią art. 64 ust. 2 Konstytucji RP³⁵⁹. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis ten różnicuje sytuację podatników w oparciu o kryterium materialne, a więc uzależnia wygaśnięcie obowiązku podatkowego

³⁵⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. II CSK 710/15.

³⁵⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 1998 r., sygn. I PKN 258/98.

³⁵⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt IV CSK 20/13.

³⁵⁸ J. Matarewicz, W. Białogłowski, *Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej*, Palestra, nr 58/3-4, Warszawa 2013, s. 47.

³⁵⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. SK 40/12.

od posiadania majątku, na którym można ustanowić hipotekę. Taka konstrukcja przepisu została uznana za niedopuszczalną ze względu na fakt, iż celuje w zasadę sprawiedliwości i równości wobec prawa. Fiskalizm ustawodawcy podatkowego, spowodował, że treść przepisu art. 70 § 6 o.p. została przeniesiona do § 8, wraz z rozszerzeniem konstrukcji o zastaw skarbowy. Wątpliwości w tym zakresie spowodowane są przede wszystkim tym, że Trybunał Konstytucyjny orzekł niekonstytucyjność treści przepisu i jego koncepcji, nie zaś samej jednostki redakcyjnej jaką jest konkretny artykuł. Trybunał w orzeczeniu wskazał, że zasada nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych godzi w porządek prawny i jego zasady, w konsekwencji rozszerzenie katalogu o zastaw skarbowy nie powoduje eliminacji tego stanu. Stanowisko to w całości zdaje się podzielać orzecznictwo, na gruncie którego wykształciła się niemal jednolita linia, zgodnie z którą niekonstytucyjność w zakresie konstrukcji przedawnienia się zobowiązań zabezpieczonych hipoteką powinna odnosić się również do treści przepisu art. 70 § 8 o.p.³⁶⁰. Pomimo znacznych kontrowersji i jednolitego stanowiska orzecznictwa, przepis ten nadal jest stosowany przez organy podatkowe, co wynika z zakazu rozciągania orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego na inne przepisy niż te określone wprost w wyroku.

Problematyka opisana w niniejszym podrozdziale pozwala na określenie i norm prawnych. Zbyt daleko idący fiskalizm w kreowaniu przepisów prawa prowadzić może do naruszenia naczelną zasad prawa, co w konsekwencji godzi w jego wartość. Funkcja fiskalna przypisana do prawa finansowa bezsprzecznie stanowi jedną z jego najistotniejszych funkcji, jednak nie może być realizowana z pominięciem czy wręcz naruszeniem wartości konstytucyjnych. Dodatkowo koncepcja, w której określona kategoria zobowiązań podatkowy nie ulega przedawnieniu prowadzi również do osłabienia samego znaczenia prawa podatkowego czy zaufania do organów podatkowych, co biorąc pod uwagę charakter prawa podatkowego prowadzić może do znacznego utrudnienia w jego stosowaniu. Ustawodawca wprowadzając instytucję, tak kluczową, jaką jest przedawnienia zobowiązań podatkowych, przy określaniu jej konstrukcji powinien ustalić w sposób jak najbardziej precyzyjny i jednolity dla wszystkich podatników jej konstrukcję. Przede wszystkim wspólne powinny być terminy przedawnienia, zasady jego przerywania czy zawieszenia. Zagadnienia te stanowią podstawowe zagadnienia składające się na problematykę zobowiązań

³⁶⁰ W. Stachurski, *Komentarz do artykułu. 34, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. R. Dowgier, Warszawa 2011, s. 442.

podatkowych i nie powinny być uzależniane od przedmiotu, który znajduje się w posiadaniu podatnika czy innych podmiotów zobowiązanych³⁶¹. Przy kreowaniu powyższych zasad ustawodawca powinien przede wszystkim przestrzegać zasad oraz standardów konstytucyjnych, w szczególności zaś zawartej w art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności oraz równości opodatkowania. Przestrzeganie regulacji konstytucyjnych w zakresie prawa podatkowe jest tym bardziej istotne, że jak żadna inna gałąź prawa nie ingeruje w dobra przez konstytucję chronioną. Problematyka konstrukcji hipoteki jest tym bardziej doniosła, że obejmuje prawo własności nieruchomości, a więc prawo, które wprost zostało określone w przepisie art. 64 Konstytucji RP, a także jego przedmiot, które charakteryzuje się pewnymi szczególnymi w stosunku do innych cechami i funkcjami. Dodatkowo Konstytucja RP w art. 217 podkreśla, że wszelkie daniny publiczne nakładane mogą być jedynie w drodze ustawy. Całokształt przepisów Konstytucji oraz funkcje prawa podatkowego prowadzą do wniosku, że jego instytucje powinny być skonstruowane ze szczególnym poszanowaniem praw podatnika i ich granic.

Dodatkowo podkreślić należy, że konstrukcja przedawnienia na gruncie prawa podatkowego różni się od konstrukcji tej instytucji, wynikającej z prawa cywilnego. Prawo podatkowe reguluje wraz z upływem terminu przedawnienia, zobowiązania podatkowe przedawniają się wraz z upływem czasu, bez potrzeby wydania decyzji ani bez potrzeby podnoszenia zarzutu przedawnienia, jak w przypadku prawa cywilnego³⁶². Jest to konstrukcja zrozumiała i wynika z różnych charakterów obu gałęzi prawa. Prawo podatkowe jako prawo publiczne, nakładające na podatników obciążenia podatkowe, musi być znacznie przejrzyste i nie powinno nadużywać swoich konstrukcji, również w zakresie realizacji funkcji fiskalnej. Przejęcie konstrukcji przedawnienia, wynikającej z prawa cywilnego powodowałoby znaczne nadużycie w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, w szczególności zaś w zakresie spłaty zobowiązań naturalnych, a więc takich, których termin przedawnienia już minął. Konstrukcja ta znacznie podkreślałaby władztwo administracyjne i tak znacznie przypisane do organów podatkowych. Ustawodawca podatkowy zdaje się dostrzegał ewentualne zagrożenia płynące z przejęcia tej konstrukcji z prawa cywilnego, w związku z tym stworzył odrębną, dostosowaną

³⁶¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 26 maja 2017 r., sygn. I SA/Kr 337/17.

³⁶² S. Bogucki, K. Winiarski, *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 122.

do charakteru gałęzi konstrukcję. W kontekście tym należy jednak tym bardziej negatywnie ocenić działanie ustawodawcy w zakresie wyodrębnienie zasad przedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką. Trybunał Konstytucyjny orzekając w zakresie niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 6 wskazał, że całkowite wyłączenie przedawnienia w stosunku do należności podatkowych w oparciu o kryterium formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, nawet z zastrzeżeniem, że po upływie terminu przedawnienia, dochodzenie zobowiązania może obejmować jedynie majątek zabezpieczony hipoteką³⁶³, narusza przepisy konstytucji, ponieważ konstrukcja ta powoduje, że w praktyce nie dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w żaden ze sposobów wskazanych w ordynacji podatkowej³⁶⁴. Prowadzi to więc do pewnego rodzaju luki w prawie, która sprawia, że podatnik nie ma możliwości dochodzenia swoich roszczeń w innych sposób aniżeli poprzez spłatę zobowiązania podatkowego. Wynika to z faktu, że określona w art. 70 § 8 o.p. konstrukcja, sprawia, że w konsekwencji w zakresie przedmiotu zabezpieczonego hipoteką nigdy nie dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego³⁶⁵, a jak wynika z samej istoty instytucji przedawnienia związana jest ona z wygaśnięciem zobowiązania wraz z upływem czasu, określonego w przepisach prawa. Rozwiązanie to godzi bezpośrednio w istotę instytucji. Trybunał podkreślił dodatkowo, że pewność i stałość co do terminu przedawnienia jest przejawem realizacji art. 2 Konstytucji RP, który stanowi o zasadzie demokratycznego państwa prawa. Trybunał wskazał ponadto, że przepis art. 70 § 6 o.p. prowadzi do zaburzenia bezpieczeństwa porządku prawnego, nie tylko w stosunku do jednostki objętej treścią przedmiotowego przepisu, ale także w stosunku do całości społeczeństwa³⁶⁶. Jak zostało podkreślone, prawo podatkowe jako szczególny rodzaj prawa, musi znacznie budować zaufanie do jego przepisów, aniżeli inne gałęzie prawa.

Rzecznik Praw Obywatelski w piśmie procesowym złożonym w toku prowadzonego postępowania w zakresie uznania przepisu za niekonstytucyjny, wskazał ponadto, że przepis art. 2 Konstytucji RP, ma za zadanie porządkowanie regulacji prawnych, a co z tym związanych prowadzić do wygaszenia stosunków prawnych,

³⁶³ W. Białogłowski, J. Matarewicz, *Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej*, Palestra, nr 3-4, Warszawa 2013, nr 3-4.

³⁶⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. Sygn. akt SK 40/12.

³⁶⁵ A. Cudak, *Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, nr 6, Warszawa 2012, s. 37-51.

³⁶⁶ Trybunał w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10.

co do których brak jest pewności co do ich bytu prawnego³⁶⁷. Należy przychylić się do stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich. Istnienie długoterminowo nieuregulowanych stosunków z całą pewnością wpływa negatywnie na cały system prawa. Dodatkowo należy zaznaczyć, że organy podatkowe mają pięcioletni okres na wyegzekwowanie należności podatkowych, jeżeli zatem w trakcie podstawowego okresu przedawnienia organ nie jest w stanie ściągnąć wierzytelności, to bezcelowe wydaje się wprowadzanie przepisu wydłużającego ten termin. Tezę tę można poprzeć jedną z istotniejszych zasad postępowania podatkowego, którą jest zasada szybkości postępowania. Na szczególne jednak zanegować zasługuje jednak kryterium, według którego ustawodawca różnicuje podmiotu. Zarówno przepis art. 70 § 6, jak i aktualnie obowiązujący § 8, stanowią naruszenie zasady równości wobec prawa poprzez zróżnicowanie podmiotów ze względu na posiadany przez nich majątek. Przepis ten rażąco narusza prawa osób, które posiadają w swym majątku nieruchomości, w stosunku do tych, którzy takiego przedmiotu nie posiadają. W pierwszym przypadku w wyniku ustanowienia zabezpieczenia w formie hipoteki, podatnicy zostają pozbawieni ochrony swych praw, gdyż po upływie terminu przedawnienia, ich zobowiązanie w dalszym ciągu, zgodnie z treścią przepisu art. 70 § 8 o.p., może być egzekwowane.

W sytuacji, w której podatnicy nie posiadają w swym majątku nieruchomości, zastosowane zostaną inne formy zabezpieczenia oraz egzekucji, co spowoduje, że w konsekwencji przedawnienie nastąpi na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem ewentualnych terminów zawieszenia czy przerwania biegu terminu przedawnienia. W konsekwencji, taka struktura przepisów, prowadzi do nieuprawnionego przeniesienia ciężaru zobowiązań podatkowych tylko na jedną z kategorii podatników, tj. na właścicieli nieruchomości, czy też rzeczy lub praw, na których możliwe jest ustanowienie zastawu skarbowego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego naruszenie zasady równości ochrony praw majątkowych, a także równości i powszechności opodatkowania, zostało naruszone w sposób rażący oraz niebudzący wątpliwości, mimo iż w praktyce przyczyniał się do efektywniejszego egzekwowania należności podatkowych³⁶⁸. Nie budzi bowiem wątpliwości, że przepis ten stanowi doniosłą gwarancję uzyskania należności podatkowych. Prawo podatkowe jednak nie powinno się kierować jedynie fiskalizmem, ale również powinno szanować prawa obywateli, w szczególności te chronione

³⁶⁷ Pismo Procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 21 sierpnia 2018 r., sygn. IV.7000.295.2017.AGR.

³⁶⁸ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 159.

konstytucją. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że granicami tworzenia prawa podatkowego, a więc również granicami instrumentalizacji prawa, są dla ustawodawcy wartości, zasady oraz normy konstytucyjne, które nakazują tworzenie prawa podatkowego w sposób jak najbardziej przejrzysty oraz równy dla wszystkich. Artykuł 84 Konstytucji RP zakłada powszechność oraz równość opodatkowania. W przedmiotowej sytuacji widoczne jest przede wszystkim naruszenie równości wobec prawa³⁶⁹. Konstrukcja przepisu art. 70 § 8 o.p. natomiast prowadzi do znacznego różnicowania podatników ze względu na to, czy posiadają majątek, czy też nie³⁷⁰, co niedopuszczalne jest w świetle przepisów Konstytucji RP, w szczególności na gruncie prawa podatkowego.

Zagadnieniem, o którym należy napisać w zakresie hipoteki przymusowej jest również kwestia dyskusji podjętej w zakresie orzecznictwa sądów administracyjnych, które w zakresie spraw związanych z przepisem art. 70 § 8 o.p. powołuje się na tzw. „oczywistą niekonstytucyjność”³⁷¹. Kwestia ta jest szczególnie istotna ze względu na fakt, że we wspomnianym na początku rozważań wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wskazane zostało, że mimo iż wyrok nie odnosi się bezpośrednio na art. 70 § 8 powinien być objęty niekonstytucyjnością względną, ze względu na niemal identyczną treść w stosunku do przepisu uznanego za niekonstytucyjny. Rozwiązanie to zostało uzasadnione rażąco niekonstytucyjnością przepisu art. 70 § 8 o.p., co wynika z naruszenia zasady równości i pewności co do opodatkowania. W orzecznictwie wykształcił się pogląd zgodnie z którym to sądy powinny dokonywać wykładni „prokonstytucyjnej” niniejszego przepisu, w oparciu o wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Również Sąd Najwyższy przychylił się do takiego rozwiązania, wskazując, że art. 70 § 8 o.p. jako przepis o niemal identycznej treści jak art. 70 § 6, powinien być również uznawany za niezgodny z Konstytucją RP³⁷². Sąd Najwyższy zwrócił również uwagę, że Trybunał Konstytucyjny orzeka co do normy, nie zaś jednostki redakcyjnej, w przeciwnym razie prowadziłyby to do absurdu legislacyjnego. Sąd Najwyższy zdecydowanie opowiedział się za tym, aby nie stosować art. 70 § 8 o.p. Przedstawiona argumentacja tworzy również utrwaloną linię orzecniczą sądów

³⁶⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., sygn.: II FSK 1573/16.

³⁷⁰ L. Etel, *Ordynacja podatkowa...*, op.cit., s. 599.

³⁷¹ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 36/13.

³⁷² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 marca 2016 r. V CSK 413/15.

administracyjnych³⁷³. W oparciu o powyższe należy przychylić się do takiej interpretacji przepisu art. 70 § 8 i uznać, że wszystkie zobowiązania podatkowe, również te które są zabezpieczone hipoteką przymusową ulegają przedawnieniu, co do zasady wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku³⁷⁴. W praktyce jednak organy podatkowe dalej stosują art. 70 § 8 o.p., mimo jawnego sprzeciwu sądów. Na stronie Ministerstwa Finansów w uzasadnieniu do projektu Ordynacji podatkowej zapowiedziano nowe sposoby liczenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego³⁷⁵, racjonalnym wydaje się więc usunięcie, przy okazji wprowadzania zmian, przepisu art. 70 § 8, który bezsprzecznie godzi w przepisy Konstytucji RP.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką stanowi szczególnie przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Z jednej bowiem strony dokonana została w celu zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, a w konsekwencji stała się przejawem realizacji funkcji fiskalnej. Z drugiej strony natomiast naruszone zostały podstawowe prawa konstytucyjne takie jak równość wobec prawa, jego pewność, czy też te o charakterze ogólnym odnoszące się do demokratycznego państwa prawa. Poglądy doktryny, jak również szeroko pojętego orzecznictwa pozwala na podkreślenie tezy, że instrumentalizacja musi mieć określone granice, które co do zasady wynikają z przepisów konstytucji RP. Konieczne jest zatem wyważenie interesów państwa oraz obywateli, w szczególności w zakresie tak newralgicznej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe. Prawo to powinno być tworzone w taki sposób, aby budziło zaufanie w podatnikach, co podkreśla chociażby prymat wykładni językowej na jego gruncie. Prawo to również jak żadne inne nie dotyka kwestii własności obywateli, stąd też powinno być tworzone z poszanowaniem równości, również tej ekonomicznej. Nie powinno prowadzić do sytuacji, w której podmioty, które posiadają większy majątek od pozostałych, obciążone zostają dodatkowymi przepisami, które w konsekwencji uderzają w ich prawa. Dodatkowo podkreślenia wymaga, jak istotne jest to, żeby ustawodawca na gruncie tworzenia prawa pamiętał o granicach jego instrumentalizacji. Prawo, jak zostało podkreślone w pierwszym rozdziale, ma charakter

³⁷³ Wyroki NSA: z dnia 27 stycznia 2015 r., II FSK 1764/14, z dnia 10 maja 2018 r., II FSK 1060/16 24 listopada 2016 r., II FSK 2791/14.

³⁷⁴ J. Rudowski, *Komentarz do artykułu 70*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, red. S. Babiarcz, s. 550.

³⁷⁵ <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r88850005231,Projekt-ustawy-Ordynacja-podatkowa.html>.

celowy, tworzenie norm bezcelowych znacznie godzi w jego system. Instrumentalizacja prawa będzie dostrzegalna w jego konstrukcjach. Tworzenie jednak prawa z poszanowaniem wartości przez nie chronionych prowadzi do tego, że cele realizowane przez prawo nie naruszają jego porządku i nie godzą w prawa jednostki. W przedstawionej sytuacji ustawodawca mając na uwadze wyłącznie cel tworzonych przepisów znacznie naruszył porządek prawny, co w konsekwencji doprowadziło do znacznych problemów interpretacyjnych i sporów pomiędzy podatnikami, organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. W pewnym zakresie można nawet uznać, że sądy przejęły na siebie rolę prawodawcy dążąc do zabezpieczenia interesów prawnych jednostki, zdecydowały się na niestosowanie przepisu art. 70 § 8 o.p., co w konsekwencji również prowadzi do swego rodzaju naruszenia porządku prawnego.

Problematyka przedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką stanowi istotny przykład instrumentalizacji prawa oraz jej granic. Konstrukcja ta w szczególny sposób łączy interesy państwa i podatników, co wynika z faktu, że zobowiązania zabezpieczone hipoteką charakteryzują się dużą wartością. W związku z tym zabezpiecza istotne cele gospodarcze i społeczne, co stanowi priorytet dla rozwiązań prawodawcy oraz organów podatkowych, realizujących normy prawne. Z innej jednak strony nieruchomości będąca przedmiotem zabezpieczenia, spełnia również ważne zadania w stosunku do jej właściciela. Stąd tak istotne, aby podatek był pewien stanu prawnego, równego dla wszystkich adresatów tej normy. Stanowi to zabezpieczenie interesów i realizację zasad i wartości prawnych, takich jak równość wobec prawa, które nie mogą zostać wyłączone nawet ze względu na ważny interes państwa. We wcześniejszych rozważaniach podkreślono, że prawo podatkowe jest gałęzią, która ingeruje w prawa jego adresatów, stąd nie należy przedkładać interesów państwa nad interesy podatników. Kwestia ta ukazuje granice instrumentalizacji oraz skutek ich naruszenia. Przekroczenie wartości oraz zasad prawnych, w szczególności w odniesieniu do pewnej kategorii podmiotów, w tym przypadku posiadających nieruchomości, prowadzi do powstania niepewności co do prawa, a konsekwencji naruszenia zasad systemu prawnego.

2.4. Przejęcie nieruchomości.

Przejęcie nieruchomości stanowi instytucję o charakterze interdyscyplinarnym, która zajmuje doniosłe miejsce w postępowaniach egzekucyjnych prowadzonych

zarówno w zakresie postępowania cywilnego, ale również postępowania egzekucyjnego w administracji. Instytucja przejęcia nieruchomości zajmuje istotną rolę w porządku prawnych w głównej mierze ze względu na jej przedmiot, który charakteryzuje się szczególnymi cechami, takimi jak wysoka wartość czy pewność. Instytucja ta znana jest również polskiemu prawu finansowemu, w szczególności zaś prawu podatkowemu. Przejęcie nieruchomości stanowi instytucję określoną w przepisie art. 59 o.p., stanowiącą efektywną formę wygasania zobowiązań podatkowych. W polskim systemie podatkowym instytucję tę wprowadzono po raz pierwszy w 2002 roku³⁷⁶. Powszechnie przyjmuje się, że wprowadzenie tego sposobu wygasania zobowiązań podatkowych było odpowiedzią na szeroko przedstawiane postulaty doktryny, które wskazywały na brak kompleksowości w zakresie sposobów wygasania zobowiązań podatkowych³⁷⁷. Instytucja ta ukazuje w sposób szczególny rolę nieruchomości w procesie instrumentalizacji prawa, co uzasadnione jest jej cechami oraz powiązanymi z nimi funkcjami. Nieruchomość pozwala instrumentalizować prawo i osiągać założone przez prawodawcę cele, związane z polityką społeczno-gospodarczą.

Przejęcie nieruchomości stanowi doniosłą instytucję, jednak również najbardziej dolegliwą z punktu widzenia podatnika. Przede wszystkim należy odróżnić ten sposób wygasania zobowiązań podatkowych od przeniesienia własności rzeczy lub praw materialnych. Za wspólną cechę tych dwóch rozwiązań należy uznać, przypisanie ich do efektywnych form wygasania zobowiązań, a więc takich w których zaspokojony zostaje interes wierzyciela. W przypadku jednak przejęcia własności rzeczy lub praw majątkowych, są one przejmowane dobrowolnie na wniosek podatnika, przejęcie nieruchomości stanowi natomiast wynik postępowania egzekucyjnego, które prowadzone jest bez względu na wolę podmiotu. Przejęcie nieruchomości, jak już zostało podkreślone, stanowi jeden z najdotkliwszych środków egzekucyjnych, jak i sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, co uwarunkowane jest szczególną wartością nieruchomości, a także celami do niej przypisanymi, przede wszystkim w zakresie miru domowego. Z uwagi na ten fakt, ustawodawca traktuje ten środek jako środek ostateczny, gdy wszelkie inne środki nie mogą zostać zastosowane³⁷⁸. Koncepcja ta znajduje swoje uzasadnienie w przepisach Konstytucji RP, która obejmuje swą ochroną prawo własności

³⁷⁶ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Dz.U. 2002 nr 169 poz. 1387.

³⁷⁷ Zob. M. Szustek-Janowska, *Wygasanie zobowiązań podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2019.

³⁷⁸ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, *op.cit.*, s. 186.

oraz miru domowego. Zasada ta znalazła się jednak również w ustawach z zakresu postępowania egzekucyjnego, chociażby w art. 7 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zgodnie z którym organ powinien stosować środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie przyjmuje się, że egzekucja z nieruchomości może być zastosowana pod warunkiem, że egzekucja z innych środków nie była możliwa albo okazała się bezskuteczna. Dodatkowo egzekucja prowadzona musi być na podstawie decyzji ostatecznej³⁷⁹, co stanowi przejaw pewności co do prawa. Od przedstawionej zasady możliwe są pewne wyjątki, takie jak nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Jednak klauzula ta może zostać nadana wyłącznie w ściśle prawem określonych sytuacjach.

Konstrukcja instytucji przejęcia nieruchomości stanowi wyraz przestrzegania normy konstytucyjnej przewidującej ochronę własności i stanowiącej, że wszelkie jej naruszenia mogą wynikać wyłącznie z ustawy i zachodzić w sytuacjach wyjątkowych. Konstrukcja przejęcia nieruchomości ma charakter międzynarodowy i znana jest w większości porządków prawnych. Zarówno w prawie kontynentalnym, jak i common law. W Stanach Zjednoczonych państwo ma prawo przejąć nieruchomość, jeżeli jej właściciele nie płacą zobowiązań podatkowych. Kwestia ta wygląda jednak inaczej aniżeli w prawie polskim. Prawo amerykańskie przewiduje dwie koncepcje w zakresie przejęcia nieruchomości. Pierwsza z nich polega na przyznaniu władzom lokalnym prawa do zainicjowania licytacji nieruchomości, jednak nie nabywają one prawa własności³⁸⁰. Po licytacji nabywają one środki na poczet długów spadkowych oraz poniesionych kosztów sprzedaży, a pozostała część zwracana jest właścicielowi. W innej z koncepcji, zbliżonej w swej konstrukcji do prawa polskiego, władze lokalne nabywają prawo własności nieruchomości i dopiero w tym momencie mają prawo przeprowadzić egzekucję z nieruchomości. Szczególnym rodzajem w zakresie przejęcia nieruchomości, jest również licytowanie długu podatkowego zabezpieczonego na nieruchomości. Władze lokalne wystawiają niejako na sprzedaż zaległość podatkową. Przy takiej sprzedaży podatkowej oferenci konkurują o zapłacenie cudzego długu podatkowego, w zamian są uprawnieni do naliczania odsetek od tego długu w wysokości od osiemnastu do pięćdziesięciu procent, a w niektórych stanach mogą dodatkowo doliczać szereg

³⁷⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 23 maja 2005 r., nr SP 2/395/033-59/873/03/DO, Biuletyn Skarbowy 2005, nr. 5 s. 22.

³⁸⁰ Zob. R. J., Nat'l consumer law ctr., the other foreclosure crisis: property tax liens sales, 43–46, Paris 2012.

innych opłat do końcowego rachunku zalegającego podatnika³⁸¹. Podatnik zalegający z płatnością musi spłacić swoje długi w ustalonym z góry okresie (zwanym okresem wykupu, który może wynosić od sześciu miesięcy do dwóch lat) lub zaryzykować utratę majątku i całego kapitału na rzecz zastawu podatkowego³⁸². W doktrynie prawa amerykańskiego podkreśla się, że instytucja ta stanowi instrument samorządu terytorialnego, który ma służyć dwóm celom. Mają one na celu zapewnienie przestrzegania przepisów przez podatników i zniechęcenie właścicieli nieruchomości do uchylania się od zobowiązań podatkowych, grożąc im uciążliwymi płatnościami odsetek oraz różnymi grzywnami i opłatami za ich długi podatkowe, a jeśli nie uregulują w ustalonym z góry terminie, utratą majątku. Konstrukcje te zapewniają również źródło dochodów dla samorządów, umożliwiając im sprzedaż niezapłaconych faktur podatkowych (lub należności podatkowych) osobom trzecim w zamian za prawo do naliczania odsetek od tego długu lub nabycia tytułu do samej nieruchomości³⁸³.

Prawo amerykańskie w zakresie zaległości podatkowych przybrało charakter znacznie bardziej komercyjny aniżeli polskie prawo podatkowe. W prawie polskim podatek ma charakter osobisty i nie ma prawnej możliwości jego spłaty przez osoby trzecie. Tym bardziej polskie prawo nie przewiduje możliwości wystawienia długu podatkowego na licytację, która w konsekwencji stawia podatnika w znacznie gorszej sytuacji niż gdyby egzekucja była prowadzona przez organy podatkowe. Rozwiązanie to należy uznać jednak za skuteczne ze względu na realizację funkcji fiskalnej, a dodatkowo podkreśla się, że stanowi swego rodzaju instrument prewencyjny, który zwiększa efektywność w zakresie uiszczania zobowiązań podatkowych³⁸⁴. Nie wydaje się jednak możliwe przeniesienie tej konstrukcji na grunt prawa polskiego. Konstrukcje ingerujące w prawo własności muszą pozostawać w zgodzie z przepisami Konstytucji RP, a w konsekwencji nie mogą naruszać prawa własności, jeżeli nie wynika to wprost z przepisów ustawy. Dodatkowo rozwiązanie to znacznie ograniczałoby zasadę zaufania do organów.

Podkreślić należy, że nieruchomość zajmuje szczególne miejsce w prawie finansowym, stanowi przedmiot zabezpieczenia, inwestycji, ale również zajmuje doniosłe znaczenie w zakresie zobowiązań podatkowych. Bez względu na funkcje,

³⁸¹ A. W. Kahl, *Unconscionable: Tax Delinquency Sales as a Form of Dignity Taking*, Chicago-Kent Law Review Volume 92 Issue 3 Dignity Takings and Dignity Restoration, Washington, s. 908.

³⁸² R. Bird, E. Slack, *Land and Property Taxation: A Review*, Washington 2002 s. 14.

³⁸³ A.W. Kahl, *Unconscionable: Tax...*, op.cit., s. 920.

³⁸⁴ R. Bird, E. Slack, *Land and...*, op.cit., s. 15.

jakie spełnia na gruncie prawa finansowego, każdorazowo przypisuje się jej szczególne, ogólne cechy, które ustawodawca powinien mieć na uwadze stawiając ją jako przedmiot prawa finansowego. Cechy te sprowadzają się w szczególności do wysokiej wartości oraz istotnego jej charakteru, mającego na celu zapewnienie miejsca zamieszkania obywatelem. Prawo własności nieruchomości stanowi zatem przedmiot, który realizuje cele istotne zarówno dla prawodawcy, jak i adresata norm. W związku z tym, w sposób szczególny dostrzegalny jest tu dualizm przepisów prawa odnoszących się do tego przedmiotu. Z jednej strony zabezpiecza interesy społeczno-gospodarcze państwa, stanowiąc zabezpieczenie roszczeń, stanowi także źródło dochodów w zakresie między innymi należności cywilnoprawnych. Z drugiej jednak jest wyjątkowo istotnym przedmiotem dla podatnika, stanowiąc prawo własności, zabezpieczone w przepisach Konstytucji RP. Konstrukcja przepisów prawa finansowego obejmująca prawo własności nieruchomości powinna zatem mieć na uwadze nie wyłącznie cel ich powołania, ale także cechy nieruchomości, które stanowią granice instrumentalizacji prawa. Granice te są szczególnie dostrzegalne przy rozważaniach o wygasaniu zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką, gdzie naruszone zostały podstawowe zasady konstytucyjne oraz zasady ogólne postępowania podatkowego. W konsekwencji przekroczenia granic instrumentalizacji prawa naruszono podstawowe zasady porządku prawnego, doprowadziło również do powstania wątpliwości o naturze praktycznej. Przedstawienie charakteru, funkcji oraz miejsca nieruchomości w systemie prawa finansowego podkreśla jej szczególne miejsce w procesie instrumentalizacji. Określenie nieruchomości jako przedmiotu inwestycji i zabezpieczenia pozwala również na określenie jej granic, które spełniają doniosłą rolę w tym procesie. W związku z tym, że nieruchomość spełnia tak doniosłe funkcje.

Rozdział IV Gospodarka nieruchomościami jako przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości

4.1. Uwagi wstępne

Wstępem do rozważań na temat problematyki instrumentalizacji w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, zwanej dalej „u.g.n.”, są treści określone we wcześniejszych rozważaniach, przede wszystkim w zakresie własności publicznej oraz kwestii obejmującej koncepcję nieruchomości.

Własność publiczna, jak zostało podkreślone, wymaga znacznie bardziej doniosłych uregulowań prawnych, co wynika bezpośrednio z jej specyfiki, ale również z zasad zarządzania finansami publicznymi, przede wszystkim zaś efektywności, skuteczności czy prawidłowej gospodarki. W tym miejscu należy podkreślić istotny związek gospodarowania nieruchomościami z nauką o zarządzaniu. Zasada efektywności i skuteczności została szczególnie określona właśnie na gruncie tej nauki. Zgodnie z doktryną tych nauk skuteczność związana jest z osiąganiem wyznaczonych celów, efektywność natomiast rozumie się jako działanie wydajne i dające wymierne wyniki³⁸⁵. Na podstawie definicji zasad na gruncie zarządzania, należy podkreślić, że gospodarowanie nieruchomościami jest w sposób szczególny powiązane z zarządzaniem i jego zasadami.

Gospodarowanie nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego stanowią regulacje w znaczny sposób ograniczające zasadę swobody umów, uregulowaną w prawie cywilnym. Sposób kreacji zasad gospodarki nieruchomościami publicznymi, bezsprzecznie stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, która ma na celu zabezpieczenie interesów finansowych państwa. Kwestie gospodarki nieruchomościami znajdują centralne miejsce w rozważaniach o instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, łączą bowiem kwestie własności, nieruchomości oraz szczególnych zasad wynikających z ustawy o finansach publicznych. Wszelkie rozporządzanie i gospodarowanie nieruchomościami publicznymi dokonywane musi być z poszanowaniem zasad określonych w tej ustawie. Dodatkowo ustawa o gospodarce nieruchomościami jest prawem mającym na celu

³⁸⁵ E. Bukłaha, *Sukces, skuteczność i efektywność w zarządzaniu projektami*, Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt naukowy, nr 113, Warszawa 2012, s. 25.

skuteczną realizację określonych w niej celów, stąd jej doniosłość na potrzeby niniejszego wywodu.

4.2. Pojęcie nieruchomości w ustawie o gospodarce nieruchomościami.

Pojęcie nieruchomości stanowi centralne zagadnienie w niniejszej pracy. Relacje konstrukcji nieruchomości, wynikających z innych gałęzi aniżeli prawo cywilne, do pojęcia ustanowionego w kodeksie cywilnym, pozwala na określenie kierunków instrumentalizacji podejmowanych przez ustawodawcę. Kwestia ta wynika ze szczególnej doniosłości prawnej koncepcji nieruchomości, wynikającej z przepisów prawa cywilnego.

Na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, pojęcie nieruchomości pozwala na określenie kierunku instrumentalizacji w zakresie własności publicznej. Jest to zagadnienie szczególnie istotne, pozwalające na wyodrębnienie konkretnych zasad i celów, wynikających z prawa publicznego, które są istotne dla ustawodawcy³⁸⁶. Ustawodawca w art. 10 ustawy o gospodarce nieruchomościami określił zakres przedmiotowy, wskazując, że przepisy ustawy stosuje się do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego³⁸⁷. Sposób w jaki ustawodawca uregulował tę kwestię, wskazuje, że słuszny wydaje się, przedstawiony w poprzednim rozdziale, podział własności na publiczną i prywatną. Ustawodawca tworząc odrębne zasady dla gospodarowania nieruchomościami publicznymi, w sposób jednoznaczny wydzielił ten rodzaj własności od przedmiotów znajdujących się we władaniu podmiotów prywatnych. Szczególne zaś zasady gospodarowania nieruchomościami, które zostały określone w przedmiotowej ustawie, stanowią o istotnym miejscu nieruchomości w zasobach mienia państwowego. Nieruchomość stanowi doniosły przedmiot obrotu, co podkreśla między innymi, szczególna forma aktu notarialnego, wymagana przy przenoszeniu jej własności³⁸⁸. Jednak na gruncie prawa publicznego obrót nieruchomościami jest znacznie bardziej

³⁸⁶ Prawo publiczne, mimo że charakteryzuje się innymi funkcjami oraz celami, w niektórych aspektach korzysta z konstrukcji oraz instytucji prawa cywilnego, które stanowi trzon systemu prawa, stąd tak istotne jest zbadanie relacji między prawem publicznym a prywatnym.

³⁸⁷ A. Tułodziecki, *Komentarz do artykułu 10 [w:] Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, red. J. Jaworski, Warszawa 2019. Dostęp: Legalis.

³⁸⁸ Zasada zachowania formy aktu notarialnego przy obrocie nieruchomościami wynika wprost z art. 158 k.c.

skomplikowany, aniżeli wśród podmiotów prywatnych. Wynika to przede wszystkim z zasad oraz funkcji prawa finansów publicznych, które muszą być przez ustawodawcę respektowane. Nieruchomość stanowi jedno ze źródeł dochodów publicznych³⁸⁹, zatem przedmiotowa konstrukcja nie powinna budzić wątpliwości, a wręcz być oceniana w sposób pozytywny, prowadzi bowiem do efektywnej realizacji funkcji przypisanych do prawa publicznego.

Na wstępie rozważań zostało podkreślone, że instrumentalizacja prawa własności nieruchomości jest szczególnie widoczna na gruncie prawa podatkowego, gdzie uwidocznione są w sposób swoisty funkcje oraz cele, dla których przepisy przyjmują określoną konstrukcję. Niemniej jednak instrumentalizacja jest dostrzegalna także w innych gałęziach prawa, choć nie w takim nasileniu jak w prawie podatkowym.

Nieruchomość stanowi szczególny rodzaj przedmiotu, a kwestia gospodarowania nią przez podmioty publiczne, wymaga znacznie większego doprecyzowania zasad, co jest widoczne m.in. w procedurach określonych w tej ustawie, czy w konstrukcji nieruchomości stworzonej na jej potrzeby³⁹⁰. Instrumentalizacja prawa stanowi narzędzie do realizacji funkcji i celów przypisanych do określonej gałęzi prawa. Cele te nie muszą mieć charakteru wyłącznie fiskalnego, a mogą prowadzić do zabezpieczenia obrotu czy zapewnienia skuteczności i efektywności w zarządzaniu mieniem publicznym, co szczególnie dostrzegalne jest w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Regulacje zawarte w ustawie o gospodarce nieruchomościami pozwalają na udowodnienie tezy, że instrumentalizacja jest instytucją wykorzystywaną do osiągnięcia określonych przez ustawodawcę celów, w granicach prawa i jego funkcji³⁹¹. Szczególnie istotna jest jednak kwestia rozumienia nieruchomości na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami. Sposób definiowania nieruchomości w polskim systemie prawnym jest zagadnieniem o charakterze szczególnie skomplikowanym. Problematyka ta w sposób szczególny, po raz kolejny, dostrzegalna jest na gruncie prawa podatkowego, niemniej jednak również w ustawie o gospodarce nieruchomościami nie brakuje wątpliwości co do sposobu jej określania oraz odstępowania od regulacji kodeksu cywilnego.

³⁸⁹ M. Poniatowicz, *Nieruchomość jako źródło dochodów własnych gminy z uwzględnieniem możliwości oddziaływania władz samorządowych na ich wielkość*, Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu nr 173, s. 639.

³⁹⁰ W szczególności przejawia się to w ustanowieniu ogólnej zasady trybu przetargowego, wykorzystywanej przy obrocie nieruchomościami publicznymi.

³⁹¹ Zob. A. Kotowski, *Instrumentalizacja prawa i instrumentalne użycie prawa a jego wykładnia*, Studia Prawnicze, z. 4 (208), Warszawa 2016.

W kwestiach ogólnych należy podkreślić, że co do zasady ustawodawca na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami nie reguluje pojęcia nieruchomości. Zgodzić należy się z S. Rudnickim, że co do zasady, zarówno w aspekcie rozumienia znaczenia nieruchomości, jak i prawo własności, stosujemy ogólne zasady wynikające z kodeksu cywilnego³⁹², z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Wyjątki te zostały określone przede wszystkim w art. 4 u.g.n., który reguluje swym zakresem definicje legalne. Wśród definicji, ustawodawca stworzył pewne pojęcia, odnoszące się do części nieruchomości. Wyodrębnienie to ma charakter techniczny, dostosowany do procedur wynikających z ustawy, jednak nie można pominąć doniosłego znaczenia w kontekście instrumentalizacji prawa.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami wyodrębnia znaczenia nieruchomości gruntowych, podobnych, a także rozróżnia działki gruntu oraz budowlane. Dodatkowo, ustawodawca na gruncie ustawy reguluje kwestię zasobu nieruchomości, co stanowi znaczne ułatwienie w stosowaniu przepisów ustawy oraz pozwala na precyzyjne przypisanie praw i obowiązków, skierowanych do Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego³⁹³. Definicja nieruchomości gruntowej określona została, zdaje się, w dużej mierze w celu jej odróżnienia od nieruchomości lokalowej czy budynkowej. Pojęcie nieruchomości gruntowej określone w art. 4 u.g.n. stanowi zbieżną konstrukcyjnie z przepisem art. 46 § 1 k.c. Definicja nieruchomości gruntowej nie stanowi zatem nowego rozwiązania w systemie prawa, jest niemal powtórzeniem przepisów kodeksu cywilnego. Zachowana została również cywilistyczna zasada *superficies solo cedit*³⁹⁴. Zwrócić należy jednak uwagę, że zawarcie tej definicji w przepisach regulujących definicje legalne, prowadzi do znacznego zmniejszenia problemów interpretacyjnych w zakresie pojmowania nieruchomości, jak i stosowania przepisów ustawy. Na gruncie prawa podatkowego, brak definicji nieruchomości prowadzi do wielu problemów z odczytaniem zamiarów ustawodawcy, a w konsekwencji problemów związanych z wymierzaniem i egzekwowaniem zobowiązań podatkowych. Na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami kwestia ta została uregulowana, a zawarcie tej definicji w przepisach obejmujących definicje legalną, nie doprowadziło do naruszenia spójności

³⁹² G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka...*, op.cit. s. 98.

³⁹³ Zob. J. Kotlińska, M. Nowak, *Gospodarowanie powiatowym zasobem nieruchomości a rozwój lokalny*, Studia Regionalne i Lokalne Nr 4, Kraków 2010.

³⁹⁴ M. Wolanin, Komentarz do artykułu 4 [w:] Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz, red. J. Jaworski, Warszawa 2019. Dostęp: Legalis.

porządku prawnego. Ocenieć należy takie rozwiązanie jako zjawisko pozytywne, które w konsekwencji prowadzi do znacznego ułatwienia zarówno wykładni, jak i stosowania prawa.

Kolejnym rodzajem nieruchomości, określonym przez ustawodawcę na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, jest nieruchomość budynkowa, która została sprowadzona do nieruchomości występujących na gruntach oddanych do użytkowania wieczystego. Nieruchomość lokalową stanowi natomiast lokal użytkowy lub mieszkalny, który jest przedmiotem odrębnej własności³⁹⁵. Konstrukcja zatem zarówno nieruchomości gruntowej, jak i nieruchomości lokalowej, stanowią odrębne od prawa własności gruntu, mimo że te prawa są z gruntem związane, co stanowi tzw. prawo wtórne³⁹⁶. Kwestia ta bezpośrednio wynika z postanowień i konstrukcji innych ustaw, jednak ze względu na ich doniosłe znaczenie na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, ustawodawca zdecydował się na ich powtórzenie w art. 4 u.g.n.

W konstrukcji prawnej ustawy, prawodawca wyróżnił również nieruchomość podobną, która wyodrębniona została bezpośrednio na potrzeby stosowania przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z art. 4 pkt. 16) nieruchomość podobną stanowi nieruchomość porównywalna z inną, która stanowi przedmiot wyceny, ze względu na stan prawny, położenie, przeznaczenie oraz inne cechy, wpływające na jej wartość³⁹⁷. Po raz kolejny ustawodawca zdecydował się na stworzenie autonomicznej konstrukcji w celach technicznych, mając na celu ułatwienie stosowania procedur i instytucji, wynikających z ustawy. Konstrukcja nieruchomości w u.g.n. stworzona została na podstawie celów przypisanych tej ustawie, co bezpośrednio stanowi przejaw instrumentalizacji prawa. Z ogólnego pojęcia nieruchomości wyodrębniono bowiem działki gruntu oraz działki budowlane. W ujęciu funkcjonalnym tę kategorię nieruchomości, należy uznać za część składową nieruchomości, wyodrębnioną w celach określonych przez prawodawcę. Działkę gruntu, na potrzeby ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami, zdefiniowano jako niepodzielną, ciągłą część powierzchni ziemskiej stanowiącej część lub całość nieruchomości gruntowej³⁹⁸. Konstrukcja ta oznacza, że działka gruntu stanowi węższą kategorię aniżeli sama nieruchomość, niejako stanowi jej część, wyodrębnioną na potrzeby określone w ustawie. Wydzielenie kategorii węższej

³⁹⁵ Art. 2 ust 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własność lokali.

³⁹⁶ M. Wolanin, *Komentarz do...*, op.cit.

³⁹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 września 2017 r., sygn. I OSK 377/17.

³⁹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 października 2009 r., sygn. I OSK 5/09.

od nieruchomości, stanowi znaczne ułatwienie w zakresie stosowania przepisów ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami. Dodatkowo należy podkreślić, że pojęcie „działki gruntu” zostało zaczerpnięta z prawa geodezyjnego i kartograficznego³⁹⁹, zatem podobnie jak na gruncie prawa podatkowe, ustawodawca wykorzystuje pojęcia techniczne i specjalistyczne, które w konsekwencji prowadzą do efektywniejszego i skuteczniejszego zarządzania kwestiami związanymi z prawem własności nieruchomości. Za działkę budowlaną ustawodawca uważa natomiast zabudowaną działkę gruntu, której wielkość, cechy geometryczne, dostęp do drogi publicznej oraz wyposażenie w urządzenia infrastruktury technicznej umożliwiają prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków i urządzeń położonych na tej działce⁴⁰⁰. W doktrynie, jak i orzecznictwie podkreśla się, że pojęcie działki budowlanej, podobnie jak i działki gruntu, zostało wprowadzone do ustawy wyłącznie dla celów przypisanych w ustawie o gospodarce nieruchomościami⁴⁰¹. Pojęcie działki budowlanej oparte jest przede wszystkim na aspekcie funkcjonalnym, związanym z tym, czy możliwe jest jej wykorzystanie do zagospodarowania, w tym przede wszystkim do zabudowy.

Instrumentalizacja pojęcia nieruchomości na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, należy ocenić w sposób pozytywny, gdyż wydzielone zostały kategorie nieruchomości, niezbędne do przypisania odpowiednich zasad gospodarowania nimi. W szczególności sposób regulacji ma na celu prawidłową realizację zasady określonej w art. 12 u.g.n., zgodnie z którą podmioty publiczne są zobowiązane do gospodarowania nieruchomościami w sposób zgodny z zasadami prawidłowej gospodarki. Konstrukcja przepisów obejmujących zarówno pojęcie nieruchomości, jak i gospodarowania nimi, instrumentalizowana jest w taki sposób, aby realizacja tej funkcji miała charakter zupełny i w konsekwencji efektywny. Jednakże termin „zasada prawidłowej gospodarki” nie został wyjaśniony na gruncie ustawy, należy jednak wskazać, że stanowi ona ogół czynności prawnych i faktycznych, wynikających z przepisów ustawy⁴⁰². G. Bieniek podkreśla, że prawidłowa gospodarka może przybierać charakter czynności negatywnych i pozytywnych⁴⁰³. Czynności negatywne to ogół

³⁹⁹ Zgodnie z § 9 ust 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, za działkę ewidencyjną uważa się ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych.

⁴⁰⁰ Art. 4 pkt. 3a u.g.n.

⁴⁰¹ M. Wolanin, *Komentarz do...*, op.cit.

⁴⁰² G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka...*, op.cit. s. 102.

⁴⁰³ Ibidem.

zdarzeń, mających na celu zabezpieczenie nieruchomości przed zniszczeniem lub uszkodzeniem. Pozytywne natomiast to takie zarządzanie przedmiotem, aby przynosił określone korzyści, przypisane do tej rzeczy.

Przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami mają za zadanie stworzenie określonych instrumentów i instytucji, które w konsekwencji doprowadzą do efektywnej realizacji zasady prawidłowej gospodarki⁴⁰⁴. Stanowi to bezpośrednie potwierdzenie jak istotna jest instrumentalizacja prawa w procesie jego tworzenia oraz stosowania. W konsekwencji bowiem pozwala na realizację określonych celów za pomocą narzędzi uregulowanych prawem. Zasada prawidłowej gospodarki stanowi niemal centralne zagadnienie, na którym stworzone zostały regulacje ustawy o gospodarce nieruchomościami⁴⁰⁵. Instrumentalizacja prawa prowadzi więc bezpośrednio do zachowania i realizacji wskazanej funkcji. Dodatkowo, konstrukcja wynikająca z ustawy, pozwala na znacznie efektywniejsze zarządzanie zasobami publicznymi. Podkreślić należy również, że wyodrębnienie struktur wyłącznie na potrzeby określonej dziedziny prawa, nie spowodowało naruszenia zasad i wartości systemu prawnego, wręcz przeciwnie, pozwala na bardziej spójne zarządzanie określonymi zadaniami, a w konsekwencji do efektywnej realizacji przypisanych funkcji. Zdaje się, że struktura i regulacje wynikające z ustawy o gospodarce nieruchomościami, mogłyby stanowić wzór do wprowadzania zmian w konstrukcji nieruchomości w innych ustawach, w szczególności z zakresu prawa podatkowego. Wyodrębnienie określonych kategorii na potrzeby realizowanych przez określoną dziedzinę funkcji, znacznie ułatwia zarządzanie celami.

4.3. Gospodarowanie nieruchomościami jako przejaw instrumentalizacji prawa

W rozważaniach poprzedzających podkreślone zostało, że nadrzędną zasadą, zgodnie z którą podmioty publiczne gospodarują nieruchomościami jest zasada określona w art. 12 u.g.n., dotycząca prawidłowej gospodarki.

⁴⁰⁴ Zob. M. Gross, *Gospodarka nieruchomościami publicznymi w ujęciu systemowym z uwzględnieniem wybranych badań prowadzonych przez międzynarodową federację geodetów*, Acta Scientiarum Polonorum Administratio Locorum 9 (2), Warszawa 2010.

⁴⁰⁵ M. Wolanin, *Komentarz do...*, op.cit.

Ogół zasad, narzędzi i instytucji określonych w ustawie, ma zatem na celu stworzenie odpowiednich warunków do zarządzania nieruchomościami, z zachowaniem zasad wynikających z przepisów prawa. Zasady określone w ustawie o gospodarce nieruchomościami mają w konsekwencji doprowadzić do zabezpieczenia odpowiedniego gospodarowania nimi. Prawidłowe gospodarowanie wynikać może między innymi z zabezpieczenia stanu nieruchomości, ale również z takim zarządzaniem, aby nieruchomość przynosiła określone prawem pożytki, co może być konsekwencją odpowiedniego zarządzania, np. zawierania umów cywilnoprawnych, takich jak najmu czy dzierżawy. Prawidłowe gospodarowanie obejmować będzie również zbywanie lub nabywanie nieruchomości, z zastrzeżeniem szczególnych zasad wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami⁴⁰⁶.

Gospodarowanie nieruchomościami stanowi zatem ogół czynności prawnych i faktycznych. Ustawa nie reguluje definicji legalnej gospodarowania, w związku z tym, należy sięgnąć w pierwszej kolejności do dyrektyw wykładni językowej. Etymologia „gospodarowania” wywodzi się od słowa „gospodarowanie”, które zgodnie ze słownikiem języka polskiego, związane jest z kierowaniem, zarządzaniem oraz decydowaniem⁴⁰⁷, w tym przypadku dookreślając, nieruchomościami. Na podstawie poglądów doktryny należy wysunąć tezę, że gospodarowanie nieruchomościami to ogół czynności faktycznych i prawnych, obejmujących kierowanie, zarządzanie oraz dysponowanie nieruchomościami⁴⁰⁸. Zasady ogólne w zakresie gospodarowania nieruchomościami wynikają wprost z przepisów prawa cywilnego i obejmują przede wszystkim tzw. triadę uprawnień właściciela, szczególne zasady natomiast wynikają z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Ustawodawca na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, dokonuje instrumentalizacji przepisów prawa cywilnego, dostosowując je na swoje własne potrzeby, co było już zauważalne przy aspektach odnoszących się do rozumienia nieruchomości. Ustawodawca na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, znacznie rozszerza obowiązki względem przepisów prawa cywilnego, co wynika bezpośrednio ze specyfiki tej ustawy. Reguluje ona bowiem obrót szczególnym przedmiotem jakim jest nieruchomość, przez podmiot publiczny, w stosunku, do którego

⁴⁰⁶ Zob. A. Zołotar, *Cywilnoprawne prawne formy gospodarowania nieruchomościami JST*, [w:] *Gospodarowanie nieruchomościami w jednostkach sektora finansów publicznych praktyczne wskazówki w świetle obowiązujących przepisów i orzecznictwa*, red. D. Pęchorzewski, Warszawa 2014.

⁴⁰⁷ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/gospodarowanie.html>.

⁴⁰⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. I OSK 1361/13.

znacznie częściej tworzone są większe ograniczenia niż w zakresie osób prywatnych, co zostało szerzej opisane w rozdziale poprzedzającym. Szczególnie trafna dla potrzeb niniejszej rozprawy jest definicja gospodarki nieruchomościami stworzona przez R. Wiśniewskiego, który wskazuje, że należy ją definiować jako celowo zorganizowany system, składający się z zarówno procedur finansowych, ekonomicznych, ale również powiązań z innymi dziedzinami i planowaniem⁴⁰⁹.

Gospodarkę nieruchomościami należy zatem rozumieć jako całokształt działań w sferze procedur, jak i zarządzania, które w konsekwencji mają prowadzić do realizacji zasady prawidłowej gospodarki. Instrumentalizacja zasad związanych z gospodarką nieruchomością została wykorzystana w taki sposób, aby zapewnić realizację głównego celu, jakim jest prawidłowa gospodarka, która w konsekwencji prowadzi do realizacji innych założeń. Wśród czynności faktycznych i prawnych, składających się na gospodarowanie, G. Bieniek wymienia m.in. ewidencjonowanie nieruchomości, ich wycenę, zabezpieczenie przed zniszczeniem, nabywanie i zbywanie nieruchomości (a więc obrót nimi), czy podejmowanie czynności sądowych i administracyjnych⁴¹⁰. Katalog ten ma charakter otwarty i może obejmować znacznie więcej czynności, aniżeli wymienione. Natomiast zdaniem Najwyższej Izby Kontroli prawidłowa gospodarka nieruchomościami powinna polegać przede wszystkim na sporządzaniu planu wykorzystania zasobu nieruchomości, wraz z ich przeznaczeniem, udostępnianiem osobom trzecim, a także spisu nieruchomości niezbędnych do realizacji zadań własnych lub inwestycji⁴¹¹.

Szczególnie istotna dla niniejszej rozprawy, jest jedna z procedur wyodrębnionych na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, którą stanowi obrót nieruchomościami. Pojęcie obrotu nieruchomościami wynika wprost z art. 13 u.g.n., który reguluje poprzez wyliczenie możliwe jego formy⁴¹². Zgodnie z przepisami ustawy, obrót następuje przede wszystkim na podstawie czynności cywilnoprawnych o charakterze zarówno odpłatnym, jak i nieodpłatnym, np. w drodze umowy darowizny czy przekazania w drodze umowy partnerowi prywatnemu lub spółce, w ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prawnym. Należy jednak pamiętać, że co do zasady ustawa o gospodarce nieruchomościami znacznie ograniczyła tryb zawierania umów,

⁴⁰⁹ R. Wiśniewski, *Gospodarowanie gminnymi zasobami nieruchomości*, Olsztyn 2008, s. 22.

⁴¹⁰ G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka...* op.cit., s. 345.

⁴¹¹ Najwyższa Izba Kontroli. Delegatura w Lublinie, Informacja o wynikach kontroli zbywania nieruchomości komunalnych przez gminy, Lublin 2003, s. 5.

⁴¹² E. Gniewek, *Prawo rzeczowe, system prawa prywatnego, tom III*. Dostęp: Legalis.

sprowadzając właściwie do jednej z form przetargu. W przypadku obrotu nieruchomościami publicznymi w drodze czynności cywilnoprawnych, przede wszystkim normy odnoszące się do przeniesienia własności, wynikające z art. 155-158 k.c., ale również przepisy prawa cywilnego w zakresie formy czynności prawnej oraz wad oświadczenia woli⁴¹³. Przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowią przepisy szczególne i powinny być przestrzegane przed regulacjami kodeksowymi, jednak kodeks cywilny stosuje się w kwestiach w ustawie nieuregulowanych⁴¹⁴.

Podstawową formą obrotu nieruchomościami, podobnie jak w zakresie obrotu prywatnego, jest umowa sprzedaży. Na gruncie prawa cywilnego, strony mają możliwość modyfikowania postanowień obejmujących postanowienia tej umowy. Ustawa o gospodarce nieruchomościami jednak znacznie tę swobodę ograniczona, co wynika z zasad przypisanych gospodarce nieruchomościami, stanowiącymi własność publiczną, przede wszystkim zaś zasady prawidłowego gospodarowania⁴¹⁵. Naczelną zasadą prawa cywilnego jest swoboda zawierania umów, uregulowana w art. 351¹ k.c., zgodnie z którą strony mogą układać stosunek prawny według swojego uznania, jeżeli jego treść lub cel nie sprzeciwia się właściwości stosunku, ani zasadom współżycia społecznego. Prawo cywilne przyznaje zatem, w granicach prawa oraz zasad współżycia społecznego, stronom dowolność w kształtowaniu swoich stosunków⁴¹⁶. Prawo cywilne reguluje jednak, co do zasady, stosunki między podmiotami prywatnemu, z założenia ze sobą równymi. Przełożenie tej zasady na gospodarowanie nieruchomościami publicznymi, mogłoby doprowadzić w konsekwencji do istotnego naruszenia prawa. Ustawodawca zdaje się podzielać to założenie, co udowadnia charakter zasad stworzonych na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Przejaw instrumentalizacji prawa stanowią zatem wszelkie zasady określone w ustawie, w tym te dotyczące bezpośrednio sprzedaży nieruchomości stanowiących własność publiczną. Wśród zasad przypisanych do sprzedaży nieruchomości, należy wymienić przede wszystkim zasadę przetargu oraz zasady jej współtowarzyszące, wynikające wprost z konstrukcji tej formy obrotu. Dodatkowo na szczególne wyodrębnienie zasługuje zasada pierwszeństwa i przestrzegania przepisów o pomocy

⁴¹³ Wśród wad oświadczenia woli Kodeks cywilny wymienia brak świadomości lub swobody, pozorność, błąd, podstęp lub groźbę.

⁴¹⁴ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, *op.cit.* Dostęp: Legalis. Podobnie: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. IV CSK 211/09.

⁴¹⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. I OSK 1361/13.

⁴¹⁶ M. Safjan, Komentarz do artykułu 353¹ Kodeksy cywilnego [w:] Kodeks Cywilny. Komentarz, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

publicznej⁴¹⁷. Ogół tych zasad pozwala na wyodrębnienie określonych reguł związanych z gospodarką nieruchomości, a również na dostrzeżenie zjawiska instrumentalizacji w tych przepisach. Zasada przetargu, obok zasady prawidłowej gospodarki, jest jedną z najistotniejszych zasad, będąca jednocześnie przejawem instrumentalizacji prawa, gdyż bezpośrednio prowadzi do realizacji funkcji prawidłowej gospodarki mieniem publicznym. Przetarg stanowi również podstawę społecznej kontroli, rozporządzania nieruchomościami publicznymi⁴¹⁸. Obrót nieruchomościami za pomocą narzędzia jakim jest przetarg, wynika wprost z przepisu art. 37 ust. 1., zgodnie z którym, z zastrzeżeniem określonych w ustawie wyjątków, nieruchomości (publiczne) są sprzedawane w drodze przetargu. Zasada trybu przetargowego obejmuje również udostępnienie nieruchomości w ramach umów dzierżawy, najmu, użytkowania wieczystego oraz użytkowania w przypadku zawierania umów na czas dłuższy niż trzy lata bądź nieokreślony⁴¹⁹, w zakresie zaś umów zawieranych na czas krótszy niż wskazany, istnieje fakultatywność w wyborze trybu przetargowego.

Regulacja wynikająca z art. 37 u.g.n., stanowi odstępstwo od zasad przypisanych prywatnemu obrotowi nieruchomościami, wynikających z przepisów prawa cywilnego. Forma przetargu w obrocie nieruchomościami publicznymi stanowi ograniczenie zasady swobody umów, wynikającej z przepisów prawa cywilnego, co podkreślono w rozważaniach poprzedzających⁴²⁰. Rozwiązanie to nie powinno budzić wątpliwości, gdyż jedną ze stron umowy jest podmiot prawa publicznego. Podmiot publiczny zazwyczaj charakteryzuje się pewnym określonym władztwem (*imperium*), co w konsekwencji jest przyczyną tworzenia znacznie bardziej szczegółowych regulacji aniżeli w stosunku do podmiotów prywatnych⁴²¹. Ma to na celu ochronę drugiej strony przed ewentualnymi nadużyciami, ale także stworzenie narzędzi prawnych do efektywniejszego i skuteczniejszego zarządzania mieniem. W konsekwencji znacznego ograniczenia cywilistycznej koncepcji swobody umów, ograniczona została również swoboda w wyborze kontrahenta, ze względu na częste zastrzeżenie prawa pierwokupu lub konieczność przestrzegania przetargowych zasad wyłaniania nabywcy, a także swoboda w określaniu ceny. Ograniczenie to widoczne jest przede wszystkim

⁴¹⁷ Zob. R. Padrak, *Zbywanie i oddawanie do korzystania nieruchomości samorządu i skarbu państwa*, Warszawa 2010.

⁴¹⁸ E. Bieniek, *Obrót nieruchomościami...*, op.cit., s. 107.

⁴¹⁹ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. I OSK 1035/08.

⁴²⁰ G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka...*, op.cit. s. 110.

⁴²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. SK 39/15.

w prawnej konstrukcji przetargu, gdzie poza kwestią autonomii woli rozporządzania nieruchomościami przez właściciela, ograniczone zostały wszelkie jej przejawy⁴²².

Przetarg ma na celu wyłonienie najodpowiedniejszej oferty, zazwyczaj przesłanką wyboru jest cena, jednak organizujący przetarg ma możliwość wskazania również innych elementów. Tryb przetargowy jest zatem narzędziem ustawodawcy wykorzystanym w celu realizacji określonych założeń, ale również ochrony przypisanych do tego celu zasad. Celem nadrzędnym regulacji odnoszącej się do formy przetargowej jest zabezpieczenie interesów jednostek samorządu terytorialnego oraz Skarbu Państwa, przede wszystkim w zakresie prawa budżetowego. Przetarg stanowi jednak również instrument umożliwiający prowadzenie kontroli zewnętrznej w zakresie czynności wykonywanych w zakresie własności publicznej. Ponadto określenie formy szczególnej jest przejawem zasady sprawiedliwości, gdyż przetarg zabezpiecza przed nadużyciami, ze względu na brak całkowitej swobody w doborze kontrahenta, w transakcjach w których zaburzona jest równowaga stron przez to, że jedna ze stron charakteryzuje się władztwem administracyjnym. Dodatkowo, istotne jest to, że w przypadku zarządzania mieniem publicznym, w tym również nieruchomościami, zastosowanie mają ogólne zasady prawa administracyjnego, w którym organy działają w granicach prawa i na podstawie upoważnienia z niego wynikającego. W konsekwencji prowadzi to do znacznie rozbudowanych przepisów obejmujących prawa i obowiązki organów publicznych. W przypadku nieruchomości granice te są jeszcze bardziej precyzyjne, ze względu na ich doniosłość prawną.

Jak zostało podkreślone w rozważaniach odnoszących się do podziału własności, nieruchomości mogą stanowić własność prywatną oraz publiczną⁴²³, ustawodawca rzadko wykorzystuje metody właściwe dla *imperium*, natomiast podział ten, ze względów funkcjonalnych, obarczony jest po stronie nieruchomości publicznych ograniczeniami w zakresie gospodarowania. Wynika to z realizacji funkcji przypisanych do Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego oraz ochrony ich interesów.

W doktrynie dodatkowo podnosi się, że szczególny charakter obrotu nieruchomościami wynika również z faktu, że własnością nie dysponuje sam właściciel, a organ, który działa w jego imieniu⁴²⁴. Kwestii tej nie należy jednak przekładać na całość

⁴²² E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit.. Dostęp: Legalis.

⁴²³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. SK 30/04.

⁴²⁴ Zob. Ł. Sanakiewicz, *Szczególne formy obrotu nieruchomościami publicznymi: zagadnienia prawne*, Katowice 2015.

stosunków własnościowych, gdyż po przemianach ustrojowych⁴²⁵. W orzecznictwie Sądu Najwyższego jasno podkreślono, że własność mienia państwowego może przysługiwać także innym podmiot, przede wszystkim zaś państwowym osobom prawnym⁴²⁶. Zasada ta stanowi odstępstwo od istniejącej w poprzednim systemie prawnym zasady jednolitego funduszu własności państwowej.

Przetarg na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, co do zasady, przeprowadzony jest w dwóch formach – ustnej i pisemnej, przy czym, zgodnie z postanowieniami ustawy o gospodarce nieruchomościami, ustna forma ma na celu uzyskanie jak najwyższej ceny, pisemna zaś ofertę najkorzystniejszą⁴²⁷. Przetarg może przybrać formę ograniczonego i nieograniczonego, o czym decyduje jego organizator⁴²⁸, z zastrzeżeniem, że przesłanką wymaganą do realizacji przetargu ograniczonego jest możliwość realizacji jego przedmiotu przez określoną grupę podmiotów. Tryb przetargowy stanowi zasadę przy zbywaniu prawa własności nieruchomości publicznych. Tryb bezprzetargowy traktowany jest jako wyjątek od ogólnej zasady, a przesłanki jego zastosowania zostały wymienione wprost w przepisach ustawy. Ustawodawca określić przesłanki obligatoryjne oraz fakultatywne, w którym można zrezygnować z ogólnej zasady trybu przetargowego. Przesłanki te podlegają ścisłej wykładni, zakazane jest stosowanie w tym zakresie wykładni rozszerzającej⁴²⁹. Przesłanki zastosowania trybu bezprzetargowego należy uzasadnić względami społecznymi, gospodarczymi, a także politycznymi i ustrojowymi⁴³⁰. Odstępstwo od zasady trybu przetargowego, podobnie jak i samą zasadę, uznać należy za przejaw instrumentalizacji prawa. W związku z charakterem pracy, nie zostaną tu wymienione wszystkie sytuacje, w których ustawodawca wyłącza tryb przetargowy. Praca oparta jest na mechanizmach instrumentalizacji zachodzącymi w przepisach prawa, nie zaś na omawianiu określonych procedur czy schematów.

Wśród najważniejszych wyjątków od trybu przetargowego, wymienić należy już wskazane we wcześniejszych rozważaniach, prawo pierwszeństwa, nieodpłatne zbycie nieruchomości lub gdy zbycie następuje między Skarbem Państwa a jednostkami

⁴²⁵ W poprzednim systemie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 16 października 1961 r. sygn. 1 CO 20/61, określił, że mienie państwowe należy do całego narodu, jednak jest on reprezentowany przez państwo, co w konsekwencji prowadziło do realizacji tzw. jednolitego funduszu własności państwowej.

⁴²⁶ Uchwała siedmiu sędziów z dnia 18 czerwca 1991 r., sygn. III CZP 38/91.

⁴²⁷ Konstrukcja ta wynika wprost z przepisu art. 40 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

⁴²⁸ Zgodnie z treści przepisu art. 38 u.g.n. przetarg ogłasza, organizuje i przeprowadza minister właściwy ds. budownictwa.

⁴²⁹ E. Gniewek, *Obrót nieruchomościami...*, op.cit. s. 168.

⁴³⁰ G. Bieniek, *Komentarz do ustawy o gospodarce nieruchomościami*, Warszawa 2011, s. 286.

samorządu terytorialnego oraz między tymi jednostkami. Przesłanki te uzasadnione są wyżej wskazanymi przyczynami, ponadto podkreślić należy, że wyłączenie tych zdarzeń z trybu przetargu uzasadnione jest również racjonalnością ustawodawcy. Wymaganie trybu przetargu w transakcjach pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa, prowadziłyby do nadmiernego ich formalizmu. Dodatkowo, nawet w przypadku trybu bezprzetargowego obrotu nieruchomościami, ustawodawca na gruncie gospodarki nieruchomościami, wymaga ujawnienia zamiaru rozporządzenia nieruchomościami⁴³¹, co również stanowi przejaw instrumentalizacji, a więc dostosowania procedury do szczególnego rodzaju obrotu. Konieczność ujawnienia zamiaru zbycia nieruchomości w trybie bezprzetargowym stanowi również podstawę kontroli społecznej. Zgodnie z art. 35 u.g.n. organ ma obowiązek sporządzić i podać do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, oddanie w najem, dzierżawę. Zasada jawności przy rozporządzaniu nieruchomościami publicznymi została powszechnie zaakceptowana również na gruncie orzecznictwa, Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 11 maja 2005 r. sygn. III CK 562/04 podkreślił, że naruszenie zasady jawności prowadzić może w konsekwencji do nieważności umowy, co stanowi najdotkliwszy środek w zakresie nieważności czynności prawnych. Zasada jawności stanowi zatem jedną z najdonioślejszych zasad prawnych w zakresie gospodarki nieruchomościami, stanowi także przejaw instrumentalizacji, gdyż kreuje przepisy w taki sposób, aby w konsekwencji prowadzić do realizacji zasady efektywności oraz prawidłowej gospodarki⁴³².

Podsumowując, należy podkreślić, że ustawa o gospodarce nieruchomościami w zakresie obrotu nieruchomościami, kreuje znaczną ilość przepisów ograniczających zarówno zasadę swobody umów, jak również samych przepisów ogólnych prawa cywilnego, jednak w kwestiach nieuregulowanych na jej gruncie, stosowane są przepisy ogólne wynikające z przepisów kodeksu cywilnego. Gospodarka nieruchomościami publicznymi w znacznej części jednak stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, co w konsekwencji prowadzi do znacznych odstępstw w stosunku do przepisów kodeksu cywilnego, które mają na celu realizację zasady prawidłowej gospodarki oraz zasad jej towarzyszących⁴³³.

⁴³¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. II CSK 140/14.

⁴³² Wyrok Naczelnego sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2015 r., sygn. I OSK 861/15.

⁴³³ Zob. J. Mielczarek-Mikołajów, *Konstrukcje cywilnoprawne w gospodarce nieruchomościami – zagadnienia wybrane* [w:] *Public administration civilization. Jubilee Book on the occasion of the 80 anniversaries of the birth of Professor UWr Ph. Dr Jan Jeżewski*, red. J. Korczak.

4.4. Gospodarka nieruchomościami jako narzędzie w kształtowaniu dochodów publicznych.

Gospodarka nieruchomościami stanowi również instrument zarządzania dochodami publicznymi. Nie powinno budzić wątpliwości, że istnieje relacja pomiędzy aktywną oraz efektywną gospodarką nieruchomościami a poziomem dochodów⁴³⁴. Nieruchomości stanowią przedmiot wchodzący w skład mienia jednostek samorządu terytorialnego oraz Skarbu Państwa. Jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, nieruchomości należące do tych podmiotów, stanowią tzw. własność publiczną, charakteryzującą się szczególnymi zasadami gospodarowania nią. Zasady, takie jak efektywności czy prawidłowej gospodarki, mogą w konsekwencji przekładać się na poziom dochodów na gruncie finansów publicznych. Wysunąć należy zatem tezę, że odpowiednie zarządzania (gospodarowania) nieruchomościami publicznymi, stanowi narzędzie do kształtowania odpowiedniego poziomu dochodów⁴³⁵. Dodatkowo, należy podkreślić, że samo ukształtowanie przepisów z zakresu gospodarki nieruchomościami, jak również finansów publicznych, prowadzi do zabezpieczenia mienia, na które składają się nieruchomości, a w konsekwencji także dochodów możliwych do osiągnięcia z tego składnika. Konstrukcja ta wynika bezpośrednio z cech nieruchomości, przede wszystkim zaś z wysokiej wartości tej rzeczy.

Nieruchomości w prawie finansowym zajmuje szczególnie istotne miejsce. Po pierwsze, jak zostało już przedstawione w poprzednich rozdziałach, stanowić może zabezpieczenie, ze względu na swoją wartość, po drugie zaś może stanowić narzędzie, które pozwoli kreować określone dochody. Tak doniosłe znaczenie nie pozostawia wątpliwości co do tego, że szczególne restrykcyjne reguły w obrocie tym przedmiotem, są konieczne i należy ocenić je w sposób pozytywny. Nieruchomość stanowić może również zróżnicowane dochody gminy. Wśród najbardziej istotnych wyróżnić należy dochody osiągane ze względu na opłaty związane z posiadaniem nieruchomości, gdzie wymienić należy przede wszystkim wpływy z podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego. Innym źródłem są czynności związane z udostępnianiem przez gminę praw

⁴³⁴ Zob. K. Marek, R. Baum, *Efektywność wybranych instrumentów gospodarki nieruchomościami gminy – aspekty teoretyczne*, Stowarzyszenie Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, Roczniki Naukowe, tom XVIII, z. 3, Poznań 2016.

⁴³⁵ M. Poniatowicz, *Nieruchomość jako...*, op.cit. s. 639.

do korzystania z nieruchomości, przede wszystkim w drodze najmu, dzierżawy, ale również w znaczeniu definitywnym poprzez umowę sprzedaży. Jako osobne źródło należy wymienić również opłaty, które związane są z rozwojem nieruchomości, takie jak opłata adiacencka czy planistyczna, oraz wpływy z innych podatków i opłat, przede wszystkim w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz spadków i darowizn⁴³⁶. Dochody osiągnięte z nieruchomości mogą zatem przybierać postać pośrednich, jak i bezpośrednich, zauważyć należy jednak jak liczne są to źródła i jak w konsekwencji mogą przekładać się na wysokość osiągniętych dochodów.

Wymienione źródła dochodów, po raz kolejny, podkreślają, jak istotnym instrumentem w zarządzaniu funkcjami prawa jest prawo podatkowe. Normy tego prawa kreują w sposób bezpośredni sytuację prawną wielu podmiotów, zarówno prywatnych, jak i publicznych. Prawo podatkowe stanowi również gałąź prawa, w której instrumentalizacja jest szczególnie istotna i dostrzegalna, co uzasadnione jest jego szczególnym charakterem. Z tego też powodu, rozważania na temat instrumentalizacji prawa własności nieruchomości został poświęcony osobny rozdział. Na potrzeby niniejszego podrozdziału, koniecznym jest zaznaczenie, że podatki, które obejmują swym zakresem przedmiotowym nieruchomości, stanowią przede wszystkim narzędzie w kształtowaniu dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Gmina jako jednostka, ma prawo do kształtowania stawek podatku od nieruchomości oraz kształtowania zwolnień przedmiotowych⁴³⁷. Przyznanie tej kompetencji gminie, stanowi narzędzie do kształtowania jej sytuacji prawnofinansowej w oparciu o potrzeby własne. Instrumentalizacja prawa finansowego może więc być również przekazywana wraz z kompetencjami do organów, które obowiązane są do stosowania określonych przepisów. Konstrukcja ta wynika wprost z mechanizmu instrumentalizacji, która dokonywana może być zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa. Zasada ta ma znaczenie przede wszystkim, gdy adresatem norm są organy administracji publicznej, realizujące kompetencje państwa. Niemożliwe jest oderwanie instrumentalizacji prawa na etapie jego stosowania z pominięciem wskazanych organów.

Zbycie nieruchomości publicznych obwarowane zostało szczególnym trybem przetargowym, podkreślenia wymaga jednak również regulacja, wynikająca z art. 135 u.f.p., zgodnie z którą zakup lub budowa nieruchomości na potrzeby organów

⁴³⁶ Zob. J. Cymerman, *Aktywna gospodarka nieruchomościami w gminie. Prawo, instrumenty, dochody gmin*, Koszalin 2011.

⁴³⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2003 r., sygn. Sa/Rz 235/03.

administracji rządowej wymaga zgody ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa. Potwierdza to tezę, że wszelkie czynności obejmujące w swym przedmiocie nieruchomości, zawierane są w szczególnym trybie, z uwzględnieniem zasady efektywności oraz prawidłowej gospodarki⁴³⁸. Zakup lub budowa, podobnie jak i zbycie nieruchomości, prowadzi w konsekwencji do obrotu środkami publicznymi i ich wykorzystanie musi być proporcjonalne do celu, jakiemu mają służyć. Efektywność gospodarowania powiązana jest nie tylko z odpowiednim wydatkowaniem środków, ale także z należytym wykorzystaniem zasobów, które już znajdują się w posiadaniu jednostki, stąd też ustawa o finansach publicznych wymaga zgody ministra właściwego do spraw budownictwa na zakup lub budowę nieruchomości. Instrumentalizacja prawa jest zatem instytucją szczególnie istotną także na gruncie zarządzania środkami publicznymi, pozwala bowiem na wyodrębnienie celów oraz dobranie środków ich realizacji. Wymienione powyższej szczególne zasady gospodarowania nieruchomościami są również bezpośrednią konsekwencją regulacji ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 28 u.f.b. instytucje gospodarki budżetowej samodzielnie gospodarują mieniem, kierując się zasadą efektywności⁴³⁹. Zasada efektywności określona w ustawie o finansach publicznych stanowi odpowiednik zasady prawidłowej gospodarki, określonej w ustawie o gospodarce nieruchomości. Dodatkowo uregulowanie zasady tej w stosunku do instytucji gospodarki budżetowej, pozwalają na określenie, że zasada ta stanowi również podstawę gospodarowania mieniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Zasada efektywności jest powiązana z instrumentalizacją prawa i ma za zadanie prowadzić do prawidłowej realizacji określonych celów. Zasada ta i jej odpowiednik w ustawie o gospodarce nieruchomościami stanowi podstawę zarządzania szczególnym przedmiotem, jakim jest nieruchomości. Jak zostało wspomniane we wcześniejszych rozważaniach nieruchomości spełnia wiele doniosłych funkcji, a ich realizacja musi być zabezpieczona odpowiednimi zasadami prawa. Zasady te stanowią również kierunek i granice instrumentalizacji, pozwalają bowiem na efektywną realizację celów za pomocą nieruchomości. Ustawa o gospodarce nieruchomościami stanowi zatem istotny przykład instrumentalizacji prawa własności

⁴³⁸ J. Wierzbicki, Komentarz do artykułu 135 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, red. A. Mikos-Site, Warszawa 2020. Dostęp: Legalis.

⁴³⁹ Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z dnia 12 maja 2014 r., nr. KBF-4101-05-00/2013.

nieruchomości i pozwala na ukazanie szczególnej roli nieruchomości w systemie prawnym. Zagadnienie to ukazuje również zakres podmiotowy nieruchomości, której adresatem może być zarówno obywatel, podatnik, ale także samo państwo, jak w przypadku ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ukazuje to również szczególne miejsce nieruchomości w systemie prawa, co było impulsem do stworzenia odrębnych zasad zarządzania nimi. Odpowiednie zarządzanie nieruchomościami, prowadzące w konsekwencji do realizacji celów nie byłoby możliwe bez instrumentalizowania przepisów.

Rozdział V Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości w konstrukcji prawnej podatków majątkowych

5.1. Uwagi wstępne

Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości jest szczególnie widoczna na gruncie prawa podatkowego. Uzasadnić należy to przede wszystkim funkcjami, jakie przypisane są do tej gałęzi prawa.

Za najdonioślejszą z funkcji prawa podatkowego uznaje się funkcję fiskalną, redystrybucyjną oraz stymulacyjną. Funkcje te mają na celu osiągnięcie określonych przez ustawodawcę celów, co możliwe jest między innymi przy wykorzystaniu instrumentalizacji prawa. Jak zostało podkreślone w toku rozważań, instrumentalizacja jest bezpośrednio związana z funkcjami oraz celami, przypisanymi do określonej gałęzi prawa, a funkcje prawa podatkowego odpowiadają konstrukcji instrumentalizacji, w konsekwencji prowadzą bowiem do osiągania założonych przez ustawodawcę celów.

Funkcja fiskalna jako jedna z istotniejszych funkcji prawa podatkowego ma za zadanie dostarczać (jak również zabezpieczać) wpływy do budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, co w konsekwencji pozwala na realizację innych jego funkcji⁴⁴⁰. Funkcja fiskalna może stanowić impuls również dla instrumentalizacji. Niektóre z konstrukcji prawa podatkowego są skonstruowane w taki sposób, aby dostarczać jak największe wpływy do budżetu. Kolejne z funkcji prawa podatkowego, redystrybucyjna i stymulacyjna mogą być realizowane dopiero, gdy zostanie zabezpieczony cel funkcji fiskalnej. Funkcja stymulacyjna polega na takim kreowaniu przepisów prawa podatkowego, aby oddziaływała na społeczeństwo, co jest bezpośrednim przejawem instrumentalizacji prawa, zgodnie z którą prawo traktowane jest jako narzędzie do osiągania założonych celów. W innej koncepcji możliwe jest sprowadzenie funkcji stymulacyjnej do odpowiednika procesu instrumentalizacji w prawie podatkowym. Funkcja redystrybucyjna natomiast ma za zadanie w sposób odpowiedni podzielić dochody osiągane z podatków na konkretne cele oraz zadania (zgodnie z polityką społeczno-gospodarczą przyjętą przez rząd).

⁴⁴⁰ Zob. A. Paluch-Dybek, *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, Współczesne Problemy Ekonomiczne nr 2, Szczecin 2018.

Konstrukcja funkcji prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że zachodzi uzasadniona potrzeba instrumentalizacji prawa, w przeciwnym razie prawo byłoby bezcelowe, a celowość tego prawa bezpośrednio przejawia się w realizacji przypisanych do niego funkcji i celów. Jest to szczególnie istotna teza, gdyż pozwala na uzasadnienie prawidłowości instrumentalizacji oraz tego, że w powiązaniu z funkcjami i celami gałęzi prawa, nie prowadzi do jego nadużycia. Funkcje prawa podatkowego mają doniosłe znaczenie zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa, a ich konstrukcje są niezbędne w procesie instrumentalizacji, która wiąże się z realizacją celów.

Na wstępie rozważań podkreślone zostało, że instrumentalizacja prawa własności nieruchomości jest szczególnie widoczna na gruncie prawa podatkowego. Kwestia ta wynika z kilku względów. Jako pierwszy należy wymienić szczególną funkcję prawa podatkowego, która w znaczny sposób powiązana jest z instrumentalizacją prawa, a funkcja stymulacyjna niejako odpowiada jej koncepcji. Po drugie nieruchomości na gruncie tej gałęzi prawa zajmuje szczególne miejsce, powiązana jest zarówno z osiąganiem dochodów, jak i zabezpieczeniem zobowiązań podatkowych. W przepisach podatkowych konstrukcja nieruchomości określona została zarówno w ordynacji podatkowej, jak i przepisach szczególnych. Ustawodawca stworzył wiele konstrukcji odnoszących się do tego przedmiotu. Kwestie te pozwalają na zauważenie procesu instrumentalizacji, co wynika zarówno z wielości tych przepisów, jak również ze szczególnej ich doniosłości prawnej. Ze względu na zakres problematyki niniejszej rozprawy, szczególną rolę należy przypisać dwóm elementom konstrukcyjnym podatków – przedmiotowi (nieruchomości) oraz podmiotowi (własność). Pozostałe elementy konstrukcyjne podatków, zostaną przedstawione w rozważaniach przypisanych do jego przedmiotu lub podmiotu. W szczególności opisane zostaną ulgi i zwolnienia w zakresie prawa własności i nieruchomości, co w konsekwencji pozwoli na wyodrębnienie granic instrumentalizacji, określonych w przepisach prawa podatkowego.

Instrumentalizacja, jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, może mieć miejsce we wszystkich rodzajach norm, występujących w porządku prawnym. Analogicznie instrumentalizacja prawa podatkowego dotyczy norm kształtujących w całości konstrukcję podatków, nie zaś wyłącznie jego przedmiotu, ale również podmiotu, czy nawet stawek podatkowych, których zwiększenie lub zmniejszenie prowadzić może do osiągnięcia określonych funkcji i celów. Każdy z elementów struktury podatków może stanowić zatem obszar do instrumentalizacji. Wynika to z założenia, że każdy z elementów spełnia odrębną

funkcję i może prowadzić do realizacji różnych celów. Bez wątplenia jednak najistotniejsze miejsce w niniejszych rozważaniach zajmuje przedmiot podatku, który obejmować może prawo własności nieruchomości.

Przedmiot podatku obejmuje stany faktyczne, od których zaistnienia ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego⁴⁴¹. Przedmiot podatku obejmuje zatem stany prawne oraz sytuacje faktyczne, których *zaistnienie* prowadzi do powstania stosunku prawnopodatkowego. Stany obejmujące przedmiot podatku mogą stanowić jednorazowe zjawiska, takie jak nabycie nieruchomości, nabycie spadku lub przyjmować charakter ciągły np. posiadanie nieruchomości. W zakresie przedmiotu podatku, prawo podatkowe wykazuje szczególnie ścisłe związki z prawem cywilnym. Należy dokonać podziału na zdarzenia cywilnoprawne, które stricte stanowią przedmiot podatku oraz na takie, które jedynie w określony sposób wpływają na stosunku prawnopodatkowe⁴⁴². Zdarzenia cywilnoprawne *sensu stricto* są niezależne od woli człowieka, obejmują zatem takie fakty jak śmierć, narodziny czy zdarzenia nadzwyczajne – powódź, pożar⁴⁴³. Zdarzenia te, co do zasady, nie powodują powstania obowiązku podatkowego. Wyjątek stanowi chociażby śmierć człowieka, która bezpośrednio prowadzi do otwarcia spadku, który w konsekwencji pociąga za sobą określone obowiązki na gruncie prawa podatkowego. W opozycji do zdarzeń cywilnoprawnych, niezależnych od woli człowieka, stoją czynności prawne, które stanowią skonstruowane przez system prawny czynności konwencjonalne podejmowane przez podmioty prawa cywilnego. Ustawa w podstawowym zakresie określa przynajmniej konsekwencje prawne tego zdarzenia prawnego (art. 56 KC). Czynności cywilnoprawne stanowią doniosłą kategorię, jako przedmiot podatku na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, ale także podatku od spadków i darowizn, czy w określonych sytuacjach nawet w podatku od towarów i usług. Cywilnoprawne zdarzenia nie pozostają bez znaczenia również w innych podatkach. Prawodawca przy pomocy prawa cywilnego „kreuje” przepisy prawa podatkowego, co pozwala na przyznanie tym czynnościom przymiotu szczególnego narzędzia w dokonywaniu procesu instrumentalizacji. Konstrukcje prawa cywilnego stanowią zatem doniosły instrument na gruncie prawa podatkowego, w szczególności zaś w kreowaniu strony przedmiotowej i podmiotowej

⁴⁴¹ K. Cień, *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019, s. 206.

⁴⁴² *Ibidem*.

⁴⁴³ K. Cień, *Konstrukcja podatku...*, *op.cit.*, s. 208.

w konstrukcji prawnej podatków, które prowadzić mogą do ich efektywnego wykorzystania w procesie instrumentalizacji. Grupa podatków majątkowych stanowi szczególnie istotny materiał badawczy przy rozważaniach na temat instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Podatki majątkowe w swej konstrukcji są szczególnie powiązane z przedmiotem jakim jest nieruchomość.

Szczególnie istotna, ukazująca proces instrumentalizacji w polskim prawie podatkowym jest ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zwana dalej: „u.o.p.l.”. Ustawa w swym zakresie obejmuje w szczególności podatek od nieruchomości, środków transportowych oraz opłaty targową, miejscową, uzdrowską, reklamową. Na wstępie już należy podkreślić, że szczególnie istotny dla niniejszych rozważań będzie podatek od nieruchomości, który już w samej swej nazwie nawiązuje do przedmiotu niniejszej rozprawy. Dodatkowo ustawa ta stanowi istotny materiał badawczy, pozwalający na określenie relacji pomiędzy prawem cywilnym a podatkowym. Podatek od nieruchomości stanowi podatek majątkowy, cechami szczególnymi tej kategorii podatków jest przede wszystkim klasyfikacja przedmiotu opodatkowania zgodnie z kryterium ekonomicznego powstawania i użytkowania dochodu oraz jednoznaczna konkretyzacja przedmiotu opodatkowania⁴⁴⁴.

Ustawodawca tworząc podmiot oraz przedmiot podatku od nieruchomości, w sposób szczególny wykorzystał konstrukcje prawa cywilnego. Kategoria własności oraz nieruchomości w u.o.p.l. została w znaczny sposób rozszerzona w stosunku do prawa cywilnego, co wynika przede wszystkim z realizacji funkcji fiskalnej prawa podatkowego. Teoria podatków majątkowych stanowi obszerne opracowanie w literaturze przedmiotu, kwestie te nie pozostają również obojętne na gruncie orzecznictwa. Za podstawowy podział kategorii podatków majątkowych, należy uznać podział na podatki od spadków i innych nadzwyczajnych przyrostów majątku (między innymi z tytułu darowizny, zapisów testamentowych, dziedziczenia ustawowego), podatki związane z posiadaniem nieruchomości, a także jednorazowe podatki majątkowe.⁴⁴⁵ Coraz częściej współcześnie, do powyższego podziału zalicza się również podatek od majątku przedsiębiorstwa, którego wysokość uzależniona jest od takich czynników, jak osiągnięty majątek czy wielkość produkcji, co pozwala zakwalifikować ten majątek w grupie podatków majątkowo-przychodowych⁴⁴⁶.

⁴⁴⁴ P. Felis, *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*, Warszawa 2015, s. 24.

⁴⁴⁵ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 161.

⁴⁴⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit. s. 150.

Podatki te stanowią coraz istotniejszą kategorię również na gruncie europejskim⁴⁴⁷. Podatki majątkowe mimo wielu podziałów w literaturze, posiadają jednak wspólne dla siebie elementy. Podatki te zazwyczaj stanowią daniny lokalne, stanowiące źródło budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz, co do zasady, mają charakter stricte rzeczowy⁴⁴⁸, związany z określoną kategorią mienia. Podatki majątkowe obejmują zatem po stronie przedmiotowej posiadanie rzeczy lub przyrost majątku, które powstają w następstwie różnych tytułów prawnych. Żadna z ustaw z zakresu prawa podatkowego nie reguluje jednak samej definicji majątku. Zdefiniowanie „mienia” również związane jest z pewnymi trudnościami, spowodowanymi brakiem wyjaśnienia jego znaczenia na gruncie prawa podatkowego.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych, ustawodawca podjął się jednak wyjaśnienia pojęcia „składniki majątkowe”⁴⁴⁹. Przepisy art. 5a pkt 2 u.p.d.o.f. oraz 4a pkt 2 u.p.d.o.p. wskazują, że składnikami majątkowymi są aktywa, rozumiane jako zgodnie z ustawą o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, określonej w art. 22g ust. 3 PIT (art. 16g ust. 3 u.p.d.o.p.). Odesłanie jednak do tak specjalistycznej ustawy, jaką stanowi ustawa o rachunkowości pozwala na określenie, że wyłącznie w konkretnie wskazanych przez ustawodawcę przepisów, kwestię tę należy zgodnie z tą ustawą rozumieć. Podkreślenia wymaga, że definicja mienia wynika również wprost z przepisów prawa cywilnego, co zostało przedstawione we wcześniejszych rozważaniach. Definicja mienia, nieruchomości oraz samych podatków majątkowych zostały uregulowane również w akcie prawnym, szczególnie istotnym dla prawa podatkowego - w Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku⁴⁵⁰, zwanej dalej „Konwencją”.

Konwencja w swej istocie miała za zadanie przeciwdziałanie podwójnemu opodatkowaniu, którego negatywne konsekwencje są zauważalne zarówno w zakresie przepływu osób, jak i kapitału⁴⁵¹. Konstrukcja Konwencji miała zatem na celu ujednoczenie rozumienia pewnych pojęć, a także regulować kwestie w zakresie unikania

⁴⁴⁷ Zob. European Commission, *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2019.

⁴⁴⁸ K. Wójtowicz, *System opodatkowania...*, s. 15.

⁴⁴⁹ P. Felis, *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*, Warszawa 2015, s. 30.

⁴⁵⁰ Uchwalona przez Radę Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w 1963 r.

⁴⁵¹ K. Bany, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona*, Warszawa 2016, s. 9.

powstania podwójnego zobowiązania podatkowego. Artykuł 2 Konwencji wskazuje, że za podatki od majątku uważa się wszystkie podatki od całego majątku lub od części majątku, włączając w to podatki od przyrostu majątku. Szczegółowy wykaz podatków majątkowych objętych każdorazowo umową (także podatki takiego samego lub podobnego rodzaju, które w przyszłości będą pobierane oprócz istniejących podatków lub w ich miejsce) uzależniono od decyzji umawiających się państw, których umowa dotyczy. Zwrócić należy również uwagę na wyróżnione w art. 22 Konwencji dwie kategorie majątku: majątek nieruchomy i ruchomy i wskazuje, że nieruchomości rozumiana jest tak jak rozumie to prawo danego państwa.

5.3 Podatek od nieruchomości

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych reguluje konstrukcje i zasady poboru podatków, stanowiących źródło dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W swym zakresie przedmiotowym ustawa obejmuje podatek od nieruchomości, od środków transportowych, opłatę targową, uzdrowiskową, miejscową, reklamową oraz od posiadania psów.

Przepisy prawa podatkowego w żadnej ze swych ustaw nie zawierają definicji podatków i opłat lokalnych⁴⁵². Dokonując rozważań w zakresie grupy podatków lokalnych, wyjść należy od treści przepisu art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Konstrukcja zawarta w przepisach Konstytucji RP, pozwala na określenie podstawowej cechy podatków lokalnych, którą stanowi źródło ich wpływu⁴⁵³. Obok tej cechy wymienić należy również prawo ustalania wysokości podatków przez organy stanowiące gminy oraz w większości ich majątkowy charakter, co wynika wprost z ich kwalifikacji na gruncie prawa podatkowego.

Prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych pozwala jednostkom samorządu terytorialnego na kształtowanie założeń polityki finansowej, co stanowi

⁴⁵² M. Popławski, *Pojęcie podatków lokalnych*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8, Warszawa 2003, s. 5.

⁴⁵³ B. Pahl, *Podatki i...*, op.cit. s. 20.

szczególne istotny instrument⁴⁵⁴. Prócz uprawnienia płynącego wprost z ustawy zasadniczej, kwestie granic ustalania wysokości podatków lokalnych oraz w pewnym zakresie zwolnień, uregulowane zostały także w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Artykuł 7 ust. 3 u.o.p.l. przyznaje upoważnienie radzie gminy w zakresie wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości. Zawarta delegacja ustawowa obejmuje wyłącznie zwolnienia przedmiotowe, nie obejmując przy tym zwolnień podmiotowych oraz mieszanych – a więc zwolnień podmiotowo-przedmiotowych. Wydaje się, że konstrukcja ta ma na celu przede wszystkim realizację zasady sprawiedliwości, która ma chronić przed ewentualnymi nadużyciami w tym zakresie. Zawężenie uprawnienia wyłącznie do zwolnień przedmiotowych stanowi również granice instrumentalizacji prawa lokalnego, gdzie cel zwolnienia powinien być na tyle ogólny, aby wykluczyć możliwość przypisania go do konkretnego podmiotu, czy nawet grupy⁴⁵⁵.

Orzecznictwo sądów administracyjnych niemal jednolicie podnosi, że niezależnie od tego, jak liczny jest zbiór podmiotów wchodzących do kategorii zwolnienia podmiotowego na mocy uchwały rady gminy, jest on sprzeczny z treścią art. 217 Konstytucji RP⁴⁵⁶. Zatem jeżeli z treści zwolnienia wywieść można jaki podmiot podlega zwolnieniu, należy je uznać za przekroczenie delegacji z art. 7 ust. 3 u.o.p.l. oraz naruszenie przepisów ustawy zasadniczej⁴⁵⁷. Stanowisko to zdaje się stanowić ugruntowaną linię orzecniczą, Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie w wyroku z dnia 25 czerwca 2003⁴⁵⁸, wskazał, że w drodze procesu wykładni art. 217 Konstytucji RP, należy wywieść, że nie można wprowadzać zwolnień podmiotowych na gruncie innego aktu niż ustawa. Gmina może wykonywać zadania publiczne w oparciu art. 7 Konstytucji RP, co oznacza, że nie ma również możliwości wprowadzenia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych⁴⁵⁹.

Rada gminy w procesie uchwałodawczym winna się zatem koncentrować jedynie na zwalnianym przedmiocie, tj. gruncie, budynku, budowli, mając na uwadze nie podmiot

⁴⁵⁴ B. Filipiak, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 1, Szczecin 2015, s. 221.

⁴⁵⁵ Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia vol. L, 1 Sectio H, Lublin 2016, s. 268.

⁴⁵⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Go 574/09.

⁴⁵⁷ Z. Ofiarski, *System prawa...*, op.cit.

⁴⁵⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie 7 czerwca 2000 r., sygn.: I SA/Rz 234/03.

⁴⁵⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2011 r., sygn. I SA/Bd 140/11.

korzystający – podatnika lub określony krąg podatników, ale sposób faktycznego jego wykorzystania⁴⁶⁰. Przyjęcie kryteriów podmiotowych dla różnicowania stawek podatkowych stanowi również naruszenie przepisów o charakterze klauzul generalnych, stanowiących o równości podatników wobec prawa oraz powszechności opodatkowania⁴⁶¹. Przepisy prawa miejscowego odnoszące się do przedmiotu zwolnienia powinny być skonstruowane w taki sposób, aby nawet w sposób pośredni nie prowadziły do określenia indywidualnie określonego podatnika. Naruszenie prawa w kwestii zwolnienia podmiotowego, dotyczy nie tylko oznaczenia podatnika, ale również takiego określenia cech, które da się do niego przypisać. Rada gminy nie posiada zatem uprawnień do stanowienia przepisów dotyczących: warunków uzyskania zwolnienia takich jak np. brak zaległości z tytułu podatków i innych należności publicznoprawnych, warunków nabycia prawa do zwolnienia, przedkładania organowi podatkowemu dodatkowych informacji i dokumentów niezbędnych dla oceny prawidłowości jej udzielania i wykorzystania oraz określania przypadków utraty prawa do zwolnienia oraz skutków wygaśnięcia prawa do zwolnienia⁴⁶². Wprowadzanie zwolnień przez radę gminy ma charakter fakultatywny, a jej kierunki determinowane są zazwyczaj prowadzoną przez nią polityką gospodarczą⁴⁶³. Rada gminy poprzez przyznane narzędzia, jakimi są uprawnienia w zakresie ustalania stawek podatku oraz przyznawania zwolnień przedmiotowych, ma w konsekwencji możliwość pośredniego regulowania oraz realizowania polityki społeczno-gospodarczej.

W związku z tym, jak zostało już podkreślone w rozdziale I niniejszej rozprawy, instrumentalizacja prawa może obejmować również prawo samorządowe, co stanowi narzędzie w zakresie dostosowania prawa do potrzeb lokalnej społeczności. Stąd też należy wysunąć wniosek, że instrumentalizacja może mieć charakter zarówno makroekonomiczny, w zakresie tworzenia prawa przez ustawodawcę, ale również o charakterze mikroekonomicznych, na podstawie delegacji określonych w ustawie. Konstrukcja ta pozwala na wykorzystywanie prawa jako instrumentu do zarządzania polityką społeczno-gospodarczą samorządu lokalnego.

⁴⁶⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 04 października 2017 r., sygn. I SA/Po 184/17.

⁴⁶¹ Naruszenie dotyczy przede wszystkim wartości konstytucyjnych.

⁴⁶² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 7 października 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 511/20.

⁴⁶³ R. Dowgier, *Uchwała rady gminy jako źródło prawa podatkowego*, *Finanse Komunalne*, 7-8, Warszawa 2007, s. 57.

Charakter prawny ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozwala zatem na wyodrębnienie zarówno kwestii instrumentalizacji makro, jak i mikroekonomicznej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest zatem nie tylko podstawową ustawą dla opodatkowania posiadania nieruchomości, ale również przykładem instrumentalizacji fiskalnej prawa własności nieruchomości w polskim prawie podatkowym. Zarówno ze względu na sposób ukazania koncepcji instrumentalizacji własności nieruchomości, jak i w zakresie uprawnień, jakie zostały przyznane organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego.

Instrumentalizacja na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest szczególnie widoczna w zakresie kształtowania pojęcia nieruchomości, nie bez znaczenia jest jednak również jej strona podmiotowa, która opisana zostanie w dalszych rozważaniach. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje znaczenia nieruchomości. Dodatkowo również sama konstrukcja przedmiotu podatku od nieruchomości nie stanowi regulacji kompleksowej. Przepis art. 2 u.o.p.l. w pewnym uproszczeniu wyszczególnia, że przedmiot opodatkowania stanowią nieruchomości oraz niektóre obiekty budowlane⁴⁶⁴, na który składają grunty, budynki lub ich części oraz budowle i ich części wraz z powiązaniem z ich funkcjonalnym wykorzystaniem⁴⁶⁵. Określając przedmiot podatku w sposób ogólny, można wskazać, że stanowią go określone stany faktyczne, z którymi ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego, a więc chociażby własność czy posiadanie nieruchomości⁴⁶⁶. Taki sposób ukształtowania strony przedmiotowej, nastrocza jednak wiele wątpliwości zarówno sądom administracyjnym, jak i doktrynie. Wątpliwości co do rozumienia znaczenia nieruchomości powodowały również różnego rodzaju nadużycia ze strony podatników, którzy próbowali uchylić lub uniknąć opodatkowania przy wykorzystaniu nieściśłości w rozumieniu pojęcia nieruchomości.

Podatek od nieruchomości obejmuje swym zakresem posiadanie nieruchomości, z czego należy wyciągnąć wstępny wniosek, że to posiadanie, a nie własność jest kluczowa dla ustalanie podmiotu podatku. Szczególnie widoczne jest to w przypadku posiadania nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, ale również w pewnym rozszerzeniu kategorii własności.

⁴⁶⁴ A. Hanusz, *Prawo finansowe...*, op.cit. s. 359.

⁴⁶⁵ L. Etel, *Komentarz do artykułu 2 [w:] Podatek od nieruchomości. Komentarz.*, Białystok 2009.

Dostęp: Legalis.

⁴⁶⁶ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 86.

We wcześniejszych rozważaniach podkreślono, że zgodnie z art. 2 ust. 1 u.o.p.l. przedmiot podatku od nieruchomości stanowią grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej⁴⁶⁷. W konsekwencji ujęcia strony przedmiotowej poprzez wyliczenie, powstają znaczne trudności w ustaleniu znaczenia pojęcia „nieruchomości”. Rekonstrukcja przepisu nie prowadzi do całościowego ujęcia przedmiotu. W związku z tym, że wykładnia literalna okazała się niewystarczająca, istnieje konieczność sięgnięcia do innych jej rodzajów. W szczególności należy podjąć rozważania, czy wystarczająca będzie wykładnia systemowa czy dodatkowo należy sięgnąć po dyrektywy wykładni celowościowej. Wykładnia systemowa, dokonywana na podstawie dyrektyw przypisanych do całego systemu prawnego, bez wątplenia jest szczególnie istotna w procesie zrekonstruowania pojęcia nieruchomości. Niemożliwym wydaje się zdefiniowanie tego zagadnienia bez odesłania do prawa cywilnego, które stanowi podstawę regulacji o nieruchomościach oraz prawie własności, jak i innych ustaw, w tym prawa budowlanego, co do których prawo podatkowe dokonuje wprost odesłania w swych przepisach. Problem odczytania znaczenia nieruchomości jest zatem dylematem nierozzerwalnie związanym z autonomią prawa podatkowego względem cywilnego. W procesie wykładni przepisu art. 2 ust. 1 u.o.p.l. wykładnia systemowa okazuje się również niewystarczająca, prowadzi bowiem do problematyki autonomii prawa podatkowego względem cywilnego. Wykładnia celowościowa pozwala natomiast, w oparciu o funkcje i cele prawa podatkowego, dokonać prawidłowej wykładni przepisu. Wydaje się, że w pewnym zakresie polski ustawodawca celowo pozostawia lukę dającą możliwość późniejszego dokonania instrumentalizacji na etapie wykładni lub stosowania prawa. Jest to uzasadnione przede wszystkim faktem, że sytuacje faktyczne będące przedmiotem podatku zmieniają się w sposób dynamiczny i znacznie łatwiej i skuteczniej jest dokonać instrumentalizacji na etapie stosowania aniżeli tworzenia prawa. Poparte jest to szczególnie bogatą linią orzecniczą sądów administracyjnych w zakresie wykładni przepisu art. 2 ust. 1 u.o.p.l.

Ustawodawca określił, w pewnym uproszczeniu, że podatkwowi od nieruchomości podlegają zarówno nieruchomości, jak i obiekty budowlane, zatem już sposób skonstruowania przepisu, wskazuje, że kategoria nieruchomości została znacznie rozszerzona w stosunku do prawa cywilnego⁴⁶⁸. Na gruncie prawa cywilnego obiekty

⁴⁶⁷ L. Etel, *Komentarz do...*, op.cit.

⁴⁶⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 marca 2016 r., sygn. II FSK 1114/15.

budowlane nie stanowią bowiem nieruchomości. Jest to dość istotne odejście od teorii nieruchomości wynikającej z przepisów prawa cywilnego. Podkreślić należy, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie pomija jednak całkowicie znaczeń poszczególnych jej przedmiotów. Nie jest to jednak wyjaśnienie wyczerpujące.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie reguluje, podobnie jak pojęcia nieruchomości, pojęcia gruntu. Konstrukcja ta, podobnie jak w zakresie nieuregulowania kwestii definicji nieruchomości, prowadzi do wielu wątpliwości interpretacyjnych. Przepis art. 46 k.c. definiuje grunty jako części ziemskiej powierzchni stanowiące odrębny przedmiot własności. W stosunku do tej definicji nie powinno być jednak wątpliwości, że jest ona na tyle uniwersalna, że może być stosowana również na gruncie podatku od nieruchomości. Wydaje się, że nie ma przeszkód, aby przenieść tę definicję na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁶⁹. Nie oznacza to jednak, że cywilnoprawne rozumienie gruntu zostało w całości przejęte dla potrzeb ustalenia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Podatek ten uzależnienia opodatkowanie gruntu od jego klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków i to ona ma ostateczne znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego, jednak nie bez znaczenia pozostaje również sposób korzystania z gruntu. Regulacja powyższa wynika z konstrukcji podatków odnoszących się do posiadania gruntu, które odpowiednio podlegać mogą podatkowi od nieruchomości, rolnemu lub leśnemu, ale również z faktem, że konstrukcja podatku od nieruchomości uzależnia stawkę podatku od sposobu korzystania z przedmiotu. Nie jest zatem możliwe pełne dokonanie wykładni znaczenia gruntu wyłącznie na podstawie przepisów kodeksu cywilnego, gdyż prawo to nie reguluje kwestii funkcjonalnych gruntu, co stanowi istotne zagadnienie w przepisach prawa podatkowego.

W polskim porządku prawnym, przyjęta została zatem koncepcja opodatkowania nieruchomości w powiązaniu z ich klasyfikacją wynikająca z ewidencji gruntów i budynków⁴⁷⁰. Ewidencja ta ma status dokumentu urzędowego, przysługuje jej więc, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, domniemanie prawdziwości i zgodności ze stanem rzeczywistym⁴⁷¹. Wyjątek od zasady prymatu określenia nieruchomości

⁴⁶⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 02 września 2017 r., sygn. I SA/OI 568/17.

⁴⁷⁰ S. Bogucki, K. Winiarski, *Zakres związania danymi z ewidencji gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 2, Warszawa 2015, s. 14.

⁴⁷¹ J. Gorąca, H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H Dzwonkowski, Warszawa 2016, art. 194.

w ewidencji gruntów i budynków, stanowi zajęcie lasu lub użytku rolnego na prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁷². W sytuacji, gdy na gruncie rolnym lub leśnym prowadzona jest działalność gospodarcza, ustawodawca zdecydował o objęciu takiego gruntu podatkiem od nieruchomości, co podyktowane jest przede wszystkim zasadą równości i sprawiedliwości wobec prawa, co w konsekwencji ma zagwarantować, aby każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą objęty był jednolitymi zasadami prawnymi. Kwestia ta stanowi podstawę funkcjonowania systemu prawnego, jednak nie należy pomijać kwestii autonomii prawa, co oznacza, że każdorazowo zasady te będą wspólne dla wszystkich gałęzi. W niektórych sytuacjach konieczne jest odejście od zasad wynikających z przepisów prawa cywilnego, dostosowując je do koncepcji prawa publicznego. Istotne jest jednak, aby autonomia nie prowadziła do wyłączenia podstawowych norm i wartości, przypisanych do systemu prawnego, wynikających przede wszystkim z Konstytucji RP. Przejawem przedstawionej tezy jest między innymi stworzenie jednolitych zasad dla opodatkowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Stanowi to przejaw równości wobec prawa i powszechności opodatkowania, pozwala również na eliminację ewentualnych problemów natury praktycznej, jak miało to miejsce w przypadku zabezpieczenia zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową. Odejście od cywilistycznego rozumienia gruntu dla potrzeb podatku, oparte zostało również na konstrukcji gruntów związanych lub zajętych dla potrzeb działalności gospodarczej. W toku wykładni przepisów wprowadzono istotne rozróżnienie pomiędzy terminem „zajęte” na prowadzenie działalności gospodarczej a terminem „związany” z działalnością gospodarczą. Konstrukcja wynikająca z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określająca „zajęcie” na potrzeby działalności gospodarczej, odnosi się do gruntu, budynku, budowli lub ich części muszą zostać faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Niewystarczające jest zatem związanie z działalnością gospodarczą poprzez posiadanie przedmiotu przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Rozwiązanie zaproponowane przez ustawodawcę, prowadzi jednak do licznych problemów interpretacyjnych i prowadzi do pewnych niepoprawności w określeniu przedmiotu podatku. W praktyce wiąże się z koniecznością ustalenia dokładnej powierzchni, która zajęta jest na wykonywanie działalności gospodarczej. Stanowisko to potwierdza Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r.⁴⁷³, zgodnie z którym przedsiębiorcy nie mogą zostać obciążeni

⁴⁷² B. Pahl, *Podatki i...*, op.cit., s. 86.

⁴⁷³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. 39/19.

wyższą stawką podatku wyłącznie z powodu posiadania nieruchomości, mimo że nie służą im one do prowadzenia działalności gospodarczej. Trybunał we wskazanym orzeczeniu określił, że konstrukcja ta narusza treść przepisu art. 64 ust. 1 Konstytucji, związanego z prawem do własności. W swym orzeczeniu zatem Trybunał zwrócił uwagę na granice instrumentalizacji i bezpośrednio poruszył zagadnienie odnoszące się do ustalenia granic i wyważanie interesów fiskalnych państwa a prawami i swobodami podatnika. Stanowisko to jest szczególnym przejawem tezy zgodnie z którą normy prawne i ich stosowanie muszą być realizowane z uwzględnieniem interesu publicznego i prywatnego, dążąc do osiągnięcia pewnego konsensusu pomiędzy tymi dwiema sferami. Trybunał określił dodatkowo, że przesłanka odnosząca się do posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, nie może spełniać wyłącznie realizacji funkcji fiskalnych, uzasadniając cel tej normy interesem publicznym, nawet jeżeli prawo to zostało stworzone poprzez realizację zasady proporcjonalności, zgodnie z którą wszelkie prawa i wolności obywateli mogą być ograniczone wyłącznie w drodze ustawy oraz gdy dążą do ochrony określonych wartości publicznych. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stanowi zatem szczególnie istotny przejaw dążenia do ochrony praw i wolności podatnika, pozwala również na określenie granic pomiędzy realizacją interesu prywatnego a publicznego, który w pewien sposób ingeruje w prawo własności obywateli, w szczególności tych, którzy prowadzą działalność gospodarczą.

Orzecznictwo sądów administracyjnych podkreśla, że wykładnia przepisów prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że wszystkie grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są m.in. lasami lub użytkami rolnymi, w takiej sytuacji stanowią przedmiot opodatkowany odpowiednio podatkiem leśnym lub rolnym⁴⁷⁴. Dodatkowo sądy wskazują, że trzy wspomniane podatki są podatkami majątkowymi, które co do zasady opodatkowują samo posiadanie majątku, bez znaczenia w jaki sposób są wykorzystywane. Uzależnienie zatem sposobu opodatkowaniu od korzystania z nieruchomości należy traktować jako wyjątek, a sam fakt posiadania lasów lub użytków rolnych, jeżeli nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, powoduje, że ich posiadacz jest zobowiązany do uiszczenia podatku leśnego lub rolnego, nie zaś od nieruchomości jakby wynikało z reguły podstawowej⁴⁷⁵. W związku z tym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie las lub użytk rolny w sytuacji, gdy zajęte będą na prowadzenie działalności gospodarczej,

⁴⁷⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 05 maja 2016 r., sygn. I SA/Sz.

⁴⁷⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1657/16.

a w konsekwencji nie będą mogły być przeznaczone do prowadzenia działalności rolnej lub leśnej⁴⁷⁶. Działalności te ze swej natury nie spełniają przesłanek dla uznania ich za działalność gospodarczą⁴⁷⁷, stąd też podlegają przepisom, odpowiednio podatku rolnego i leśnego. Takie rozwiązanie bezsprzecznie stanowi oderwanie od koncepcji prawa cywilnego, które co do zasady, nie rozróżnia prawa własności nieruchomości ze względu na jego cechy funkcjonalne. Konstrukcja ta jest zatem przejawem instrumentalizacji prawa na potrzeby prawa podatkowego.

Konstrukcja ta bezsprzecznie stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, która oparta została na dwóch aspektach. Po pierwsze przoduje to zasadzie sprawiedliwości i dobrom przez prawo chronionym, takim jak ochrona miru domowego, z drugiej zaś strony nie można pominąć w przedmiotowej regulacji kwestii fiskalizmu. Rozróżnienie funkcjonalne stawki podatku, powoduje bezpośrednie przełożenie na wysokość daniny, co stanowi realizację funkcji fiskalnej prawa podatkowego. Jednak należy mieć na uwadze, że instrumentalizacja prowadzi również do osiągnięcia, innych niż fiskalne, celów. Przyczyną takiej konstrukcji jest również chęć równego traktowania przedsiębiorców, w taki sposób, aby nie tworzyć nierówności w obciążeniu podatkowym w zależności od tego na jakiej nieruchomości prowadzona jest działalność gospodarcza. Rozwiązanie takie wydaje się słuszne i jest odzwierciedleniem całokształtu przepisów regulujących prowadzenie działalności gospodarczej, które w dużej mierze oparte są na zasadzie równości i sprawiedliwości, tak aby określona grupa podmiotów nie była traktowana w sposób preferencyjny. W związku z tym, jak zostało określone na wstępie, instrumentalizacja nie prowadzi wyłącznie do realizacji osiągniętych celów, ale także pozwala na skuteczne zabezpieczenie wartości prawem chronionych. Podatek od nieruchomości obejmuje swym zakresem przedmiotowym także grunty pod wodami. Podobnie jak w przypadku gruntów nieznajdujących się pod wodami, tak i w tym przypadku, decydujące znaczenie będą miały zapisy z ewidencji gruntów i budynków. Ustawodawca wyodrębnił trzy rodzaje gruntów pod wodami - pod wodami powierzchniowymi stojącymi, płynącymi oraz morskimi wodami wewnętrznymi⁴⁷⁸. Podatkiem od nieruchomości objęte zostały wszystkie grunty położone pod wodami, z wyjątkiem znajdującym się pod stawami, które podlegają opodatkowaniu podatkiem

⁴⁷⁶ B. Pahl, *Podatki i...*, op.cit. s. 89

⁴⁷⁷ A. Goettel, *Nieruchomości i...*, op.cit.

⁴⁷⁸ Podział wynika z rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 10 czerwca 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

rolnym⁴⁷⁹. Do gruntów pod wodami stosowane są jednakowe zasady opodatkowania jak do każdego innego ich rodzaju, zatem jeżeli grunt związany jest z prowadzeniem działalności gospodarczej, to powinien być opodatkowany stawką przeznaczoną do gruntów związanych z prowadzeniem działalności, w przeciwnym stanie rzeczy obowiązuje stawka dla terenów pozostałych.

Ustawa o podatkach i opłatach zawiera również wiele zwolnień w zakresie opodatkowania gruntów, między innymi tych, które tworzą infrastrukturę kolejową zgodnie z przepisami o transporcie kolejowym i są udostępniane przewoźnikom, wykorzystywane do przewozu osób lub tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej aniżeli 1435 mm. Przyjmuje się, że aby skorzystać ze zwolnienia musi zostać spełniona jedna z wyżej wymienionych przesłanek⁴⁸⁰. Przedmiotowe zwolnienie obejmuje również budynki i budowle, wchodzące w skład infrastruktury kolejowej. Podkreślić należy, że przed nowelizacją ustawy, obowiązującej od 1 stycznia 2007 r., brak było w ustawie odesłania do ustawy o transporcie kolejowym, co w znaczny sposób ułatwiało interpretacje tego zwolnienia⁴⁸¹. Wykładni tego przepisu należy zatem poszukiwać bezpośrednio na gruncie wskazanej przez ustawodawcę ustawie. Ustawa o transporcie kolejowym⁴⁸² określa, że infrastrukturę kolejową tworzą linie kolejowe oraz budowle, budynki i urządzenia wraz z zajęтыми pod nie gruntami, usytuowane na obszarze kolejowym, które są przeznaczone do zarządzania i obsługi przewozu osób i rzeczy, w tym również do utrzymania majątku zarządcy infrastruktury. W przypadku budowli sytuacja jest jeszcze bardziej skomplikowana, ponieważ ustawa o transporcie kolejowym odsyła do rozporządzenia ministra infrastruktury w sprawie wykazu typów budowli i urządzeń przeznaczonych do prowadzenia ruchu kolejowego oraz typów pojazdów kolejowych, na które wydawane są świadectwa dopuszczenia do eksploatacji. Na gruncie praktyki rodzi to wiele problemów, z czego szczególnie zauważalnym był opodatkowanie terminalu.

Terminalem kolejowym jest budynek lub budowla wraz z urządzeniami specjalistycznymi umożliwiające załadunek, wyładunek lub zestawianie pociągów towarowych, lub integrację usług towarowego transportu kolejowego z innymi rodzajami

⁴⁷⁹ R. Dowgier, M. Popławski, *Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy*, *Finanse Komunalne*, 9/2006, s. 27.

⁴⁸⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 maja 2013 r., sygn. II OSK 193/12.

⁴⁸¹ B. Pahl, *Wybrane problemy związane ze stosowaniem zwolnień w podatku od nieruchomości*, *Finanse Komunalne*, nr 9, Warszawa 2008, s. 23.

⁴⁸² Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowy (Dz.U. 2003 nr 86 poz. 789).

transportu. Podstawę do objęcia terminalu podatkiem od nieruchomości, dla organów podatkowych, stanowi przede wszystkim orzecznictwo Sądu Najwyższego, które co prawda odnosi się do problematyki bocznic kolejowej, ale ze względu na podobieństwa obu konstrukcji, orzecznictwo sądów administracyjnych przychyliło się do analogicznego stosowania wykładni. Na kanwie orzeczenia Sądu Najwyższego należy wskazać, że jeżeli terminal kolejowy nie został wskazany jako część linii kolejowej to nie może podlegać zwolnieniu⁴⁸³. Celem terminalu jest obsługa przewozów towarowych, która odbywa się poza linią kolejową⁴⁸⁴, zatem w żaden sposób nie można zgodzić się z poglądem, że jest to linia kolejowa⁴⁸⁵.

System opodatkowania nieruchomości powiązany jest z tym, w jaki sposób są one wykorzystywane, co jak zostało już podkreślone, stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, związanej z ochroną poszczególnych wartości. Dodatkowo system zwolnień został oparty na aspektach funkcjonalnych, których przykładem jest zwolnienie obejmujące grunty zajęte do celów transportu kolejowego, który ma za zadanie zabezpieczenie społeczne w tym zakresie. Zgodzić należy się z B. Pahlem, że trudno oczekiwać od ustawodawcy, aby tworzył definicje wszystkich pojęć, których używa na gruncie ustaw podatkowych. Tworzenie jednak przepisów podatkowych opartych na konkretnych instytucjach cywilnoprawnych, bez ich objaśnienia, stanowić może regulacje niezrozumiałe. Szczególnie, że przepisy prawa prywatnego kreowane są w sposób odmienny od prawa publicznego, co w konsekwencji może prowadzić do trudności w interpretacji przepisów zarówno przez organy podatkowe, jak i przez samych podatników. Trudności spowodowane są również stopniem skomplikowania przepisów dotyczących nieruchomości, a także ich obszerności. Ustawodawca korzysta na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie tylko z definicji nieruchomości określonej w kodeksie cywilnym, ale również z konstrukcji zawartych w innych ustawach – np. prawa budowlanego⁴⁸⁶, a dodatkowo rozszerza obie te kategorie, co jak już zostało podkreślone, stwarza niemal samodzielny system prawa nieruchomości. Podsumowując na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podlega cywilistyczna nieruchomość, nieruchomość zgodnie z prawem budowlanym oraz inne

⁴⁸³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt. V CSK 121/08.

⁴⁸⁴ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 4915 w sprawie ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

⁴⁸⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt. V CSK 121/08.

⁴⁸⁶ Wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskiego z dnia 09 października 2013 r., sygn. I SA/Go 449/13.

przedmioty konkretnie wskazane przez ustawodawcę w art. 2 u.o.p.l.⁴⁸⁷⁴⁸⁸. Struktura strony przedmiotowej podatku od nieruchomości stanowi skomplikowany konstrukt prawny, co w konsekwencji znacznie utrudnia jej wykładnię i stosowanie. Nie oznacza to jednak, że ustawodawca każdorazowo powinien tworzyć autonomiczne pojęcia przypisane do danej gałęzi, gdyż może to prowadzić do zaburzenia wartości wspólnych dla całego systemu prawa⁴⁸⁹. Problem ten widoczny jest również na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie w art. 1a u.o.p.l., ustawodawca stworzył słownik pojęć, w którym to odsyła do konstrukcji innych ustaw. Pominięcie jednak w całości znaczenia określonej konstrukcji, może prowadzić do znacznego utrudnienia procesu wykładni i stosowania prawa, a w niektórych sytuacjach zaburzać wewnętrzną spójność określonych gałęzi prawa.

Podsumowując kwestię uregulowania nieruchomości w podatkach i opłatach lokalnych, podkreślić należy, że część doktryny uważa, że na gruncie przedmiotowej ustawy, nieruchomość należy rozumieć zgodnie z przepisami prawa cywilnego. Nie sposób jednak zgodzić się całkowicie z tą tezą, nawet rozszerzając przedmiot podatku na nieruchomości i inne obiekty budowlane. Dodatkowo takiemu rozumieniu nieruchomości sprzeciwia się treść przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie ustawodawca wprost rozszerza rozumienie pojęcia nieruchomości w stosunku do prawa cywilnego. Analiza ustawy pod względem przedmiotowym, w szczególności w zakresie rozumienia nieruchomości, podkreśla rolę instrumentalizacji w procesie tworzenia prawa podatkowego. Konstrukcja nieruchomości została znacznie rozszerzona w stosunku do prawa cywilnego, co należy analizować w kontekście ram instrumentalizacji, które są tu w szczególności określone normami związanymi ze sprawiedliwością i równością wobec prawa (funkcjonalne opodatkowanie nieruchomości, szczególne rozwiązania w stosunku do osób prowadzących działalność gospodarczą), ale nie bez znaczenia pozostają aspekty fiskalne oraz chęć usystematyzowania przedmiotu opodatkowania. Wyodrębnienie wyłącznie cywilistycznej nieruchomości jako jedyne dorozumianego przedmiotu opodatkowania miałyby doniosłe konsekwencje zarówno w zakresie naruszenia wartości prawa, jak również pod względem fiskalnym.

⁴⁸⁷ L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz.*, Dostęp: Legalis.

⁴⁸⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 895/12.

⁴⁸⁹ Zob. C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*. Przegląd Podatkowy nr 7, Warszawa 2006, s. 5-10.

Konstrukcja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opierająca się w dość istotnym zakresie na pominięciu wyjaśnienia pewnych pojęć lub odesłanie do innych ustaw, powoduje, że ciężar wykładni spoczywa na podatnikach, organach podatkowych i sądach, co prowadzi do wielu sporów w tym zakresie. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia nieruchomości. Zawarta została natomiast definicja poszczególnych przedmiotów podatku, będących również nieruchomościami w cywilistycznym rozumieniu. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 podatków i opłat lokalnych, definiując pojęcie obiektu budowlanego należy odnieść się do definicji zawartej w prawie budowlanym. W związku z powyższym, nie powinno budzić wątpliwości, że pierwszeństwo w interpretacji powinny mieć przedmiotowe przepisy, a regulacje innych ustaw powinny być stosowane wyłącznie pomocniczo⁴⁹⁰. Obiekt, aby mógł zostać uznany za budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych musi posiadać konkretne, wymienione w ustawie cechy. Ustawa przewiduje, że obiekt, aby zostać zakwalifikowany do budynku, musi być trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadać fundamenty i dach⁴⁹¹, dopiero spełnienie tych przesłanek pozwala na określenie tego obiektu, jako budynku. Regulacja ta, mimo że pozornie wyczerpuje kwestię definiowania charakteru budynku, nastrocza wielu wątpliwości interpretacyjnych. Przede wszystkim zaś w zakresie czy wymienione przesłanki muszą zostać spełnione łącznie oraz jakie znaczenie ma w tym przypadku aspekt funkcjonalny budynku.

Orzecznictwo niemal jednolicie przychyliła się ku teorii, że aby dany obiekt mógł zostać zakwalifikowany jako budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, musi posiadać wyżej wskazane cechy, nie jest natomiast ważne, czy posiada okna, drzwi, instalacje oraz czy jest oddany do użytku⁴⁹². Nie jest zatem możliwe uznanie danego obiektu za budynek w oparciu o inne przepisy, jeżeli nie spełnia przesłanek wskazanych wprost w ustawie. Nie bez znaczenia pozostają jednak kwestie związane ze sposobem korzystania z budynku, co bezpośrednio przekłada się na stawkę podatkową oraz ewentualne zwolnienia.

⁴⁹⁰ L. Etel, *Podatek od...*, op.cit, Dostęp Legalis.

⁴⁹¹ D. Michta, L. Pankrac, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz praktyczny. Orzecznictwo*, Warszawa 2015, s. 17.

⁴⁹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Gl 192/19.

Ustawodawca podatkowy tworzy zatem własną definicję budynku⁴⁹³, która oparta jest na aspektach przedmiotowo-funkcjonalnych, co spójne jest z całym system, stworzonym na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Część przedstawicieli doktryny uważa, że definicję z przepisów prawa budowlanego stosuje się jedynie pomocniczo, co niemal jednolicie potwierdza orzecznictwo, podkreślając, że kwestia ta wynika z przyjęcia prymatu definicji zawartej w ustawie podatkach i opłatach lokalnych, co w konsekwencji oznacza, że to na jej podstawie ostatecznie orzeka się czy dany obiekt jest budynkiem⁴⁹⁴. S. Babiarz podkreśla, że definicja budynku, podobnie jak i nieruchomości, powinna być rozumienia jednolicie w całym systemie prawa, zgodnie z art. 46 kodeksu cywilnego, a w konkretnie wskazanych przez ustawodawcę przypadkach, zgodnie z prawem budowlanym⁴⁹⁵. Odesłanie do prawa budowlanego należy jednak rozumieć wyłącznie jako odesłanie do sprawdzenia, czy dany obiekt jest obiektem budowlanym, natomiast to czy dana nieruchomość ostatecznie zostanie uznana za budynek, należy ocenić na podstawie ogółu przepisów i cech nieruchomości, wynikających z podatków i opłat lokalnych. Elementy te są niezbędne do ustalenia zobowiązania podatkowego.

Rozpatrując poszczególne elementy definicji budynku, należy zacząć od „trwałego związania z gruntem”. Przesłanka ta nie została wyjaśniona na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na gruncie orzecznictwa i doktryny, podobnie jak w przypadku rozumienia samej nieruchomości istnieją wątpliwości co do tego, w jaki sposób dokonać wykładni tego przepisu. Analogicznie jak w rozważaniach dotyczących wykładni pojęcia nieruchomości, część przedstawicieli doktryny podnosiła, że w sytuacji, gdy ustawodawca nie decyduje się na wyjaśnienie pojęcia, należy skierować się ku wykładni językowej i rozumieć je zgodnie ze znaczeniem potocznym⁴⁹⁶, co jest szczególnie widoczne w najnowszym orzecznictwie – takie stanowisko, jest dodatkowo zgodne z regułami wykładni prawa podatkowego, a więc z nakazem pierwszeństwa wykładni językowej⁴⁹⁷. Jak jednak zostało już udowodnione na gruncie niniejszej pracy,

⁴⁹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. SA/Sz 784/17.

⁴⁹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2017, sygn. II FSK 295/15.

⁴⁹⁵ S. Babiarz, *Odpowiedzialność podatkowa z tytułu przeniesienia własności nieruchomości*, [w]: *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym podatkowym, tom 1. Przeniesienie własności, umowy i orzeczenia sądowe*, red. S. Babiarz, Warszawa 2016, s. 548

⁴⁹⁶ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008 r., s. 41.

⁴⁹⁷ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 06 kwietnia 2017 r. wskazał, że nie powinno rozumieć się określenia „trwale związany z gruntem”, zgodnie z definicją wskazaną w prawie cywilnym, a powinno dokonywać się wykładni zgodnie z rozumieniem językowym, która jest podstawową dla prawa podatkowego.

wykładnia językowa, w zdecydowanej większości przypadków, jest niewystarczająca w procesie odczytania znaczenia przepisu. Dlatego, zgodnie z poglądami znacznej części orzecznictwa i doktryny, należałoby dokonać, przynajmniej pomocniczo, wykładni systemowej i uznać, że trwałe związanie z gruntem należy rozumieć zgodnie z przepisami prawa cywilnego. Nie bez znaczenia jednak powinna pozostawać kwestia wykładni celowościowej, która stanowi centralną dyrektywę w przedmiotowych rozważaniach.

Wykładnia kolejnej z przesłanek, odnosząca się do związania budynku z gruntem, należy zatem zacząć od koncepcji trwałego związania z gruntem, wynikającej z przepisów prawa cywilnego. Zgodnie z art. 48 k.c. budynek, który jest trwale związany z gruntem stanowi jego część składową. Prawo cywilne przez część składową rozumie wszystko, co nie może zostać odłączone od rzeczy głównej bez jej uszkodzenia lub istotnej zmiany⁴⁹⁸. Nie można zatem uznać za część składową gruntu budynku, który został z nim połączony dla przemijającego użytku. Zgodnie zatem z wykładnią przepisu, budynek stanowi część składową gruntu w przypadku, gdy niemożliwe jest jego oderwanie od gruntu bez jego uszkodzenia ani nie posiada przemijającego użytku⁴⁹⁹. W orzecznictwie niemal jednolicie podkreśla się, że o tym czy obiekt budowlany jest trwale z gruntem związany nie świadczy ponadto technika czy sposób w jaki został on zagłębiony w ziemię, ale rozmiary i masa całkowita obiektu, a fundament ma uniemożliwiać przesunięcie obiektu, czy też zniszczenie przez działanie siły natury⁵⁰⁰. Zatem szczególne znaczenie będzie miała konstrukcja budynku, która jest w stanie oprzeć się siłom natury i pozwala na pobyt ludności w celach mieszkalnych⁵⁰¹. Dodatkowo wskazuje się, że obiekt powinien posiadać odpowiednio przygotowane podłoże, które wymaga dokonania odpowiednich robót, a odłączenie obiektu spowodowałoby niemożność przeniesienia go na inne miejsce bez ponownego przygotowania podłoża⁵⁰². W językowym rozumieniu zatem trwałe związanie powinno być rozumiane jako połączenie o charakterze fizycznym, nie zaś prawnym⁵⁰³. Ministerstwo Finansów wskazało, że trwałe związanie z gruntem oznacza, że budynek posiada fundamenty, które są położone poniżej terenu. Uznać natomiast nie można za trwale związane z gruntem fundamentów które znajdują się na poziomie terenu,

⁴⁹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2012 r., sygn. I SA/Ke 172/12.

⁴⁹⁹ L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 11.

⁵⁰⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. II OSK 1958/08.

⁵⁰¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 630/15.

⁵⁰² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r., o sygn. akt II OSK 1233/09.

⁵⁰³ R. Dowgier, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r.*, II FSK 1405/10, PPLiFS 2013, nr 2, s. 39.

a ich rozebranie albo przeniesienie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych⁵⁰⁴. W przypadku przesłanki „trwałego związania z gruntem”, po wykorzystaniu dyrektyw wykładni systemowej, należy przychylić się do poglądu, że należy ją interpretować zgodnie z jej znaczeniem literalnym, co pokrywa się z koncepcją wynikającą z przepisów prawa cywilnego.

Kolejną przesłanką wymienioną w ustawie jest wydzielenie obiektu z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Pojęcia przegrody budowlanej nie może być rozumiane w wąskim, tradycyjnym znaczeniu, ograniczającym to pojęcie do ściany. Przegrodami mogą być słupy, filary czy kolumny, które spełniają funkcje podobne do ściany i wydzielają budynek z przestrzeni⁵⁰⁵. Dominującym poglądem jest także, że za przegrody budowlane nie powinno uważać się stropów⁵⁰⁶. Orzecznictwo wskazuje, że do spełnienia przesłanki wydzielenia z przestrzeni, nie ma konieczności zamknięcia budynku z każdej strony, a wystarczającym jest zaś określenie jego granic⁵⁰⁷. Przesłanka ta budziła wątpliwości interpretacyjnymi ze względu na fakt, że prawo budowlane nie zawiera przepisów przewidujących konieczność posiadania wszystkich przegród dla uznania, że dany obiekt stanowi budynek⁵⁰⁸. Podatnicy, w związku z faktem, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wprost odsyła do przepisów prawa budowlanego, podnosili, że brak jednej z przegród nie stoi na przeszkodzie uznaniu obiektu za budynek. Jednak linia orzecnicza, w przedmiotowym zakresie, wskazała, że przepisy prawa budowlanego nie mają tu zastosowania, ponieważ pierwszeństwo ma wykładnia literalna przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Brak więc którejkolwiek przegrody, powodującej niemożność określenia granic budynku, powoduje, że obiekt powinien zostać uznany za budowlę.

Ostatnią z przesłanek jest posiadanie przez budynek dachu. Orzecznictwo definiuje dach jako elementy budynku, który ma za zadanie chronić przed opadami atmosferycznymi oraz ubytkiem ciepła⁵⁰⁹. Należy jednak wskazać, że to trwałe związanie z gruntem będzie przesłanką przesądzającą o tym, czy dany obiekt będzie można uznać za budynek, np. kiosk posiadający dach, ale nie spełniający przesłanki trwałego złączenia

⁵⁰⁴ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., LK-2443/LP/02/AP.

⁵⁰⁵ R. Strzelczyk, *Podatki i opłaty dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2016, s. 27.

⁵⁰⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22 kwietnia 2009 r. sygn. I SA/Łd 1325/08.

⁵⁰⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2015 r., sygn. II FSK 2086/13.

⁵⁰⁸ Ł. Wąsikiewicz, M. Stępień, *Obiekt budowlany, który nie jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, stanowi budowlę, nie budynek*, Monitor Podatkowy, nr 2, Warszawa 2013.

Dostęp: Legalis.

⁵⁰⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 2122/14.

z gruntem nie będzie mógł być uznany za budynek⁵¹⁰. Orzecznictwo jednolicie przychyliło się ku teorii, że aby dany obiekt mógł zostać uznany za budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych musi posiadać wyżej wskazane cechy, nie jest natomiast ważne, czy posiada okna, drzwi, instalacje oraz czy jest oddany do użytku, nie jest zatem możliwe uznanie danego obiektu za budynek w oparciu o inne przepisy, jeżeli nie spełnia przesłanek wskazanych wprost w ustawie.

Elementy te muszą zatem występować łącznie, brak choćby jednego elementu powoduje niemożność zakwalifikowania danego obiektu jako budynku zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych⁵¹¹. Naczelny Sąd Administracyjny precyzuje dodatkowo, że pozbawienie budynku dachu powoduje całkowitą niemożność zakwalifikowania go jako budynku⁵¹². Szczególnie istotne jest wskazanie, że ustawowa definicja budynku nie uwzględnia stanu technicznego w jakim znajduje się dach. Zatem stan techniczny budynku, czy też jego zniszczenie, nie mają wpływu na uznanie, czy jest on budynkiem czy też nie w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji czy podlega opodatkowaniu. Pozbawienie istniejącego budynku dachu, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy, powoduje niemożność jego opodatkowania. Budynek posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu, rozbiórki. Stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie nie oznacza, że dany obiekt dachu nie posiada w rozumieniu przepisów a przez to nie może zostać uznany za budynek w rozumieniu ustawy i objęciu go obowiązkiem podatkowym. Dopiero obiekt, który został całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony od góry, przestaje być budynkiem a nawet obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego⁵¹³. Złożoność problematyki pojęcia wykładni budynku na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, pozwala na określenie, jak skomplikowana jest relacja prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego oraz jak istotne są zagadnienia instrumentalizacji.

Analiza poszczególnych elementów, które musi posiadać budynek, prowadzi do wniosku, że nie tylko samo rozumienie nieruchomości stanowi problem

⁵¹⁰ P. Borszowski, *Podatki i...*, op.cit., s. 37

⁵¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Bk 632/14.

⁵¹² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 812/12.

⁵¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2018 r., sygn. II FSK 762/16 – w przedmiotowej sprawie budynek został pozbawiony części dachu wskutek pożaru. NSA orzekło, że dopiero pozbawienie całości dachu powoduje, że obiekt przestaje być uznany za budynek, nie mają tu natomiast znaczenia powody, dla których został pozbawiony części tego dachu, gdyż przepisy prawa podatkowego nie przewidują takiej regulacji w ogóle.

interpretacyjny na gruncie podatków i opłat lokalnych, ale również stworzenie zakresu elementów niezbędnych do uznania nieruchomości za budynek. Żaden z elementów budynku nie jest rozumiany zgodnie z jego znaczeniem potocznym, co sprawia, że dokonanie samodzielnej wykładni przez podatnika jest niezwykle utrudnione, a jak zostało już kilkakrotnie podkreślone, przepisy prawa podatkowego powinny być możliwe do odczytania za pomocą wykładni językowej. Złożoność wykładni związana jest również z faktem, że zgodnie z wykładnią przepisów ustawy, fakt, że budynek ma charakter tymczasowy nie powoduje na gruncie podatku od nieruchomości wyłączenia go spod opodatkowania⁵¹⁴. Decydującego znaczenia o charakterze tymczasowości, nie będzie miało również to, czy jest on związany z gruntem, czy nie⁵¹⁵. Jeżeli budynek spełnia przesłanki wymienione we wcześniejszych rozważaniach, to należy uznać, że stanowi obiekt opodatkowany na gruncie tego podatku, postawienie go dla przemijającego użytku nie stanowi przesłanki wyłączającej obowiązek podatkowy. Dodatkowo, w przepisach ustawy brak podstaw do tego, aby organ mógł otrzymać informację o tym, czy dany obiekt został zbudowany jedynie do przemijającego, czy też stałego użytku. Konstrukcja ta oparta jest również na instrumentalizacji prawa, w konsekwencji znacznie ułatwia stosowanie przepisów oraz zapewnia równość wobec prawa. Przedstawiony sposób ustalania obowiązku podatkowego znacznie utrudnia również próby uchylania się od opodatkowania, które mogłyby mieć miejsce w tym zakresie.

W związku z opodatkowaniem obiektów tymczasowym, zaistniały wątpliwości co do tego, czy konstrukcje namiotowe również powinny być objęte obowiązkiem podatkowym. Temat był podjęty zarówno przez Trybunał Konstytucyjny jak i Naczelny Sąd Administracyjny, które zgodnie podkreśliły, że opodatkowaniu mogą podlegać tylko obiekty tymczasowe, które zostały wymienione w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego lub w załączniku do ustawy, a dodatkowo związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej⁵¹⁶. W związku z tym, jako że konstrukcje namiotowe nie stanowią obiektu wymienionego w prawie budowlanym, a także trudno przypisać im cechy budowli, nie mogą zostać objęte opodatkowaniem na gruncie podatku od nieruchomości.

⁵¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. II FSK 1083/2007.

⁵¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 26 października 2017 r., sygn. I SA/Rz 533/17.

⁵¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/99; Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. II FPS 11/13.

Naczelny Sąd Administracyjny słusznie zauważył, że w zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości wchodzi również obiekty budowlane, które nie spełniają przesłanek z art. 46 kodeksu cywilnego. Zatem, wszystkie obiekty budowlane – z wyjątkiem, wyłączonych wprost przez ustawodawcę obiektów małej architektury, stanowią przedmiot opodatkowania, nawet, gdy nie stanowią nieruchomości czy jej części składowej⁵¹⁷.

Konstrukcja opodatkowania budowli oparta została w całości na przesłance funkcjonalnej. Budowle opodatkowane zostały wyłącznie w przypadku ich związania z działalnością gospodarczą, nie tak jak w przypadku budynku, w zależności od zaistnienia określonych w ustawie elementów. Wyłączone zostały również wszelkiego rodzaju obiekty małej architektury - a więc wszelkiego rodzaju małe obiekty, takie jak kapliczki, krzyże przyrodne, posągi, piaskownice⁵¹⁸.

Tworząc definicję budowli, ustawodawca stworzył ją w znacznie większym oderwaniu od prawa budowlanego aniżeli w przypadku budynku. Zgodnie z art. 1a pkt 2) u.o.p.l. za budowlę uważa się taki obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury, w tym także urządzenia budowlane, zgodnie z prawem budowlanym, które zapewniają możliwość korzystania z obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Budowla na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ujmowana jest pod względem funkcjonalnym. W związku z tym w celu ustalenia, czy dany obiekt stanowi budowlę, czy inny obiekt, należy w pierwszej kolejności odwołać się do art. 3 pkt 3 prawa budowlanego i dokonać analizy, czy przedmiot znajduje się we wskazanym tam wyliczeniu. W związku z faktem, że wyliczenie budowli w prawie budowlanym, mimo tego, że jest dość szczegółowe, stanowi jedynie charakter przykładowy⁵¹⁹. Jeżeli nie można dopasować przedmiotu, należy zbadać, czy posiada cechy kwalifikujące go jako budynek albo obiekt małej architektury⁵²⁰. Zatem aby uznać obiekt za budowlę musi albo znajdować się w katalogu przepisu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, albo musi mieć cechy podmiotów tam się znajdujących. Zbiór definicji zawartych w przepisach prawa budowlanego ma charakter zamknięty, to zaś oznacza, że każdy obiekt budowlany musi być zaliczony do jednej z kategorii, o jakiej mowa w tym przepisie, a więc

⁵¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 21 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/OI 568/17.

⁵¹⁸ D. Michta, L. Pankrac, *Podatki i...*, op.cit. s. 20.

⁵¹⁹ B. Brzeziński, W. Morawski, *Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości*, Przegląd Podatkowy, nr 10, Warszawa 2008, s. 20.

⁵²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2010 r., sygn. II FSK 2049/09.

do budynku albo do budowli, albo do obiektów małej architektury⁵²¹. W przeciwnym przypadku nie ma możliwości uznania obiektu za budowlę, gdyż stanowi to naruszenie przepisów art. 2 oraz 217 Konstytucji RP, których wykładnia nakazuje tworzenie jak najdokładniejszego zakresu przedmiotowego na gruncie prawa podatkowego⁵²². Taka konstrukcja powinno w oczywisty sposób zmuszać każdorazowo organ podatkowy do zbadania, czy dany obiekt stanowi budowlę, czy też nie. Niedopuszczalne jest uznanie, że jeżeli obiekt nie stanowi budynku, to jest budowlą⁵²³. Konstrukcja zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości stanowi szczególnie złożony instrument, w związku z czym należy zgodzić się, że określenie czy obiekt można uznać za budowlę, musi być poprzedzone odpowiednim rozważeniem przesłanek, które pozwalają ten obiekt za nią uznać.

Definicja budowli oparta została na aspekcie funkcjonalnym, zatem teoretycznie, co stanowi konstrukcję kontrowersyjną, prowadzić może do sytuacji, w której budynek zostanie uznany za budowlę⁵²⁴. Wykładnia wedle której budynek w pewnych sytuacjach może stanowić budowlę, wykorzystana została przy opodatkowaniu transformatorów. Przed przystąpieniem do rozważań, należy zauważyć, że transformatory są obiektami, które charakteryzują się wysoką wartością. Uznanie ich za budowlę oznacza, że wysokość podatku zależna jest wartości rynkowej obiektu, nie zaś od powierzchni, jak to jest skonstruowane w przypadku opodatkowania budynków. W konsekwencji organy podatkowe przychyliły się ku wykładni, zgodnie z którą w określonych sytuacjach budynek może zostać uznany za budowlę. Wybór tej wykładni stanowi przejaw swoistej instrumentalizacji fiskalnej, w konsekwencji prowadzącej do znacznego zwiększenia wpływów do budżetu. Transformatory umieszczone na fundamentach lub na słupach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, dlatego organy podatkowe, korzystając z wykładni prawa, podkreślały, że należy uznać je za budowlę na podstawie cech zbliżonych do budowli, przede wszystkim zaś na określeniu transformatorów jako całości techniczno-użytkowej ze stacją transformatorową⁵²⁵. Spór ostatecznie został rozwiązany przez Naczelny Sąd Administracyjny, który orzekł,

⁵²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1391/07.

⁵²² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 października 2009 r., sygn. II FSK 635/08.

⁵²³ W. Morawski, *Znaczenie przykładowego wyliczenia budowli zawartego w art. 3 pkt. 3 PrBud – kazus opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji bazowych telefonii komórkowej – glosa – II FSK 635/08.*, Monitor Podatkowy, nr 2, Warszawa 2010, str. 50.

⁵²⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1623/08

⁵²⁵ K. Aromiński, *Czy transformatory wchodzące w skład sieci przesyłowej powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?* Nieruchomości, nr 1, Warszawa 2016. Dostęp: Lex.

że transformatory stanowią urządzenia, w związku z czym niemożliwe jest określenie ich jako budowli, poprzez poszukiwanie cech do nich zbliżonych. Niedopuszczalne jest również uznanie ich za sieć techniczną⁵²⁶.

Zbliżony problem dotyczył opodatkowania elektrowni wiatrowych, które podobnie jak transformatory, organy podatkowe uznawały w całości za budowlę⁵²⁷. Orzecznictwo jednak i w tym przypadku zwróciło uwagę, że stanowią one urządzenie, będące jedynie wyposażeniem technicznym elektrowni i nie mogą zostać one uznane za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁵²⁸. Na złożoność kwestii definiowania elektrowni jako budowli, wpływała również wieloletnia linia orzecznicza, popierająca wykładnię organów podatkowych. W aktualnym orzecznictwie sądowym, podkreślano, że nawet w przypadku, gdy obiekt posiada wszelkie elementy budynku, nie oznacza konieczności zakwalifikowania ich w ten sposób⁵²⁹. Orzecznictwo podkreślało, dodatkowo, że żaden z przepisów nie wyklucza możliwości uznania budynku za budowlę, a zajęcie znacznej części budynku urządzeniami energetycznymi stanowi przesłankę do uznania za budowlę. Zgodzić należy się z W. Morawskim, że taki sposób wykładni przedmiotowych przepisów jest nie do zaakceptowania⁵³⁰. Na gruncie prawa budowlanego budowla stanowi całość techniczno-użytkową, włącznie z urządzeniami, dlatego też nie powinno analizować się każdego z jej elementów odrębnie⁵³¹. Całość techniczno-użytkową należy rozumieć jako zespół elementów, które tworzą całość, ocenianą w oparciu o ich funkcjonalne powiązania. Jeżeli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie tak, że tworzą razem gospodarczą całość, to stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować⁵³². Zatem aby traktować obiekt jako całość techniczno-użytkową, jego wszystkie elementy muszą być ze sobą połączone, w konsekwencji dając możliwość realizowania funkcji, dla których to połączenie nastąpiło, a dodatkowo nie jest przy tym

⁵²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1552/13.

⁵²⁷ P. Przydatek, M. Jaworski, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości* Monitor Podatkowy, nr 10, Warszawa 2010. Dostęp: Legalis.

⁵²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 11 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 340/10.

⁵²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 1310/07.

⁵³⁰ W. Morawski, *Budynek wypełniony urządzeniami budowlą?*, Monitor Podatkowy, nr 12, Warszawa 2015, s. 25.

⁵³¹ R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, *Finanse Komunalne*, nr 12, Warszawa 2004, s. 26.

⁵³² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3010/16.

możliwe odłączenie lub demontaż jakiegokolwiek elementu obiektu, bez wpływu na jego możliwości eksploatacyjne i użytkowe⁵³³.

Problem z określeniem budowli na gruncie podatków i opłat lokalnych wiązał się również ze zdefiniowaniem na potrzeby podatku od nieruchomości linii kablowych i sieci komórkowych. Organy podatkowe, podobnie jak w poprzednich sytuacjach, kwalifikowały te obiekty jako samodzielne budowle. W sporach z organami podatkowymi natomiast podnosili, że linie kablowe ułożone w kanalizacji kablowej nie są instalacjami lub urządzeniami stanowiącymi całość techniczno-użytkową z kanalizacją. Linia kablowa nie jest fizycznie połączona z kanalizacją, gdyż można ją swobodnie wprowadzać i usuwać z kanalizacji. Nie będzie przy tym naruszona ani integralność fizyczna kanalizacji, ani integralność fizyczna kabla. Podatnicy podnoszą jednocześnie, iż linie kablowe ułożone w kanalizacji kablowej nie stanowią również samodzielnej budowli, bowiem „budowlą” na gruncie prawa budowlanego jest tylko taka budowla, która nie posiada szczególnych cech, które pozwalałyby ją kwalifikować jako budynek lub obiekt małej architektury. Linie kablowe położone w kanalizacji kablowej nie są również obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i nie mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁵³⁴. Ponadto argumentując, że linie kablowe ułożone w kanalizacji kablowej nie są urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym w sposób zapewniający korzystanie z tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast budynek nadaje się do użytku i może być wykorzystywany zarówno wówczas, gdy doprowadzona została do budynku linia kablowa jak również wówczas, gdy linia taka nie została doprowadzona. Ponadto, nie jest możliwym przyporządkowanie linii kablowych konkretnym obiektom budowlanym⁵³⁵. Stanowisko organów podatkowych zostało poparte przez orzecznictwo, które potwierdziło, że linie kablowe stanowią budowlę⁵³⁶. Sądy wskazują, że kanalizacja kablowa stwarza przestrzeń dla kabli, co stanowi element infrastruktury telekomunikacyjnej, natomiast sieć telekomunikacyjną, w tym również kanalizację kablową stanowią budowlę.⁵³⁷ Sądy administracyjne podkreślały także, że z punktu

⁵³³ B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13*, Dostęp: Legalis.

⁵³⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I SA/Bk 119/19.

⁵³⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 04 marca 2009 r., sygn. I SA/Po 1439/08.

⁵³⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2011 r. II FSK 1310/10.

⁵³⁷ K. Aromiński, *Pojęcie „sieci technicznej” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, *Nieruchomości*, nr 1, Warszawa 2012, s. 9.

widzenia opodatkowania sieci nie ma znaczenia sposób połączenia kanalizacji kablowej z kablami komunikacyjnymi, istotne jest, że w oparciu o przepis art. 3 ust. 3 prawa budowlanego stanowią całość techniczno-użytkową, a co z tym związane z całą pewnością stanowią one budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i należy je opodatkować jako całość funkcjonalno-techniczną⁵³⁸.

Złożoność przedstawionych problemów w zakresie klasyfikacji obiektów jako budynków lub budowli, pozwala na ukazanie skomplikowanej materii przedmiotu podatku od nieruchomości oraz nurtów zachodzącej na jego gruncie instrumentalizacji. Kwestia ta również ukazuje relacje między gałęzią prawa cywilnego a podatkowego. Dodatkowo należy zauważyć, że ustawodawca instrumentalizuje prawo własności nieruchomości również ze względu na sposób korzystania z nieruchomości. Jest to rozwiązanie odrębne od innych ustaw podatkowych. Takie rozwiązanie wskazuje na szczególne znaczenie tej ustawy dla rozumienia instytucji instrumentalizacji. Konstrukcja rozróżnienia własności zgodnie z przeznaczeniem posiadania nieruchomości, jest nieznaną również na gruncie prawa cywilnego. Kwestia ta pozostaje również istotna w zakresie ciężaru ekonomicznego ponoszonego przez podatnika, w szczególności w zakresie budowli i ich części, gdzie związenie z działalnością gospodarczą determinuje w ogóle istnienie obowiązku podatkowego⁵³⁹. Ze względu na konstrukcję opodatkowania opartą na funkcjonalnym wykorzystaniu nieruchomości, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza mieszane opodatkowanie nieruchomości⁵⁴⁰. Ustawodawca tworząc przepisy, słusznie wziął pod uwagę fakt, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą mogą wykorzystywać część nieruchomości mieszkalnej na cele związane z prowadzoną przez nie działalnością⁵⁴¹. W związku z tym, ustawodawca skonstruował przepisy w taki sposób, aby opodatkowaniu stawką wyższą, nie podlegała cała nieruchomość, ale tylko część faktycznie związana z prowadzeniem tej działalności. Jest to kolejny przejaw uznania wyższości dobra obywatela nad instrumentalizację fiskalną. Z praktycznego punktu widzenia, należy również zauważyć, że takie rozwiązanie kreuje w podatkach poczucie

⁵³⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 października 2019 r., sygn. I SA/Po 455/19.

⁵³⁹ A. Goettel, *Nieruchomości i obiekty budowlane związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*. Komentarz praktyczny ABC. Dostęp: Lex.

⁵⁴⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 4 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Po 1026/18.

⁵⁴¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 23 października 2013 r., sygn. I SA/Ol 448/13.

sprawiedliwości podatkowej, co też skłania ich do zgłaszania informacji o prowadzeniu działalności gospodarczej w nieruchomości mieszkalnej. Ustawodawca również w sposób preferencyjny traktuje nieruchomości związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych⁵⁴² – można tu wyciągnąć wniosek o szczególnym charakterze tych usług, które z założenia nie są działalnościami nastawionymi na zysk, ale związane są z ochroną zdrowia obywatela. W konsekwencji kwestię należy uznać również za instrumentalizację prawa, dokonywanej na korzyść podatnika, czego uzasadnieniem jest realizowanie działalności gospodarczej o szczególnie istotnym zakresie.

Pojęcie świadczeń zdrowotnych należy rozumieć zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r., o działalności leczniczej, która wskazuje, że za świadczenia medyczne rozumie się „działania świadczące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”⁵⁴³. Z samej więc definicji można wyciągnąć wniosek o doniosłym znaczeniu świadczeń zdrowotnych dla dobra obywateli. Zdrowie jest wartością wprost wskazaną w Konstytucji RP w art. 68, który przyznaje każdemu obywatelowi prawo do jego ochrony, stąd też należy wywieść możliwość szczególnego traktowania przedmiotów na takie świadczenia zajęte. Jak już zostało wspomniane, instrumentalizacja fiskalna ograniczona jest pewnymi dobrami prawnie chronionymi i tak jak w tym przypadku, zdrowie jest wyższą wartością aniżeli zapewnienie większych wpływów do budżetu.

Podsumowując rozważania obejmujące podatek od nieruchomości, podkreślić należy, że ustawodawca tworząc konstrukcję tego podatku stworzył niemal autonomiczny system odnoszący się do nieruchomości. Prawodawca w pewien określony sposób wykorzystuje konstrukcje prawa cywilnego czy prawa budowlanego, jednak są one dostosowywane do potrzeb i celów prawa podatkowego. Szczególnie istotne w procesie odczytania znaczenia przepisu na gruncie podatku od nieruchomości okazała się wykładnia systemowa oraz celowościowa. Zastosowanie dyrektyw tych dwóch wykładni pozwoliło na całościowe odczytanie zamiaru ustawodawcy w procesie tworzenia pojęcia nieruchomości na gruncie prawa podatkowego. Zastosowanie dyrektyw wykładni celowościowej pozwala także na odczytanie instrumentalizacji. Instrumentalizacja prawa, jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach,

⁵⁴² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3485/15.

⁵⁴³ R. Dowgier, *Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych*, *Finanse Komunalne*, nr 9, Warszawa 2011, s. 49.

może być procesem podejmowanym również na etapie wykładni prawa, w szczególności, jeżeli jest podejmowana przez adresatów norm. Przejawem tego stanu rzeczy jest między innymi możliwość instrumentalizowania, w granicach ustalonych przez ustawodawcę, przepisów prawa przez podatników. Wykładnia jest również podstawowym sposobem instrumentalizacji prawa w drodze jego stosowania. Nieruchomość stanowi swego rodzaju narzędzie, za pomocą którego ustawodawca kreując system, osiąga określone cele. Cele te przede wszystkim determinowane są funkcją fiskalną, ale także normami sprawiedliwościowymi, takimi jak chociażby zasadą sprawiedliwości podatkowej, czy równości wobec prawa, jak w przypadku opodatkowania nieruchomości zgodnie z funkcją jaką spełniają.

Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest szczególnie widoczną konstrukcją, pozwalającą poznać motywy kreowania norm prawnych przez ustawodawcę podatkowego. Złożoność kwestii rozumienia nieruchomości jako przedmiotu podatku, ukazuje jak znaczącym narzędziem w kreowaniu polityki społeczno-gospodarczej jest instrumentalizacja prawa. Nie bez znaczenia pozostaje jednak kwestia podmiotu podatku na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z zakresem przedmiotowym niniejszej rozprawy, instrumentalizacja dokonywana może być również w zakresie prawa własności nieruchomości, zatem treść tego prawa, podobnie jak sam przedmiot, może stanowić narzędzie do osiągnięcia założonych przez ustawodawcę celów i tworzenia określonych stanów. Instrumentalizacja prawa na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonywana jest w sposób całościowy, zarówno w zakresie przedmiotu, jak i podmiotu podatku, co w konsekwencji pozwala na określenie kompleksowego mechanizmu instrumentalizacji w zakresie gałęzi prawa podatkowego. W związku z tym ustawodawca w zakresie podatków i opłat lokalnych instrumentalizuje nie tylko przedmiot podatku – nieruchomości, poprzez znaczne rozszerzenie definicji w stosunku do prawa cywilnego, ale również instrumentalizuje samo pojęcie podatnika, rozszerzając niejako tytuły własności do nieruchomości. Podkreślenia wymaga, że własność na gruncie przedmiotowej ustawy nie została ograniczona do cywilistycznego jej rozumienia, ale rozszerzona również na posiadanie oraz zarząd, a w niektórych przypadkach, wskazanych wprost w ustawie, na najem i dzierżawę. Oczywiście, ustawa nie nadaje prawa własności, ale nakazuje traktować określone w niej podmioty jak właścicieli. Własność została zatem uregulowana jako jeden z tytułów, które prowadzą do powstania obowiązku podatkowego i zrównana z innymi tytułami do przedmiotu podatku.

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości został określony w art. 3 u.o.p.l. Zgodnie z jego treścią, podatnikami podatku od nieruchomości są właściciele, posiadacze samoistni, użytkownicy wieczysti nieruchomości lub obiektów budowlanych, a także posiadacze zależni, jeżeli posiadanie to wynika z umowy lub bez tytułu prawnego. Analiza treści przepisu art. 3 u.o.p.l. prowadzi do wniosku, że ustawodawca niejako wyróżnił grupy podmiotów, które mogą być podatnikami na gruncie podatku od nieruchomości – posiadających nieruchomości oraz posiadających obiekty budowlane, co jednak w praktyce nie wyczerpuje stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ponieważ opodatkowaniu podlegać będzie również posiadanie lokali mieszkalnych, czy też części budynku takich jak np. piwnica⁵⁴⁴. Treść art. 3 u.o.p.l. pozwala jednak na określenie, że ustawodawca w sposób wyjątkowo szeroki konstruuje stronę podmiotową podatku od nieruchomości. Podatnikami będą bowiem zarówno podmioty legitymujące się odpowiednim tytułem prawnym, jak również objęte obowiązkiem będą posiadacze bez tytułu prawnego⁵⁴⁵. Konstrukcja ta nieznaną jest prawu cywilnemu, które respektuje wyłącznie odpowiednie tytuły prawne do nieruchomości, w konsekwencji oznacza to znaczne rozszerzenie kategorii podmiotowej w stosunku do przepisów prawa cywilnego. Dodatkowo posiadanie, na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, może wynikać właściwie z każdego tytułu prawnego, bowiem kategoria „inne tytuły”, określona wprost w ustawie jest bardzo szeroka⁵⁴⁶. Kwestia ta wynika nie tylko z założeń instrumentalizacji prawa, ale również z relacji między gałęzią prawa cywilnego a podatkowego. Podobnie, jak w przypadku podatkowej koncepcji nieruchomości, tak również w przypadku strony podmiotowej ustawodawca znacznie rozszerza tę koncepcję w stosunku do treści przepisów prawa cywilnego. Konstrukcja ta jako przejaw instrumentalizacji prawa, pozwala w odpowiedni sposób określić stronę podmiotową podatku, co w konsekwencji prowadzi do usystematyzowania konstrukcji prawnej podatku oraz odpowiedniego zarządzania polityką fiskalną.

Zgodnie z poglądami doktryny, ustawodawca nie ogranicza się również do cywilistycznego znaczenia posiadania, ale poprzez tę instytucję rozumie faktyczne władanie rzeczą i czerpanie z niej korzyści na zasadzie wyłączności,

⁵⁴⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. III SA/Wa 3147/15.

⁵⁴⁵ Pod. Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek Leśny. Komentarz*. Dostęp: Lex.

⁵⁴⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2019 r., sygn. II FSK 3286/17.

bez względu na status prawny przysługujący posiadaczowi względem nieruchomości⁵⁴⁷. Koncepcja ta przypomina w swej treści ekonomiczne pojęcie własności, wynikające wprost z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Konstrukcja ta, prowadzi do założenia, że nawet w przypadku, gdy faktyczne objęcie nieruchomości nastąpiło bez tytułu prawnego lub z innego niż umowa, to w okolicznościach wskazanych w ustawie, może zostać uznane za posiadanie⁵⁴⁸. Za posiadanie na podstawie innego tytułu można uznać między innymi trwały zarząd⁵⁴⁹. Należy jednak odróżnić korzystanie z rzeczy od faktycznego władztwa nad nią. Nie każde bowiem korzystanie z rzeczy będzie mogło zostać uznane za posiadanie na gruncie prawa podatkowego, dlatego szczególnie istotne jest każdorazowe badanie, czy w określonej sprawie, zachodzą elementy konieczne do przypisania posiadania - corpus i animus⁵⁵⁰, które sprowadzają się do faktycznego władztwa nad rzeczą oraz woli jego posiadania⁵⁵¹. Orzecznictwo jednolicie podkreśla, że posiadanie samoistne powinno odpowiadać treści prawu własności, a więc wiązać się z samodzielnością i niezależnością w stosunku do przedmiotu posiadania⁵⁵². Nie można uznać za posiadanie na gruncie podatku od nieruchomości ustanowienia służebności, które w konsekwencji również przyznaje prawo do korzystania z rzeczy, jednak osoba, na rzecz której tę służebność ustanowiono nie uzyskuje faktycznego władztwa nad nią, które dalej przypisane jest do posiadacza rzeczy⁵⁵³. Tworząc zakres podmiotowy podatku od nieruchomości, ustawodawca bezsprzecznie wykorzystał konstrukcje prawa cywilnego, jednak w pewnym zakresie rozszerzył ich treść, nadając im swoje własne autonomiczne znaczenie, które w konsekwencji ma ułatwić ustawodawcy realizację założonych przez niego celów.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 3 ust. 3 ustanawia zasadę prymatu posiadacza samoistnego, jako podatnika, w konsekwencji osiągnięcia korzyści z posiadania nieruchomości⁵⁵⁴. Konstrukcja ta jest szczególnie istotna przy wielości współwłaścicieli,

⁵⁴⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. III SA/Wa 1406/09.

⁵⁴⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 grudnia 2008, sygn. I SA/Gl 685/08.

⁵⁴⁹ B. Pahl, *Podatki i...*, op.cit. s. 79.

⁵⁵⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Ol 487/15.

⁵⁵¹ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit., s.

⁵⁵² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. I SA/Bk 264/16.

⁵⁵³ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. II FPS 3/19.

⁵⁵⁴ B. Pahl, *Kontrowersje wokół zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości*, *Finanse Komunalne* 4/2008, s. 24.

gdzie nie wszyscy są posiadaczami przedmiotu podatku. Ogólną zasadą, w przypadku współwłasności jest, że jeżeli przedmiot podatku od nieruchomości znajduje się w posiadaniu wielu podmiotów, to odpowiadają oni solidarnie za powstałe zobowiązania podatkowe⁵⁵⁵. Jednak w przypadku, w którym tylko niektórzy ze współwłaścicieli posiadają nieruchomość, obciążeni podatkiem powinny być tylko te osoby, które faktycznie z nieruchomości korzystają⁵⁵⁶. Podobnie sytuacja przejawia się w przypadku, gdy posiadacz samoistny został wprost wskazany w ewidencji gruntów i budynków, wtedy nie powinno być wątpliwości, że to on a nie właściciel odpowiada za zobowiązania podatkowe⁵⁵⁷. Organ podatkowy nie ma również możliwości wybrania podatnika w przypadku istnienia właściciela i posiadacza samoistnego, dlatego organy podatkowe powinny trzymać się delegacji ustawowej i za podatnika uważać posiadacza samoistnego⁵⁵⁸. Kwestia współwłasności jest również zagadnieniem, które swoje źródło znajduje w przepisach prawa cywilnego. I podobnie, jak w przypadku przedmiotu i podmiotu podatku, również kwestie odpowiedzialności uregulowane zostały w sposób autonomiczny w stosunku do gałęzi prawa cywilnego.

Klasyfikacja posiadacza samoistnego jako podatnika, związane jest bezpośrednio z faktycznym sposobem korzystania z nieruchomości⁵⁵⁹. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje również możliwość posiadania samoistnego w stosunku do użytkowania wieczystego. Zatem w przypadku posiadania nieruchomości w posiadaniu samoistnym, podatnikiem zawsze będzie posiadacz⁵⁶⁰. Zasada ta nie znajduje jednak zastosowania w przypadku, gdy nieruchomość stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego⁵⁶¹. Należy zauważyć, że zgodnie z prawem cywilnym posiadacz samoistny nie traci posiadania oddając drugiemu rzecz w posiadanie zależne, a więc np. w dzierżawę lub najem⁵⁶². Co do zasady dzierżawa lub najem od innego podmiotu niż Skarb Państwa czy jednostka samorządu terytorialnego

⁵⁵⁵ Wyrok Naczelnego Sąd Administracyjny z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. II FSK 3081/18.

⁵⁵⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 marca 2014 r., sygn. I SA/Kr 1366/13.

⁵⁵⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 1 października 2013 r., sygn. II SA/Po 1056/13.

⁵⁵⁸ P. Pahl, *Podatki i...*, op.cit. s. 77.

⁵⁵⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. I SA/Gd 1589/13.

⁵⁶⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 14 marca 2019 r., sygn. SA/Sz 573/18.

⁵⁶¹ S. Babiarsz, *Ordynacja podatkowa...*, op.cit. s. 564.

⁵⁶² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 1993 r., sygn. II CRN 130/93.

nie powoduje przeniesienia obowiązku podatkowego⁵⁶³. Zasada ta została przyjęta również na gruncie prawa podatkowego, gdzie oddanie nieruchomości lub obiektu w posiadanie zależne nie powoduje przeniesienia obowiązku podatkowego na posiadacza zależnego, z wyjątkiem określonym wprost w przepisie art. 3 ust 1 pkt. 4, gdzie posiadacz znajduje się w posiadaniu nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, a posiadanie to wynika z umowy zawartej z właścicielem lub na mocy innego tytułu prawnego, lub też bez żadnego tytułu prawnego. Należy zaznaczyć również, że w przypadku, gdy nieruchomości lub obiekty budowlane należą do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub też znajdują się w zarządzie Lasów Państwowych, to obowiązek podatkowy ciąży na jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych albo Agencji Nieruchomości Rolnych, które nimi zarządzają⁵⁶⁴.

Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego co do zasady pozostają zwolnione z opodatkowania ze względu na swój szczególny status, co jest konstrukcją powszechnie występującą w przepisach prawa podatkowego. Oddanie jednak przedmiotu opodatkowania w posiadanie zależne pozbawia go szczególnych cech, związanych z pozostawaniem w posiadaniu Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, stąd racjonalna wydaje się konstrukcja, w której posiadacz zależny zobowiązany jest do zapłaty podatku. Dodatkowo konstrukcja ta eliminuje sytuację, w której pomimo posiadania nieruchomości przez inną osobę, podatnikiem w dalszym ciągu byłby Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, zatem nawet w przypadku, gdy podmiot nie posiada odpowiedniego tytułu prawnego, należy uznać, że staje się podatnikiem podatku od nieruchomości⁵⁶⁵. Jest to wyłom od zasady *ius publicum privatorum pactis mutari*, zgodnie z którą nie można przenieść umową cywilnoprawną obowiązku podatkowego na osobę trzecią⁵⁶⁶.

Konstrukcję tę należy uznać za jeden z donioślejszych przykładów instrumentalizacji w prawie podatkowym. Szczególna konstrukcja Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, w pewien sposób, wymusiła na ustawodawcy

⁵⁶³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Op 34/18.

⁵⁶⁴ R. Dowgier, *Posiadacz gruntów i budynków pozostających w zarządzie Lasów Państwowych jako podatnik podatku od nieruchomości*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 3, Warszawa 2014, s. 6.

⁵⁶⁵ L. Etel, *Posiadacz bez tytułu jako podatnik podatku od nieruchomości*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 11, Warszawa 2013, s. 6.

⁵⁶⁶ R. Strzelezyk, *Prawo nieruchomości...*, *op.cit.*, s. 37.

podjęcie określonych działań w celu ujednoczenia zasad powstawania obowiązku podatkowego w przypadku posiadania przedmiotu podatku należącego do tych podmiotów. Kwestia ta została uregulowana w sposób odrębny w prawie angielskim, w którym uregulowane zostało, że zobowiązanie podatkowe spoczywa na najemcy, nie zaś właścicielu⁵⁶⁷.

W doktrynie prawa angielskiego uznaje się, że jest to rozwiązanie o charakterze czysto pragmatycznym. Uzasadniane jest to faktem, że najemca mieszka na terenie nieruchomości, co znacznie ułatwia egzekwowanie podatku. W przypadku właściciela mogą nastąpić problemy praktyczne związane chociażby z jego przebywaniem poza granicami jurysdykcji określonego organu podatkowego. Koncepcja ta przewiduje również zastosowanie wszystkich możliwych form zabezpieczenia zobowiązań na nieruchomości, w tym również jej przejęcie w celu sprzedaży na pokrycie długu podatkowego. Dodatkowo również to najemca widnieje we wszelkich ewidencjach związanych z zapłatą podatku katastralnego⁵⁶⁸. Problematyka ta stanowić może przejaw instrumentalizacji prawa, której celem jest ułatwienie egzekwowania należności podatkowych. Ustanowienie najemcy podatnikiem w znaczny sposób upraszcza kwestie formalne związane z dochodzeniem zobowiązań podatkowych. Rozwiązanie to nie pozostaje jednak bez wad, które związane są przede wszystkim z brakiem stałości po stronie podatnika. Właściciel wielokrotnie może wynajmować nieruchomość, co każdorazowo prowadzić będzie do zmiany po stronie podmiotowej. Ustalenie właściciela podatnikiem prowadzi do pewnej stałości, co wynika z faktu, że znacznie trudniej wyzbyć się prawa własności nieruchomości, aniżeli ją wynająć czy wdzierżawić.

Podatnikiem może być również podmiot posiadający nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego. Kategoria ta obejmuje swym zakresem przede wszystkim trwałe zarząd. Trwały zarząd jest instytucją ustanawianą w drodze decyzji, która jest wydawana przez odpowiedni organ państwowy⁵⁶⁹.

Na podstawie decyzji podmiot nabywa nieruchomość w posiadanie. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że posiadanie wynikające z trwałego zarządu odpowiada swym zakresem treści art. 366 k.c. i wiąże się

⁵⁶⁷ R. Grover, *Why the United Kingdom does not have a cadastre – and does it matter?*, Annual Meeting 2008, FIG Commission 7, Verona 2008, s. 9.

⁵⁶⁸ R. Grove, *The Origins of the British Fiscal Cadastre*, FIG Congress 2010, Facing the Sydney, Australia 2010, s. 5.

⁵⁶⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lutego 2008 r., sygn. II SA/Bk 792/17.

z faktycznym władztwem nad rzeczą⁵⁷⁰. Dodatkowo podkreślenia wymaga, że trwały zarządca działa w imieniu i na rzecz reprezentowanego, a wszelkie umowy z nim zawarte należy traktować jako zawarte z właścicielem⁵⁷¹. Ma to szczególne znaczenie przy ocenianiu, czy obowiązek podatkowy przechodzi na osobę, z którą trwały zarządca zawarł umowę. Trwały zarządca na podstawie przepisów prawa cywilnego nie posiada podmiotowości prawnej⁵⁷², jednak ustawodawca przyznaje mu przymiot podatnika na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zarządca faktycznie włada rzeczą i ma inny (niż jako użytkownik, najemca, dzierżawca) tytuł prawny do tej rzeczy, co wynika bezpośrednio z przepisu art. 336 k.c. Tytuł ten wynika z decyzji administracyjnej o ustanowieniu trwałego zarządu. Wykładnia treści przepisu art. 3 ust. 1 punkt 4, prowadzi do wniosku, że sam ustawodawca odsyła w tym zakresie do przepisów prawa cywilnego. Dodatkowo, również art. 50 ustawy z dnia 21 sierpnia 1999 r., u.g.n., wskazuje, że w zakresie nieuregulowanym, odnoszącym się do trwałego zarządu stosuje się przepisy kodeksu cywilnego. W związku z tym, ustawodawca w określonych sytuacjach sam odsyła do przepisów prawa cywilnego, nie oznacza to jednak, że konstrukcje te przejmowane są całościowo, w zdecydowanej większości przypadków stosuje się jedynie odpowiednio.

Prawo cywilne nie przyznaje podmiotowości prawnej trwałemu zarządcy, w przeciwieństwie do konstrukcji prawa podatkowego, Prawo podatkowe korzysta również z regulacji prawa cywilnego w zakresie współwłasności. W art. 3 ust. 4 u.o.p.l. reguluje, że w przypadku, gdy nieruchomość lub obiekt budowlany znajduje się we współwłasności, to stanowi odrębnego przedmiotu podatku, co oznacza, że nie może być opodatkowany z innymi przedmiotami podatnika, które nie należą do współwłasności⁵⁷³. a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich właścicielach. Na organie spoczywa również obowiązek dostarczenia decyzji do każdego ze współwłaścicieli, również w przypadku małżonków, każdy z nich powinien otrzymać decyzję - w przypadku doręczenia tylko jednemu, to wyłącznie na nim będzie ciążył obowiązek podatkowy⁵⁷⁴.

⁵⁷⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 marca 2018 r., sygn. II FSK 587/16.

⁵⁷¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 września 2013 r., sygn. II FSK 2631/11.

⁵⁷² Zob. L. Bielecki, *Zarządzanie nieruchomościami a trwały zarząd nieruchomością*, Rocznik Administracji Publicznej, nr 1, Kraków 2015.

⁵⁷³ P. Pahl, *Kontrowersje wokół...*, *op.cit.*, s. 28.

⁵⁷⁴ R. Dowgier, *Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu podatków lokalnych*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 2, Warszawa 2012, s. 26.

Istota odpowiedzialności solidarnej uregulowana została w art. 366 § 1 k.c., zgodnie z tym przepisem wierzyciel może dochodzić całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z nich z osobą. Zaspokojenie natomiast wierzyciela przez jednego z nich, powoduje wygaśnięcie zobowiązania⁵⁷⁵. W taki też sposób ukształtowana została odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wynikające z podatku od nieruchomości⁵⁷⁶. Wyjątkiem od stosowania zasad odpowiedzialności solidarnej na gruncie prawa podatkowego jest współwłasność w częściach ułamkowych lokalu użytkowego – garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem, który stanowi odrębny przedmiot własności⁵⁷⁷. Podatnik odpowiada w takiej sytuacji w zakresie udziału w prawie własności. Rozwiązanie to wydaje się być rozsądnym zabiegiem ustawodawcy, znacznie ułatwiającym ściągalność zobowiązań podatkowych. Opodatkowanie na zasadach odpowiedzialności solidarnej prowadziłyby do trudności w kierowaniu decyzji oraz ich wykonalności, a także podatnicy musieliby solidarnie odpowiadać za całość zobowiązania podatkowego w stosunku do całej powierzchni garaży. Ustawodawca na gruncie podatku od nieruchomości tworzy zatem własną siatkę pojęciową, zarówno w zakresie przedmiotu, jak i podmiotu podatku. Podatek stanowi jeden z bardziej wyrazistych przykładów instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w prawie finansowym.

Ustawodawca w przepisach podatku od nieruchomości, wykorzystał podstawowe konstrukcje prawa cywilnego, takie jak nieruchomości, własność, posiadanie czy zagadnienia związane ze współwłasnością. Konstrukcje te jednak zostały rozszerzone dla potrzeb prawa podatkowego, w konsekwencji prowadząc do realizacji założonych przez ustawodawcę celów. Działanie ustawodawcy polegające na przejmowaniu pewnych konstrukcji z innych gałęzi i dostosowywanie jej do własnych instytucji, stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, prowadzi bowiem do realizacji określonych funkcji i osiągnięcia założonych celów. Niedostosowanie konstrukcji dla własnych potrzeb, sprawiałoby, że konstrukcje te byłyby niedopasowane do zasad określonej gałęzi prawa i uniemożliwiały osiągnięcie celów, stąd też zasadne jest, aby cele wyznaczały kierunki

⁵⁷⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gd 1725/16.

⁵⁷⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. I SA/Rz 464/14.

⁵⁷⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 marca 2014 r., sygn. III SA/Po 788/13.

zmian w określonych konstrukcjach podatków. W związku z tym, że podatek od nieruchomości bazuje na konstrukcjach cywilnoprawnych, szczególnie ważne jest na jego gruncie równoważenie interesów publicznych, a ochrony praw i wolności podatników. Każdorazowo zatem, prawodawca powinien mieć na względzie realizację zasady proporcjonalności. Przedmiotowy podatek stanowi również przykład naruszenia zasady określoności, zgodnie z którą ustawodawca powinien w sposób precyzyjny określać normy prawne. Konstrukcje wykorzystane w omawianym podatku stanowią swego rodzaju instrument w kształtowaniu polityki społeczno-gospodarczej przez ustawodawcę, potwierdza również tezę zgodnie z którą ukształtowanie definicji legalnych zależy od celów założonych przez ustawodawcę. Kwestie te są szczególnie dostrzegalne w zakresie podatku od nieruchomości, gdyż ustawodawca nie zdecydował się na określenie znaczenia samej nieruchomości, co prowadziło do przerwania ciężaru na organy stosujące i interpretujące prawo.

5.3 Podatek od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn stanowi podatek należący do grupy majątkowych. W swej istocie jest podatkiem od przyrostu majątku osiąganego pod tytułem darmym, którego konstrukcja opiera się na powiązaniach rodzinnych lub osobistych pomiędzy podmiotami⁵⁷⁸. Stanowi również ochronę wartości konstytucyjnych, takich jak miru domowego, dziedziczenia oraz prawa własności.

Podatek ten obejmuje swym zakresem przedmiotowym nieprofesjonalny obrót rzeczami majątkowymi⁵⁷⁹ i w swej konstrukcji prawnej zbliżony jest do podatku od czynności cywilnoprawnych⁵⁸⁰. Przepisy podatku od spadków i darowizn stanowią przykład granic instrumentalizacji prawa. Konstrukcja stworzona została na celach, które mają za zadanie ochronę wartości rodzinnych, miru domowego czy dziedziczenia⁵⁸¹. Na gruncie przedmiotowej ustawy ramy, instrumentalizacji oraz jej cele, zostały szczególnie wzmocnione poprzez konstrukcję prawną grup podatkowych, które

⁵⁷⁸ A. Goettel, *Przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn w zakresie darowizny*, ABC. Dostęp: Lex.

⁵⁷⁹ I. Krawczyk, *Projekt ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej – omówienie*, Biuletyn Skarbowy, nr 1, Warszawa 2000, s. 3.

⁵⁸⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, *op.cit.* s. 15.

⁵⁸¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Gd 555/18.

w konsekwencji przekładają się na ochronę określonych powiązań międzyludzkich. Podatek ten stanowi przede wszystkim uzasadnienie tezy, że instrumentalizacja prawa nie jest zjawiskiem negatywnym, a cele, do których ma prowadzić, stanowią również przejaw ochrony dóbr konstytucyjnych, szczególnie chronionych przez prawo. Normy prawne ujęte w omawianym podatku ukierunkowane są w szczególności na ochronę wartości i zasad, w mniejszym zaś stopniu widoczne są tu przejawy realizacji funkcji fiskalnej. Kwestia ta wynika przede wszystkim z ukształtowania strony podmiotowej podatku, ale również licznych zwolnień oraz ulg.

Strona podmiotowa podatku skonstruowana została na podstawie trzech głównych grup podatkowych i tzw. „grupie zerowej”, która zachodzi w momencie spełnienia postawionych przez ustawę wymogów i w swej konstrukcji prawnej winna być kwalifikowana jako ulga. Grupy zostały stworzone w nawiązaniu do rodzaju więzi podmiotów w nie wchodzących, co uzasadnione jest szczególnym charakterem prarodzinnym przedmiotowego podatku. Dodatkowo do przedmiotowych grup przypisano kwoty wolne od opodatkowania. Rozwiązanie to jest odrębne od konstrukcji innych podatków, co uzasadnione jest jego szczególnymi cechami, związanymi z ochroną przyjętych przez ustawodawcę wartości. Pierwsza grupa obejmuje małżonka (wyłącznie obecnego), zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę oraz teściów. Grupa ta obejmuje zatem uznanych społecznie najbliższych członków rodziny, z którymi podatnik posiada najsilniejsze związki⁵⁸². W przedmiotowej grupie zwolnieniu podlega nabycie od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych w wysokości nieprzekraczającej 9637 zł⁵⁸³. Druga grupa obejmuje zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych. Grupa ta obejmuje zatem osoby, które nadal są połączone z podatnikiem określonymi więzami rodzinnymi, jednak nie tak bliskimi, jak w przypadku grupy pierwszej. Kwota wolna od podatku w przypadku grupy drugiej wynosi 7276 zł. Ostatnia, trzecia grupa obejmuje osoby pozostałe, które nie mają rodzinnych powiązań z osobą podatnika, a kwota wolna od podatku wynosi 4902 zł. Szczególnie istotne w konstrukcji grupy podmiotowej jest fakt, że ustawodawca z grupy

⁵⁸² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Gd 555/18.

⁵⁸³ Kwota wolna od podatku ustalana jest zgodnie z zasadami wartości czystej, tj. po odjęciu wartości długów i ciężarów.

pierwszej wyodrębnił dodatkowo tzw. grupę zerową⁵⁸⁴, która po spełnieniu określonych warunków może zostać zwolniona w całości z zapłaty podatku. W grupie zerowej ustawodawca wyodrębnił: małżonków, zstępnym (np. dzieci, wnuki), wstępnym (np. rodziców, dziadków), pasierbów, rodzeństwo, ojczyzna i macochę, którzy nabyli rzeczy lub prawa. Grupa ta została wyodrębniona w celu przyznania określonego zwolnienia dla osób faktycznie najbliższych, związanych bezpośrednio więzami krwi lub na mocy orzeczenia sądu stanem z tym zrównanym⁵⁸⁵.

Konstrukcja podatków niemal w całości została stworzona w nawiązaniu do przedstawionych powyżej grupach podatkowych. Wyjątek stanowi instytucja zasiedzenia, gdzie wykorzystanie grup jest prawnie niemożliwe ze względu na brak powiązań między podmiotami⁵⁸⁶. Grupy podatkowe, określone w ustawie, zostały wykorzystane również w konstrukcji prawnej ulg w omawianym podatku, co podkreśla szczególny związek z wartościami prawnie chronionymi. Na szczególne miejsce w niniejszej rozprawie zasługuje zwolnienie przewidziane dla grupy zerowej, które w konsekwencji spełnienia przesłanek uregulowanych w art 4a u.p.s.d., prowadzi do całkowitego wyeliminowania zobowiązania podatkowego. Wymogi te sprowadzone zostały do zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego⁵⁸⁷ oraz w sytuacji, gdy przedmiotem były środki pieniężne, udokumentowanie ich nabycia dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy⁵⁸⁸. Oceniając powyższe zwolnienie wskazać należy, że są to w zasadzie przesłanki formalne, mające na celu zawiadomienie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zdarzeniu, które miało wpływ na powstanie obowiązku podatkowego i uprawdopodobnienie tego zdarzenia. Konstrukcja ta stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, która ma na celu ochronę zdarzeń o charakterze majątkowym, dokonywanych pomiędzy członkami rodziny. Regulacja ta ma celu przede wszystkim nieopodatkowanie czynności, które dokonywane

⁵⁸⁴ „Grupa zerowa” stanowi nazwę potoczną ulgi podatkowej, mającą na celu ukazanie szczególnego związku z podmiotem podatku.

⁵⁸⁵ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2015 r. sygn. I SA/GI 687/14, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 stycznia 2009 r. I sygn. II SA/Wa 2336/08, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, sygn. I SA/Ke 406/18.

⁵⁸⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 11 maja 2006 r., sygn. I SA/Rz 182/06.

⁵⁸⁷ Z zastrzeżeniem wyjątku w przypadku nabycia ich w drodze dziedziczenia – obowiązek zgłoszenie rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

⁵⁸⁸ Obowiązek ten powstaje wraz z przekroczeniem tzw. kwoty wolnej od podatku dla grupy pierwszej, tj. 9637 zł.

są wśród bliskiej rodziny i zazwyczaj determinowane są właśnie tymi więzami⁵⁸⁹, co w konsekwencji zapewnia ochronę zawartości chronionych przez Konstytucję RP, a dodatkowo prowadzą także do zwiększenia zaufania do prawa.

Istotną ulgą, skonstruowaną na podstawie omawianych grup podatkowych jest tzw. ulga mieszkaniowa. Ulgą ta została uregulowana w art. 16 u.p.s.d., zgodnie z którym w przypadku nabycia własności lub współwłasności budynku lub lokalu mieszkalnego będącego odrębną nieruchomością, spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego lub własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziałów w takim prawie. Do podstawy opodatkowania nie wlicza się czystej wartości, do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. III grupa podatkowa jako „najdalsza” nabywcy obarczona została dodatkowymi wymogami w celu skorzystania z ulgi, ograniczony został również zakres czynności, na podstawie których może ona nabyć nieruchomość, o darowiznę i polecenie darczyńcy⁵⁹⁰. Dodatkowo osoba z trzeciej grupy ma obowiązek sprawowania opieki nad spadkodawcą przez co najmniej dwa lata od momentu podpisania umowy, co uregulowane powinno zostać na podstawie umowy pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Jest to zatem kolejny przejaw charakteru prorodzinnego i szczególnego traktowania wartości w podatku od spadków i darowizn, który w sposób preferencyjny traktuje najbliższych członków rodziny⁵⁹¹. Przesłanki, które muszą być spełnione bez względu na przynależność do grupy podatkowej można podzielić na dwie kategorie – pierwsza związana jest z obowiązkiem zameldowania w nabytej nieruchomości oraz nie zbycia jej przez okres pięciu lat, druga natomiast wiąże się z brakiem posiadania nieruchomości na własność.

Zbycie nieruchomości przed upływem 5 lat, powoduje utratę prawa do ulgi, zatem zbycie takie rodzi obowiązek podatkowy z datą wsteczną na gruncie podatku od spadków i darowizn. Konstrukcja podatku od spadków i darowizn związana została zatem w dużym zakresie na wartościach rodzinnych, w szczególności tych związanych

⁵⁸⁹ W kwestii więzi łączący podatnika wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 października 2016 r., sygn. II FSK 2835/14, wskazując, że pojęcia więzów rodzinnych i więzów osobistych nie należy traktować jako synonimów. Więzy rodzinne są pojęciem węższym, przypisanym do I i II grupy podatkowej. Więzy osobiste obejmują szerszą kategorię i obejmują więzy rodzinne, przyjacielskie czy wynikające z konkubinatu.

⁵⁹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wr 1100/18.

⁵⁹¹ D. Rynkiewicz, *Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn*, Studia Iuridica Lublinensia, nr 13, Lublin 2010, s. 244.

z dziedziczeniem⁵⁹². Określone konstrukcje stanowią zatem narzędzia do ochrony wartości, które są szczególnie chronione przez prawo. Podatek ten reguluje ulgi i zwolnienia związane z więzami rodzinnymi, które w konsekwencji zmniejszają lub całkowicie eliminują zobowiązanie podatkowe. Przejaw ochrony wartości jakimi są wartości rodzinne został również wprost wskazany w uzasadnieniu do projektu ustawy, w którym podkreślono, że celem regulacji jest zagwarantowanie ochrony majątkowych interesów członków najbliższej rodziny⁵⁹³. Jak zostało wspomniane we wcześniejszych rozważaniach, instrumentalizacja ma swoje określone granice, związane przede wszystkim z ochroną dóbr nadrzędnych, wynikających wprost z przepisów Konstytucji RP. Wartości podlegające szczególnej ochronie w przepisach ustawy o spadkach i darowiznach, wynikają przede wszystkim z treści art. 64 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy ma prawo do dziedziczenia, które podlega równej ochronie wobec wszystkich⁵⁹⁴. Wartości konstytucyjne wyznaczają ramy, w których prawodawca może przeprowadzać proces instrumentalizacji. Wartości konstytucyjne stanowią nadrzędne dobra, które podlegają szczególnej ochronie i nie mogą być naruszone w procesie dążenia do realizacji innych funkcji, nawet tych, które są użyteczne pod względem społeczno-gospodarczym. Wynika to wprost z konstrukcji instrumentalizacji, która powinna być dokonywana z poszanowaniem norm prawa oraz nadrzędnych wartości. Kwestie te są szczególnie dostrzegalne w zakresie omawianego podatku, gdzie aksjologia zajmuje istotne miejsce i przekładana jest ponad realizację funkcji fiskalnej. Podatek od spadków i darowizn obejmuje swym zakresem przedmiotowym zwiększenie majątku nabywcy pod tytułem darmym. Jest to również podatek, który nieodłącznie związany jest z osobistym stosunkiem nabywcy i zbywcy⁵⁹⁵. W uzasadnieniu projektu do ustawy wprost podkreślono, że konstrukcja podatku od spadków i darowizn ma umożliwić podatnikom przekazywanie majątku, który zazwyczaj stanowi dorobek ich życia, w nieuszczerplonej wysokości. Ustawa w szczególności chroni powiązania osobiste, a także ma na celu uporządkowanie stosunków własnościowych w zakresie nieruchomości⁵⁹⁶.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn jest podatkiem bezpośrednio powiązany z czynnościami cywilnoprawnymi. Przedmiot tego podatku stanowią

⁵⁹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Sz 420/11

⁵⁹³ Druk nr 736 Sejmu R V kadencji.

⁵⁹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Łd 861/19

⁵⁹⁵ S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2008, s. 273.

⁵⁹⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy.

w większości czynności, mające swoje źródło w przepisach prawa cywilnego i obejmuje takie instytucje, jak spadkobranie, darowizna czy zasiedzenie. Ogólny zakres przedmiotowy podatku stanowi zatem nabycie rzeczy i praw majątkowych pod tytułem darmym⁵⁹⁷, którego konstrukcja prawna powiązana została z ochroną wartości rodzinnych i własnościowych, w tym również wartości związanych z dziedziczeniem. Szczególnie istotnym przedmiotem podatku od spadków i darowizn jest nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadkobrania, które jest instytucją prawa cywilnego, mającą na celu regulowanie stosunków majątkowych po śmierci spadkodawcy.

Dziedziczenie podlega szczególnej ochronie na gruncie prawa polskiego. Konstytucja RP w art. 64 reguluje, że własność podlega równej dla każdego ochronie i na równych zasadach przysługuje wszystkim obywatelom. Realizacja wartości określonych w omawianym przepisie, w powiązaniu z konstrukcjami podatkowymi, była głównym determinantem do stworzenia obecnej konstrukcji podatku od spadków i darowizn. Podatek ten respektuje więzi rodzinne zachodzące pomiędzy stronami czynności, a dodatkowo swym zakresem obejmuje wyłącznie te z nich, które dokonywane są pod tytułem darmym. Na szczególne miejsce wśród przedmiotów opodatkowania zasługuje również umowa darowizny, która stanowi jedną z najpopularniejszych form przenoszenia majątku między członkami rodziny. Należy przy tym zaznaczyć, że sama konstrukcja czynności cywilnoprawnych bezpośrednio przekłada się na powstanie obowiązku podatkowego, co uzasadnia przejście konstrukcji cywilnoprawnych w zasadzie w niezmienionej treści. Szczególnym przykładem tej tezy jest umowa darowizny.

W przypadku umowy darowizny obowiązek podatkowy może być uzależniony od szczególnego zachowania darczyńcy lub obradowego, którego konsekwencje zostały uregulowane w prawie cywilnym⁵⁹⁸. Kodeks cywilny dopuszcza możliwość odwołania darowizny już wykonanej w przypadku rażącej niewdzięczności obdarowanego. Jest to zwrot niedookreślony i abstrakcyjny, który powinien być badany każdorazowo, w konkretnym stanie faktycznym⁵⁹⁹. Jest to przejaw szczególnej zależności pomiędzy prawem cywilnym a podatkowym, które kształtuje obowiązek podatkowy. W przypadku

⁵⁹⁷ A. Goettle, *Przedmiot opodatkowania...*, op.cit.

⁵⁹⁸ G. Kaptur, *O czym warto wiedzieć, zawierając umowę darowizny nieruchomości*, *Nieruchomość nr 7*, Warszawa 2009 r., str. 29.

⁵⁹⁹ K. Mularski, *Komentarz do artykułu 898 Kodeksu cywilnego*, [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz. T. III* red. M. Gutowski, Warszawa 2019. Dostęp: Legalis.

odwołanie darowizny, unicestwiane są także zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Podobnie będzie się kształtowała sytuacja w przypadku dokonania darowizny z pokrzywdzeniem wierzycieli. Istotne jest także to, że jest to sytuacja obarczona terminem wynikającym z kodeksu cywilnego – rok w przypadku rażącej niewdzięczności i pięć w przypadku dokonania czynności z pokrzywdzeniem wierzyciela. Podatek od spadków i darowizn jest zatem podatkiem ściśle powiązany z konstrukcją czynności cywilnoprawnych wynikają z przepisów kodeksu cywilnego, a powstanie obowiązku podatkowego zależne jest od spełnienia wszelkich przesłanek dla tych czynności przewidzianych. Artykuł 155 § 1 k.c. przewiduje formę szczególną – aktu notarialnego dla zbycia nieruchomości, w związku z tym również obowiązek podatkowy może powstać dopiero w momencie zawarcia umowy w odpowiedniej formie⁶⁰⁰. Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z orzecznictwem, istoty darowizny jako umowy zawieranej pod tytułem darmym nie zmienia także obciążenie obdarowanego poleceniem – a więc zgodnie z art. 893 k.c. nałożenie na obdarowanego obowiązku działania lub zaniechania, bez czynienia kogokolwiek wierzycielem⁶⁰¹. Umowa darowizny na gruncie podatku od spadków i darowizn została zatem przejęta w całości, z uwzględnieniem wszelkich szczególnych form przenoszenia prawa własności na jej podstawie.

Na gruncie prawa cywilnego nienałożenie na obdarowanego polecenia nie zmienia istoty umowy, co oznacza, że na gruncie prawa podatkowego nie należy dokonywać wykładni rozszerzającej. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nie można domniemywać zdarzeń, które powodują powstanie obowiązku podatkowego – powinien on wprost wynikać z ustawy podatkowej, natomiast jeżeli nie został on w niej ustalony, należy uważać, że ustawodawca nie włączył danego zdarzenia do przedmiotów podatku⁶⁰². Prawo cywilne ma również wpływ na moment postania obowiązku podatkowego. Artykuł 155 § 1 k.c. przewiduje formę szczególną – aktu notarialnego dla zbycia nieruchomości, w związku z tym również obowiązek podatkowy może powstać dopiero w momencie zawarcia umowy w odpowiedniej formie⁶⁰³.

Szczególnym przedmiotem opodatkowania na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn jest nabycie prawa własności nieruchomości w drodze zasiedzenia. Zasiedzenie jest instytucją prawa cywilnego uregulowaną w art. 172 k.c.,

⁶⁰⁰ A. Goettel, *Obowiązek podatkowy przy darowiznie*, ABC. Dostęp: Lex.

⁶⁰¹ Wyrok Sądu Najwyższego 20 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 172/06.

⁶⁰² Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 1987/13.

⁶⁰³ A. Goettel, *Obowiązek podatkowy przy darowiznie*, ABC. Dostęp: Lex.

która związana jest z nabyciem prawa własności wraz z upływem określonego w ustawie czasu – 20 lat w przypadku posiadania w dobrej wierze oraz 30 w złej, przez osobę wykonującą uprawnienia właściciela – posiadacza samoistnego⁶⁰⁴. Instytucja ta związana jest z ujednoliceniem stanu prawnego ze stanem posiadania, które prowadzi do naruszenia porządku publicznego⁶⁰⁵. Upływ czasu powoduje, że posiadacz nieruchomości nabywa prawo własności kosztem dotychczasowego właściciela. Prawdliwość instytucji zasiedzenia została uznana za zgodną z Konstytucją wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, który wskazał, że długotrwałe niewykonywanie prawa własności jest stanem szkodliwym, a instytucja ta powoduje stabilizację stosunków prawnych, musi być jednak ściśle uregulowana przez ustawodawcę⁶⁰⁶. Przedmiotowa konstrukcja stanowi zatem przejaw realizacji równości wobec prawa. Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem majątkowym, opodatkowuje zatem nabycie majątku, zazwyczaj pod tytułem darmym, a więc bez uszczuplania własnego majątku w związku z przedmiotowym nabyciem. W związku z tym, instytucja zasiedzenia bez wątplenia wpisuje się w zakres przedmiotowy tego podatku⁶⁰⁷. Zgodnie z art. 5 u.p.s.d. obowiązek podatkowy spoczywa na nabywcy własności rzeczy oraz praw majątkowych, co ostatecznie powinno rozsądzić o fakcie prawidłowości ujęcia zasiedzenia jako przedmiotu powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Opodatkowanie zasiedzenia jest natomiast wyłomem od zasady grup podatkowych w podatku od spadków i darowizn, co wynika bezpośrednio z istoty tej instytucji prawnej. Zgodnie z art. 15 ust 2 u.p.s.d. zasiedzenie opodatkowane jest 7% stawką, bez znaczenia jest natomiast poprzednia osoba właściciela. Jest to zrozumiałe, ponieważ instytucja ta wiąże się z nabyciem prawa własności wraz z upływem czasu, nie zaś z dokonaniem kontentnej czynności prawnej i nabycie nieruchomości od poprzednika. Skoro zatem nabycie odbywa się bez udziału osoby poprzedniego właściciela, racjonalny wydaje się przedmiotowy sposób konstruowania przepisów. Regulacja ta wydaje się być również przejawem równości wobec prawa, ponieważ w przypadku znania poprzedniego właściciela nabywca musiałby działać w złej wierze, a dodatkowo nabywałby prawo do korzystania z ulg podatkowych. W związku z tym, że jest to pierwotny sposób nabycia

⁶⁰⁴ R. Morek, *Komentarz do artykułu 172 [w:] Kodeks Cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2020.

⁶⁰⁵ Ibidem.

⁶⁰⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. SK 61/03.

⁶⁰⁷ D. Stec, *Zasiedzenie nieruchomości w kontekście ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Nieruchomości, nr 8, Warszawa 2006, str. 76.

nieruchomości nie ma możliwości skorzystania z ulgi poprzez zaliczenie do grupy podatkowej⁶⁰⁸. Zwrócić należy uwagę, że podstawę opodatkowania na gruncie podatku od spadków i darowizn podstawę opodatkowania stanowi czysta wartość, a więc wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych według ich ceny rynkowej, po potrąceniu ciężarów i długów, którą ustala się na dzień powstania obowiązku podatkowego. W przypadku zasiedzenia możliwe jest odliczenie od podstawy opodatkowania nakładów poczynionych na nieruchomości. Konstrukcja ta również stanowi przejaw instrumentalizacji prawa, która w konsekwencji prowadzi do ochrony określonych wartości, przypisanych do tej ustawy. Do długów i ciężarów w innych czynnościach prawnych możliwe jest również zaliczenie m.in. kosztów postępowania spadkowego, wykonania testamentu, ale również koszty opieki nad zmarłym i koszty związanego z jego pochówkiem⁶⁰⁹. Wartość rynkową ustala się w oparciu o przeciętne ceny stosowane w obrocie dla rzeczy tego samego rodzaju i gatunku, wraz z uwzględnieniem stopnia ich zużycia i stanu w jakim się znajdują, z dnia powstania obowiązku podatkowego, w uwzględnieniu miejsca położenia rzeczy. Zapis ten jest szczególnie istotny w przypadku nieruchomości, których przeciętne ceny w dużej mierze zależne są od miejsca ich położenia. W przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że wartość określona przez podatnika nie odpowiada wartości rynkowej, wezwie podatnika do poprawnego określenia wartości w czasie nie krótszym niż 14 dni od dnia otrzymania wezwania, wskazując jednocześnie wartość jaką według organu posiada dana rzecz⁶¹⁰. Podatnik oczywiście nie ma obowiązku zgodzenia się z organem podatkowym w tym zakresie. Organ ma prawo powołania biegłego – rzeczoznawcę majątkowego, który ustali wartość nieruchomości⁶¹¹.

Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem, który w zakresie opodatkowania przenoszenia własności nieruchomości, przyjmuje prymat prawa cywilnego w zakresie określenia czynności, na podstawie których własność ta może zostać przeniesiona. Instytucje prawa cywilnego w podatku od spadków i darowizn rozumiane są analogicznie do ich znaczenia w przepisach kodeksu cywilnego⁶¹². Konstrukcja zakresu podmiotowego ustawy o spadkach i darowiznach stworzona została na podstawie

⁶⁰⁸ K. Chustecka, *Podatek od spadków i darowizn, praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 72.

⁶⁰⁹ A. Goettel, *Podstawa opodatkowania przy darowiznie*, ABC. Dostęp: Lex.

⁶¹⁰ S. Brzeszczyńska, *Komentarz do artykułu 8* [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2009, red. S. Brzeszczyńska.

⁶¹¹ A. Goettel, *Określenie wartości...*, op.cit.

⁶¹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 maja 2015 r., sygn. I SA/Kr 197/15.

wartości konstytucyjnych, co wynika ze szczególnego zakresu przedmiotowego tej ustawy. Dlatego też, wydaje się słusznym, że ustawodawca pozostawił konstrukcje cywilnoprawne bez istotnych zmian. Transakcje te dokonywane są zazwyczaj wśród podmiotów ze sobą powiązanych relacjami rodzinnymi, a dodatkowo podejmowane są w porządku prawa prywatnego, co w konsekwencji pozwala na zmniejszenie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie ustalenia przedmiotu i podstawy opodatkowania. Podatek ten ponadto reguluje czynności dokonywane pomiędzy podmiotami nieprofesjonalnymi, co do zasady pod tytułem darmym, stąd również wynika preferencyjny sposób konstrukcji tego podatku⁶¹³. Podatek ten jest również przykładem, w jaki sposób ustawodawca wyznacza granice w instrumentalizacji prawie podatkowym, w momencie, gdy reguluje kwestie związane z wartościami konstytucyjnymi. Zgodzić należy się zatem z poglądem, że instrumentalizacja prawa nie prowadzi wyłącznie do instrumentalnego jego traktowania w celu osiągnięcia wpływów budżetowych, ale cele mogą być określone szeroko, również na korzyść podatnika.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w całości powiązana została z ochroną wartości rodzinnych, dziedziczenia oraz własności. Wartości te są jednocześnie celem instrumentalizacji, jak również jej granicami. Podatek ten stanowi przykład tego, że instrumentalizacja nie jest zjawiskiem negatywnym, a w niektórych aspektach wręcz koniecznym, gdyż pozwala na realizację i ochronę określonych wartości. W rozdziale pierwszym podkreślone zostało, że prawo w swej naturze musi być nakierowane na cel, a tworzenie norm bezcelowych prowadzi do naruszenia zasad techniki prawodawczej i samych wartości do niego przypisanych. Prawodawca instrumentalizując normy podatku od spadku i darowizn w zdecydowanej większości norm stworzył je w powiązaniu z aksjologią oraz celami społecznymi. Podatek ten zorientowany jest na opodatkowanie czynności zachodzących między podmiotami powiązanych ze sobą więzami rodzinnymi, które w pewnym zakresie stanowią granice instrumentalizacji prawa. We wcześniejszych rozważaniach podkreślone zostało, że prawodawca ma obowiązek respektowania podstawowych wartości i zasad prawa, a te są szczególnie widoczne na gruncie omawianego podatku. Normy prawne w nim zawarte stanowią przejaw ochrony dóbr konstytucyjnych, takich jak ochrona miru domowego, dziedziczenia oraz prawa własności.

⁶¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Wr 2166/13.

Rozdział VI Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości w podatkach obrotowych

6.1. Uwagi wstępne

Podatki obrotowe stanowią grupę danin, które obciążają obrót. Przedmiotem opodatkowania są zatem czynności, które skutkują obrotem poszczególnymi dobrami. Wśród podatków obrotowych wymienić można podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od gier oraz podatek od czynności cywilnoprawnych. Podatki te obciążają zarówno obrót profesjonalny, jak i nieprofesjonalny⁶¹⁴.

Z punktu widzenia niniejszej rozprawy szczególne znaczenie mają dwa z wyżej wymienionych – podatek od towarów i usług oraz podatek od czynności cywilnoprawnych.

Podatek od towarów i usług charakteryzuje się szczególną autonomią w odniesieniu nie tylko do systemu prawa podatkowego, ale również i prawa cywilnego, co sprawia, że na jego gruncie szczególnie łatwo wskazać konstrukcje, w których ustawodawca instrumentalizuje. Podatek ten jest również w dużej mierze nastawiony na osiąganie zysków – stanowi bowiem główny dochód budżetu Polski, jak również znaczącą część budżetu Unii Europejskiej⁶¹⁵. Instrumentalizacja w celu realizacji funkcji fiskalnej jest tu zatem znacznie częściej stosowana, aniżeli w konstrukcjach innych podatków.

Drugim podatkiem obrotowym, którego problematyka została ujęta w niniejszej rozprawie, jest podatek od czynności cywilnoprawnych, który z kolei stoi w opozycji do konstrukcji podatku od towarów i usług. Na tle omawianej ustawy ustawodawca przejął, właściwie wprost konstrukcje wynikające z przepisów prawa cywilnego, które stanowią przedmiot tego podatku. Zasady powstawania obowiązku podatkowego na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych są również uzależnione od przepisów prawa cywilnego, co sprawia, że podatek ten ukazuje jak ścisłe są związki pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym.

⁶¹⁴ Zob. A. Gomulowicz, *Pośredni charakter podatku obrotowego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok XLVII, z. 3, Poznań 1985 r.

⁶¹⁵ Zob. A. Bischoff, *Znaczenie podatku vat jako źródła dochodów budżetowych w krajach OECD*, Zarządzanie Finansami i Rachunkowość 2 (3), Warszawa 2014.

Konstrukcje obu podatków różnią się podejściem ustawodawcy do relacji prawa cywilnego do podatkowego, jak również granicami instrumentalizacji prawa.

6.2. Podatek od towarów i usług

Podatek od towarów i usług, uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „u.o.p.t.” jest przykładem instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Regulacje znajdujące się w ustawie stanowią autonomiczne ujęcie zagadnień związanych zarówno z nieruchomościami, jak i konceptem własności. Autonomia ta ma charakter szczególny, znacznie wykraczający poza kwestię relacji prawa podatkowego do cywilnego. Konstrukcje i regulacje zawarte w podatku od towarów i usług stanowią również rozwiązania autonomiczne w ramach wewnętrznej struktury prawa podatkowego. Wynika to z europejskiego charakteru tego podatku oraz konstrukcji opartej na primacie ekonomicznej koncepcji własności.

Prawo europejskie charakteryzuje się znacznym wpływem na polski podatek od towarów i usług, doprowadziło do jego szczególnej instrumentalizacji, która musiała mieć na uwadze nie tylko kwestie związane z wartościami konstytucyjnymi, ale również tymi, które chronione są przez prawo europejskie. W doktrynie przyjmuje się, że wpływ prawa europejskiego w konsekwencji zawsze będzie prowadzić do pewnej instrumentalizacji przepisów, czego nie należy sprowadzać do negatywnego zjawiska⁶¹⁶. Podatek od towarów i usług charakteryzuje się więc szczególną autonomią w stosunku do innych konstrukcji podatków, jak również do zagadnień prawa cywilnego. Stanowi również przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, podejmowanej na skutek wpływu prawa europejskiego.

Podatek od towarów i usług nadaje konstrukcjom prawa cywilnego, a w niektórych sytuacjach również polskiego prawa podatkowego, odrębne znaczenie, oderwane od ich definicji na gruncie tych przepisów prawa. Szczególne znaczenie na gruncie podatku ma walor ekonomiczny transakcji, nie zaś jego określenie w konstrukcjach prawnych⁶¹⁷.

⁶¹⁶ J. Meeusen, *Instrumentalisation of Private International Law in the European Union: Towards a European Conflicts Revolution?*, *Journal of Migration and Law*, nr 9, Washington 2007, s. 288.

⁶¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 1904/14.

Europejski charakter podatku sprawia, że przyznanie pierwszeństwa walorowi ekonomicznemu transakcji, ujednolica stosowanie przepisów podatku od towarów i usług. Każde z państw Unii Europejskiej posiada swoje własne regulacje, a co z tym związane każda z transakcji może posiadać własną definicję w ich porządku prawnym. Podatek od towarów i usług stwarza zatem własne definicje, które mają zapewnić jednolitość i skuteczność opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wynika to bezpośrednio z charakteru podatku od towarów i usług, który obejmuje swoim zakresem wiele państw o różnych porządkach prawnych, a stosowanie na jego gruncie definicji w porządku krajowego mogłoby doprowadzić do destabilizacji systemu podatkowego Unii Europejskiej. W związku z tym prawodawca unijny w pewien sposób instrumentalizuje prawo własności nieruchomości dla potrzeb zapewnienia ujednoczenia systemu podatkowego na terenie Unii Europejskiej⁶¹⁸. Dodatkowo, dyrektywa przyznaje państwom członkowskim, w określonych sytuacjach, fakultatywność w prowadzeniu określonych rozwiązań⁶¹⁹. Należy przy tym zwrócić uwagę, że cały system prawa unii europejskiej tworzy odrębny system pojęciowy w stosunku do pojęć stworzonych na gruncie prawa krajowego państw członkowskich. Harmonizacja podatku od towarów i usług została wskazana także w preambule do dyrektywy 2006/112/WE⁶²⁰.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie reguluje definicji nieruchomości. Definicja ta jednak została określona w art. 13b rozporządzenia wykonawczego Rady do dyrektywy 2006/112/WE⁶²¹ w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Definicja nieruchomości została wprowadzona w 2016 r, co znacznie ułatwiło harmonizację przepisów odnoszących się do opodatkowania nieruchomości⁶²².

Zgodnie z przepisami rozporządzenia za nieruchomość należy rozumieć każdą część ziemi, zarówno na jej powierzchni jak i pod nią, która może stanowić przedmiot posiadania lub własności. Konstrukcja nieruchomości określona w rozporządzeniu przypomina definicję gruntu, wynikającą z polskiego kodeksu cywilnego.

Dodatkowo, zgodnie z rozporządzeniem, za nieruchomości należy uznać również budynki i konstrukcje, które są przytwierdzone lub osadzone na gruncie, których

⁶¹⁸ R. Pęk [w:] S. Babiaryz, *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym i podatkowym*, tom II, Warszawa 2016 r., s. 205

⁶¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2018 r., sygn. I FSK 2010/14.

⁶²⁰ Dyrektywa 2006/112/WE.

⁶²¹ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

⁶²² Definicja określona w rozporządzeniu wykonawczym może być stosowana wyłącznie w zakresie spraw odnoszących się do ustalania obowiązku podatkowego.

nie można z łatwością przenieść lub zdemontować. Kwestia ta w pewnym zakresie odpowiada definicji budynku, wynikającej z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ostatecznie za nieruchomości mogą zostać uznane również zainstalowane elementy, maszyny, sprzęty stanowiące integralną część budynku, które nie mogą zostać odłączone bez zniszczenia konstrukcji. Przedstawiona definicja obejmuje również budynki niedokończone. Istotne jest, aby budynek ten był złączony w gruncie, nieważne jest natomiast to, że nie spełnia celu do jakiego ma służyć⁶²³.

Na gruncie podatku od towarów i usług nieruchomość stanowi przede wszystkim towar w rozumieniu art. 2 u.o.p.t., zgodnie z którym towarami są rzeczy, ich części oraz wszelkie postacie energii. Uznane za towar na podstawie przepisów tej ustawy, mogą być zatem wszelkie rzeczy ruchome i nieruchomości⁶²⁴, w konsekwencji definicja ta zbieżna jest z pojęciem rzeczy, wynikającej z przepisu art. 45 k.c. Obrót nieruchomościami co do zasady sprowadzany jest do dostawy towarów. Kwestia ta jednak na gruncie prawa europejskiego przeszła znacząco ewolucję w ostatnich dwóch dekadach. Historycznie rzecz ujmując, transakcje dotyczące nieruchomości były zwolnione z podatku od wartości dodanej, w szczególności jego koncepcji występującej na gruncie Unii Europejskiej, częściowo ze względu na to, że podlegają już opłatom skarbowym lub opłatom rejestracyjnym, a podatek od towarów i usług prowadziłby do ich znacznego zwiększenia. Zwolnienie odzwierciedlało również pogląd, że grunty nie stanowią wartości dodanej, a zatem nie powinny podlegać podatkowi od wartości dodanej⁶²⁵. Zmiana konstrukcji, na mocy której nieruchomości zostały podatkowo doprowadziła jednak do wielu wątpliwości interpretacyjnych. Szczególną wątpliwość w tym zakresie stanowi złożoność w definiowaniu dostaw nieruchomości. Dzieje się tak zwłaszcza wtedy, gdy dostawy nieruchomości są powiązane z dostawami towarów i usług oraz gdy dostawy nieruchomości mają postać praw i udziałów związanych z nieruchomością. System zwolnień prowadzi również do kaskadowania podatków i innych zniekształceń gospodarczych.

Dostawa towarów na gruncie podatku od towarów i usług ma jednak znacznie szerszy zakres aniżeli jej odpowiednik na gruncie prawa cywilnego. Na wstępie rozważań

⁶²³ P. Barnik, K. Gierszewska, P. Kępiasty, *VAT w transakcjach związanych z nieruchomościami. Sprzedaż, kupno, najem*, Warszawa 2018, s. 16

⁶²⁴ Do 1 stycznia 2011 r., ustawa o podatku od towarów i usług rozróżniała podział na rzeczy ruchome i nieruchome.

⁶²⁵ S. Poddar, *Taxation of Housing Under a VAT*, London 2010, s. 901.

wskazano, że w zakresie tego podatku szczególne znaczenie ma ekonomiczny aspekt transakcji, nie zaś forma przewidziana dla danej czynności na gruncie prawa prywatnego. Artykuł 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług definiuje dostawę towarów jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Pomimo iż sama definicja jest zbliżona do rozumienia przeniesienia własności, wynikającej z prawa cywilnego, to nie należy ich utożsamiać. Przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel jest pojęciem znacznie szerszym niż cywilne przeniesienie własności⁶²⁶. Wynika to ze szczególnej autonomii podatku od towarów i usług, determinowanej wpływem prawa europejskiego. Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą obejmować będzie wszelkie sytuacje, na mocy których dojdzie to przeniesienia własności rzeczy, ale również sytuacje, gdy nastąpi jedynie ekonomiczne przejęcie władztwa nad rzeczą, bez przeniesienia prawa własności⁶²⁷.

Z definicji przeniesienia wywieść należy wniosek, że jeżeli ustawodawca wiązałby dostawę towarów z przeniesieniem własności, to określiłby to wprost w przepisach. Natomiast termin „jak właściciel”, wiąże się z ekonomicznym aspektem uzyskania władztwa nad daną rzeczą, bez konieczności przeniesienia samego prawa. Na gruncie podatku od towarów i usług istotne jest zatem faktyczne władanie rzeczą, a nie posiadanie prawnego tytułu do dysponowania nią. Zdarzyć może się więc sytuacja, gdzie dojdzie do prawnego przeniesienia własności, które nie będzie uznane za dostawę towaru w rozumieniu przepisów podatku od towarów i usług. Taka sytuacja będzie miała miejsce między innymi w przypadku przewłaszczenia na zabezpieczenie czy zwrotnego przeniesienia własności przez instytucje finansową. Prawo do rozporządzania towarem jak właściciel, powinno zatem obejmować możliwość faktycznego wykorzystywania rzeczy, pobierania pożytków, ale koniecznym warunkiem posiadania nie jest prawna możliwość zbycia rzeczy⁶²⁸. Przykładem obrazującym daleko posuniętą autonomię podatku od towarów jest podkreślany przez doktrynę pogląd, zgodnie z którym, co do zasady dostawę towarów może stanowić faktyczne wydanie nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego. Na gruncie prawa cywilnego taka czynność prawna byłaby nieważna z mocy prawa, ze względu na niezachowanie odpowiedniej, szczególnej formy prawnej⁶²⁹. Na gruncie podatku od towarów i usług natomiast forma

⁶²⁶ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz.*, Warszawa 2017, s. 115

⁶²⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 04 października 2018 r., sygn. I FSK 1815/16.

⁶²⁸ T. Michalik, *VAT komentarz*, Warszawa 2019, s. 118

⁶²⁹ *Ibidem*.

nie ma znaczenia, ważne jest faktyczne dokonanie czynności, które sprowadza się do ekonomicznego przeniesienia władztwa⁶³⁰. Zasada ta została wyrażona wprost w art. 5 ust. 2 u.p.t.u., który stanowi, że czynności stanowiące przedmiot tego podatku, podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form, określonych przepisami prawa. Stanowi to przejaw instrumentalizacji prawa w zakresie uporządkowania konstrukcji podatku od towarów i usług, a w konsekwencji określenia relacji tego podatku do innych gałęzi prawa, jak również do samego polskiego prawa podatkowego. Należy jednak pamiętać, że zwrot ekonomicznego władztwa nad nieruchomością właścicielowi, będzie powodował obowiązek skorygowania podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług⁶³¹. Zatem opodatkowane będą same transakcje na nieruchomościach, bez względu na formę tych czynności.

Definicja towaru została uregulowana w art. 2 pkt 6 u.o.p.t., który stanowi, że towarem są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie nieruchomości”. Przepis ten określa definicję towaru w aspekcie ekonomicznym, nie zaś cywilistycznym, w związku z tym również rzecz jako towar rozumiana będzie analogicznie jak w stosunkach ekonomicznych⁶³². Koncepcja ta została znacznie rozszerzona w stosunku do prawa cywilnego. Towar określony na gruncie ustawy będzie nie tylko rzeczą materialną, ale również możliwe jest zakwalifikowanie w tej kategorii wszelkich przedmiotów, które występują w wymianie dóbr i usług. Ustawodawca podatkowy w sposób świadomy rozszerza rozumienie pewnych terminów, co ma celu objęcie zakresem opodatkowania odpowiednich towarów i usług, zgodnie ze schematem europejskim. Dodatkowo instrumentalizacja przepisów tej ustawy pozwala na skuteczną realizację jego funkcji, jak i osiągnięcie założonych przez ustawodawcę celów.

Jedną z głównych funkcji podatku od towarów i usług, wynikającą z jego szczególnych cech, jest funkcja fiskalna. Wpływy z tego podatku stanowią zdecydowaną większość wpływu do budżetu Polski⁶³³. Rozszerzenie definicji w stosunku do przepisów prawa cywilnego, znacznie zwiększa zakres przedmiotu opodatkowania, a co za tym idzie zwiększa również wysokość wpływów do budżetu. Oczywistym jest jednak, że kwestia realizacji funkcji fiskalnej nie stanowi wyłącznej przesłanki do instrumentalizacji

⁶³⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 03 lipca 2013 r., sygn. I SA/Wr 402/13.

⁶³¹ R. Pęk w: S. Babiaryz, *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym i podatkowym*, tom I, Warszawa 2016 r., s. 220.

⁶³² Ibidem, s. 224.

⁶³³ Zob. T. Budzyński, *Fiskalne aspekty podatku od towarów i usług w Polsce*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia, Vol. L, 1, Sectio H, Lublin 2016.

przepisów prawa. Kwestia ta uzasadniona jest również strukturą przepisów europejskich, w szczególności zaś konstrukcji podatku od towarów i usług. Ograniczenie zakresu przedmiotowego do konstrukcji cywilnych, znacznie ograniczałoby katalog czynności opodatkowanych, a również naruszałoby konstrukcję opodatkowania w przypadku czynności dokonywanych na gruncie europejskim w zakresie wewnątrzwspólnotowej dostawy i nabycia towarów lub świadczenia usług. Instrumentalizacja tych zagadnień jest zatem kwestią szczególnie istotną, wspiera bowiem realizację kilku istotnych funkcji oraz założeń konstrukcyjnych podatku.

Zagadnieniem stojącym w opozycji do polskiego kodeksu cywilnego, znajduje się także kwestia budynku. Istotnym zagadnieniem jest fakt, że odrębnym towarem może być zarówno grunt, ale również posadowiony na nim budynek. W zakresie dostawy budynku lub budowli trwale związanej z gruntem, nie wyodrębnia się jego wartości. Dostawa gruntu w takich czynnościach dzieli los dostawy jego części składowych⁶³⁴, co stanowi znaczne odejście od zasady wyrażonej na gruncie prawa cywilnego, która wprost określa, że to budynki i budowle posadowione na gruncie, dzielą jego los⁶³⁵. Dostawa towaru na gruncie podatku od towarów i usług obejmuje nie tylko dostawę całej nieruchomości, ale również jej części. Pojęcie części nieruchomości należy rozumieć jako fizycznie wyodrębnioną część – działkę ewidencyjną, mogącą mieć inny status prawny. Bez znaczenia będzie również fakt, że działki wchodzące w skład jednej nieruchomości będą wpisane w jedną księgę wieczystą; zbycie każdej z nich na gruncie podatku od towarów i usług stanowić będzie odrębną transakcję. Zatem po raz kolejny ustawodawca podatkowy obejmuje opodatkowaniem towar w oderwaniu od prawa cywilnego, a opodatkowanie powinno opierać się jedynie na podstawie tego, czy grunt jest zabudowany, czy nie⁶³⁶. Może zatem zaistnieć sytuacja, gdy część nieruchomości będzie opodatkowana stawką przeznaczoną dla dostawy towarów, a pozostała część będzie mogła skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt. 9 albo 10 u.o.p.t.

⁶³⁴ I. Olchowicz, P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Vat w działalności gospodarczej*, Warszawa 2015, s. 117.

⁶³⁵ Jak już zostało przedstawione wcześniej, w przypadku dostawy budynków lub by, zasadą jest, że z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Jednak zasada ta nie dotyczy dostawy użytkowania wieczystego, gdzie wartość gruntu zostaje wyodrębniona. Osobno więc ustala się podstawę opodatkowania dla dostawy budynków i budowli, a osobno dla gruntu, oddawanego w użytkowanie wieczyste.

⁶³⁶ T. Michalik. *VAT. komentarz...*, *op.cit.* s. 227.

Ekonomiczny aspekt czynności jest również szczególnie widoczny przy sprzedaży wyodrębnionych działek geodezyjnych. Działki te, nawet jeżeli objęte są jedną księgą wieczystą, przy transakcjach z zakresu podatku od towarów i usług stanowią odrębne przedmioty, w tym również poszczególne z nich mogą stanowić przedmiot zwolniony z opodatkowania, do czego niezbędne jest ustalenie czy dany teren jest niezabudowany⁶³⁷. Niedozwolone jest rozszerzanie zwolnienia na całą nieruchomości, a zwolnienie może zostać przyporządkowane jedynie do konkretnej działki lub jej części, z uwzględnieniem, czy spełnione zostały warunki konieczne do jego zastosowania. Ustawa o podatku od towarów i usług nie wyłącza również ze swego zakresu przedmiotu czynności nieważnych. Dlatego też czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego (wspomniane we wcześniejszych rozważaniach przeniesienie nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego), będą podlegały opodatkowaniu tym podatkiem. Czynności te zostały oderwane od ich skuteczności na gruncie prawa cywilnego, co bezwzględnie potwierdza szczególną autonomię podatku od towarów i usług od prawa cywilnego⁶³⁸. Innym przykładem autonomii podatku od towarów i usług jest czynność polegająca na zniesieniu współwłasności, za wyjątkiem zniesienia współwłasność poprzez spłatę udziałów. Zniesienie współwłasności, na mocy której każdy ze współwłaścicieli zostanie wyłącznym właścicielem nieruchomości nie stanowi dostawy towaru na gruncie podatku od towarów i usług. Wynika to z faktu, że już przed zniesieniem współwłasności każdy ze współwłaścicieli był uprawniony do dysponowania towarem jak właściciel⁶³⁹. Zatem nie można tu mówić o dostawie towaru na gruncie podatku od towarów i usług, ponieważ ekonomiczny skutek byłby identyczny do stanu sprzed dostawą. Współwłaściciele dysponowali towarem jak właściciel w sensie ekonomiczny, znaczenia nie ma tu natomiast prawna forma ustanowienia własności. Inaczej będzie w przypadku zniesienia współwłasności ze spłatą udziałów, w takiej czynności dojdzie do rozliczeń między stronami, a w konsekwencji do zmiany stosunku wcześniej istniejącego.

Kwestie te sprowadzały się do powstania wielu wątpliwości w zakresie kwalifikacji tych czynności na gruncie podatku od towarów i usług.

⁶³⁷ P. Gaczyński, *Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych*, Monitor Podatkowy nr 1, Warszawa 2014, s. 21.

⁶³⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. I FSK 1123/13.

⁶³⁹ P. Gaczyński, *Zwolnienie z opodatkowania...*, op.cit.

Obecna linia orzecznicza, po wielu latach sporów, jednolicie podkreśla sprzedaż udziałów w nieruchomości uznawana jest za dostawę towarów, nie zaś za świadczenie usług. Spór w zakresie kwalifikacji tej czynności spowodowany był tym, że wszelkie prawa majątkowe nie stanowią rzeczy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z tym nie mogły stanowić dostawy towarów, w przypadku, gdy były przedmiotem umowy sprzedaży⁶⁴⁰. W celu ustalenia czy przeniesienie udziału należy uznać za dostawę towarów, czy też usług, niezbędne jest jednak odwołanie się do przepisów kodeksu cywilnego⁶⁴¹.

Z istoty prawa własności wynika, że przyznaje ono właścicielowi nieograniczone uprawnienie do zarządzania rzeczą, z wyjątkami przewidzianymi ustawą. Przepisy prawa cywilnego przewidują również, że własność może przysługiwać kilku podmiotom niepodzielnie i każdemu z nich przysługują uprawnienia przypisane dla właściciela. Doktryna prawa cywilnego jednoznacznie przychyliła się do stanowiska, że współwłasność to także własność⁶⁴². Konstrukcja ta w powiązaniu z definicją dostawy towarów, określającej, że stanowi ona przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, nie powinna budzić wątpliwości, że zbycie udziałów w nieruchomości również stanowi dostawę towarów, nie zaś świadczenie usług. Dodatkowo wykładnię tę uzasadnia również to, że skoro przeniesienie prawa własności nieruchomości na jedną osobę stanowi dostawę towarów, to niezasadne jest wyciąganie wniosku, że w przypadku kilku osób następuje tu zmiana kwalifikacji czynności na dostawę usług⁶⁴³.

Ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje, że świadczeniem usług jest każda czynność, która nie może zostać uznana za dostawę towarów, w tym miejscu zatem nie powinno budzić wątpliwości co do kwalifikacji czynności⁶⁴⁴. Co do zasady opodatkowaniu podlegają dostawy towarów dokonywane odpłatnie, ustawodawca przewidział jednak kilka wyjątków, które zostały uregulowane w art. 7 ust. 2 u.o.p.t.

Zgodnie z treścią przepisu art. 7 ust. 2 u.o.p.t. opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie towarów, które należą do przedsiębiorstwa podatnika, na jego cele osobiste lub jego pracowników, a także wszelkie darowizny, jeżeli przysługiwało podatnikowi

⁶⁴⁰ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 2/11.

⁶⁴¹ S. Brzeszczyńska, *Sprzedaż udziału nieruchomości*, Monitor Podatkowy, nr 6, Warszawa 2010, s. 14.

⁶⁴² E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit., s. 128-129.

⁶⁴³ K. Radzikowski, *Współwłasność rzeczy – towar czy usługa? Glosa do uchwały NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11)*, Monitor podatkowy, nr 6, Warszawa 2013.

⁶⁴⁴ Charakter instytucji użytkowania wieczystego od momentu objęcia go podatkiem od towarów i usług budził szereg wątpliwości. Często ustanowienie użytkowania wieczystego było traktowane jako świadczenie usług, a nie dostawa towarów.

w całości lub w części prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Konstrukcja ta jako wyjątek od ogólnej zasady, oparta została na konstrukcji podatku od towarów i usług, która zakłada wyłączenie zwolnienia w przypadku, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o naliczony. Przepis ten stanowi również przejaw instrumentalizacji prawa, która ma na celu zachowanie spójności systemu tego podatku oraz możliwość realizacji, przypisanych do niego funkcji. Na wstępie rozważań na temat przedmiotowego podatku podkreślono, że nie posiada on skonstruowanej legalnej definicji nieruchomości. W związku z tym konieczne jest podjęcie rozważań, czy stosowanie odrębnych do cywilnych kryteriów własności, definitywnie wyłącza możliwość stosowania konstrukcji przepisów prawa cywilnego. Nie powinno budzić wątpliwości, że w zakresie ustawy o podatku od towarów i usług możliwe jest stosowanie cywilnoprawnej definicji gruntu. Jednak dla podatku od towarów i usług szczególne znaczenie będzie miało to, czy dany grunt jest zabudowany, czy też nie. W związku z tym definicja z zakresu prawa cywilnego będzie miała drugorzędne i pomocnicze znaczenie. Dodatkowo zaznaczyć należy, że sama konstrukcja definicji gruntu nie ma szczególnego znaczenia w zakresie podatku od towarów i usług⁶⁴⁵. Znacznie donioślejsze znaczenie należy upatrywać w definicji terenów budowlanych, które co do zasady mają charakter pojęcia technicznego, gdyż bezpośrednio prowadzi do ustalenia czy teren będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Definicja terenów budowlanych została uregulowana w art. 2 pkt 33 u.o.p.t., zgodnie z treścią przepisu, tereny te przeznaczone są do zabudowy, zgodnie z zapisami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku jego braku, decydujące znaczenie przyznaje się decyzji o warunkach zabudowy o zagospodarowaniu terenu⁶⁴⁶. Stanowi to, podobnie jak na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, przejaw instrumentalizacji prawa, która ma na celu uregulowanie zagadnień technicznych na gruncie prawa. W tym zakresie ustawodawca europejski, respektując autonomię wewnętrznych systemów prawnych państw członkowskich, wskazał w dyrektywie 2006/112/WE w art. 137 ust. 1 lit c), że mają one możliwość wyboru w zakresie objęcia podatkiem od towarów i usług terenów budowlanych. Polska z tej

⁶⁴⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007, sygn. I FPS 1/06.

⁶⁴⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2018 r., sygn. I FSK 1396/16.

możliwości nie skorzystała, ustanawiając zatem tereny te wolne od przedmiotowego podatku⁶⁴⁷.

Kwestia ta ma szczególnie istotne znaczenie dla zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.o.p.t, który stanowi o zwolnieniu terenów niezabudowanych, pod warunkiem, że cecha ta bezpośrednio wynika z planu zagospodarowania przestrzennego lub z decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu⁶⁴⁸. Fizyczny brak zabudowania nie jest wystarczające do uznania danego terenu za niezabudowany, analogicznie fakt, że dany teren posiada infrastrukturę niezbędną do zabudowy nie oznacza, że będzie stanowił teren budowlany w rozumieniu ustawy⁶⁴⁹. Konstrukcja podatku nakazuje odesłanie do odpowiednich źródeł i to one stanowią ostatecznie o charakterze nieruchomości, nie zaś jej cechy faktyczne. Na gruncie podatku od towarów i usług nie obowiązuje również określony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych prymat ewidencji gruntów i budynków, która na gruncie przedmiotowego podatku, stosowana może być wyłącznie pomocniczo⁶⁵⁰. Szczególnym rozwiązaniem występującym na gruncie podatku od towarów i usług jest również określenie, że podstawowego charakter gruntu nie zmieni wybudowanie na nim budowli pomocniczych, które mają na celu umożliwienie spełnienia przez niego określonych funkcji⁶⁵¹. Teza ta gwarantuje pewną stałość konstrukcji, występujących w przepisach podatku od towarów i usług. Kwestia dotycząca opodatkowania terenów budowlanych, nie budziła jednak większych wątpliwości interpretacyjnych, nawet przed wprowadzeniem przepisu do ustawy o podatku od towarów i usług⁶⁵², zarówno na gruncie doktryny⁶⁵³ jak i orzecznictwa⁶⁵⁴. Ponadto Komisja Europejska zdecydowanie podkreśliła, że decydujące znaczenie ma konkretna strefa zagospodarowania przestrzennego lub też uzyskana indywidualna decyzja w zakresie budowy. Komisja podkreślała dodatkowo, że nie każdy teren, który posiada infrastrukturę pozwalającą

⁶⁴⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, *op.cit.* s. 707.

⁶⁴⁸ J. Bauta-Szostak, B. Bogdański, *Nieruchomości. Sprzedaż, najem, dzierżawa*, Warszawa 2011, s. 330.

⁶⁴⁹ Komisja Europejska sprawa C-468/93.

⁶⁵⁰ A. Pęczyk-Tofel, M. Stanisław Tofel, *Określenie przeznaczenia nieruchomości na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 9 VATU*, *Monitor Podatkowy*, r. 2010, nr 4, s. 50.

⁶⁵¹ R. Pięta-Mintus, T. Jakubiak vel Wojtczak, *Zwolnienie z vat związane z dostawą terenów niezabudowanych innych niż budowlane i przeznaczone pod zabudowę – wybrane kwestie*, MOPOD r 2012 nr 10, s. 11 s. 15

⁶⁵² Definicja „terenów zabudowanych” została wprowadzona nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 7 grudnia 2012 r., która weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.

⁶⁵³ G. Kaptur, *VAT a zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. 1*, *Nieruchomości*, nr 11, Warszawa 2015, s. 29.

⁶⁵⁴ Między innymi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. I FSK 868/07.

na zabudowę może zostać uznany za teren budowlany, ponieważ najistotniejsze jest określenie przeznaczenia terenu w decyzji lub w planie zagospodarowania przestrzennego⁶⁵⁵.

Wykładnia językowa art. 43 ust. 1 pkt 9 u.o.p.t. również prowadzi do wniosku, że zwolnieniu podlega dostawa towarów, które są terenami niezabudowanymi, będącymi jednocześnie terenami, które nie są przeznaczone do zabudowy⁶⁵⁶. Wykładnię tę należy wzmocnić, wynikiem wykładni przepisu art. 29 ust. 5 u.o.p.t., zgodnie z którym, nie wyodrębnia się wartości samego gruntu. W związku z tym nie powinno budzić wątpliwości, że zwolnienie to odnosi się wyłącznie do gruntu, na którym nie są posadowione żadne budynki ani budowle⁶⁵⁷. Stanowisko takie popierane jest również przez organy podatkowe, które opowiadają się za dokonywaniem wykładni pojęcia terenów budowlanych w odniesieniu do treści przepisu art. 29 ust. 5 u.o.p.t.⁶⁵⁸. Określenie, czy dany grunt jest zabudowany, czy nie, stanowi zagadnienie skomplikowane w przypadku, gdy nie jest on objęty miejscowym planem zagospodarowania, a także nie została w stosunku do niego wydana decyzja o warunkach zabudowy. Oczywiście w praktyce takie sytuacje zdarzają się rzadko, ale nie są pozbawione racji bytu⁶⁵⁹. Podobnie sytuacja kształtuje się w sytuacji, gdy w stosunków do budynków posadowionych na gruncie, będącym przedmiotem dostawy, posadowione są budynki, w stosunku do których wydana została decyzja o nakazie rozbiórki.

Naczelny Sąd Administracyjny podejmując rozważania w zakresie przedmiotowego problemu, odniósł się do ekonomicznego celu w jakim zawierana jest transakcja, wskazując, że jeżeli zamiarem stron było dokonanie dostawy terenów niezabudowanych, to też w taki sposób należy tę transakcję traktować⁶⁶⁰. Teza przedstawionego orzeczenia stanowi jednak nie tylko o sposobie interpretacji określonych sytuacji faktycznych, ale ukazuje również, jak istotne jest przypisanie odpowiednim stanom prawnym, jak i faktycznym celu, który może mieć kluczowe znaczenie w ich interpretacji. Szczególnie istotne jest jednak, aby cel ukazany był w sposób jednoznaczny i klarowny, co w określonej sytuacji wynika z tego, że w miejsce

⁶⁵⁵ Wyrok Trybunału z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 Gemeente Emmen.

⁶⁵⁶ R. Pięta-Mintus, T. Jakubiak vel Wojtczak, *Zwolnienia z...*, op.cit, str. 11.

⁶⁵⁷ P. Gaczyński, *Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych*, Monitor Podatkowy, nr 1, Warszawa 2014, s. 21.

⁶⁵⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31 stycznia 2012 r., nr IPPP3/443-1446/11-2/KT.

⁶⁵⁹ A. Konfal, *Opodatkowanie podatkiem VAT dostawy terenów niezabudowanych*, Monitor Podatkowy, nr 1, Warszawa 2014, s. 1004.

⁶⁶⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2012 r., I FSK 1375/11.

wyburzonej nieruchomości, możliwe jest postawienie nowej. Przedstawiony sposób wykładni w stosunku do celu, został potwierdzony zarówno przez Naczelny Sąd Administracyjny, jak również orzecznictwo TSUE, który podkreślił, że w przypadku transakcji polegającej na odpłatnej dostawie towaru, który ma podlegać rozbiórce, strony już w momencie zawierania transakcji, mogą posiadać wiedzę, że na jego miejsce zostanie postawiony kolejny, co w konsekwencji sprawia, że nie można uznać tego zdarzenia za dostawę terenów niezabudowanych⁶⁶¹.

Zagadnieniem budzącym wątpliwości jest również odpłatna dostawa terenu, na którym znajdują się drogi gruntowe. Zagadnienie to jest szczególnie skomplikowane w zakresie kwalifikacji dróg na potrzeby podatku od towarów i usług. W stosunku do opodatkowania dostawy towarów, które stanowią drogi, stosuje się przepisy ogólne. Opodatkowanie dostawy nieruchomości na gruncie podatku od towarów i usług będzie zatem uzależnione od tego, czy nieruchomość ta stanowi teren niezabudowany, dla którego przewidziana została dyspozycja treści przepisu art. 43 ust. 1 pkt. 9 u.o.p.t., czy teren zabudowany, którego opodatkowanie nastąpi w trybie przewidzianym w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a u.o.p.t.⁶⁶² Przy czym również w tej drugiej sytuacji istnieje możliwość skorzystania z odpowiedniego zwolnienia, wynikającego z przedmiotowego przepisu. W zakresie klasyfikacji dróg jako przedmiotów podatku, podkreślić należy, że zgodnie z wykładnią przepisów, co potwierdza orzecznictwo i doktryna, droga asfaltowa powinna zostać uznana za budowlę, natomiast droga gruntowa nie może zostać sklasyfikowana ani jako budynek, ani budowla. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przeciwno uznaniu drogi gruntowej za budynek albo budowlę wypowiedział się między innymi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku o sygn. akt VII SA/Wa 90/06 z dnia 10 maja 2006 r. oraz Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2002 r., sygn. akt IV SA 455/00. Kwestia sporna w sprawach, których dotyczyły wskazane wyroki, odnosiła się do nieuznania za roboty budowlane czynności polegających na posypywaniu dróg gruntowych materiałem, który następnie nie jest powiązany na stałe z gruntem. Skoro zatem, czynności te nie mogą zostać uznane za roboty budowlane, a droga powstała w ich wyniku nie jest obiektem budowlanym, tym bardziej nie sposób uznać, że droga gruntowa może stanowić budowlę. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd

⁶⁶¹ Wyrok TSUE z dnia 30 stycznia 2010 r., sygn. c-461/08 w sprawie Don Bosco Onroerend Goed BV.

⁶⁶² P. Gaczyński, *Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych*, Monitor Podatkowy, nr 1, Warszawa 2014, s. 20.

Administracyjny w Gdańsku, wskazując, że droga gruntowa nie stanowi obiektu budowlanego w rozumieniu przepisu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego⁶⁶³. Sąd też wskazał w innym wyroku, że droga gruntowa nie stanowi budynku – nie spełnia bowiem elementów koniecznych do uznania jej za budynek w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie posiada bowiem przegród budowlanych, fundamentu, ani dachu, a dodatkowo nie można jej uznać także za budowlę⁶⁶⁴. W związku z powyższym transakcje, których przedmiotem będzie droga gruntowa, stanowiąc będą odpłatną dostawę towarów na gruncie podatku od towarów i usług i podlegać będą opodatkowaniu stawką podstawową, tj. 23%, stosownie do przepisów art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na gruncie podatku od towarów i usług nie stworzono również definicji budynku. Przepisy jednak odsyłają do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, który definiuje budynek jako obiekt zadaszony wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, które są wykorzystywane dla potrzeb stałych oraz są przystosowane do ochrony przedmiotów jak i przebywania ludzi lub zwierząt. Dodatkowo, wydaje się koniecznym posiłkowanie się definicją budynku wynikającą z ustawy prawo budowlane, co stanowi rozwiązanie wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Szczególnie istotną konstrukcją dla opodatkowania nieruchomości na gruncie podatku od towarów i usług, jak również dla zagadnienia instrumentalizacji, jest instytucja pierwszego zasiedlenia.

Zwolnienie uregulowane w art. 43 ust. 1 pkt 10, konstruuje generalną zasadę, zgodnie z którą dostawa budowli, budynków oraz ich części zwolniona jest na gruncie podatku od towarów i usług, jeżeli nie jest dokonywana przed, w ramach lub w okresie dwóch lat po pierwszym zasiedleniu. Dostawa towarów, które stanowią budynki i budowle, co do zasady podlega zatem zwolnieniu na gruncie podatku od towarów i usług, z wyjątkiem sytuacji, w której dostawa ta następuje w ramach pierwszego zasiedlenia lub w okresie dwóch lat od jego dokonania⁶⁶⁵. Konstrukcja zwolnienia została oparta o instytucję pierwszego zasiedlenia, która została uregulowana w przepisie art. 2 ust. 14 u.p.t.u, zgodnie z którym pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania, w ramach czynności opodatkowanych, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi

⁶⁶³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2005 r., sygn. akt II SA/Gd 765/04.

⁶⁶⁴ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 22.01.2014 r., sygn. I SA/Gd 1120/13.

⁶⁶⁵ T. Michalik, VAT. *Komentarz...*, op.cit.

budynków, budowli lub ich części, po wybudowaniu albo ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione w celu ulepszenia, zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Konstrukcja pierwszego zasiedlenia oparta została na istotnych elementach, które nieruchomość musi spełnić, aby ze zwolnienia skorzystać.

Pierwszy z elementów stanowi oddanie do użytkowania. Zagadnienie to podobnie, jak kwestia dostawy czy samej nieruchomości, nie powinno być interpretowane zgodnie z przepisami prawa cywilnego czy budowlanego. W zagadnieniach poprzedzających podkreślone zostało, że podatek od towarów i usług podkreśla szczególne znaczenie ekonomicznemu aspektowi czynności. Podobnie kwestia ta przedstawia się w zakresie pierwszego zasiedlenia. Na gruncie omawianego podatku najważniejsze znaczenie ma faktycznie oddanie w użytkowanie, a nie na przykład moment zamknięcia procesu budowlanego. Konstrukcja ta znana jest również w zakresie innych podatków, na gruncie podatku od nieruchomości, moment faktycznego oddania do użytkowania ma większe znaczenie aniżeli formalne zakończenie budowy⁶⁶⁶. Istotne jest także, że oddanie w użytkowanie nie musi wiązać się z przeniesieniem własności, może polegać na oddaniu nieruchomości w najem, który stanowi czynność opodatkowaną na gruncie podatku od towarów i usług, pod warunkiem, że najemna będzie pierwszym jej użytkownikiem⁶⁶⁷. Konstrukcja pierwszego zasiedlenia stanowi przykład instrumentalizacji prawa, polegający na stworzeniu przez ustawodawcę własnej, szczególnej konstrukcji dla potrzeb podatku. Instrumentalizacja w tym zakresie prowadzi do spełnienia określonych funkcji podatku i osiągnięcia celów dla niego przypisanych. Kolejny element pierwszego zasiedlenia odnosi się do czynności opodatkowanych. Istotne jest to, że za pierwsze zasiedlenie uznać można wyłącznie pierwszą czynność opodatkowaną, która została do nieruchomości przypisana⁶⁶⁸. Przepisy podatku od towarów i usług wskazują, że pierwsze zasiedlenie może również dotyczyć budynków, budowli oraz ich części⁶⁶⁹. Kwestia ta budzi zatem wątpliwości w zakresie tego czy pierwsze zasiedlenie przeniesione zostanie w konsekwencji na całą nieruchomość. Rozstrzygnięcie tej kwestii poprzedzone powinno być ustaleniem, czy budynek stanowił byt fizycznie i prawnie wyodrębniony ze struktury całej

⁶⁶⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2018 r., sygn. I FSK 1854/16.

⁶⁶⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. I SA/KR 1581/10.

⁶⁶⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2018 r., sygn. I FSK 1854/16.

⁶⁶⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. I SA/Gd 646/14.

nieruchomości. W przypadku, gdy możliwe jest uznanie nieruchomości za samodzielną nieruchomość, pierwsze zasiedlenie możliwe będzie wyłącznie w stosunku do tej części. Natomiast jeżeli budynek nie został wyodrębniony, to należy uznać, że pierwsze zasiedlenie odnosi się do całości⁶⁷⁰. Elementem, który musi zostać spełniony, aby uznać pierwsze zasiedlenie jest również oddanie w użytkowanie na rzecz pierwszego nabywcy lub użytkownika. Konstrukcja ta odnajduje swe zastosowanie przede wszystkim w zakresie sprzedaży nieruchomości na rynku pierwotnym, oddawanych w ramach pierwszego zasiedlenia, a również sprzedaży dokonywanych na rynku wtórnym, które co do zasady będą podlegały zwolnieniu⁶⁷¹.

Z określeniem pierwszego nabywcy związanych jest wiele problemów interpretacyjnych. Polski ustawodawca implementując unijny przepis dokonał w pewien sposób zawężenia definicji występującej na gruncie dyrektywy⁶⁷². Polskie przepisy podatku od towarów i usług konstruując przesłanki uznania określonej czynności za pierwsze zasiedlenie, wskazują, że dotyczy ono sytuacji, w której w ramach czynności opodatkowanej nieruchomości zostaje oddana pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi. Wątpliwości w tym zakresie prowadzą do zaistnienia sytuacji, w której nieruchomości zostaje wybudowana i użytkowana przez tę samą osobę. Zagadnienie to zostało podjęte przez Naczelny Sąd Administracyjny, który powołując się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jednoznacznie określił, że pierwsze zasiedlenie oznacza rozpoczęcie faktycznego użytkowania obiektu⁶⁷³, zatem również rozpoczęcie użytkowania nieruchomości na własne potrzeby. TSUE w wyroku z dnia 16 listopada 2017 r., w sprawie o sygnaturze C 308/16, wskazał, że państwa członkowskie, mimo, że mają pewną swobodę w kreowaniu zwolnienia w zakresie dostawy budynków, nie mają prawa do zmiany terminu pierwszego zasiedlenia i uzależniania powstania tego stanu od warunku innego, aniżeli ten określony w dyrektywie. TSUE zwrócił uwagę, że poprzez wskazanie, że pierwsze zasiedlenie następuje w ramach czynności opodatkowanej, wyłączono pewną kategorię podmiotów, czyli przede wszystkim użytkowników, którzy wybudowali obiekt. W praktyce zatem sytuacja ta powoduje, że w pewnych, przyjętych przez orzecznictwo sytuacjach,

⁶⁷⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2015 r., sygn. I SA/Kr 1767/14.

⁶⁷¹ Stanowisko takie prezentowane jest również w orzecznictwie TSUE, między innymi wyrok 19 listopada 2009 r., sprawa Don Bosco Onroerend Goed BV.

⁶⁷² S. Brzeszczyńska, *Nowe problemy z pierwszym zasiedleniem*, Nieruchomości nr 3, Warszawa 2018, s. 50.

⁶⁷³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2015 sygn. II FSK 382/14.

przesłanka w zakresie oddania w ramach czynności opodatkowanych, stosowana nie będzie. Kwestia ta jest przykładem instrumentalizacji prawa następującej w drodze jego wykładni. Pomimo konstrukcji przepisów, sądy dostosowały wykładnię do celu ich stworzenia. Ostatnim elementem składającym się na pierwsze zasiedlenie jest oddanie w użytkowanie po wybudowaniu lub ulepszeniu budynku, budowli lub ich części, przy czym wydatki na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowić muszą co najmniej 30% wartości początkowej.

Pierwsza część przepisu nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, natomiast w przypadku ulepszenia, w praktyce możliwe jest dokonanie kilkukrotnego ulepszenia w stosunku do tego samego obiektu⁶⁷⁴. W związku tym powoduje to pewne trudności w zakresie ustalenia momentu poniesienia tych wydatków, a wątpliwości interpretacyjne związane są również z tym, że ustawodawca zdecydował się na odesłanie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ulepszenie w rozumieniu przepisów tej ustawy może oznaczać rozbudowę, przebudowę lub modernizację⁶⁷⁵. Orzecznictwo TSUE wielokrotnie podkreślało, że na tle podatku od towarów i usług ulepszenie powinno być interpretowane jako synonim przebudowy⁶⁷⁶. Kwestia ta, co zgodnie podkreślane jest przez organy podatkowe i sądy administracyjne, nie obejmuje remonty, jeżeli nie prowadzi on do zwiększenia wartości użytkowej⁶⁷⁷. W związku z tym remonty prowadzące wyłącznie do poprawy wizualnej danej nieruchomości, nie mogą zostać uznane za ulepszenie.

Dyrektywa 112 w art. 12 ust. 2 przyznała państwom członkowskim możliwość określenia szczególnych warunków, jakie obiekt musi spełnić, aby zostać uznanym za ulepszony. W związku z tym, polska konstrukcja, mimo że skomplikowana, to pozostaje w zgodzie z przepisami europejskimi. Analizy, w stosunku do pierwszego zasiedlenia, wymagają także transakcje polegające na dostawie gruntu, na którym prowadzona jest budowa budynku. Istnieją wątpliwości co do tego, czy jeżeli na gruncie posadowione są jedynie fundamenty pod budowę, to stanowi to dostawę budynku. Zdecydowana większość doktryny i orzecznictwa przychyliła się do stanowiska, że aby uznać dany obiekt za budynek, musi on posiadać przynajmniej dach, fundament i ściany,

⁶⁷⁴ G. Kaptur, *VAT – pierwsze zasiedlenie w przypadku ulepszenia budynku*, Nieruchomości, nr 4, Warszawa 2011, s. 27.

⁶⁷⁵ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, op.cit, s. 5.

⁶⁷⁶ Wyrok TSUE z dnia 16 listopada 2017 r., w sprawie Kozuba Premium Selection sp. Z.o.o., przeciwko Dyrektorowi izby Skarbowej w Warszawie.

⁶⁷⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 1999 r, I SA/Łd 772/97.

co wynika z wcześniej wspomnianej definicji budynku na gruncie prawa budowlanego⁶⁷⁸. Zdarzają się jednak stanowiska, zgodnie z którymi, fundamenty są wystarczające, aby stanowiły na gruncie podatku od towarów i usług budynek⁶⁷⁹. Ten sposób interpretacji zdaje się stanowić jednak zbyt znaczny fiskalizm ze strony organów podatkowych i nie znajduje żadnego poparcia w przepisach prawa, ponieważ nie pokrywa się z definicją budynku, co więcej nie ma gwarancji, że podatnik na przedmiotowych fundamentach kiedykolwiek budynek postawi.

Ściśle związana z pojęciem pierwszego zasiedlenia jest także konstrukcja wytworzenia nieruchomości na gruncie podatku od towarów i usług. Pojęcie wytworzenia nieruchomości zostało uregulowane w art. 2 ust. 14 u.o.p.t., zgodnie z którym jest to wybudowanie lub ulepszenie, w rozumieniu przepisów prawa podatkowego budynków, budowli lub ich części. Istotne jest także podkreślenie, że aby mówić o wytworzeniu nieruchomości w przypadku ulepszenia części nieruchomości musimy rozumieć część jako wyodrębnioną prawie i fizycznie, a więc np. lokale mieszkalne. Zatem po raz kolejny mamy do czynienia na gruncie podatku od towarów i usług z autonomią pojęciową. Konstrukcja pierwszego zasiedlenia stanowi skomplikowaną konstrukcję, opartą na wielu elementach, która ukazuje trudności interpretacyjne przepisów, które stanowią implementację przepisów europejskich.

Kończąc problematykę instrumentalizacji prawa własności nieruchomości na tle podatku od towarów i usług, należy podkreślić, że podatek ten charakteryzuje się szczególną autonomią nie tylko w stosunku do prawa cywilnego, ale również w zakresie do innych ustaw podatkowych. Na gruncie podatku od towarów i usług drugorzędne znaczenie ma status jaki podmiot posiada w stosunku do nieruchomości, podatek ten zwraca szczególną uwagę na ekonomiczny aspekt posiadania, co jest nierozdzielnie związane z instrumentalizacją prawa, która znacznie rozszerza kwestie definiowania nieruchomości ponad prawo własności. Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości w przepisach podatku od towarów i usług jest szczególnie dostrzegana poprzez pryzmat przepisów europejskich. Przepisy te, w wielu przypadkach, przyznawały polskiemu ustawodawcy możliwość stworzenia własnych konstrukcji, z zachowaniem jednak funkcji oraz celów do nich przypisanych. Stanowi to bezsprzeczny przejaw instrumentalizacji prawa.

⁶⁷⁸ S. Brzeszczyńska, *Stan surowy czy stan zasiedlony a podatek vat*, Monitor Podatkowy, nr 7, Warszawa 2017, s. 32.

⁶⁷⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2012 r., sygn. 793/11.

6.3. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych obejmuje swym zakresem przedmiotowym obrót nieprofesjonalny. Co do zasady, w polskim prawie podatkowym nie opodatkowuje się samych czynności cywilnoprawnych, ale konsekwencje ich dokonania⁶⁸⁰, jak ma to miejsce między innymi w podatku od spadków i darowizn⁶⁸¹. Wyjątkiem od powyższej reguły jest podatek od czynności cywilnoprawnych, który wprost opodatkowuje dokonanie tych czynności. Nie ma natomiast znaczenia, czy z realizacją danej czynności związane jest uzyskanie dochodu, innego przysporzenia czy przeniesienia majątku⁶⁸². Ustawa zawiera katalog zamknięty czynności, które stanowią przedmiot tego podatku⁶⁸³, obejmujący nieprofesjonalny obrót rzeczami i prawami majątkowymi⁶⁸⁴.

W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca nie zdecydował się na wyjaśnienie pojęcia czynności cywilnoprawnej ani żadnego z przedmiotów podatku, prowadzącego do powstania obowiązku podatkowego. Z tego też względu, wykładnia przepisów przedmiotowego podatku, wymaga odwołania się wprost do przepisów prawa cywilnego⁶⁸⁵. Podatek ten stanowi szczególnie istotny materiał badawczy, zarówno w aspekcie autonomii prawa podatkowego względem konstrukcji prawa cywilnego, jak również instrumentalizacji prawa. W doktrynie istnieją wątpliwości co do tego, w jaki sposób rozumieć czynności cywilnoprawne, występujące na gruncie prawa podatkowego.

Prawo podatkowe mimo stanowienia samodzielnej dyscypliny naukowej, nie może pozostawać w całkowitej autonomii do innych gałęzi prawa, w szczególności w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, którego konstrukcja oparta została na konstrukcjach prawa cywilnego. Zakres przedmiotowy omawianego podatku nie pozwala na pominięcie odnoszących się do niego przepisów prawa cywilnego. Pominięcie tych konstrukcji prowadziłoby do powstania znaczącej luki w ustawie,

⁶⁸⁰ S. Bogucki, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Warszawa 2014, s. 22.

⁶⁸¹ Na gruncie tego podatku opodatkowaniu podlega nabycie rzeczy i praw majątkowych w konsekwencji zaistnienia zdarzeń cywilnoprawnych.

⁶⁸² M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a podatkowe*, [w:] *Institucje Prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 34.

⁶⁸³ Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2002, s. 171.

⁶⁸⁴ I. Krawczyk, *op.cit.*, s. 3.

⁶⁸⁵ M. Gargul, W. Oleś, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 18.

a w konsekwencji do niemożności ustalenia obowiązku podatkowego. Przepisy prawa cywilnego zajmują zatem centralne miejsce w konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych i przedmiotom tego podatku należy przypisać takie znaczenie, jakie mają w prawie cywilnym⁶⁸⁶. Na ten sposób wykładni wskazuje również racjonalność ustawodawcy, zgodnie z którą, jeżeli ustawodawca chciałaby nadać konstrukcjom prawa cywilnego odrębne znaczenie, to jasno określiłby to w przepisach ustawy⁶⁸⁷. Określenie przedmiotu opodatkowania jako „czynności cywilnoprawnych”, nie powinno zatem prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych, że ustawodawcy chodzi o te wynikające z przepisów prawa cywilnego. Konstrukcja ta zasługuje na aprobatę, ponieważ o ile na gruncie prawa cywilnego „czynności prawne”, nie budzą wątpliwości interpretacyjnych, o tyle przeniesienie tego pojęcia na inne gałęzie prawa, może prowadzić do powstania wątpliwości w tym zakresie⁶⁸⁸.

Katalog czynności opodatkowanych, wynikający z art. 1b u.p.c.c. wymienia umowy nazwane, wynikające wprost z kodeksu cywilnego, a więc takie czynności, które mają określoną podstawę prawną w ustawie. Czynności te definiowane są przez *essentialia negotii*, a więc elementy istotne umowy, których zaistnienie jest kluczowe do ich klasyfikacji prawnej. Prawo cywilne należy jednak do prawa prywatnego, które reguluje stosunki pomiędzy równorzędnymi podmiotami, które mogą regulować stosunki między sobą w sposób dowolny, zgodnie jednak z zasadami prawa i współżycia społecznego. Przedmiot podatku od czynności cywilnoprawnych stanowi katalog zamknięty, co zostało ostatecznie potwierdzone zarówno przez poglądy doktryny, jak i orzecznictwa. Opodatkowanie czynności, nawet w zbliżonej konstrukcji do określonej w art. 1b u.p.c.c., stanowić będzie naruszenie przepisów prawa⁶⁸⁹. Kwestia ta wynika zarówno z samej konstrukcji omawianego przepisu, który uregulowany jest poprzez „podatkowi podlegają”, co wskazuje, że celem ustawodawcy było stworzenie katalogu zamkniętego, ale również z zasad wykładni prawa podatkowego. Co do zasady na gruncie tej gałęzi prawa powinno stosować się dyrektywy wykładni językowej. Zabronione jest natomiast stosowanie wykładki rozszerzającej, co w konsekwencji wymaga, aby tak istotny element podatku, jak jego przedmiot, był możliwie jak najściślej określony w przepisach prawa. Rozciągnięcie konsekwencji prawnych na czynności,

⁶⁸⁶ M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*. s. 69

⁶⁸⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 1995 r., sygn. SA/Po 1014/94.

⁶⁸⁸ M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od...*, *op.cit.*, s. 31.

⁶⁸⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 1997 r., sygn. III SA 508/96.

nawet zbliżone do określonych w katalogu przedmiotowym i zbliżone w skutkach ekonomicznych, nie mogą stanowić czynności opodatkowanych na gruncie ustawy⁶⁹⁰. Wyłom w zakresie stanowi natomiast rozszerzenie opodatkowania na zbieżne konsekwencje prawne nabyte w drodze orzeczenia sądów albo ugód, co w konsekwencji stanowi o nieadekwatności nazwy ustawy do jej zakresu przedmiotowego⁶⁹¹.

Nie ma zatem wątpliwości, że opodatkowaniu podlegać nie będą czynność, które nie mieszczą się w katalogu, nawet te, które w konsekwencji prowadzą do zbieżnych z nimi skutkami prawnymi i ekonomicznymi. W związku z tym powstają wątpliwości interpretacyjne w zakresie opodatkowania umów mieszanych i nienazwanych. Prawo cywilne jako prawo prywatne, przyznaje stronom swobodę w zawieraniu umów. Zgodnie z art. 353¹ k.c. strony mają prawo regulować łączący ich stosunek prawny zgodnie ze swoim uznaniem, jeżeli treść i cel nie sprzeciwia się naturze, ustawom lub zasadom współżycia społecznego. Prawo cywilne dopuszcza stosowanie w drodze analogii a nawet wprost przepisy dotyczące umów nazwanych do umów mieszanych, czy też nienazwanych. Prawo podatkowe jest jednak prawem publicznym, naruszającym niejako prawo własności, co oznacza, że na jego gruncie zabronione jest stosowanie analogii, w szczególności, gdyby jej zastosowanie miało doprowadzić do opodatkowania czynności nieuregulowanych przepisami prawa⁶⁹².

Szczególnie problematyczne z punktu widzenia skutków podatkowych jest badanie konsekwencji umów mieszanych, które stanowią niejako hybrydę co najmniej dwóch umów nazwanych. W doktrynie przedstawione zostały dwa poglądy w zakresie przedmiotowej kwestii. Pierwszy z nich stanowi, że w przypadku umów mieszanych, opodatkowaniu podlegać będą tylko te umowy, które odpowiadają cechom umów wymienionych w art. 1b, jeżeli nie zostały zmienione jej elementy istotne⁶⁹³. Zgodnie z drugim z poglądów, opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy te podlegają opodatkowaniu nawet wówczas, gdy elementy istotne stanowią elementy połączone wynikające z kilku umów⁶⁹⁴. Przeważający jest jednak pogląd, zgodnie z którym opodatkowane będą te z umów, które zawierają w całości elementy istotne,

⁶⁹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 września 2012 r., sygn. I SA/GI 180/12.

⁶⁹¹ S. Bogucki, *Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą podatnika*, t. IV, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2010, s. 28.

⁶⁹² A. Mariański, S. Strzelec, *Ustawa o... op.cit.*,

⁶⁹³ S. Dudziak, *op.cit.*, s. 97

⁶⁹⁴ M. Siwiński, *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych wybranych przekształceń*, Warszawa 2013, s. 13.

przypisane czynnościom określonych w art. 1b u.p.c.c., a ewentualne różnice w tym zakresie, stanowią jedynie dodatek, niezменяjący charakteru umowy⁶⁹⁵. Zwolennicy tego poglądu powołują się na treść art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym wszelkie obciążenia podatkowe są nakładane w drodze ustawy, nie ma zatem możliwości nakładania obowiązku podatkowego, jeżeli nie wynika to wprost z przepisów prawa⁶⁹⁶. Organ podatkowy dokonując oceny umów mieszanych i nienazwanych, zgodnie z dyrektywą art. 199a o.p. powinien ustalić faktyczne znaczenie czynności prawnej, z uwzględnieniem zgodnego zamiaru woli stron i cel czynności, a nie tylko jej dosłowne oświadczenie. Kwestia ta związana jest z instytucją obejścia prawa, która może być szczególnie dostrzegalna w podatku, którego konstrukcja oparta jest na czynnościach cywilnoprawnych i zasadzie swobody umów⁶⁹⁷. Organy podatkowe mają zatem obowiązek zbadać treść stosunku prawnego łączącego strony w całości, w szczególności w zakresie *essentiali negotii*. Kwestią przesądzającą o charakterze czynności nie może być wyłącznie nazwa dokonanej czynności⁶⁹⁸, co wymaga od organu zbadania wszelkich przesłanek i okoliczności związanych z zawarciem umowy i w oparciu o nie dokonać odpowiedniej kwalifikacji prawnej⁶⁹⁹.

Podsumowując należy uznać, że opodatkowane będą takie umowy mieszane i nienazwane, które zawierają postanowienia istotne danej umowy nazwanej a także nie ma istotnych zmian cech konstytutywnych, które rozszerzają albo zawężają⁷⁰⁰. Potwierdza to stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazując, że odpowiednią ocenę stosunku prawnego można ustalić wyłącznie badając całokształt okoliczności, nie można wyciągać wniosków w oparciu o nazwę umowy, a wyłącznie o jej treść⁷⁰¹. Podatek od czynności cywilnoprawnych bezsprzecznie stanowi podatek szczególnie związany z prawem cywilnym i nie ma możliwości jego wykładni z pominięciem tych przepisów. Podlegać opodatkowaniu będą zatem te czynności, które są szczególnymi odmianami tych wymienionych w art. 1b u.p.c.c. i wspólnymi cechami istotnymi. Nie powinno również opodatkowywać się czynności na podstawie jej znaczenia w języku

⁶⁹⁵ M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*. Warszawa 2017, s. 131.

⁶⁹⁶ A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych, Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 29.

⁶⁹⁷ M Gargul. W. Oleś, *Podatek od...*, op.cit., s. 19.

⁶⁹⁸ A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, Państwo i prawo, nr 12, Warszawa 1998, s. 44.

⁶⁹⁹ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe, Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 388.

⁷⁰⁰ K. Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych, Praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 17.

⁷⁰¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 czerwca 1996 r., III SA 594/95.

potocznym⁷⁰². Rozsądne wydaje się przychylenie do poglądu zgodnie z którym, jeżeli dana czynność wypełnia *essentialia negotii* czynności wskazanych w art. 1b u.p.c.c., to powinna zostać objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych, w przeciwnej sytuacji, prowadziłyby to do zaakceptowania możliwości unikania opodatkowania poprzez modyfikację treści czynności cywilnoprawnych⁷⁰³. Podatek ten w związku ze szczególnym powiązaniem z przepisami prawa cywilnego, stanowi przykład relacji prawa cywilnego do podatkowego, ale także jego konstrukcje są przykładem instrumentalizacji prawa, która zrealizowana została z poszanowaniem charakteru podatku, w szczególności zaś nieprofesjonalnego obrotu.

Nieruchomości stanowią jeden z donioślejszych przedmiotów czynności cywilnoprawnych, w związku z tym transakcje te podlegać będą również podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Istotne jest jednak określenie, że zgodnie z przepisem art. 1 ust. 4 opodatkowaniu podlegać będą wyłącznie te z transakcji, które obejmują nieruchomości położone na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku, gdy położone są one poza granicami, czynności te będą podlegały opodatkowaniu, gdy nabywca ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terenie Rzeczypospolitej Polskiej⁷⁰⁴. Rozwiązanie to jest szczególnie istotne w zakresie instytucji podwójnego opodatkowania, reguluje bowiem ogólną zasadę opodatkowania nieruchomości, zgodnie z jej położeniem lub miejscem zamieszkania nabywcy. Kwestią budzącą wątpliwości w zakresie przedmiotu opodatkowania jest również forma czynności prawnych. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie przewiduje formy, która powinna zostać zachowana dla skuteczności tych czynności, ustawodawca nie zdecydował się również na odesłanie do innych przepisów. W związku ze szczególnym powiązaniem z konstrukcjami prawa cywilnego, dla uznania prawidłowości określonej czynności, niezbędne jest nie tylko ustalenie jej treści, ale również formy przewidzianej dla niej w przepisach prawa cywilnego.

Prawo cywilne przyznaje swego rodzaju swobodę stronom w wyborze formy czynności prawnej. W związku z tym, skuteczna będzie również czynność zawarta w formie ustnej⁷⁰⁵ i w konsekwencji tego, również czynności zawartej z zachowaniem takiej formy mogą podlegać opodatkowaniu. Szczególnie istotna jest jednak kwestia form

⁷⁰² B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 78.

⁷⁰³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 1994 r., III SA 1124/93.

⁷⁰⁴ R. Strzelczyk, *Podatki i opłaty dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2016, s. 51.

⁷⁰⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 1992 r., sygn. SA/Wr 590/92, podobnie: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. II FSK 850/10.

szczególnej przewidziana na gruncie prawa cywilnego, przewidzianych m.in. dla przeniesienia prawa własności nieruchomości⁷⁰⁶. Stanowisko zgodnie z którym forma czynności prawnej powinna być rozpatrywana w oparciu o konstrukcje prawa cywilnego, podzielana jest również przez orzecznictwo⁷⁰⁷. W związku zatem z ogólną zasadą przypisaną prawu cywilnego, obowiązek podatkowy na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych powstanie wyłącznie w sytuacji, gdy czynność będzie ważna na gruncie prawa cywilnego.

Podobny problem interpretacyjny na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych rodzi oświadczenie o skorzystaniu z prawa odkupu oraz dalsza jego realizacja. Na mocy umowy odkupu własność nieruchomości niejako powraca do poprzedniego właściciela. W tym miejscu należy przypomnieć, że umowa sprzedaży jest umową o charakterze zobowiązaniowym, natomiast wykonanie prawa odkupu ma charakter prawnokształtującym⁷⁰⁸ i w doktrynie prawa cywilnego nazywane jest również sprzedażą powrotną i definiowane jest jako powrotne przeniesienie prawa własności nieruchomości na poprzedniego właściciela, natomiast zbywca obowiązany jest zwrócić cenę jaką otrzymał przy sprzedaży nieruchomości. Konstrukcja umowy odkupu budzi wątpliwości co do objęcia jej podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Umowa odkupu nie została wprost wskazana przez ustawodawcę, a jak zostało podkreślone we wcześniejszych rozważaniach, na gruncie ustawy stworzono zamknięty katalog czynności opodatkowanych⁷⁰⁹. Sama konstrukcja prawa odkupu również nie pozwala na zakwalifikowanie jej jako typowej umowy sprzedaży, ponieważ z jej treści wynika zwrotny obowiązek przeniesienia prawa własności i zwrotu ceny. Z istoty umowy sprzedaży wynika natomiast obowiązek do przeniesienia prawa własności i obowiązek do uiszczenia ceny. Należy również zauważyć, że w przepisach odnoszących się do umowy odkupu ustawodawca cywilny nie odnosi się wprost do umowy sprzedaży, co również pozwala określić, że jest to inny od sprzedaży typ umowy⁷¹⁰.

Konstrukcje prawa cywilnego nastroczają wielu problemów interpretacyjnych w zakresie opodatkowania podatkiem cywilnoprawnym. Istotne przy sprzedaży nieruchomości jest również to, że podmiot nie zawsze musi dokonywać tych czynności osobiście, co wynika z konstrukcji przepisów kodeksu cywilnego. Szczególnie ważnym

⁷⁰⁶ Art. 159 k.c.

⁷⁰⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 sierpnia 2013 r., sygn. II FSK 2365/11.

⁷⁰⁸ Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 2012, s. 65.

⁷⁰⁹ R. Pęk, *Wykonanie prawa odkupu a opłata skarbową*, Głosa, nr 10, Warszawa 1999, s. 3.

⁷¹⁰ S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia...*, op.cit., s. 117.

zagadnieniem z punktu widzenia podatku od czynności cywilnoprawnych jest umowa powiernicza, zwana również jako fiducyjną. Umowa ta nie została skodyfikowana na gruncie prawa polskiego, oparta jest w swej konstrukcji na umowie zlecenia, na mocy której zleceniobiorca zobowiązuje się do przeniesienia na zleceniodawcę wszystkiego co otrzymał w ramach wykonania umowy. W ramach tego stosunku zatem, istnieją niejako dwie umowy - pierwsza umowa sprzedaży, na mocy której powiernik nabywa prawo nieruchomości oraz drugą na mocy której przenosi prawo własności na osobę zleceniodawcy. W konsekwencji podobnie jak na gruncie wykładni prawa odkupu na potrzeby prawa podatkowego, nie można wyciągnąć wniosku, że doszło tu do zawarcia dwóch odrębnych umów sprzedaży, co wynika z faktu, że powiernik działał na mocy umowy zlecenia. Analogicznie zatem opodatkowana zostanie wyłącznie pierwsza czynność dokonywana przez powiernika, ponieważ pierwotna umowa sprzedaży znajduje się w katalogu czynności wskazanych w art. 1 ust. 1 p.c.c.

W związku z faktem, że w przedmiotowym podatku opodatkowaniu podlegają transakcje, nie zaś ich skutki, to instrumentalizacja prawa w tym zakresie ma mniejszy zakres aniżeli w innych podatkach. Ukazuje to, że instrumentalizacja nie jest oparta wyłącznie na relacjach z konstrukcjami innych przepisów, a oparta jest w zdecydowanej mierze przypadków na celach i funkcjach podatku. Nieruchomość w tym zakresie stanowi jedynie przedmiot czynności opodatkowanych, jednak to czy dana transakcja będzie opodatkowana nie jest zależne od jej przedmiotu, a od tego, czy stanowi czynność ujętą w katalogu zamkniętym, wynikającym z art. 1b u.p.c.c. i tego czy spełnione została przesłanki uznania jej za czynność skuteczną w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. Owszem, istnieją na tle tego podatku, wspomniane wcześniej zagadnienia autonomii prawa podatkowego i instrumentalizacji prawa, jednak nie odnoszą się bezpośrednio do prawa własności nieruchomości. Istotny jest natomiast fakt, że mimo, że prawo cywilne dopuszcza stosowanie umów nienazwanych i mieszanych, to na gruncie prawa podatkowego nie jest dopuszczalne opodatkowanie innych czynności, niż wskazane w ustawie, per analogiam⁷¹¹.

Prawo podatkowe nie reguluje wymogów formalnych co do uznania czynności prawnych za ważne, zgodnie z tym, jak już zostało podkreślone, przesłanki te wynikają wprost z przepisów prawa cywilnego⁷¹². W przypadku przenoszenia prawa własności nieruchomości zatem, należy mieć na względzie zasady wynikające z tych przepisów.

⁷¹¹ M. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2019 r., s. 19.

⁷¹² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2000 r., sygn. III RN 55/00.

Zasady te sprowadzają się przede wszystkim do zachowania formy aktu notarialnego oraz braku możliwości przeniesienia własności nieruchomości pod warunkiem lub z zastrzeżeniem terminu. Obowiązek podatkowy w zakresie czynności na nieruchomościach, powstanie wyłącznie w przypadku, gdy czynność ta będzie ważna na gruncie prawa cywilnego⁷¹³. Konstrukcja ta ukazuje, jak silne są związki występujące między prawem podatkowym a cywilnym, gdzie ważność czynności oceniana jest przez pryzmat konstrukcji cywilnych, co w konsekwencji determinuje powstanie obowiązku podatkowego. W konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych widoczne jest również dostosowywanie przepisów prawa podatkowego do instytucji cywilnych. Zgodnie z treścią przepisu art. 3 ust. 2 p.c.c. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność. Przepis ten stanowi odpowiednik konstrukcji przeniesienia prawa własności nieruchomości, gdzie możliwe jest zawarcie umowy pierwokupu, która jest umową zobowiązującą, a później umowy przenoszącej własność. W związku z tym, obowiązek podatkowy każdorazowo powstanie w momencie zawarcia umowy przenoszącej własność⁷¹⁴, neutralnie podatkowa będzie natomiast umowa zobowiązująca do późniejszego przeniesienia prawa własności nieruchomości.

W kwestii umów zawieranych na nieruchomościach, wskazać należy również na rozwiązanie określone w zakresie umowy dożywocia. Umowa ta określona została w art. 908 k.c., zgodnie z którym, w zamian za przeniesienie własności nieruchomości nabywca zobowiązuje się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie oraz zapewnić mu pogrzeb własnym kosztem⁷¹⁵. Problem w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie umowy dożywocia wiąże się z brakiem określenia wartości zbywanej nieruchomości w umowie, a ponadto nie jest trudności w określeniu wartości i czasu trwania świadczeń. W związku z tym, ustawodawca podatkowy stworzył konstrukcję w zakresie opodatkowania umowy dożywocia z koniecznością określenia wartości nieruchomości, od której odprowadzony ma zostać podatek. Rozszerzenie konstrukcji tej umowy, stanowi instrumentalizację prawa, nakierowaną na osiągnięcie celu, jakim jest skuteczność opodatkowania.

Poza wymienionymi wyżej zdarzeniami przenoszącymi własność nieruchomości, należy wspomnieć także o regulacji wynikającej z art. 231 § 1 k.c. Przepis ten ma za zadanie chronić posiadacza samoistnego w dobrej wierze, który na gruncie nie

⁷¹³ S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia...*, op.cit. s. 111.

⁷¹⁴ M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od...*, op.cit., s. 189.

⁷¹⁵ Z. Radwański, *Prawo zobowiązań...*, op.cit., s. 245.

należącym do niego wybudował budynek lub urządzenie o wartości przewyższającej wartość gruntu. W takiej sytuacji posiadacz może żądać od właściciela gruntu przeniesienia prawa własności gruntu za wynagrodzeniem⁷¹⁶. Roszczenie to powoduje konieczność przeniesienia własności gruntu na posiadacza i może być dokonane albo na podstawie orzeczenia sądowego albo na podstawie umowy zawartej pomiędzy stronami. Nie ma wątpliwości, że roszczenie to nie znajduje się w katalogu czynności opodatkowanych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Nie można również uznać, że roszczenie takie może stanowić umowę sprzedaży w rozumieniu art. 535 k.c. Umowa ta podobnie jak prawo odkupu stanowi umowę, która realizowana jest na podstawie wcześniejszej czynności zobowiązującej, w związku z tym nie będzie ona podlegała opodatkowaniu na gruncie p.c.c.⁷¹⁷.

Ostatnim z zagadnień odnoszących się do prawa własności nieruchomości w podatku od czynności cywilnoprawnych, stanowi katalog zwolnień. Podatek od czynności cywilnoprawnych zawiera szczególnie rozbudowane zwolnienia w zakresie opodatkowania nieruchomości. Z przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wynika, że zwolnieniu podlega umowa sprzedaży gruntów ujawnionych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rolne lub zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych o powierzchni minimum 1 ha (powierzchnia ta może być sumą powierzchni zakupionej nieruchomości i innych nieruchomości nabywcy), które jednocześnie nie są zajęte na działalność gospodarczą inną niż rolnicza⁷¹⁸. Dla uzyskania zwolnienia podatkowego kupujący i sprzedawca nie musi zatem na dzień nabycia prowadzić działalności rolnej na zbywanej nieruchomości, nieruchomość ta jednak nie może być zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza. Zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza należy przy tym rozumieć szeroko - nie tylko jako wykonywanie czynności stanowiących przedmiot działalności gospodarczej kupującego, ale także jako podjęcie działań prawnych i faktycznych mających umożliwić prowadzenie działalności gospodarczej na tej nieruchomości, przykładowo uzyskanie zgody na wyłączenie gruntów z produkcji rolnej, uzyskanie warunków zabudowy nieruchomości budynkiem mającym służyć działalności gospodarczej, uzyskanie pozwolenia na budowę takiego obiektu, wykonanie

⁷¹⁶ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe...*, op.cit. s. 45.

⁷¹⁷ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 1996 r., sygn. FPS 1/96.

⁷¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2020 r., sygn. I SA/GI 1220/19.

przyłączy do sieci energetycznej, gazowej czy wodociągowej⁷¹⁹. Zwolnienie to, zgodnie z przepisami ustawy, stanowi pomoc de minimis w rozumieniu rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r.⁷²⁰.

Ustawa reguluje ponadto zwolnienie dla sprzedaży nieruchomości, w przypadku, gdy ich nabywcą jest były właściciel nieruchomości wywłaszczonej. Zwolnienie to ma zastosowanie w zakresie sprzedaży nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, pod warunkiem, iż nabywcą jest były właściciel nieruchomości wywłaszczonej, któremu przyznano odszkodowanie, a nie przyznano nieruchomości zamiennej. W zakresie interpretowania prawa do zwolnienia należy wziąć także pod uwagę czy byłemu właścicielowi przysługiwałaby nieruchomość zamienna, zgodnie z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami⁷²¹.

Wszczęcie postępowania wywłaszczeniowego należy poprzedzić rokowaniami o nabycie w drodze umowy prawa własności lub prawa wieczystego użytkowania, przeprowadzonymi między starostą lub organami wykonawczymi jednostki samorządu terytorialnego (w przypadku, gdy wywłaszczenie następuje na rzecz tych jednostek) a właścicielem lub użytkownikiem wieczystym nieruchomości⁷²². Wszczęcie postępowania wywłaszczeniowego może nastąpić po bezskutecznym upływie dwumiesięcznego terminu do zawarcia umowy wyznaczonego na piśmie właścicielowi lub użytkownikowi wieczystemu nieruchomości. Termin ten liczy się od dnia zakończenia rokowań. Jeżeli zatem w związku z prowadzonymi rokowaniami właściciel (użytkownik wieczysty) sprzeda nieruchomość na cele publiczne, a następnie w wyniku umowy sprzedaży nabędzie nieruchomość, prawo użytkowania wieczystego, własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego oraz wynikające z przepisów prawa spółdzielczego prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym, w grę mogłoby wchodzić zwolnienie, o którym mowa w art. 9 pkt 3 lit. b Ustawy. Warunkiem jest jednak, by właściciel (użytkownik wieczysty), który sprzedaje nieruchomość na cele publiczne, w razie wywłaszczenia spełniał warunki do przyznania nieruchomości zamiennej. Wskazać należy, że Ustawa o gospodarce

⁷¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2015 r., II FSK 190/15.

⁷²⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Ol 625/19.

⁷²¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 07 marca 2011 r., sygn. III SA/Gl 2712/10.

⁷²² Celińska K., Wywłaszczenie nieruchomości – aspekty prawne, Studenckie Zeszyty Naukowe 2018, Vol. XXI, nr 37, s. 69.

nieruchomościami przewiduje, iż właścicielowi lub użytkownikowi wieczystemu wyłączonej nieruchomości może być przyznana, za jego zgodą, odpowiednia nieruchomość zamienna. Nieruchomość ta może być zaoferowana przede wszystkim w trakcie rokowań. Należy przy tym podkreślić, że zwolnienie ma zastosowanie tylko wówczas, gdy nieruchomość zamienna nie zostanie przyznana, pomimo iż właściciel lub użytkownik wieczysty spełnia warunki do jej przyznania⁷²³. Zwolnienie przysługuje w wysokości kwoty otrzymanego odszkodowania (uzyskanej ceny) pod warunkiem, że nabycie nastąpiło w ciągu 5 lat od daty otrzymania odszkodowania (zapłaty)⁷²⁴. Należy zatem zaznaczyć, że nie każda czynność cywilnoprawna prowadząca do przeniesienia prawa własności nieruchomości, będzie opodatkowana na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, jeżeli czynność ta będzie miała charakter obrotu profesjonalnego, podlegać będzie opodatkowaniu na gruncie podatku od towarów i usług. Podatek od czynności cywilnoprawnych, podobnie jak podatek od spadków i darowizn, przejmuje konstrukcje instytucji prawa cywilnego. Dostrzegalna jest tu zatem koncepcja, zgodnie z którą ustawodawca podatkowy wykazuje znacznie mniejszą autonomię w zakresie obrotu nieprofesjonalnego, który obejmuje w swym zakresie podmiotowym osoby fizyczne. Konstrukcja ta z całą pewnością prowadzi do ograniczenia problemów interpretacyjnych w zakresie powstawania obowiązku podatkowego. Również analiza orzecznictwa potwierdza, że na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, niewiele jest wątpliwości w zakresie przenoszenia prawa własności nieruchomości.

Konstrukcja tego podatku może stanowić przykład instrumentalizacji prawa, która ma na celu ujednoczenie systemu podatkowego dla osób fizycznych, co znacznie ułatwia wykładnię przepisów prawa podatkowego. Jest to również przejaw realizacji funkcji i cech prawa podatkowego, które powinno być możliwe do interpretacji w drodze wykładni literalnej. Przejęcie konstrukcji prawa cywilnego znacznie ułatwia realizację tego celu.

Instrumentalizacja nie jest na gruncie tego podatku tak widoczna, jak w zakresie podatku od towarów i usług, gdzie cele przypisane do jego konstrukcji są znacznie bardziej dostrzegalne i determinowane poprzez prawo europejskie, jak również kwestie fiskalne. Na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych cele te są znacznie mniej doniosłe dla aspektu fiskalnego czy realizacji innych funkcji

⁷²³ T. Nierobisz, *Podatek od...*, op.cit., Dostęp: Legalis.

⁷²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Po 867/19.

przypisanych

do prawa podatkowego, aczkolwiek nie bez znaczenia jest tu sama konstrukcja przepisów, które regulując czynności zawierane między osobami fizycznymi, pozostają w zasadzie niezmiennie w stosunku do prawa cywilnego.

Zakończenie

Instrumentalizacja prawa stanowi zjawisko wielopłaszczyznowe, którego skutki dostrzegalne są zarówno w zakresie nauk ogólnych, jak i dogmatycznych. Instrumentalizacja dostrzegalna jest we wszystkich gałęziach prawa, jednak w sposób szczególny na gruncie prawa publicznego, co uzasadnione jest jego szczególną funkcją, związaną z ochroną interesu publicznego. Prawo publiczne dążąc do osiągnięcia założonych przez ustawodawcę celów, korzysta jednak z konstrukcji prawa prywatnego. Kwestia ta związana jest bezpośrednio z relacjami, jakie zachodzą pomiędzy poszczególnymi gałęziami prawa, w tym kwestii ich autonomii. Problematyka niniejszej rozprawy sprowadzona została do instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, co oznacza, że obejmuje przede wszystkim relację prawa finansowego do cywilnego, co wpisuje się w szerszy nurt badawczy, jakim jest relacja prawa prywatnego do publicznego.

Wiodącym problemem badawczym było określenie czy instrumentalizacja stanowi zjawisko niezbędne w procesie tworzenia i stosowania prawa oraz określenie skutków jego zaistnienia. W trakcie rozważań udowodniono tezę, że instrumentalizacja jest nieodłącznym elementem prawa, pozwalającym na realizację przypisanych do niego celów i funkcji. Instrumentalizacja jest procesem decyzyjnym zorientowanym celowościowo, co oznacza, że stanowi podstawę do tworzenia i stosowania prawa w taki sposób, aby możliwa była realizacja celów do norm przypisanych. Instrumentalizacja zapewnia zatem celowość prawa, co w konsekwencji sprawia, że prawo nie jest zjawiskiem symbolicznym. Prawo ze swej natury jest procesem celowym, realizującym określone funkcje, co oznacza, że instrumentalizacja jest niezbędnym jego aspektem. W procesie instrumentalizacji możliwe jest przypisanie normom odpowiednich celów, które zostaną za ich pomocą zrealizowane. W związku z tym proces ten jest nie tylko nieodłącznym, ale również niezbędnym elementem prawa. W związku z powyższym cel normy jest z nią każdorazowo skorelowany, co oznacza, że w rozważaniach na temat prawa niemożliwe jest pominięcie kwestii instrumentalizacji.

W doktrynie prawa, w szczególności z zakresu nauk dogmatycznych, kwestia instrumentalizacji prawa, pomimo jej doniosłości, pozostawała pominięta. Obecnie jednak zauważa się wzrost zainteresowania tym zjawiskiem, o czym świadczy coraz częstsze posługiwanie się określeniem instrument w stosunku do prawa. Na gruncie

prawa finansowego konieczne jest rozwinięcie koncepcji instrumentalizacji, co wynika z doniosłej roli koncepcji tej gałęzi prawa. Prawo finansowe charakteryzuje się szczególnymi funkcjami, których realizacja jest możliwa wyłącznie poprzez jego normy, które w sposób szczególny, nieporównywalny do innych gałęzi, ingerują również w prawo własności. W związku z tym normy prawne tworzone w jego granicach, powinny wyważać interes jednostki z interesem państwa, w szczególności z tym, który wynika z realizacji funkcji fiskalnej prawa podatkowego. Konkluzja poparta została również treścią przepisu art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym wszelkie daniny publiczne mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustawy. Jest to jedna z granic instrumentalizacji, występującej na gruncie prawa finansowego. Kwestia ta w większości przypadków odnosi się do prawa podatkowego, które charakteryzuje się określonym władztwem i regulowaniem stosunków pomiędzy państwem a podatnikiem. Instrumentalizacja prawa jest szczególnie widoczna w konstrukcji prawnej podatków, co w konsekwencji zapewnia ustawodawcy osiągnięcie założonych celów, przede wszystkim w zakresie realizacji funkcji fiskalnej, ale również redystrybucyjnej czy stymulacyjnej. Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości przejawia się zaś szczególnie w zakresie podmiotu oraz przedmiotu podatku. Definicja nieruchomości określona na gruncie podatków i opłat lokalnych znacznie odróżnia się od koncepcji cywilnej, mimo jej doniosłości prawnej dla całego systemu prawa. Nie należy pomijać również kwestii prawa własności, które zostało znacznie rozszerzone w stosunku do przepisów prawa cywilnego, między innymi w podatku od towarów i usług, poprzez jego ekonomiczną interpretację. Pojęcie to zostało zinstrumentalizowane na podstawie koncepcji prawa europejskiego. Pominąć nie można również kwestii realizacji funkcji fiskalnej tegoż podatku, którego wpływy stanowią podstawę budżetu państwa. Przeniesienie ekonomicznego ciężaru w zakresie prawa własności znacznie ułatwia ustalenie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji realizacji założonego przez ustawodawcę celu.

Ekonomiczna koncepcja własności na gruncie podatku od towarów i usług bezsprzecznie stanowi instrumentalizację prawa. Istotne jest jednak to, że konstrukcja oparta na ekonomicznym aspekcie własności, nie narusza porządku prawnego, nie stanowi również naruszenia wartości konstytucyjnych. Dodatkowo konstrukcja ta została przypisana wprost do istoty podatku, co stanowi wspomniane wcześniej, wyważenie interesów jednostki i państwa. Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości wpisuje się zatem w znacznie szerszy nurt badawczy, który obejmuje

zarówno kwestię koncepcji instrumentalizacji, jej granic, jak i relacji prawa cywilnego i finansowego. W zdecydowanej bowiem mierze, instrumentalizacja prawa finansowego oparta była na konstrukcjach cywilnych, wykroczenie jednak poza te ramy nie stanowi naruszenia obowiązujących przepisów. W związku z tym w pracy podjęto również rozważania na temat autonomii prawa podatkowego, w oparciu o funkcje, które spełnia. Wielokrotnie bowiem ustawodawca rezygnował z przejścia konstrukcji cywilnej, jeżeli było to uzasadnione osiągnięciem założonego przez niego celu. Tezę tę należy poprzeć przede wszystkim konstrukcją hipoteki przymusowej, która znacznie wykracza poza regulację cywilną oraz koncepcję nieruchomości, wynikającymi z przepisów prawa podatkowego. Kwestia ta jest również widoczna w samej konstrukcji przedmiotowej nieruchomości czy prawa własności. Przejawem nadmiernej instrumentalizacji prawa z całą pewnością jest konstrukcja wygasania zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową. Norma stworzona przez ustawodawcę bezpośrednio godzi w zasadę równości wobec prawa, dyskryminując obywateli, którzy posiadają określoną kategorię majątku. Hipoteka przymusowa jest przykładem, gdzie nadmierna instrumentalizacja doprowadziła zarówno do naruszenia ogólnych wartości, chronionych przez system, ale również zachwiała jego spójność. Kwestia ta doprowadziła do powstania licznych problemów związanych ze stosowaniem prawa i niejednolitością w zakresie wykładni, dokonywanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Przykład wygasania zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową uwidacznia zagrożenia, jakie niesie za sobą przekraczanie granic instrumentalizacji. Konstrukcja omawianych przepisów powinna zostać przez ustawodawcę niezwłocznie zmieniona w przepisach ordynacji podatkowej.

W toku rozważań obroniona została również teza, że co do zasady, jeżeli instrumentalizacja prawa nie godzi w wartości prawnie chronione, nie stanowi zjawiska negatywnego i nie należy jej sprowadzać do cechy prawa, którą jest jego instrumentalność. Instrumentalizacja obejmuje znacznie szerszy zakres pojęciowy i wykazuje wzajemne relacje pomiędzy prawem a czynnikiem, na który oddziałuje. Należy zatem określić, że prawo oddziałuje na otoczenie społeczno-gospodarcze, ale często jest to odpowiedź na bodziec z niego otrzymany. Kwestię oddziaływania prawa publicznego na społeczeństwo należy sprowadzić do pierwotnej koncepcji instrumentalizacji, a więc regulacji stosunków społecznych.

Instrumentalizacja znacznie wykracza poza pierwotnie przypisany jej cel, zmieniło się również podejście do jej konstrukcji.

Instrumentalizacja może być zarówno narzędziem do regulacji stosunków społeczno-gospodarczych, jak również odpowiedzią na potrzeby przez nie determinowane. Szczególnym przykładem w tym zakresie jest konstrukcja podatku od czynności cywilnoprawnych oraz od spadków i darowizn. Pierwszy podatek celowo oparty został na niemal niezmiennych konstrukcjach cywilnoprawnych, co determinowane jest przez jego zakres przedmiotowy, na który składa się nieprofesjonalny obrót. Przeniesienie konstrukcji prawa prywatnego na podatkowe zdecydowanie ułatwia podatnikom jego wykładnię i stosowanie. Podatek od spadków i darowizn stanowi natomiast przykład instrumentalizacji prawa na korzyść jednostki, co zostało wprost określone w uzasadnieniu do regulującej go ustawy. Konstrukcja podatku określona została w nawiązaniu do stosunków rodzinnych, w celu ochrony dziedziczenia oraz przekazywania rzeczy i praw majątkowych wśród członków rodziny, co stanowi szczególny przejaw ochrony wartości prawnych. Podatek ten związany jest również z grupami podatkowymi, które stanowią przejaw preferencyjnego traktowania określonych stanów faktycznych, jeżeli powiązane są z wartościami prawem chronionymi.

Instrumentalizacja stanowi zatem proces decyzyjny w trakcie, którego ustawodawca określa cele, które zostaną osiągnięte za pomocą normy prawnej. Proces ten zachodzi przede wszystkim na etapie tworzenia prawa, jednak nie pozostaje bez znaczenia w zakresie jego wykładni. Zjawisko instrumentalizacji w konsekwencji prowadzi do osiągania celów zarówno w zakresie społecznym, jak również i gospodarczym, co szczególnie widoczne jest w prawie finansowym. Proces instrumentalizacji, jak zostało udowodnione w pracy, podejmowany powinien być wyłącznie w ramach chronionych prawem własności, co zabezpiecza przed ewentualnymi zagrożeniami, płynącymi z tego zjawiska. Niemożliwe jest jednak pominięcie instrumentalizacji w systemie prawnym. Prawo jako konstrukcja ze swej natury jest celowe, w związku z czym musi być powiązane z określonymi narzędziami, które pozwolą na osiągnięcie założonych zdarzeń. Prawo własności nieruchomości stanowi zaś doniosły instrument zarządzania procesami społeczno-gospodarczymi. Spowodowane jest to przede wszystkim szczególnymi cechami nieruchomości, takimi jak pewność obrotu czy wysoka wartość. Prawo własności nieruchomości stanowi zatem istotne narzędzie w procesie instrumentalizacji, a w konsekwencji osiągania założonych celów. Określić należy również, że poza konstrukcją wygasania zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową, instrumentalizacja prawa

nie naruszyła zasad i spójności systemu prawa. W określonych przypadkach, w szczególności związanych z brakiem określenia definicji nieruchomości w prawie podatkowym, doprowadziła do powstania licznych wątpliwości interpretacyjnych, jednak nie było to istotne nadużycie prawa, ale częstsze przy ich wykładni niż tworzeniu.

W związku z powyższym podkreślić należy, że w toku rozważań, udowodniono tezę, że instrumentalizacja prawa jest zjawiskiem powszechnie występującym w prawie, co uzasadnione zostało istotą prawa, jako zjawiska celowego. W pracy określono również nadrzędne wartości, które stanowią granice instrumentalizacji i które w zdecydowanej większości przypadków były przez ustawodawcę respektowane. W toku rozważań udowodniono zatem, że instrumentalizacja jest bezpośrednio powiązana z celami i funkcjami przypisanymi do gałęzi prawa. W zakresie prawa finansowego instrumentalizacja jest procesem, na którego etapie ustawodawca wyważa interesy państwa i obywateli, co w konsekwencji pozwala na tworzenie prawa celowego, ale z poszanowaniem granic aksjologicznych. W toku dociekań udowodniono także, że instrumentalizacja prawa w pewnych aspektach może być dokonywana również przez adresata norm, co przede wszystkim sprowadza się do uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W pewnych konstrukcjach ustawodawca przyznaje podatnikowi możliwość wyboru określonych skutków prawnych. Należy jednak stanowczo odróżnić instrumentalizację od obejścia prawa, które w swym zakresie może obejmować zdarzenia dokonywane z jego naruszeniem. W pewnym zakresie instrumentalizację można jednak porównać do optymalizacji prawa, która oparta jest na wykorzystaniu legalnych możliwości, które prowadzą do różnych skutkach prawnych.

Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości stanowi zatem istotny jej przejaw, obejmuje bowiem szczególny przedmiot. Dodatkowo z nieruchomościami powiązane są doniosłe funkcje i wartości, co znacznie utrudnia proces instrumentalizacji w tym zakresie. Ustawodawca jednak w większości przypadków w sposób prawidłowy wyważył interesy publiczne i prywatne, co nie doprowadziło do naruszenia praworządności. Opisując, w poszczególnych przypadkach, granice instrumentalizacji prawa, podkreślone zostało, że prawo stanowi spójny system, oparty na nadrzędnych wartościach. Granice te określone są podstawowymi regułami związanymi z zasadą demokratycznego państwa prawa czy równości wobec prawa. Szczególną wartością chronioną z perspektywy niniejszych rozważań, jest natomiast określona w art. 64 Konstytucji RP, zasada ochrony własności. W związku z tym uzasadniona została teza zgodnie z którą instrumentalizacja ograniczona jest w szczególności poprzez wartości

i normy konstytucyjne, ale również przez inne przepisy wynikające z ustaw z zakresu prawa finansowego. Granice instrumentalizacji stanowią niezbędny jej element, stanowią również gwarancję prawidłowej realizacji procesu tworzenia i stosowania prawa. Instrumentalizacja stanowi zjawisko, które prowadzi do osiągnięcia założonych celów poprzez normy prawa, z poszanowaniem wartości do nich przypisanych. Instrumentalizacja stanowi zjawisko zgodne z prawem, ale również z aksjologią. Oczywiście, instrumentalizacja w skrajnych przypadkach może prowadzić do naruszenia pewnych wartości, jak to ma miejsce przy instytucji hipoteki przymusowej, jednak pojedyncze zjawisko nie mogą prowadzić do jej całkowitej, negatywnej oceny instrumentalizacji.

W toku rozważań określono, że instrumentalizacja prawa jest nie tylko niezbędnym elementem procesu tworzenia i stosowania prawa, ale również zjawiskiem korzystnym, prowadzącym do realizacji określonych celów i funkcji. Całkowite pominięcie instrumentalizacji prowadziłyby w konsekwencji do nadania prawu znaczenia symbolicznego, co stanowiłoby rażące naruszenie prawa i zasad techniki prawodawczych. Szczególnie istotne miejsce instrumentalizacja zajmuje zaś w systemie prawa finansowego, które charakteryzuje się pewnym władztwem w kreowaniu stosunków między państwem a obywatelem. Prawo własności nieruchomości stanowi zaś szczególnie doniosły przedmiot instrumentalizacji, prowadzący do realizacji przypisanych do prawa funkcji. Charakter tego prawa powoduje, że stanowi ono szczególny instrument w osiągnięciu założonych przez ustawodawcę celów, co uzasadnione jest jego funkcją zabezpieczającą i inwestycyjną. W konsekwencji należy ocenić jako prawidłowe problemy badawcze postawione na wstępie rozważań. Instrumentalizacja stanowi niezbędny i istotny element procesu tworzenia, ale również stosowania prawa, zarówno przez ustawodawcę, jak i adresata normy. Instrumentalizację należy ocenić jako instytucję zgodną z prawem oraz aksjologią co uzasadnione zostało poprzez opisanie jej granic. Granice te znajdują swe uzasadnienie zarówno w przepisach prawa, jak również w wartościach z nich wynikających.

Bibliografia

Wykaz cytowanej literatury przedmiotu:

1. Aromiński K., Czy transformatory wchodzące w skład sieci przesyłowej powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? *Nieruchomości* 1/2016;
2. Aromiński K., Pojęcie „sieci technicznej” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, *Nieruchomości*, nr 8, Warszawa 2012;
3. Babiaryz S., Odpowiedzialność podatkowa z tytułu przeniesienia własności nieruchomości, [w:] Babiaryz S., Bieranowski A., Jaśniewicz M., Kolanowski T., Pęk R., Stefańska E., red. S. Babiaryz, *Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym podatkowym*, tom 1. Przeniesienie własności, umowy
4. Babiaryz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2008;
5. Bany K., *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, wersja skrócona, Warszawa 2016;
6. Barnik P., Gierszewska K., Kępiasty P., *VAT w transakcjach związanych*
7. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Granice autonomii prawa podatkowego*, *Głosa* nr 1, Warszawa 2004;
8. Bartosiewicz A., *Skutki podatkowe wyłączenia nieruchomości*, Warszawa 2011;
9. Bator A., *Instrumentalizacja jako aspekt prawa*, [w:] A. Bator, *Zmiany społeczne a zmiany w prawie. Zmiany społeczne a zmiany w prawie. Aksjologia. Konstytucja. Integracja europejska.*, red. L. Leszczyński, Lublin 1999;
10. Bator A., *Prawna czynność konwencjonalna jako działanie zinstrumentalizowane* [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, *Gdańskie Studia Prawnicze. Problemy bezpieczeństwa prawnego z perspektywy teorii*

11. Bauta-Szostak J., Bogdański B., Nieruchomości. Sprzedaż, najem, dzierżawa, Warszawa 2011;
12. Besley T., Ghata M., Government versus private ownership of public goods, *Quarterly Journal of Economics* 1343, Oxford 2001;
13. Białogłowski W., Matarewicz J., Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, *Palestra* nr 3-4, Warszawa 2013,;
14. Bielecki L., Zarządzanie nieruchomościami a trwałe zarząd nieruchomością, *Rocznik Administracji Publicznej* nr 1, Kraków 2015;
15. Bielska-Brodziak A., Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego, Warszawa 2009;
16. Bielska-Brodziak A., O specyfice wykładni prawa podatkowego [w:] *W kręgu teorii prawa i zagadnień prawa europejskiego*, red. T. Pietrzykowski, Sosnowiec 2007;
17. Bieniek G., Rudnicki S., Nieruchomości. Problematyka prawna, Warszawa 2013;
18. Bień W., Rynek papierów wartościowych, wydanie VI, Warszawa 2004;
19. Bird R.M., Slack E., *Land and Property Taxation: A Review*, Washington 2002;
20. Bischoff A., Znaczenie podatku vat jako źródła dochodów budżetowych
21. Blanluet G., *Trusts & Fiducie: concurrents ou compléments – Le régime fiscal des trusts et des fiducies en France*, Paris 2009;
22. Bogucki S., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków, Warszawa 2014;
23. Bogucki S., Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych [w:] *Doradca podatkowy obrońcą podatnika*, t. IV red. J. Glumińska-Pawlic, Warszawa 2007;
24. Bogucki S., Winiarski K., Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia
25. Bogucki S., Winiarski K., Zakres związania danymi z ewidencji gruntów
26. Borszowski P., Stelmaszczyk K., Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek Leśny. Komentarz*. Warszawa 2017;
27. Brańska T., Treść i zakres pojęcia „autonomia”. Wyzwania definicyjne., *Acta Politica Polonica*, nr 3/2018 (45), Lublin 2018;

28. Bryx M., Makowski R., Inwestowanie w nieruchomości, POLTEX, Warszawa 2001;
29. Brzeszczyńska S., Nowe problemy z pierwszym zasiedleniem, Nieruchomości, Warszawa 2017;
30. Brzeszczyńska S., Sprzedaż udziału nieruchomości, Monitor Podatkowy 6/2010;
31. Brzeszczyńska S., Stan surowy czy stan zasiedlony a podatek vat, Monitor Podatkowy nr 7, Warszawa 2017;
32. Brzeziński B., Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym, Studia Iuridica Toruniensa, t. 4, Toruń 2008;
33. Brzeziński B., Morawski W., Hipoteka przymusowa zabezpieczająca zobowiązania podatkowe, Monitor Podatkowy, nr 1, Warszawa 2001;
34. Brzeziński B., Morawski W., Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości, Przegląd Podatkowy, nr 10, Warszawa 2008;
35. Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, Przegląd podatkowy nr 3, Warszawa 2002;
36. Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008;
37. Brzeziński B., Prawo podatkowe a prawo cywilne [w:] Prawo podatkowe, teoria, instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2016;
38. Brzeziński B., Prawo podatkowe a prawo cywilne, Toruński Przegląd Podatkowy nr 3, Toruń 2008;
39. Brzeziński B., Prawo podatkowe, zagadnienia teorii i praktyki, Toruń 2017;
40. Brzeziński B., Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy w EX iniuria non irritur ius., Księga pamiątkowa ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003;
41. Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013;
42. Brzezińskim B., Olesińska A., Zagadnienia odpowiedzialności w prawie podatkowym, [w:] Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017;
43. Budzyński T., Fiskalne aspekty podatku od towarów i usług w Polsce, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia, vol. L, no 1, Sectio H, Lublin 2016;

44. Bukłaha E., Sukces, skuteczność i efektywność w zarządzaniu projektami, Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt naukowy, nr 113, Warszawa 2013;
45. Cern G., Mienie komunalne a działalność gospodarcza samorządu terytorialnego, Warszawa 2019;
46. Chustecka K., Podatek od czynności cywilnoprawnych, Praktyka i orzecznictwo, Warszawa 2010;
47. Chustecka K., Podatek od spadków i darowizn, praktyka i orzecznictwo, Warszawa 2010;
48. Cień K., Konstrukcja podatku, [w:] Prawo finansowe wybrane zagadnienia, red. A. Hanusz, Warszawa 2019;
49. Cioch H., Witczak H., Zasada superficies solo cedit w prawie polskim, Rejent, nr 5/97, Warszawa 1999;
50. Crandall W., Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Mode, Washington, 2010;
51. Cudak A., Zobowiązania podatkowe nieulegające przedawnieniu w orzecznictwie sądów administracyjnych, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, nr 6, Warszawa 2012;
52. Cymerman J., Aktywna gospodarka nieruchomościami w gminie. Prawo, instrumenty, dochody gmin, Koszalin 2011;
53. Daintith T., Law as an Instrument of Economic Policy – Comparative and Critical Approaches, New York 2016;
54. Dajczak W., Giaro T., Longchamps de Berier F., Prawo rzymskie u podstaw prawa prywatnego, Warszawa 2009;
55. Dmowski A., Prokopowicz D., Rynki finansowe, Warszawa 2011;
56. Dowgier R., Glosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 2, Warszawa 2013;
57. Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., Prawo podatkowe, Warszawa 2005;
58. Dowgier R., Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, Finanse Komunalne, nr 9, Warszawa 2011;

59. Dowgier R., Popławski M., Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy, *Finanse Komunalne*, nr 9, Warszawa 2006;
60. Dowgier R., Posiadacz gruntów i budynków pozostających w zarządzie Lasów Państwowych jako podatnik podatku od nieruchomości, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 3, Warszawa 2014;
61. Dowgier R., Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, *Finanse Komunalne*, nr 12, Warszawa 2004;
62. Dowgier R., Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu podatków lokalnych, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 2, Warszawa 2012;
63. Dowgier R., Uchwała rady gminy jako źródło prawa podatkowego, *Finanse Komunalne*, nr 7-8, Warszawa 2007;
64. Drozd E., rec. M. Bednarek, *Przemiany własności w Polsce. Podstawowe koncepcje i konstrukcje normatywne* Warszawa 1994, *Kwartalnik Prawa Prywatnego*, z. 3, Warszawa 1995;
65. Dudek M., Autonomia, neutralność i indyferentność moralność prawa a jego uspołecznienie, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, rok LXXVI, z. 4, Poznań 2014;
66. Dudziak S., *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012;
67. Duggan M., “Hospital Ownership and Public Medical Spending,” *Quarterly Journal of Economics*, CXI (2000), 1343–1374, Government versus private ownership of public goods, Oxford 2000;
68. Dunaj K., Prokop K., *Prawoznawstwo, zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2017;
69. Duniewska Z., Stahl M., *Legislacja administracyjna. Teoria. Orzecznictwo. Praktyka.*, Warszawa 2012;
70. Dzwonkowski H., *Komentarz do artykułu 119a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020;
71. Etel L., Dowgier R., Popławski M., Liszewski G., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Białystok 2013;
72. Etel L., *Komentarz do artykułu 2 [w:] Podatek od nieruchomości. Komentarz.*, Białystok 2009;
73. Etel L., *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009;

74. Etel L., Posiadacz bez tytułu jako podatnik podatku od nieruchomości, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 3, Warszawa 2013;
75. Felis P., Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym, [w:] *Złota Księga dla Profesora dr. hab. Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, red. Ickiewicz J., Ostaszewski J., Warszawa 2017;
76. Felis P., Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce, Warszawa 2015;
77. Filipiak B., Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego? *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 76, t. 1, Szczecin 2015;
78. Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Prawo finansowe*, Warszawa 2013;
79. Folak Ł., Zasada proporcjonalności w tworzeniu prawa administracyjnego, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny Rok LXXIX*, z. 4, Poznań 2017;
80. Franckiewicz A., *Konstytucyjna regulacja własności w Rzeczypospolitej Polskiej*, Wrocław 2009;
81. Gaczyński P., Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych, *Monitor Podatkowy*, nr 1, Warszawa 2014;
82. Gajewski D., Glumińska-Pawlic J., Golecki M., Werner A., *Klauzula przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2018;
83. Gargul M., Oleś W., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2013;
84. Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zaraz wykładu*, Warszawa 2019;
85. Gehethner S., *Prawoznawstwo*, Warszawa 1967;
86. Gierałowska U., Putek-Szeląg E., Inwestowanie pośrednie na rynku nieruchomości, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 862, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 75, Szczecin 2015;
87. Gillaerts P., Instrumentalisation of Tort Law: Widespread yet Fundamentally Limited, *Unrecht Law Review*, Berlin 2019;
88. Gizbert-Studnicki T., *Wykładnia celowościowa*, *Studia Prawnicze*, Warszawa 1985;
89. Gniewek E., *Kodeks Cywilny. Komentarz.*, Warszawa 2018;

90. Gniewek E., Prawo rzeczowe, system prawa prywatnego, tom III. Warszawa 2010;
91. Gniewek E., Prawo rzeczowe, Warszawa 2012;
92. Goettel A., Goettel M., Prawo cywilne a prawo podatkowe, [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011;
93. Goettel A., Nieruchomości i obiekty budowlane związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, Warszawa 2011;
94. Goettel A., Obowiązek podatkowy przy darowiznie, Warszawa 2013;
95. Goettel A., Przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn w zakresie darowizny, Warszawa 2010;
96. Goettel M., Goettel A., podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz. Warszawa 2017;
97. Goettel M., Goettel A., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz. Warszawa 2007;
98. Goettel M., M. Lemonnier, Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011;
99. Gołąbeska E., Sieć ryzyka inwestycyjnego na rynku nieruchomości, Białystok 2018;
100. Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2019;
101. Gomułowicz A., Pośredni charakter podatku obrotowego, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, rok XLVII, z. 3, Poznań 1985;
102. Gorąca J., Dzwonkowski H., [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016;
103. Gordon M., Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? uwagi terminologiczne, Toruński Rocznik Podatkowy, Toruń 2014;
104. Green L., Law as a means [w:] The Hart-Fullers Debate in the Twenty-First Century, red. P. Cane, Oxford 2010;
105. Gribnau, J. L. M., Equality, Consistency and Impartiality in Tax Legislation, in: Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The Struggle for Equality in European Tax Law, The Hague: Kluwer Law International, Netherlands 2003;
106. Gromski W., Akty instrumentalizacji prawa i ich granice, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 3833, Wrocław 2018;

107. Gromski W., *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*. Wrocław 2000;
108. Gromski W., *Zagadnienia instrumentalizacji prawa [w:] Zagadnienia teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, Wrocław 2000;
109. Gromski, *Autonomia i instrumentalny charakter prawa*, Wrocław 2000;
110. Gronowska B., *Wolności prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, [w:] Z. Witkowski A. Bień-Kacala, *Prawo konstytucyjne*, Toruń 2015;
111. Gross M., *Gospodarka nieruchomościami publicznymi w ujęciu systemowym z uwzględnieniem wybranych badań prowadzonych przez międzynarodową federację geodetów*, *Acta Scientiarum Polonorum Architectura Administratio Locorum* 9 (2), Warszawa 2010;
112. Grove R., *The Origins of the British Fiscal Cadastre*, FIG Congress 2010, *Facing the Sydney, Challenges – Building the Capacity*; Australia 2010,
113. Grover R., *Why the United Kingdom does not have a cadastre – and does it matter?*, Annual Meeting 2008, FIG Commission 7, Verona 2008;
114. Grzybowski M., *Konstytucyjna zasada ochrony własności jako zasada działania państwa. Ujęcie polskie na tle porównawczym*, [w:] *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawnej. Porównanie rozwiązań Europy Środkowo-Wschodniej*, red. K. Skotnicki, Łódź 2006;
115. Grzybowski S., *Dzieje prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1981;
116. Habdas M., *Publiczna własność nieruchomości*, Warszawa 2011;
117. Hanusz A., *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, *Państwo i prawo* nr 12, Warszawa 1985;
118. Hart H.L.A., *Pojęcie prawa*, przeł. J. Woleński, Warszawa 1998;
119. *Harvard Law Review, Records and Briefs of the United States Supreme Court*, Harvard 1922;
120. Helios J. , *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa dla ekonomistów*, Wrocław 2015;
1. i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* nr 2, Warszawa 2015;
2. i filozofii prawa, red. J. Jabłońska-Bonca, J. Guść, tom IX, 2002;
3. i orzeczenia sądowe, Warszawa 2016;
121. Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012;

122. Iłski M., Pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie prawa podatkowego, *The Central European Journal of Social Sciences and Humanities*, Poznań 2014;
123. Izdebski H., *Elementy teorii i filozofii prawa*, Warszawa 2008;
124. Jaakkola J., *A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State?*, *German Law Journal*, Washington 2019;
125. Jarosz-Żukowska S., *Gwarancja ochrony własności i innych praw majątkowych*, Warszawa 2014;
126. Jaskólska J., *Treść Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka*, [w:] *Człowiek w Kulturze* 11, Lublin 1998;
127. Juruś D., *Prawa człowieka a prawo własności*, [w:] *Prawa człowieka i ludzkie bezpieczeństwo. Osiągnięcia i wyzwania. W 70. Rocznicę Ogłoszenia Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka* red. red. dr Daria Bienkowska, prof. dr hab. Ryszard Kozłowski, Warszawa 2015;
128. Kaczmarek P., *Spór wokół rozumienia obejścia prawa podatkowego w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego*, *Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd prawa i administracji*, nr 79, Wrocław 2009;
129. Kahrl A.W., *Unconscionable: Tax Delinquency Sales as a Form of Dignity Taking*, *Chicago-Kent Law Review Volume 92 Issue 3 Dignity Takings and Dignity Restoration*; Chicago 2018;
130. Kalecki K., Kotowski A., *Podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 2016;
131. Kalinowski M., *Hipoteka podatkowa*, *Przegląd Podatkowy*, nr 9, Warszawa 2003;
132. Kalinowski M., *Hipoteka zabezpieczająca należności podatkowe*, *Przegląd Podatkowy*, nr 5, Warszawa 2002;
133. Kantor-Kozdrowicki P., *Racjonalność prawodawcy jako paradygmat nauk prawnych*, *Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis*, vol. 7 (1), Wrocław 2003;
134. Kapturek G., *O czym warto wiedzieć, zawierając umowę darowizny nieruchomości*, *Nieruchomość*, nr 7, Warszawa 2009;
135. Kapturek G., *VAT – pierwsze zasiedlenie w przypadku ulepszenia budynku*, *Nieruchomości*, nr 4, Warszawa 2011;

136. Kaptur G., VAT a zwolnienie dostawy nieruchomości niezabudowanej, cz. 1, Nieruchomości, nr 11, Warszawa 2015;
137. Katner W. J., Cechy umowy sprzedaży w prawo zobowiązań - część szczegółowa, red. J. Rajski, Warszawa 2004;
138. Kaźmierczyk A., Michałowska K., Ewolucja prawa własności w okresie transformacji gospodarczych przełomu XX i XXI wieku, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 362, Wrocław 2014;
139. Kaźmierczyk S., Założenia metodologiczne rozważań o relacjach między prawem w znaczeniu instrumentalnym a prawem w znaczeniu pozainstrumentalnym [w:] Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa, red. A. Kozak, Wrocław 2000;
140. Kaźmierczyk, A. Franczak, Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Warszawa 2019;
141. Kelsen J., Czysta teoria prawa, Warszawa 2014;
142. Kolańczyk K., Prawo rzymskie, Warszawa 1996;
143. Kolańczyk K., Prawo rzymskie, Warszawa 1996;
144. Kondej M., Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, Praktyka Podatkowa, nr 1, Warszawa 2016;
145. Konfal A., Opodatkowanie podatkiem VAT dostawy terenów niezabudowanych, Monitor Podatkowy, nr 3, Warszawa 2014;
146. Kopyściańska K., Interdyscyplinarny charakter prawa podatkowego na przykładzie hipoteki przymusowej, [w:] Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009;
147. Kopyściańska K., Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową, Wrocław 2015;
148. Kopyściański M., Granice ingerencji prawnej w funkcjonowanie alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF), Wrocław 2013;
149. Kosik J., Zagadnienia prawa rzeczowego w prawie prywatnym międzynarodowym z 1965 r., Wrocław 1976;
150. Kosikowski C., Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny, Przegląd podatkowy 2006, nr 7;

151. Kosikowski C., Problem odrębności i autonomiczności prawa finansowego [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008;
152. Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006;
153. Kostecki S., Komentarz do artykułu 65, [w:] *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2018;
154. Kotlińska J., Nowak M., *Gospodarowanie powiatowym zasobem nieruchomości a rozwój lokalny*, *Studia Regionalne i Lokalne*, nr 4 (42), Warszawa 2010;
155. Kotowski A., Instrumentalizacja prawa i instrumentalne użycie prawa a jego wykładnia, *Studia Prawnicze*, z. 4 (208), Warszawa 2016;
156. Kozak A., Instrumentalność a instrumentalizacja prawa, [w:] *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. Instrumentalizacja prawa*, red. A. Kozak, Wrocław 2000;
157. Krawczyk I., Projekt ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej – omówienie, *Biuletyn Skarbowy* 2000 nr 1;
158. Lamentowicz W., *Destrukcyjność normatywności* [w:] *Kultura prawa i dysfunkcyjności prawa*, tom I, red. J. Jabłońska-Bonca, B. Banaszekiewicz, Warszawa 1988;
159. Lang W., Instrumentalne pojmowanie prawa a państwo prawa, *Państwo i Prawo*, nr 12, Warszawa 1991;
160. Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986;
161. Lapidoth R., *Autonomy. Flexible Solutions to Ethnic Conflicts.*, Washington: United States Institute of Peace Press, Washington 1997;
162. Lasiński K., Sulewski, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych*, [w:] *System prawa finansowego*, red. Etel, Warszawa 2010;
163. Lemonnier M., *Europejskie modele instrumentów finansowych. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017;
164. Lemonnier M., *Interpretation of the tax law in France. Selected problems.*, *Financial Law Review*, no. 3 (5), Gdańsk 2017;
165. Lemonnier M., *Prawo publiczne a prawo prywatne. Uwagi prawnoporównawcze na podstawie prawa francuskiego*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, t. C, Łódź 2016;

166. Lesiński B., Rozwadowski W., Historia prawa, Warszawa 1981;
167. Leszczyński J., Wartości w teorii prawa Jerzego Wróblewskiego, Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna Tom II, n. 2, Poznań 2013;
168. Lipowski T., Raje podatkowe a unikanie opodatkowania, Warszawa 2014;
169. Liżewski B., Cecha jednolitości systemu prawa w warunkach multicentryzmu, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska VOL. LXVI, 1, Sectio G*, Lublin 2019;
170. Liżewski B., Prawo publiczne a prawo prywatne- wybrane uwagi teoretyczne na temat hybrydyzacji instytucji prawnych, *Zeszyty Naukowe KUL 61*, Lublin 2018;
171. Łabno A., Skotnicki K., Funkcje państwa a konstytucyjna regulacja prawna własności prywatnej. Rozważania na przykładzie rozwiązań polskich, [w:] K. Skotnicki (red.), *Własność – zagadnienia ustrojowo-prawne*, red. K. Skotnicki, Warszawa 2019;
172. Łączyński Z., *Prawo cywilne obowiązujące w województwach centralnych*, Warszawa 1937;
173. Łętowska E., Własność i jej ochrona jako wzorzec kontroli konstytucyjności. Wybrane problemy, *Kwartalnik Prawa Prywatnego*, z. 4, Kraków 2009;
174. Marek K., Baum R., Efektywność wybranych instrumentów gospodarki nieruchomościami gminy – aspekty teoretyczne, *Stowarzyszenie Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, Roczniki Naukowe*, tom XVIII, z. 3, Poznań 2016;
175. Mariański A., Odpowiedzialność małżonka za zobowiązania podatkowe, *Monitor Podatkowy*, nr 2, Warszawa 2003;
176. Mariański M., Strzelec D., *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Gdańsk 2007;
177. Marzec A., Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączenie?, *Kwartalnik Prawa podatkowego*, Warszawa 2012;
178. Mastalski R., Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, *Przegląd podatkowy*, nr 10, Warszawa 2003;
179. Mastalski R., Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985;

180. Mastalski R., Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa, Edukacja Prawnicza, nr11, Warszawa 1994;
181. Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2018;
182. Mastalski R., Z zagadnień wykładni prawa podatkowego, Palestra 35/10 (406), Warszawa 1991;
183. Matarewicz J., Białogłowski, W., Podatkowa hipoteka przymusowa – uwagi krytyczne na temat konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, Palestra, nr 58/3-4, Warszawa 2013;
184. Matarewicz J., Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz., Warszawa 2017;
185. Meeusen J., Instrumentalisation of Private International Law in the European Union: Towards a European Conflicts Revolution?, Journal of Migration and Law, 2007;
186. Michalik T., VAT komentarz, Warszawa 2019;
187. Michta D., Pankrac L., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz praktyczny. Orzecznictwo., DIFIN, Warszawa 2015;
188. Mielczarek-Mikołajów J., Konstrukcje cywilnoprawne w gospodarce nieruchomościami – zagadnienia wybrane [w:] Public administration civilization. Jubilee Book on the occasion of the 80 anniversaries of the birth of Professor UWr Ph. Dr Jan Jeżewski, red. J. Korczak, Warszawa 2018;
189. Mierzwa Z., Własność dzięki swojemu szczególnemu znaczeniu jest również czynnikiem stabilizującym ustrój społeczny, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr. 733, Kraków 2007;
190. Mik C., Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Państwo i Prawo, z. 5, Warszawa 1993;
191. Milewski R., Elementarne zagadnienia ekonomii, Warszawa, 2012;
192. Modzelewski W., Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2003;
193. Morawski L., Argumentacje, racjonalność prawa i postępowanie dowodowe, Toruń 1988;
194. Morawski L., Instrumentalizacja prawa. Zarys problemu., Państwo i Prawo, z. 6, Warszawa 1993;
195. Morawski L., Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2015;

196. Morawski W., Budynek wypełniony urządzeniami budowlą?, *Monitor Podatkowy*, nr 12, Warszawa 2015;
197. Morawski W., Znaczenie przykładowego wyliczenia budowli zawartego w art. 3 pkt. 3 PrBud – kazu opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji bazowych telefonii komórkowej – glosa – II FSK 635/08., *Monitor Podatkowy*, nr 2, Warszawa 2010;
198. Mosquera Valderrama, I. J. The interaction of tax systems and tax cultures in an international legal order for taxation, (September 1, 2008). *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, CEDAM, vol. 5, no. 2, France 2008;
199. Moszyńska A., Organizacja i przebieg prac nad kodeksem cywilnym w latach 1919–1964, *Kwartalnik Prawa Prywatnego*, vol. XXIX, nr 3, Warszawa 2020;
200. Nakielska I., *Prawo do własności*, Gdańsk 2002;
201. Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009;
202. Ofiarski Z., System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia* vol. L, 1 Sectio H, Lublin 2016;
203. Ofiarski Z., *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2002;.
204. Olesińska A., *Odpowiedzialność podatkowa*, w: *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, L. Etel, Warszawa 2010;
205. Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe, Zarys systemu*, Toruń 2009 s 388
206. Oleszko A., Zagadnienia wieczystoksięgowe nieruchomości gruntowych stanowiących własność Skarbu Państwa, *Rejent*, nr 12 (80), Warszawa 1997;
207. Ostojski P., *Instrumentalizacja prawa o postępowaniu administracyjnym*, Poznań 2017;
208. Padrak R., *Zbywanie i oddawanie do korzystania nieruchomości samorządu i skarbu państwa*, Warszawa 2010;
209. Pahl B., Glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, dostęp: Lex;
210. Pahl B., Kontrowersje wokół zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości, *Finanse Komunalne*, nr 4, Warszawa 2008;
211. Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017;
212. Pahl B., Wybrane problemy związane ze stosowaniem zwolnień w podatku od nieruchomości, *Finanse Komunalne*, nr 9, Warszawa 2008;

213. Paluch-Dybek A., Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski, Współczesne Problemy Ekonomiczne, nr 2, Szczecin 2018,
214. Pałeczki K., Prawo, polityka, władza., Warszawa 1988;
215. Pałeczki K., Uwagi o koncepcji „granic prawa”, Roscoe Pounda, Prace z Nauk Politycznych, z. 20, Kraków 1984;
216. Pawłowicz K., Konstytucyjne a ustawowe pojęcie przedsiębiorcy, Warszawa 2007;
217. Petraniuk J., Hipoteka zabezpieczająca zobowiązania podatkowe, Rejent nr 10, Warszawa 2001;
218. Pęczyk-Tofel A., Stanisław Tofel M., Określenie przeznaczenia nieruchomości na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 9 VATU, Monitor Podatkowy, nr 4 Warszawa 2010;
219. Pęk R., w: S. Babiaryz, Nieruchomości w prawie cywilnym, administracyjnym i podatkowym, tom 2, Warszawa 2016;
220. Pęk R., Wykonanie prawa odkupu a opłata skarbową, Głosa nr 10, Warszawa 1999;
221. Pietrzykowski K., Kodeks Cywilny Komentarz do art. 140 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. K. Pietrzykowski. Dostęp: Legalis.
222. Pięta-Mintus R., Jakubiak vel Wojtczak T., Zwolnienie w VAT związane z dostawą terenów niezabudowanych innych niż budowle i przeznaczone pod zabudowę – wybrane kwestie, Monitor Podatkowy, nr 10, Warszawa 2012;
223. Pisuliński J. [w:] System prawa prywatnego, t. 4: Prawo rzeczowe, red. E. Gniewka, Warszawa 2005;
224. Pisuliński J., Hipoteka ustawowa w ordynacji podatkowej, Rejent nr 5, Warszawa 2000;
225. Poddar S., Taxation of Housing Under a VAT, London 2010;
226. Pokitko D., Własność w Konstytucji III Rzeczypospolitej, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, rok LXIV, z. 2, Poznań 2002;
227. Pomorski P., Prawo o zobowiązaniach podatkowych, w prawo podatkowe, [w:] Prawo podatkowe, red. P. Smoleń, Warszawa 2017;
228. Poniatowicz M., Nieruchomość jako źródło dochodów własnych gminy z uwzględnieniem możliwości oddziaływania władz samorządowych na ich

- wielkość, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 173, Wrocław 2011;
229. Popławski M., Pojęcie podatków lokalnych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8, Warszawa 2003;
230. Przydatek P., Jaworski M., Opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, Monitor Podatkowy nr 10, Warszawa 2010;
231. Radwański Z., Historia państwa i prawa Polski, cz. 2, Warszawa 1969;
232. Radwański Z., Panowicz-Lipska J., Zobowiązania – część szczegółowa, Warszawa 2012;
233. Radwański Z., Prawo cywilne – zobowiązania. Część Szczegółowa, Warszawa 2012;
234. Radzikowski K., Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania., Warszawa 2014;
235. Radzikowski K., Współwłasność rzeczy – towar czy usługa? Głosa do uchwały NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11), Monitor podatkowy, nr 6, Warszawa 2013;
236. Rao J., Nat'l consumer law ctr., the other foreclosure crisis: property tax liens sales 43–46, London 2012;
237. Reilly F. K., Brown K.C., Analiza inwestycji i zarządzania portfelem. Wyd. PWE, Warszawa 2001;
238. Rowińska M., Zakres pojęcia „papiery wartościowe” w świetle obowiązujących przepisów, Studia Ekonomiczne, nr 33/05, Katowice 2005;
239. Rozmaryn S., Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów, 1939;
240. Różycki K., Goettel A., Hipoteka przymusowa, Warszawa 2017;
241. Rudnicki S., Nowe przepisy o hipotece ustawowej i zastawie skarbowym, PS, 2/1998, Warszawa 1998;
242. Rudnicki S., Własność nieruchomości, Warszawa 2012;
243. Rudowski J., Komentarz do artykułu 70, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz., red. S. Babiarczyk, Warszawa 2019;
244. Rutkowska K., Europeizacja polskiego prawa podatkowego czy jego umiędzynarodowienie? [w:] Europeizacja prawa finansowego. Wybrane zagadnienia., red. K. Błażuk, P. Czernicki, I. Krzemińska, Warszawa 2014;

245. Rwengabo S., *Legalisation versus Instrumentalisation: United States, International Law, and World Politics*, Journal of Law and Conflict Resolution, Singapore 2016;
246. Rynkiewicz D., *Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn*, Studia Iuridica Lublinensia, nr 13, Lublin 2010;
247. Safjan M., Bosek L., *Art. 21., [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, Warszawa 2016;
248. Sanakiewicz Ł., *Szczególne formy obrotu nieruchomościami publicznymi: zagadnienia prawne*, Katowice 2015;
249. Sentsova (Karaseva) M.B., *Prawo cywilne i podatkowe: vice versa*, Przegląd Egzekwowania Prawa 4, Moskwa 2020;
250. Siwiński M., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych wybranych przekształceń*, Warszawa 2019;
251. Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, s. 34, Warszawa 2013;
252. Stachurski W., *Komentarz do art. 33, [w:] Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, red. R. Dowgier, Warszawa 2017;
253. Stec D., *zasiedzenie nieruchomości w kontekście ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Nieruchomości, nr 7, Warszawa 2006;
254. Storme M.E., *Dikè, Hydra, Zeno in het insolventierecht*, Berlin 2013;
255. Strzelczyk R., *Podatki i opłaty dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2016;
256. Sylwestrzak A., *Zakres nieruchomości gruntowej w płaszczyźnie poziomej – glosa do wyroku III czp 9/09*, Monitor Prawniczy nr 2, Warszawa 2010;
257. Szustek-Janowska M., *Wygasanie zobowiązań podatkowych, [w:] Prawo podatkowe część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2019;
258. Vanistendael F., *Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting vol. 1: International Monetary Fund*, Washington 1996;
4. *w krajach OECD, Zarządzanie Finansami i Rachunkowość 2 (3)*, Warszawa 2014;
5. *w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury), [w:] Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015;
259. Waclawczyk A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych, Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011;

260. Wąsikiewicz Ł, Stępień M., Obiekt budowlany, który nie jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, stanowi budowlę, nie budynek, Monitor Podatkowy, nr 2, Warszawa 2013;
261. Wierzbowski M., Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi. Komentarz., Warszawa 2014;
262. Wiśniewski R. Gospodarowanie gminnymi zasobami nieruchomości, Olsztyn 2008;
263. Wolanin M., Komentarz do artykuły 4 [w:] Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz, red. J. Jaworski, Warszawa 2019. Jędrej K., Pojęcie nieruchomości gruntowej, Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XXXiX, Gdańsk 2018;
264. Wolter A., J., Ignatowicz, K. Stefaniuk, Prawo cywilne, Warszawa 1998;
265. Wonicki R., Racjonalność komunikacyjna a demokracja deliberatywna – porównanie trzech modeli racjonalności. [w:] „Via Communicandi. Aspekty kompetencji komunikacyjnej”, red. B. Sierocka, Wrocław 2005;
266. Wronkowska S., Kilka tez o instrumentalizacji prawa i ochronie przed nią, Acta Universitatis Wratislaviensis, no. 3791, Wrocław 2017;
267. Wronkowska S., Podstawowe pojęcie prawa i prawoznawstwa, Warszawa 2007;
268. Wróblewski J., Sądowe Stosowanie Prawa, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1988;
6. z nieruchomościami. Sprzedaż, kupno, najem, Warszawa 2018;
269. Zaradkiewicz A., Artykuł 21, [w:] Konstytucja RP. Komentarz., red. Safjan M., Bosek L., Dostęp: Legalis;
270. Zaradkiewicz K., Instytucjonalizacja wolności majątkowej, Warszawa 2013;
271. Zaremba A., Nieruchomość jako przedmiot inwestycji, Świat nieruchomości, nr 1 (67), Warszawa 2009;
272. Zieliński M., Wykładnia prawa. Zasady-reguły-wskazówki, Warszawa 2017;
273. Ziemanin B., Prawo cywilne, część ogólna, Poznań 2003;
274. Zintegrowanie polskich koncepcji wykładni prawa, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, LXXI, z. 4, Poznań 2009;
275. Zirk-Sadowski M., Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2, Warszawa 2001;

276. Zołotar A., Cywilnoprawne prawne formy gospodarowania nieruchomościami JST, [w:] Gospodarowanie nieruchomościami w jednostkach sektora finansów publicznych praktyczne wskazówki w świetle obowiązujących przepisów i orzecznictwa, red. D. Pęchorzewski, Warszawa 2019.

Wykaz cytowanych orzeczeń sądowych:

Naczelny Sąd Administracyjny:

1. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. I OSK 1035/08
2. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 kwietnia 2012 r., sygn.: II FPS 3/11
3. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2011 r., sygn. I FPS 2/11
4. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. II FPS 11/13
5. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 1996 r., sygn. FPS 1/96
6. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. II FPS 3/19
7. Wyrok Naczelnego Sąd Administracyjnego z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. II FSK 3081/18
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 1310/07
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego II FSK 1764/14, z dnia 10 maja 2018 r., II FSK 1060/16
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2002 r., sygn. akt IV SA 455/00

11. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 28 października 2016 r., sygn. II FSK 2835/14
12. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2018 r., sygn. I FSK 2010/14
13. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 października 2009 r., sygn. I OSK 5/09
14. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 02 sierpnia 2013 r., sygn. II FSK 2365/11
15. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 04 października 2018 r., sygn. I FSK 1815/16
16. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2015 r., sygn. I OSK 861/15
17. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 1634/10
18. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 2273/15
19. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2011 r. II FSK 1310/10
20. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 marca 2018 r., sygn. II FSK 587/16
21. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2006 r., sygn. I FSK 1109/05
22. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1391/07
23. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3010/16
24. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2015 r., II FSK 190/15
25. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2015 sygn. II FSK 382/14
26. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2012 r., sygn. 793/11
27. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. II OSK 1958/08

28. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 1997 r., sygn. III SA 508/96
29. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 36/13
30. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., sygn.: II FSK 1573/16
31. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. II FSK 1083/2007
32. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. I OSK 1361/13
33. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 1987/13
34. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1623/08
35. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Wr 1183/00
36. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 1994 r., III SA 1124/93
37. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 1904/14
38. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. I FSK 868/07
39. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1657/16
40. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 maja 2013 r., sygn. II OSK 193/12
41. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 września 2017 r., sygn. I OSK 377/17
42. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 388/14
43. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 2791/14
44. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 2122/14

45. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 1995 r., sygn. SA/Po 1014/94
46. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2015 r., sygn. II FSK 2086/13
47. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2019 r., sygn. II FSK 3286/17
48. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2018 r., sygn. I FSK 1854/16
49. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2018 r., sygn. I FSK 1854/16
50. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2010 r., sygn. II FSK 2049/09
51. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2015 r.,
52. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. II FSK 627/16
53. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2018 r., sygn. II FSK 762/16
54. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 1999 r, I SA/Łd 772/97
55. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r., o sygn. akt II OSK 1233/09
56. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 895/12
57. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 812/12
58. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 września 1993 r. sygn. SA/Po 1163/93
59. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 1992 r., sygn. SA/Wr 590/92, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. II FSK 850/10
60. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2012 r., I FSK 1375/11
61. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 czerwca 1996 r., III SA 594/95

62. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 630/15
63. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1552/13
64. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2017, sygn. II FSK 295/15
65. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3485/15
66. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007, sygn. I FPS 1/06
67. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2000 r., sygn. III SA 1770/99
68. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z dnia 7 października 2009 r., sygn. II FSK 635/08

Wojewódzkie Sądy Administracyjne:

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2018 r., sygn. I FSK 1396/16
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. I FSK 1123/13
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 września 2013 r., sygn. II FSK 2631/11
4. Wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. I SA/Gd 1589/13
5. Wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskiego z dnia 09 października 2013 r., sygn. I SA/Go 449/13
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 7 października 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 511/20
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I SA/Bk 119/19

8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 12 marca 2014 r. sygn. I SA/Bk 632/14
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. I SA/Bk 264/16
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22.01.2014 r. sygn. I SA/Gd 1120/13
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. I SA/Gd 530/18
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gd 1725/16
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. I SA/Gd 1275/12
14. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Gl 192/19
15. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 grudnia 2008, sygn. I SA/Gl 685/08
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2015 r. sygn. I SA/Gl 687/14
17. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 1344/18
18. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 września 2012 r., sygn. I SA/Gl 180/12
19. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. I SA/Gl 259/15
20. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Go 574/09
21. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Go 597/13
22. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, sygn. I SA/Ke 406/18
23. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. II SA/Kr 1103/17
24. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 26 maja 2017 r., sygn. I SA/Kr 337/17

25. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 marca 2014 r., sygn. I SA/Kr 1366/13
26. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Łd 1325/08
27. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 sierpień 2020 r., sygn. I SA/Łd 861/19
28. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. I SA/Łd 737/13
29. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 02 września 2017 r., sygn. I SA/Ol 568/17
30. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Ol 487/15
31. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 21 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Ol 568/17
32. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 23 października 2013 r., sygn. I SA/Ol 448/13
33. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 27 lutego 2019 r., sygn. I SA/Ol 732/18
34. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Op 34/18
35. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 4 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Po 1026/18
36. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 04 marca 2009 r., sygn. I SA/Po 1439/08
37. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 04 października 2017 r., sygn. I SA/Po 184/17
38. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 1 października 2013 r., sygn. II SA/Po 1056/13
39. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 października 2019 r., sygn. I SA/Po 455/19
40. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 marca 2014 r., sygn. III SA/Po 788/13
41. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Po 888/17

42. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie 7 czerwca 2000 r., sygn.: I SA/Rz 234/03
43. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 11.8.2010 r., I SA/Rz 340/10
44. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 26 października 2017 r., sygn. I SA/Rz 533/17
45. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. I SA/Rz 464/14
46. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 października 2014 r. sygn. I SA/Rz 619/14
47. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 05 maja 2016 r., sygn. I SA/Sz
48. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 14 marca 2019 r., sygn. SA/Sz 573/18
49. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 grudnia 2017 r. IV SA/Wa 1919/17
50. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 maja 2006 r., sygn. akt VII SA/Wa 90/06
51. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1316/16
52. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. III SA/Wa 1406/09
53. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2011 r., sygn. III SA/Wa 2759/10
54. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 645/17
55. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 stycznia 2009 r. sygn. II SA/Wa 2336/08
56. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 września 2019 r., sygn. VIII SA/Wa 395/19
57. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wr 1100/18
58. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 03 lipca 2013 r., sygn. I SA/Wr 402/13

59. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 07 marca 2011 r., sygn. III SA/GI 2712/10
60. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2011 r., sygn. I SA/Bd 140/11
61. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. I SA/Ke 623/16
62. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. III SA/Wa 3147/15
63. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2015 r., sygn. I SA/Kr 1767/14.
64. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. I SA/Gd 646/14
65. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2020 r., sygn. I SA/GI 1220/19
66. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. I SA/OI 625/19
67. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2012 r., sygn. I SA/Ke 172/12
68. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Po 867/19
69. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. I SA/KR 1581/10
70. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. SA/Sz 784/17
71. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lutego 2008 r., sygn. II SA/Bk 792/17

Sąd Najwyższy:

1. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 października 2013 r., sygn. akt IV CSK 20/13

2. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 05 lutego 2004 r., sygn. III CZP 109/03
3. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 08 listopada 2000 r., sygn. III CZP 30/00
4. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 16 października 1961 r. sygn. 1 CO 20/61
5. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 1991 r., sygn. III CZP 38/91
6. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r. sygn. III CZP 60/11
7. Wyrok Sądu Najwyższego 20 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 172/06
8. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 marca 2016 r. V CSK 413/15
9. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 1993 r., sygn. II CRN 130/93
10. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. IV CSK 211/09
11. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2000 r., sygn. III RN 55/00
12. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2008 r., sygn. akt. V CSK 121/08
13. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10
14. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. I OSK 1361/13
15. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 lutego 2002 r., sygn. II CKN 726/00
16. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. II CSK 140/14
17. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 1998 r., sygn. I PKN 258/98
18. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 września 2016 r, sygn. akt IV CSK 731/15
19. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt II CSK 750/15
20. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2005 r., sygn. III UK 89/05
21. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. II CSK 710/15
22. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. SK 30/04
23. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. SK 39/15

Trybunał Konstytucyjny:

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11
2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98
5. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn.. P 11/98

6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2014 r. sygn. akt P 38/11
7. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/99
8. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. SK 61/03
9. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. P 16/08
10. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 września 2008 r., sygn. K 7/07
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 września 2011 r., sygn. SK 9/09
12. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. 1/08
13. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. 39/19
14. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 2001 r., sygn. K 5/01
15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30.01.2001 r., sygn. K 17/00
16. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/10
17. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 marca 2001 r., sygn.: P. 11/00
18. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2019 r., sygn. 11/A/2019
19. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. SK 40/12
20. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. Sygn. akt SK 40/12
21. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt K 20/07
22. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00 OTK ZU 2001

Inne źródła wykorzystane w pracy:

1. <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r88850005231,Projekt-ustawy-Ordynacja-podatkowa.html>
2. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z dnia 12 maja 2014 r., nr. KBF-4101-05-00/2013
3. Odpowiedź na zapytanie nr 7774 w sprawie zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych.
4. Opinia Rzecznika Generalnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 lipca 2017 r.

5. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., LK-2443/LP/02/AP
6. Pismo Ministra Finansów z dnia 23 maja 2005 r., nr SP 2/395/033-59/873/03/DO, Biuletyn Skarbowy 2005, nr. 5
7. Pismo Procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 21 sierpnia 2018 r., sygn. IV.7000.295.2017.AGR.
8. Projektu prawa rzeczowego uchwalonego w pierwszym czytaniu przez Podkomisję Prawa Rzeczowego Komisji Kodyfikacyjnej, Warszawa 1927.
9. Uzasadnienie do projektu zmiany ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 7 lipca 2008 r., nr 748.

Akty prawne:

1. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r.
2. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483)
3. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 20 marca 1952 r.
4. Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, 1963.
5. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka z dnia 10 grudnia 1948 r.
6. rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r.
7. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
8. Ustawa 9 września 2000 r., o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. 2000 Nr 86 poz. 959)
9. Ustawa dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.
10. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)
11. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 1991 Nr 9 poz. 31)

12. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. 1984 Nr 52 poz. 268)
13. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. 1997 Nr 115 poz. 741).
14. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93)
15. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207)
16. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2018 poz. 800)
17. Ustawa z dnia 3 czerwca 1919 r. o komisji kodyfikacyjnej.
18. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2002 nr 200 poz. 1682)
19. Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r., Prawo Budowlane (Dz.U. 1994 Nr 89 poz. 414)

Streszczenie

Problematyka instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w polskim prawie finansowym, stanowi zagadnienie interdyscyplinarne, odwołujące się do konstrukcji oraz instytucji, wynikających z innych gałęzi prawa, w szczególności zaś prawa cywilnego. Nie bez znaczenia dla niniejszej rozprawy pozostają również aspekty wynikające z ogólnych nauk o prawie.

Instrumentalizacja prawa stanowi koncepcję stworzoną na podstawie szczególnej jego cechy, jaką jest instrumentalność, która sprowadza się do wykorzystywania prawa jako narzędzia do osiągania założonych celów przez tego, kto się nim posługuje. Na początku rozważań o instrumentalizacji, jej koncepcja była omawiana w stosunku do jej oddziaływania na społeczeństwo. Wkrótce jednak zauważono, że instrumentalizacja może również oddziaływać na inne procesy, co związane jest z tym, że bezpośrednio prowadzi do realizacji określonych celów. Szczególne miejsce w obecnym systemie prawnym należy przypisać instrumentalizacji w zakresie gałęzi prawa finansowego, ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego. Funkcje podatków; fiskalna, redystrybucyjna oraz stymulacyjna są bezpośrednio powiązane z istotą instrumentalizacji, zapewniając realizację założonych celów i wartości. Instrumentalizacja prawa zajmuje szczególne miejsce w jego systemie. Prawo ze swej natury jest zjawiskiem celowym, dążącym do zapewnienia ładu społeczno-gospodarczego. Tworzenie prawa bezcelowego jest istotnym naruszeniem techniki prawodawczej.

Główny problem badawczy rozprawy stanowi określenie znaczenia instrumentalizacji prawa dla gałęzi prawa finansowego, na przykładzie prawa własności nieruchomości. W szczególności w toku rozprawy podjęto rozważania na temat znaczenia instrumentalizacji dla ustawodawstwa, określenie jej granic w nawiązaniu do wartości prawem chronionych, a także na powiązanie jej z określonymi celami. Jako problemy szczegółowe wymieniono między innymi zależność instrumentalizacji prawa od jego tworzenia, wykładni oraz stosowania. Istotne zagadnienie stanowi również kwestia strony podmiotowej instrumentalizacji, w szczególności zaś czy może być podejmowana wyłącznie przez prawodawcę, czy również przez adresatów norm.

Rozprawa składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy podejmuje rozważania wprowadzające do koncepcji instrumentalizacji w nawiązaniu do nauk dogmatycznych. Znaczną część rozdziału poświęcono koncepcjom instrumentalizacji oraz jej granicom. Pierwszy rozdział obejmuje również problematykę relacji prawa podatkowego do cywilnego, z uwzględnieniem jego autonomii.

Drugi rozdział podejmuje problematykę ogólnej charakterystyki prawa własności nieruchomości. W szczególności w kontekście prawa konstytucyjnego, cywilnego.

Trzeci rozdział dotyczy nieruchomości w systemie prawa finansowego, w szczególności z omówieniem jej znaczenia dla tej gałęzi prawa. W zakresie omawianego rozdziału podjęto również kwestię zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na nieruchomościach.

Czwarty rozdział skoncentrowany został na zagadnieniach wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ustawa ta, mimo że nie należy bezpośrednio do gałęzi prawa finansowego, to jednak stanowi istotny materiał badawczy w zakresie instrumentalizacji prawa własności nieruchomości.

Rozdział piąty oraz szósty obejmują problematykę instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w prawie podatkowym. Na potrzeby rozprawy wybrano podatek od nieruchomości, spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz od towarów i usług. Wybór materiału badawczego uzasadniony jest szczególną rolą nieruchomości w konstrukcji prawnej tych podatków.

Realizując przedmiot i cele w pracy wykorzystano przede wszystkim metodę analizy i krytyki piśmiennictwa, dogmatyczno-prawną oraz pomocniczo prawnoporównawczą.

Summary

The issue of instrumentalisation of real estate ownership in Polish financial law is an interdisciplinary issue, referring to the structure and institutions arising from other branches of law, in particular civil law. Aspects arising from general legal sciences are also important for this dissertation.

Instrumentalization of law is a concept created on the basis of its special feature, which is instrumentality, which boils down to using the law as a tool to achieve the assumed aims by the one who uses it. At the beginning of the discussion of instrumentalisation, its concept was discussed in relation to its impact on society. However, it was soon noticed that instrumentalisation may also affect other processes, which is related to the fact that it directly leads to the achievement of specific aims. A special importance in the current legal system, should be attributed to instrumentalisation in the field of financial law, with particular emphasis on tax law. Tax functions; fiscal, redistributive and stimulating are directly related to the essence of instrumentalisation, ensuring the implementation of the assumed goals and values. The instrumentalization of law occupies a special place in its system. By its very nature, law is a deliberate phenomenon aimed at ensuring socio-economic order. Creating aimless law is a significant violation of the legislative technique.

The main research problem of the dissertation is determining the meaning of the instrumentalisation of law for the branch of financial law, on the example of real estate ownership. In particular considerations were made on the importance of instrumentalisation for legislation process, defining its boundaries in relation to the values protected by law, and linking it with specific goals. The specific problems include, inter alia, the dependence of the instrumentalization of law on its creation, interpretation and application. An important issue is also the question of the subjective side of the instrumentalisation, and in particular whether it can be taken only by the legislator or also by the addressees of the norms.

The dissertation consists of an introduction, six chapters and an ending.

The first chapter introduces the concept of instrumentalisation in relation to dogmatic sciences. A significant part of the chapter is devoted to the concepts of instrumentalisation and its limits. The first chapter also covers the issue of the relationship between tax law and civil law.

The second chapter deals with the general characteristics of real estate ownership. In particular, in the context of constitutional and civil law.

The third chapter pertains to real estate in the financial law system, in particular with the discussion of its importance to this branch of law. In the scope of this chapter, the issue of securing tax liability.

The fourth chapter focuses on the issues arising from the Real Estate Management Act. Although this act does not belong directly to the branch of financial law, it nevertheless constitutes an important research material in the field of instrumentalisation of real estate ownership.

Chapter five and six cover the issues of instrumentalisation of real estate ownership in tax law. For the purposes of the hearing, the tax was chosen on real estate, inheritance and donation, on civil law transactions and on goods and services. The choice of research material is justified by the special role of real estate in the legal structure of these taxes.

In implementing the subject and goals of the work, the method of analysis and criticism of the literature, dogmatic and legal and auxiliary legal comparative, was used.