

PIOTR WIĘCEK

Uniwersytet Jagielloński

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2015 r., II FSK 3435/14

1.

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) dotyczy sposobu obliczania podstawy opodatkowania oraz rozumienia pojęcia „nakłady” na gruncie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹. Zdaniem NSA o długi i ciężary należy pomniejszyć nie podstawę opodatkowania, lecz wartość rzeczy i praw; ciężary i długi należy odnosić do każdej rzeczy i prawa osobno, nie zaś do sumy. Ponadto sąd opowiedział się za autonomicznym względem cywilnoprawnego sposobem rozumienia pojęcia „nakłady”. Zdaniem NSA w art. 7 ust. 1 i 4 u.p.s.d. chodzi o nakłady mające na celu utrzymanie rzeczy w należyтым stanie lub zwiększające jej wartość, gdyż tylko takie nakłady kształtują podstawę opodatkowania.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 205, dalej: u.p.s.d.

Przedmiotowy wyrok został wydany w sprawie, w której zeznanie podatnika, który nabył w drodze zasiedzenia nieruchomość z budynkiem przez niego wzniesionym, zostało zakwestionowane przez organy w części dotyczącej odliczenia podatku od nieruchomości i ubezpieczenia jako nakłady, a reszta wydatków odliczona tylko do wysokości ich łącznej wartości z górnym limitem w postaci wartość rzeczy (budynku), na który były dokonywane.

2.

Prezentowana glosa przyjmie postać polemiki z orzeczeniem, w części aprobowanej – w przypadku sposobu ustalenia „czystej wartości” – gdzie oprócz poszerzenia argumentacji zostanie poczynionych kilka uwag merytorycznych oraz w części krytycznej, dotyczącej ustalania podstawy obliczenia podatku w przypadku zasiedzenia, w tym w szczególności rozumienia pojęcia „nakłady” na gruncie u.p.s.d.

Na początku należy odnieść się do tezy NSA, zgodnie z którą w myśl art. 7 ust. 1 o długi i ciężary należy pomniejszyć nie podstawę opodatkowania, lecz wartość rzeczy i praw majątkowych i w ten sposób obliczyć czystą wartość stanowiącą podstawę opodatkowania. Wartość obciążeń należy odnosić nie do sumy wartości, lecz do każdej rzeczy osobno. Przychylając się do tego stanowiska, należy stwierdzić, że w przypadku długów związanych ściśle z określoną rzeczą nie ma wątpliwości, że nie mogą wpływać na wartość innej rzeczy, np. hipoteka obciążająca nieruchomość nie obniży wartości samochodu. Pewne wątpliwości pojawiają się natomiast, gdy długów i ciężarów nie można przyporządkować do konkretnego składnika majątkowego, jak w przypadku wymienionych w art. 7 ust. 2 i 3 u.p.s.d. długów spadkowych. Pojawia się wtedy pytanie, czy nie byłoby zasadne odliczenie ich od sumy wartości składników nabytego spadku. W wyroku z 4 lutego 2014 r.² NSA stwierdził, że długi i ciężary spadku powinny

² Wyrok NSA z 4 lutego 2014r., II FSK 405/12, LEX nr 1450272; podobnie WSA w Olsztynie w wyroku z 23 listopada 2011 r., I SA/Ol 605/11, Lex nr 1084543.

proporcjonalnie obciążać wszystkie jego składniki „jako ogół praw i obowiązków nabytych tytułem dziedziczenia”. Akceptując takie rozwiązanie jako adekwatne dla tego rodzaju nabycia, należy jednocześnie stwierdzić, że rodzi ono pewne trudności natury praktycznej. Przede wszystkim sprawia, że procedura ustalania podstawy opodatkowania staje się wieloetapowa – najpierw ma miejsce sumowanie wartości w celu obliczenia udziału wartości poszczególnych składników w ogólnej masie spadkowej, a następnie proporcjonalne potrącanie długów i ciężarów. Ponadto zakłada posługiwanie się pewnego rodzaju fikcją: w przywołanym wyroku NSA uznał, że wyrazem cywilnoprawnej konstrukcji spadku jako całości praw i obowiązków jest proporcjonalne obciążenie wszystkich składników spadku nawet wtedy, gdy ciężar związany jest z konkretnym przedmiotem majątku – zatem obłożenie zapisem środków pieniężnych obciąża również lokal mieszkalny. Zaprezentowane stanowisko może budzić kontrowersje, jednak z całą pewnością odpowiada naturze nabycia tytułem spadku. W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę, że podobną odmiennością regulacji cechuje się nabycie własności w drodze zasiedzenia. Jest to sposób uznawany w literaturze za pierwotny³, ponieważ związany jest z długotrwałym posiadaniem przez nabywcę i dokonywaniem przez niego nakładów. Rodzi to pytania zarówno o charakter długów i ciężarów, jak i jego cywilnoprawne skutki, w tym znaczenie tak podstawowego pojęcia jak „rzecz”. W glosowanym wyroku NSA zdaje się tego nie dostrzegać, w uzasadnieniu ograniczając się właściwie do zacytowania przepisów art. 7 ust. 1, 4 i 5 u.p.s.d., ich wykładnię sprowadzając do jednozdaniowych komentarzy, jak gdyby w myśl zasady *clara non sunt interpretanda*. Takie postępowanie nie zasługuje na uznanie. Specyficzny charakter instytucji zasiedzenia implikuje po-

³ Zob. uwagi w kwestii nabycia własności w drodze zasiedzenia: A. Cisek, [w:] E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2010, s. 231–232; E. Skowrońska-Bocian, M. Warciński, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t.1, Warszawa 2015, s. 553; S. Rudnicki, *Nabycie przez zasiedzenie*, Warszawa 2007, s. 118; postanowienie Sądu Najwyższego z 11.10.2012 r., III CSK 316/11, LEX nr 521326164.

trzebę zbadania zakresów zastosowania art. 7 ust. 1, 4 i 5 u.p.s.d. w oparciu o przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁴ i u.p.s.d. Taka analiza powinna być dokonywana z uwzględnieniem nie tylko wykładni językowej, lecz również innych jej rodzajów, przede wszystkim celowościowej i systemowej⁵. Przeprowadzenie kompleksowej wykładni jest konieczne w celu ustalenia, które przepisy powinny być zastosowane i w jaki sposób, czego nie uczynił NSA. Doprowadziło to w konsekwencji do wysuwania nieuprawnionych wniosków z tych przepisów i błędnego sformułowania pojęcia „nakłady”, o czym jeszcze będzie mowa.

3.

Poszukując istoty prawnej zasiedzenia, należy sięgnąć do wykładni systemowej, co wymaga odwołania się do przepisów kc. Zgodnie z art. 172 § 1 i 2 kc „Posiadacz nieruchomości niebędący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od lat dwudziestu jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze (zasiedzenie). Po upływie lat trzydziestu posiadacz nieruchomości nabywa jej własność, choćby uzyskał posiadanie w złej wierze.” Wskazuje się⁶, że zasiedzenie to nabycie własności wskutek długotrwałego wykonywania tego prawa przez osobę nieuprawnioną. Nie jest konieczne tutaj badanie szczegółowych przypadków dopuszczalności takiego nabycia, sposobu liczenia terminów czy rozumienia pojęcia dobrej i złej wiary. Dla rozstrzygnięcia problemu istotne będzie jednak ustalenie skutków nabycia własności w drodze zasiedzenia. Stwierdzenie nabycia własności następuje w drodze orzeczenia sądowego, które ma charakter deklaratoryjny, gdyż nabycie to nastę-

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 380 ze zm., dalej: kc.

⁵ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 25; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 99; H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 89; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 112–168.

⁶ J. Ignatowicz, [w:] J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 106.

puje z mocy prawa. Znajdujący się na gruncie budynek dzieli jego los jako część składowa, zgodnie z art. 48 w zw. z art. 47 kc (o ile nie stanowi odrębnego od gruntu przedmiotu własności zgodnie z art. 46 § 1 kc) i razem z gruntem przechodzi na nabywcę jako jedna „rzecz”. Przyjmuje się również, że w drodze wyjątku zasiedzenie nie powoduje się wygaśnięcia obciążeń nieruchomości, gdyż wykonywanie posiadania przez osobę nieuprawnioną jest skierowane przeciwko właścicielowi, nie przeciwko osobom, którym przysługują ograniczone prawa rzeczowe⁷. W uchwale z 8 lipca 1975⁸ r. Sąd Najwyższy uznał, że hipoteka przymusowa obciążająca nieruchomość przed upływem terminu zasiedzenia obciąża również część nieruchomości nabytą w drodze zasiedzenia jako hipoteka łączna. Realną konsekwencją jest możliwość uznania obciążenia zasiedzanej nieruchomości jako ciężaru w myśl art. 7 ust. 1 u.p.s.d. Nie jest to wyłącznie rozważanie teoretyczne, gdyż niektóre linie kredytowe są otwierane na 20–40 lat, zatem nie jest wykluczone dochodzenie zaspokojenia z nieruchomości od właściciela, który zdążył w międzyczasie nabyć ją w drodze zasiedzenia, zgodnie z art. 65 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece⁹. Zgodnie z przyjętą linią interpretacyjną¹⁰ hipoteka może być traktowana jako ciężar w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.s.d., a kwota zabezpieczonej hipoteką wierzytelności powinna pomniejszać wartość nieruchomości – jeżeli wartość hipoteki będzie wyższa od wartości nieruchomości, obowiązek podatkowy nie wystąpi.

⁷ Tamże, s. 111 z przywołanym szeroko orzecznictwem.

⁸ Uchwała SN z 8 lipca 1975 r., III CZP 51/75, Lexis.pl nr 352818, z głosem aprobowującym S. Breyera, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1976, nr 11, poz. 204 oraz z omówieniem Z. Radwańskiego i J. Panowicz-Lipskiej, „Nowe Prawo” 1979, nr 2, s. 84.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 707, ze zm.

¹⁰ Tak w interpretacjach Ministerstwa Finansów nr IBPBII/1/436-158/13/AA, Lexis.pl nr 759321; nr IPPB2/436-230/13-2/MZ, Lexis.pl nr 6784673; nr IBPBII/1/436-497/11/MCZ, Lexis.pl nr 3901010; nr ITPB2/436-47/13/TJ, Lexis.pl nr 6828418.

4.

Podniesione argumenty prowadzą analizę do kolejnego punktu, a mianowicie do charakteru art. 7 ust. 1 u.p.s.d. Dokonując wykładni przepisu, należy odnieść się do natury samego podatku od spadków i darowizn. Wskazuje się, że jest to podatek od nieodpłatnego przyrostu majątku, a opodatkowaniu podlega wzbogacenie się nabywcy rzeczy lub praw majątkowych¹¹. Istotnie, wspólną cechą wszystkich wymienionych w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. sposobów nabycia jest nieodpłatność rozumiana jako przyrost wartości w majątku nabywcy lub uzyskanie przez niego praw i świadczeń bez odpowiadającego im ubytku w tymże majątku.¹² Wyrazem takiego rozumienia charakteru podatku jest art. 7 ust. 1–5 u.p.s.d. pozwalający nabywcy na pomniejszenie podstawy opodatkowania o koszty, które poniósł lub będzie zobowiązany ponieść¹³ w związku z nabytymi rzeczami lub prawami jako długi, ciężary bądź nakłady, a w ostatnim przypadku o wartość budynku wzniesionego w całości staraniem i wydatkami nabywcy. Uregulowany w art. 7 ust. 1 u.p.s.d. sposób ustalania podstawy opodatkowania zakłada, że od wartości nabytych rzeczy i praw potrąca się długi i ciężary w celu ustalenia czystej wartości, przy czym zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.s.d. wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw. Uznaje się, że „pojęcie długów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.s.d. obejmuje wszelkie pieniężne roszczenia cywilnoprawne związane z przedmiotem darowizny lub spadku. Natomiast ciężarem w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.s.d. jest inne niż dług obciążenie nabytej rzeczy lub prawa, które w chwili nabycia

¹¹ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1998, s. 275.

¹² O takim zamierzeniu ustawodawcy świadczy m.in. brzmienie art. 7 ust. 3 u.p.s.d., zgodnie z którym koszty choroby spadkodawcy i koszty pogrzebu, zalicza się do długów i ciężarów, jeśli nie zostały pokryte z jego majątku lub zwrócone w inny sposób.

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z 4 listopada 2004 r., III SA 3291/03, LEX nr 727495.

zmniejsza jego wartość rynkową¹⁴. Przy czym ustawodawca nie określił zamkniętego katalogu długów i ciężarów¹⁵.

5.

Natomiast art. 7 ust. 4 i 5 u.p.s.d. mają charakter przepisów szczególnych względem art. 7 ust. 1 u.p.s.d. i są wyrazem odmienności tego sposobu nabycia własności. Wobec przedstawionego powyżej poglądu zakładającego pozostawanie w mocy obciążeń, w tym hipotek, należy odnieść się krytycznie do twierdzenia o braku możliwości wyłączeń innych niż przewidziane w art. 7 ust. 4 i 5 u.p.s.d.¹⁶. Pomimo swojego charakteru art. 7 ust. 4 i 5 u.p.s.d. nie wyłączają zastosowania art. 7 ust. 1 u.p.s.d., lecz wspólnie z nim tworzą normę pozwalającą na ustalenie podstawy opodatkowania, uwzględniając specyfikę zasiędnienia przy zachowaniu dyrektywy obciążania obowiązkiem podatkowym wyłącznie nieodpłatnego przyrostu majątku nabywcy. Taki charakter normy nie stoi w sprzeczności z językowym brzmieniem przepisów, a jednocześnie jest wyrazem poszanowania kontekstu systemowego i celowościowego wykładni, które również wyznaczają zasady ich stosowania.

Wprowadzając art. 7 ust. 4 u.p.s.d., ustawodawca zezwolił nabywcy na pomniejszenie podstawy opodatkowania o nakłady, które kosztem swojego majątku poniósł podczas trwania biegu zasiędnienia. W głosowanym wyroku NSA wyprowadził z tego przepisu normę, zgodnie z którą wartość nakładów może pomniejszać wartość tej rzeczy, na którą je dokonano, a nie sumę wartości rzeczy. Takie twierdzenie – prawidłowe w kontekście potrącania długów i ciężarów przy ustalaniu czystej wartości – budzi wątpliwości w kontekście brzmienia art. 7 ust. 4 u.p.s.d., który stanowi wyraźnie, iż stosownych wyłączeń nakładów dokonuje się od podstawy opodatkowania, a zatem,

¹⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z 27 maja 2009 r., I SA/Wr 898/08, LEX nr 508771.

¹⁵ R. Styczyński, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2014, s. 215.

¹⁶ Tak WSA w Gliwicach w wyroku z 28 lutego 2013 r., I SA/Gl 912/12, LEX nr 1311076.

w moim przekonaniu, od sumy wartości rzeczy. Z treści przywołanego przepisu wynika bowiem, iż najpierw konieczne jest ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.s.d., a następnie od tak obliczonej podstawy odejmuje się wartość nakładów w celu otrzymania podstawy obliczenia podatku. W tym miejscu istotne jest odróżnienie podstawy obliczenia podatku od podstawy opodatkowania¹⁷ jako jej korekty, do której stosuje się stawki podatkowe. Proponuje się, aby uznać podstawę opodatkowania za część stanu faktycznego i traktować ją na równi z przedmiotem podatku lub nawet za element jego konstrukcji. Precyzja tego elementu warunkuje efektywność opodatkowania¹⁸. Uznając słuszność tej konstatacji, należy dodać, że podobne uwagi powinny odnosić się również do podstawy obliczenia podatku, która w pewnych sytuacjach pełni podobną funkcję. Takie ustalenie ma istotne znaczenie w kontekście otwartego katalogu elementów normy podatkowej wymagających ustawowego unormowania, zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁹. Wydaje się, że przywołany przepis obejmuje nie tylko podstawę opodatkowania²⁰, lecz również podstawę obliczenia podatku. Powyższy wniosek dodatkowo wzmacnia zasadę prymatu wykładni językowej ustaw podatkowych i zawęża obszar swobody orzecznictwa. W niektórych sytuacjach podstawa opodatkowania jest równocześnie podstawą jego obliczenia, jednak w analizowanym przypadku u.p.s.d. przesądza o dokonywaniu odliczeń od podstawy opodatkowania. Odnoszenie nakładów do wartości każdej rzeczy z osobna skutkowałoby w istocie przyjęciem, że jest wiele podstaw opodatkowania (wartość każdej rzeczy stanowiłaby osobną podstawę), od których nakłady byłyby sukcesywnie odliczane. Takie rozwiązanie stałoby w sprzeczności z treścią powyższych przepisów, również dlatego, że ustawodawca używa pojęcia „podstawy

¹⁷ Por. wyrok NSA z 29 sierpnia 2008 r., II FSK 751/07, LEX nr 485131.

¹⁸ Tak trafnie R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 468–469.

¹⁹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

²⁰ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1050.

opodatkowania” w liczbie pojedynczej, nie mnogiej, czego nie sposób ignorować.

Zasadniczo jednak nabycie w drodze zwykłego zasiedzenia obejmuje konkretną rzecz (nieruchomość), zatem kwestia przyporządkowywania nakładów do rzeczy nie powinna budzić wątpliwości, z jednym wszakże wyjątkiem dotyczącym budynku. Wyjątek ten zostanie rozstrzygnięty w dalszej części glosy.

Kontynuując analizę przepisów, należy przywołać art. 7 ust. 5 u.p.s.d., zgodnie z którym wyłączeniu z podstawy opodatkowania podlega wartość budynku wzniesionego przez nabywcę podczas biegu zasiedzenia. Jest to jednak wyłączenie o innym charakterze niż wyłączenie z ust. 4, gdyż w tym wypadku wartość budynku nie wchodzi *ex lege* w skład podstawy opodatkowania, podczas gdy nakłady na rzecz podlegają odliczeniu przez podatnika od obliczonej wcześniej podstawy. Stosowanie art. 7 ust. 5 u.p.s.d. powoduje pewien wyłom w cywilistycznym rozumieniu nieruchomości i znajdującego się na niej budynku jako całości – tj. rzeczy i jej części składowej. Ignorując fakt, że na gruncie prawa cywilnego nabywana jest nieruchomość gruntowa jak i związany z nią budynek, ustawodawca odstępuje od jego opodatkowania. Wyłączenie z ust. 5 jest konsekwencją przyjętego przez ustawodawcę nieodpłatnego opodatkowania przysporzeń, gdyż objęcie obciążeniem budynku wzniesionego kosztem nabywcy stałoby w sprzeczności z samą naturą podatku. Pojawia się pytanie, czy podobna sytuacja występuje wtedy, gdy nabywca nie wznosił budynku, lecz nabył jego własność w drodze zasiedzenia razem z gruntem. W tym miejscu należy rozstrzygnąć, czy pojęcie „rzecz” i „zasiedzenie” na gruncie prawa podatkowego należy rozumieć w oderwaniu od jego cywilistycznego znaczenia, a zatem czy podczas takiego zasiedzenia dochodzi do nabycia własności dwóch rzeczy: gruntu i budynku, czyli swoistego „podwójnego zasiedzenia”. Na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Wydaje się, że autonomia prawa podatkowego nie sięga aż tak daleko, aby zmieniać ugruntowane instytucje prawa cywilnego i tworzyć w ich

miejsce własne. Prawo podatkowe nie buduje alternatywnych stanów faktycznych, lecz obejmuje swoim zakresem te, które zaistniały w związku ze spełnieniem się odpowiednich norm np. prawa cywilnego²¹. W mojej ocenie wnioskowanie *per analogiam* z zasad potrącania długów i ciężarów nie znajdzie zastosowania zarówno z powodu szczególnego względem siebie charakteru przepisów art. 7 ust. 1 i 4 u.p.s.d., jak i konstytucyjnego wymogu ustawowego umocowania istotnych elementów normy prawnopodatkowej, o którym już była mowa. Biorąc pod uwagę takie okoliczności, należy stanąć na stanowisku, że w takim przypadku wartości budynku i gruntu, zgodnie z ich cywilnoprawnym znaczeniem, tworzyć będą wspólną podstawę opodatkowania, a nakłady poniesione podczas biegu zasiedzenia będą ją obniżać niezależnie od przedmiotu (gruntu lub budynku), na który zostały poniesione. Stosowne wyłączenia powinny bowiem uwzględniać realną wysokość poniesionych nakładów²².

Badając art. 7 ust. 5 u.p.s.d., NSA w glosowanym wyroku stwierdził, że maksymalną wartością podlegającą odliczeniu w regulowanym tym przepisem przypadku jest wartość nakładów w postaci wartości wzniesionego budynku, co budzi pewne wątpliwości. Istotną okolicznością jest fakt, że w tym przypadku nie badamy wartości nakładów, lecz wartość budynku; nie może być także mowy o jakichkolwiek wartościach maksymalnych czy minimalnych, gdyż wyłączeniu podlega po prostu wartość wzniesionego podczas zasiedzenia budynku, której nie trzeba do niczego odnosić. NSA nie zauważył ponadto, że w przedmiotowej sytuacji faktycznej organ podatkowy błędnie włączył do podstawy opodatkowania wartość budynku, aby później korygować jej wysokość, odliczając nakłady. W tym przypadku powyższe czynności doprowadziły do stanu zgodnego z prawem, tj. wyłączenia wartości budynku z podstawy opodatkowania. Gdyby

²¹ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 39; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 39.

²² Tak WSA w Gliwicach w wyroku z 12 czerwca 2014 r., I SA/GI 1340/13, LEX nr 1506973.

jednak podatnik nie wykazał nakładów w wysokości odpowiadającej wartości budynku, jego wartość – zgodnie z rozumowaniem organu podatkowego – w całości lub części kształtowałaby podstawę opodatkowania, co w ewidentny sposób naruszyłoby art. 7 ust. 5 u.p.s.d.

6.

W drugiej kolejności odniosę się do zajętego przez NSA stanowiska, iż nakłady w rozumieniu art. 7 ust. 1 i 4 u.p.s.d. należy rozumieć w oderwaniu od ich cywilistycznej konstrukcji „jako nakłady, których celem jest utrzymanie rzeczy w należytym stanie lub zwiększające jej wartość, albowiem to one kształtują podstawę opodatkowania”. Poddając to stanowisko krytyce, należy zwrócić uwagę na doniosły w praktyce stosowania prawa problem relacji między prawem cywilnym a prawem podatkowym. W literaturze i orzecznictwie można dostrzec postulat autonomii prawa podatkowego²³, zgodnie z którym ustawodawca podatkowy może posługiwać się pojęciami prawa cywilnego, przejmując je na grunt prawa podatkowego. Może także użyć identycznych pojęć i zdefiniować je na użytek i potrzeby ustaw podatkowych, wówczas nadając im jednak znaczenie swoiste i odrębne, wyłącznie na potrzeby tej gałęzi prawa²⁴. Tak sformułowana zasada autonomii prawa podatkowego nie obejmuje wyłącznie legitymacji ustawodawcy podatkowego do tworzenia własnych definicji i zamieszczania ich *expressis verbis* w tekście prawnym lub korzystania z definicji innych gałęzi prawa za pomocą odesłań, lecz wymaga od podmiotu stosującego prawo badania zakresów zastosowania i natury takich pojęć w przypadku gdy w tekście ustawy brak jednoznacznych definicji lub odesłań. Należy w tym miejscu podkreślić, że tworzenie

²³ M.in. R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, Warszawa 2008, s. 82; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 2004, nr 2, s. 113; wyroki: NSA z 24 czerwca 2015 r., I FSK 390/14; z 4 grudnia 2009 r., II FSK 1097/08; z 3 września 1993 r., SA/Po 1163/93.

²⁴ A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 164.

nowych definicji i multiplikowanie odesłań czyniłoby ustawodawstwo podatkowe jeszcze bardziej skomplikowanym niż jest obecnie. W tej sytuacji podnosi się, że korzystanie z autonomii prawa podatkowego powinna cechować ostrożność, aby nadawanie swoistych znaczeń zbyt wielu pojęciom nie prowadziło do zachwiania spójności systemu regulacji prawnych²⁵, a także, że „jedną z fundamentalnych zasad prawa podatkowego powinno być respektowanie na jego gruncie instytucji prawa cywilnego, tak daleko jak nie pozostaje w sprzeczności z podstawowymi celami prawa podatkowego”²⁶. Takie „przejęcie” znaczenia pojęcia powodowałoby w istocie powstanie pojęcia prawa podatkowego bliskiego lub wręcz równokształtnego z pojęciem prawa cywilnego, zachowując tym samym odrębność prawa podatkowego i postulat spójności systemu prawa²⁷. Zaprezentowane poglądy skłaniają do konkluzji, że wypracowane na gruncie prawa cywilnego i powszechnie przyjęte znaczenia pojęć mogą być akceptowane również na gruncie prawa podatkowego, jednak akceptacja nie może być dokonywana w sposób bezrefleksyjny i automatyczny. Swoistość prawa podatkowego sprawia, że ich ewentualne zastosowanie musi być poprzedzone analizą, czy znaczenie nie stoi w sprzeczności z *ratio legis* odnoszących się do nich przepisów prawa podatkowego oraz brzmienie ustawy nie wyłącza takiego ich rozumienia – pojawiające się różnice implikowałyby zatem dokonanie korekt. Rozstrzygnięcie, czy w przypadku pojęcia „nakłady” zachodzą takie warunki będzie decydować o możliwości rozumienia tego pojęcia zgodnie z jego cywilnoprawnym ujęciem. Wydaje się, że w anali-

²⁵ Por. M. Goettel, A. Goettel, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 47 oraz uchwała NSA z 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11; wyrok NSA z 18 czerwca 1997 r., I SA/Łd 535/96; postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 17 kwietnia 2013r., Ts 352/11.

²⁶ R. Mastalski *Glosa do wyroku SN z dnia 25 lutego 1998 r., III RN 117/97*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, nr 4, poz. 75.

²⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy”, Toruń 2008, s. 128.

zowanym wyroku takiej analizy zabrakło, a w najlepszym przypadku była ona niepełna.

7.

Za cywilnoprawnym rozumieniem pojęcia „nakłady” przemawiają przede wszystkim liczne odniesienia na gruncie u.p.s.d., w których akceptowane przez prawo podatkowe są rozwiązania wypracowane na gruncie nauki prawa cywilnego dotyczące właśnie zasiedzenia. Do takich odniesień można zaliczyć: zasadę, że nieruchomości zasiedziana przez jednego z małżonków wchodzi do majątku wspólnego, gdy nabycie ma miejsce podczas trwania wspólności majątkowej²⁸; możliwość odliczeń nakładów spadkodawcy²⁹; brak zwolnienia z art. 4a u.p.s.d. oraz kwot wolnych z art. 9 ust. 1 u.p.s.d.

W u.p.s.d. nie znajdują się autonomiczne definicje zasiedzenia, sposobu liczenia terminów czy posiadania samoistnego, nie wydaje się zatem słuszne, aby pośród czysto cywilnoprawnej natury instytucji podatkowa judykatura wprowadzała nagle nowe, oderwane od przyjętego na gruncie prawa cywilnego pojęcia „nakłady”³⁰. Takiego posunięcia nie usprawiedliwia w szczególności brzmienie art. 7 ust. 4 u.p.s.d. W uzasadnieniu NSA podnosi, że kc posługuje się pojęciem „nakładów koniecznych”, podczas gdy u.p.s.d. określeniem „nakłady na rzecz”, co ma przesądzać o ich odmiennym charakterze. Takie stanowisko nie zasługuje na poparcie. W art. 226 § 1 kc w rzeczywistości znajdują się dwa określenia „nakłady konieczne” oraz „inne nakłady”. Przyjmuje się, że nakłady konieczne to takie wydatki, których celem jest utrzymanie rzeczy w stanie zdatnym do normalnego użytku albo

²⁸ Uchwała SN z 28 lutego 1978 r., III CZP 7/78, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Izba Cywilna” 1978 nr 9, poz. 153.

²⁹ Wyrok SN z 7 lipca 1988 r., III ARN 35/88, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Izba Cywilna” 1990, nr 10–11, poz. 138.

³⁰ W doktrynie prawa podatkowego pojawiają się postulaty, aby ustawodawca, gdy uzna to za stosowne, wprowadził *expressis verbis* zasadę wiązania w prawie podatkowym definicji innych dziedzin prawa, tak m.in. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 2002, nr 3 s. 10–11.

zabezpieczenie przed zniszczeniem lub uszkodzeniem, tj. naprawy, konserwacja, remonty, zasiewy, zapłata podatków, natomiast jako inne nakłady rozumie się nakłady zmierzające do ulepszenia rzeczy (nakłady użyteczne) lub nadania charakteru odpowiadającego posiadaczowi (nakłady zbytkowne)³¹. Wydaje się, że nakłady w rozumieniu u.p.s.d. obejmują swoim znaczeniem zarówno nakłady konieczne, jak i „inne nakłady”. Brzmienie przepisów u.p.s.d. nie daje podstaw do odmiennego rozumienia pojęcia „nakłady”, przeciwnie – mając na uwadze charakter podatku polegający na opodatkowaniu wyłącznie nieodpłatnego nabycia, należy stanąć na stanowisku, że właśnie takie rozumienie pojęcia „nakłady” czyni zadość *ratio legis* przepisu, nie stojąc przy tym w sprzeczności z jego językowym brzmieniem. W dalszej części uzasadnienia NSA sam uznaje, że w art. 7 ust. 1 i 4 u.p.s.d. chodzi o nakłady, których celem jest „utrzymanie rzeczy w należyтым stanie lub zwiększające jej wartość”, jednak z uzasadnienia nie wiadomo, dlaczego „utrzymanie rzeczy w należyтым stanie” powinno być rozumiane odmiennie na gruncie u.p.s.d. i kc. Sąd powołuje się też na wyrok NSA we Wrocławiu, który w uzasadnieniu staje jednak na stanowisku definitywnie przeciwnym – „Zgodnie z powszechnie przyjętym poglądem przez pojęcie "nakładów" należy rozumieć wszelkiego rodzaju inwestycje i inne wydatki związane z posiadaniem rzeczy. Należą do nich m.in. wydatki na ulepszenie rzeczy, na remont, konserwacje (...) opłacanie składek ubezpieczeniowych, podatków i innych danin publicznych”³². W świetle tego, co zostało powiedziane, zasadne jest uznanie wydatków na ubezpieczenie i podatek od nieruchomości za nakłady podlegające odliczeniu w rozumieniu art. 7 ust. 1 i 4 u.p.s.d.

³¹ Tak: I. Ignatowicz [w:] I. Ignatowicz, K. Stefaniuk *Prawo rzeczowe* Warszawa 2012, s. 174; podobnie S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego*, t. 2, Warszawa 2007, s. 378; wyrok SN z 22 marca 2006 r., III CSK 3/06, Lex nr 196597.

³² Wyrok NSA z 23 stycznia 1990 r., SA/Wr 749/89, „Przełęcz Orzecznictwa Podatkowego” 1993, nr 1, poz. 21.

8.

Konkludując, należy stwierdzić, że teza NSA, zgodnie z którą ciężary i długi należy odnosić do każdej rzeczy i prawa majątkowego z osobna – z pewnymi wyjątkami – zasługuje na aprobatę, natomiast próba stworzenia pojęcia „nakłady” na gruncie u.p.s.d. nie przekonuje ze względu na wykładnię przedmiotowego przepisu i brak jasnego uzasadnienia, podobnie z kwestią odliczania nakładów. Wydaje się zatem, że na analizę przepisów u.p.s.d. uwzględniającą specyfikę zasiędnienia trzeba jeszcze poczekać – pojawiające się kontrowersje sprawiają, że jest ona potrzebna.

Literatura:

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy”, Toruń 2008, s. 15–141.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 2002, nr 3.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 1998.
- Gniewek E. (red.) *Podstawy prawa cywilnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Goettel M., Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2002.
- Ignatowicz I., Stefaniuk K., *Prawo rzeczowe*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995.
- Mastalski R., *Glosa do wyroku SN z dnia 25 lutego 1998 r., III RN 117/97*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, nr 4, poz. 75.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008.

- Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny*, t.1, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Rudnicki S., *Nabycie przez zasiedzenie*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego*, t. 2, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Styczyński R., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, LexisNexis, Warszawa 2014.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1988.
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 2004, nr 2, s. 110–126.