

Stefan Babiarcz\*

## PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH A PRZEPISY O GOSPODARCE NIERUCHOMOŚCIAMI

*Treść: Uwagi wstępne — Niepodleganie podatкови od czynności cywilnoprawnych — Przedstawienie problemów interpretacyjnych — Pojęcie „przepisy o gospodarce nieruchomościami” — Podsumowanie*

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Jest charakterystyczne to, że w piśmiennictwie zwraca się uwagę, iż regulacje prawnopodatkowe odnoszące się do konkretnych podatków najczęściej obejmują takie elementy konstrukcji podatków jak: podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania (zwana też podstawą obliczenia podatku), stawka podatkowa, wysokość podatku<sup>1</sup>. Wśród nich nie wymienia się instytucji „wyłączenia z zakresu opodatkowania daną ustawą”, czy „wyłączenia z zakresu stosowania ustawy”. Oznaczałoby to, że wyłączenia te nie są elementami konstrukcji podatku. Można bowiem wyobrazić sobie podatki, które znajdują się w tak skonstruowanej ustawie, że wyłączenia te będą zbędne. Nie ma ich np. w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych<sup>2</sup>. Występują też przypadki, gdy trudno jednoznacznie określić, czy są one wyłączeniem, czy zwolnieniem podatkowym. Na przykład w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym<sup>3</sup> jest mowa, że „opo-

\* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

<sup>1</sup> A. Kostecki (w:) *System Instytucji Prawno-Finansowych PRL*, t. III, cz. II: *Dochody i Wydatki Budżetu* (red. M. Weralski) Warszawa 1985, s. 152.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540 ze zm.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 511 ze zm.

datkowaniu nie podlega”, a art. 3a ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>4</sup> stanowi, że „obowiązek podatkowy (...) nie dotyczy”. W związku z tym, że tak opodatkowanie, jak i obowiązek wiążą się z opodatkowaniem, a nie z podleganiem przepisom ustawy, oba te zwroty należy łączyć ze zwolnieniem od podatku, a nie wyłączeniem od opodatkowania<sup>5</sup>.

## 2. NIEPODLEGANIE PODATKOWI OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Generalnie rzecz biorąc brak objęcia danych sytuacji faktycznych lub prawnych zakresem danej ustawy podatkowej bywa w piśmiennictwie nazywany albo niepodleganiem podatkowi<sup>6</sup> albo wyłączeniem z opodatkowania<sup>7</sup>. To pierwsze określenie jest poprawniejsze, albowiem zgodne jest z przepisem art. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>8</sup>. Podobnego określenia używają także art. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadku i darowizn<sup>9</sup>, art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin<sup>10</sup>, art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym<sup>11</sup>, art. 2 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>12</sup>, art. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej<sup>13</sup>. Natomiast przepisy ustaw o podatkach dochodowych<sup>14</sup> oraz ustawy o podatku od towarów i usług<sup>15</sup> używają określeń, że dana sytuacja faktyczna lub prawna nie podlega przepisom ustawy.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.

<sup>5</sup> W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 25.

<sup>6</sup> Tak W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

<sup>7</sup> Tak Z. Ofiarski, *Komentarz do art. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Lex/el. 2009, 07.01 uwaga nr 1.

<sup>8</sup> Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm. – zwana dalej u.p.c.c.

<sup>9</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 86 ze zm.

<sup>10</sup> Dz.U. z 2012 r. poz. 362 ze zm.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 511.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 1628 ze zm.

<sup>14</sup> Art. 2 pkt. 1–7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) – zwana dalej u.p.d.o.f.; art. 2 pkt. 1–4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) – zwana dalej u.p.o.o.p.

<sup>15</sup> Art. 6 pkt. 1–3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

W piśmiennictwie przyjmuje się, „zauważając pewne różnice semantyczne i godząc się na pewne uproszczenia”, że zwroty „niepodleganie podatkowi” i „niepodleganie przepisom ustawy” są równoważne, jako że oba w istocie wskazują pewne sytuacje faktyczne i prawne, które nie są objęte zakresem przedmiotowym danego podatku<sup>16</sup>. Zauważyć tutaj też należy, że niektórzy autorzy określili zawartych w art. 2 pkt. 1–7 u.p.d.o.f. i art. 2 pkt. 1–4 u.p.d.o.p. nie nazywają wyłączeniem z zakresu przedmiotowego tych ustaw, lecz ograniczeniem tego zakresu<sup>17</sup>. Konsekwencją niepodlegania podatkowi jest to, że wprawdzie omawiane sytuacje faktyczne lub prawne zostają wyłączone z zakresu przedmiotowego danego podatku, to jednak nie wyklucza to możliwości objęcia ich innym podatkiem, np. podatkiem od towarów i usług. Taki sposób uregulowania jest na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych regułą, ale od niej istnieje też wyjątek, jeżeli chodzi o umowy sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach, a także w przypadku umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych (zob. art. 2 pkt 4 lit. b *in fine* u.p.c.c.).

Te sytuacje podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych także wówczas, gdy dana czynność cywilnoprawna objęta jest zwolnieniem od podatku od towarów i usług. W tym przypadku oznacza to, że czynność ta – jako zwolniona od podatku od towarów i usług – jest objęta zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług.

Z tego też powodu, jako zwolniona od podatku od towarów i usług, podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych<sup>18</sup>.

Sytuacje faktyczne lub prawne, które nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od czynności cywilnoprawnych zostały wskazane w art. 2 pkt. 1–5 ustawy. Ich cechą wspólną jest to, że mają one charakter przedmiotowy i w zasadzie od początku obowiązywania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych były systematycznie rozszerzane.

<sup>16</sup> W. Nykiel, *op.cit.*, s. 20.

<sup>17</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe II, część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 62.

<sup>18</sup> Zob. interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 lutego 2013 r. IPPP1/443-678/10/13-7/S/MP, interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2010 r. ITP B2/436-177/09/MK, interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2010 r. IPPB2/436-331/10-4/AF oraz interpretację Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 30 stycznia 2007 r. 1471/DC/436/302/06/HB.

Jest charakterystyczne, że przepis art 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. o treści: „Nie podlegają podatkowi (...) czynności cywilnoprawne w sprawach (...) podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami lub przepisom o autostradach płatnych” obowiązuje od początku uchwalenia ustawy, tj. od dnia 1 stycznia 2001 r. Jednakże początkowo w projekcie ustawy z dnia 4 listopada 1999 r. (druk Sejmu III Kadencji nr 1498) treść art. 2 pkt 1 lit. g była inna. Brzmiał on następująco: „Nie podlegają podatkowi (...) czynności cywilnoprawne w sprawach (...) załatwianych na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami lub przepisów o autostradach płatnych”. Jego treść była bardzo zawiła semantycznie. Jednakże jest charakterystyczne to, że także odwoływała się do określenia spraw załatwianych i podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami. Mogło to jednak sugerować, że czynności cywilnoprawne powinny być zarówno załatwiane, jak i powinny podlegać przepisom o gospodarce nieruchomościami.

Zmiana brzmienia nastąpiła na posiedzeniu sejmu III kadencji, na którym uchwalono ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zauważyć też należy, że brzmienie odnoszącego się do tego samego zagadnienia przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej<sup>19</sup> było następujące: „nie podlegają opłacie skarbowej (...) czynności cywilnoprawne (...) w sprawach (...) załatwianych na podstawie przepisów o wywłaszczaniu nieruchomości”<sup>20</sup> i było to brzmienie obowiązujące od daty uchwalenia tej ustawy aż do dnia 31 grudnia 2000 r.

Jest jednak charakterystyczne, że ówczesnie o wywłaszczaniu nieruchomości (pomijając tu kwestię przepisów o wywłaszczeniu nieruchomości) mówiła ustawa z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości. Obowiązywała ona do dnia 31 grudnia 1998 r. Od dnia 1 stycznia 1998 r. zaczęła natomiast obowiązywać ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>21</sup>. Taki zakres regulacji art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy o opłacie skarbowej sugerował, że nie podlegały opłacie skarbowej czynności cywilnoprawne tylko w sprawach z zakresu wywłaszczenia nieruchomości. Niepodleganie opłacie skarbowej nie obejmowało więc

<sup>19</sup> Dz.U. z 1989 r. Nr 4, poz. 23 ze zm. – ustawy obowiązującej do dnia 31 grudnia 2000 r.

<sup>20</sup> Przepis art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. h oraz j tej ustawy wprowadzał szczegółowe czynności prawne z zakresu wywłaszczania nieruchomości, które nie podlegały ówczesnej opłacie skarbowej a objęte były przepisami o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (sprzedaż lub zamiana).

<sup>21</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 518 ze zm. zwana dalej u.g.n.

spraw z zakresu gospodarki gruntami. Oznacza to, że zakres niepodlegania podatкови od czynności cywilnoprawnych obowiązujący od dnia 1 stycznia 2001 r. został rozszerzony także i w tym zakresie, a więc nie został on ograniczony tylko do spraw z zakresu wywłaszczenia nieruchomości. Przepisy o wywłaszczeniu nieruchomości to rozdział 4 Działu III pt.: „Wykonywanie, ograniczanie lub pozbawianie praw do nieruchomości” tej ustawy.

### 3. PRZEDSTAWIENIE PROBLEMÓW INTERPRETACYJNYCH

#### 3.1 Czynność, czy sprawa ma podlegać przepisom o gospodarce nieruchomościami

Wskazane wyżej brzmienie przepisu art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. wywołuje kilka problemów interpretacyjnych. Kwestia pierwsza to pytanie, czy wyłączeniem przedmiotowym z zakresu ustawy objęte są tylko te sytuacje, w których zarówno dana czynność cywilnoprawna, jak i sprawa podlegają, a mówiąc inaczej, uregulowane są w przepisach o gospodarce nieruchomościami, czy też przepisom o gospodarce nieruchomościami podlegać powinna tylko sprawa, w której dana czynność cywilnoprawna występuje.

W znaczeniu językowym określenie „podległy” oznacza: „zależny od kogoś, od czegoś, podporządkowany komuś, podwładny, poddany”<sup>22</sup> albo w znaczeniu frazeologicznym: podlegać prawu, ustawie, mobilizacji; podległy: zawisły od czyjejś władzy, zależny od kogo, czego; objęty prawem, podlegający pod prawo<sup>23</sup>. Zatem już językowe rozumienie tego określenia prowadzi do wniosku, że to sprawa ma by poddana, objęta, zawisła, podporządkowana przepisom o gospodarce nieruchomościami. Poza tym wykładnia gramatyczna zdania zawartego w art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. wskazuje, że jest to zdanie złożone, w którym człon: „Nie podlegają podatкови (...) czynności cywilnoprawne” jest zdaniem nadrzędnym, zaś człon „w sprawach (...) podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami” zdaniem podrzędnym, gdyż jest ono wyraźnie zależne treściowo od zdania pierwszego<sup>24</sup>.

Zdanie to dookreśla czynności cywilnoprawne, które nie podlegają podatкови. Zatem już z takiego ukształtowania zdania, które tworzy to wyłączenie wynika, że czym innym powinna być i jest czynność cywilnoprawna, a czym

<sup>22</sup> *Słownik języka polskiego*, t. II, (red. M. Szymczak), Warszawa 1979, s. 735.

<sup>23</sup> *Słownik frazeologiczny języka polskiego*, (red. St. Skorupka), Warszawa 1985.

<sup>24</sup> St. Szober, *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1982, s. 365.

innym sprawą, a także i to, iż te dwie kwestie nie muszą (nie jest to warunkiem) być uregulowane w przepisach o gospodarce nieruchomościami. Zdanie podrzędne pozostaje bowiem w wyraźnej opozycji do zdania nadrzędnego.

Z treści obu zdań nie wynika więc, by tak czynność cywilnoprawna, jak i sprawa podlegały przepisom o gospodarce nieruchomościami. W art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a–h, pkt. 2 i 3 u.p.c.c. wymienione zostały czynności cywilnoprawne, które podlegają opodatkowaniu. Wśród nich wymieniono m.in. umowę sprzedaży, zamiany rzeczy, darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, a także zmiana tych umów, jak również orzeczenia sądów, w tym również polubownych oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt. 1 i 2.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. wymienia także taką czynność cywilnoprawną, jak ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności. Zatem podlegają temu podatkowi takie czynności cywilnoprawne jak: umowy sprzedaży rzeczy (a więc i nieruchomości) ich zmiany, a także umowy sprzedaży praw majątkowych i ich zamiany, a więc także prawa użytkowania wieczystego, które jest także prawem majątkowym. Nie każda umowa darowizny będzie przedmiotem opodatkowania, a tylko taka, w której dochodzi (której jest przedmiotem) do przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy. Użytkowanie i służebność, jako ograniczone prawa rzeczowe, mogą być tak odpłatne jak i nieodpłatne i tylko te pierwsze podlegać będą podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Hipoteka także jest ograniczonym prawem rzeczowym (art. 244 § 1 k.c.) i czynnością cywilnoprawną podlegającą podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Jeżeli chodzi o czynności cywilnoprawne zawarte w przepisach o gospodarce nieruchomościami, to już na początku tych rozważań należy zauważyć, że art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. operuje pojęciem szerszym, a mianowicie pojęciem „spraw podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami”, a nie pojęciem „czynności cywilnoprawnych podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami”. Określenie „sprawa” oznacza: okoliczności, które stanowią wyodrębniony przedmiot czyjegoś zainteresowania, obchodzą kogoś, są ważne dla kogoś albo rzecz do załatwienia, interes, dokument, akt dotyczący załatwienia czegoś, albo postępowanie toczące się przed sądem cywilnym z inicjatywy powoda lub przez sądem karnym z inicjatywy oskarżyciela<sup>25</sup>. Zatem jest to określenie szersze od określenia „czynność cywilnoprawna”.

<sup>25</sup> *Słownik języka polskiego*, t. II, (red. M. Szymczak), Warszawa 1981, s. 302–303.

Przedmiotem sprawy może być, ale nie musi, czynność cywilnoprawna, np. sprzedaż, zamiana, ograniczone prawo rzeczowe. W ustawie o gospodarce nieruchomościami przepisami regulującymi czynności cywilnoprawne (obróć) mające za przedmiot nieruchomości (gruntowe, budynkowe, lokalowe) stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego są art. 4 pkt 3b oraz art. 13–15 u.g.n. jako przepisy ogólne. Ustawa zawiera też przepisy szczególne, odnoszące się do sprzedaży i oddawania nieruchomości w użytkowanie wieczyste (art. 27 i n. u.g.n.), przetargów (art. 37 i n. u.g.n.), a także dotyczące cen, opłat i rozliczeń za nieruchomości (art. 67 i n. u.g.n.). Poza tym zauważyć trzeba, że art. 13 u.g.n. ma zakres regulacji szerszy niż art. 14 u.g.n., bo ten pierwszy odnosi się do wszelkich aktów obrotu nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a ten drugi odnosi się tylko do aktów obrotu nieruchomościami między tymi podmiotami.

Generalnie rzecz biorąc w art 13 ust. 1 u.g.n. wyrażona została zasada ogólna, że nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa lub własność jednostek samorządu terytorialnego mogą być przedmiotem obrotu. Równocześnie w przepisie tym (zdanie drugie), w przykładowy sposób, zdefiniowano te czynności prawne, które składają się na pojęcie obrotu. Zaliczono do niego obrót nieruchomościami na podstawie sprzedaży, zamiany, zrzeczenia się własności, oddania w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenie, oddanie w trwały zarząd, a także obciążenie ograniczonymi prawami rzeczowymi, wnoszenie jako wkłady niepieniężne (aporty) do spółek, przekazywanie jako wyposażenie tworzonych przedsiębiorstw państwowych oraz jako majątek tworzonych fundacji.

Przepis art. 13 ust. 2 u.g.n. dopuszcza też formę nieodpłatnego przekazania nieruchomości partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym<sup>26</sup>. Przepis art. 13 ust. 3 u.g.n. przewiduje też formę darowizny jako czynności prawnej, zawieranej między Skarbem Państwa a jednostką samorządu terytorialnego, a także między tymi jednostkami. Prawo użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej może być przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki. W przypadku zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a jednostką samorządu terytorialnego oraz między tymi jednostkami nie muszą być stosowane dopłaty w przypadku ich różnej wartości. Odnosi się to także do sytuacji, gdy przedmiotem zamiany są własność nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania nieruchomości i odwrotnie

<sup>26</sup> Dz.U. z 2009 r. Nr 19, poz. 100 ze zm.

(art. 14 ust. 3 i 4 u.g.n.). Dopłaty są natomiast obowiązkowe w przypadku zamiany nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z własnością nieruchomości osób fizycznych lub osób prawnych (art. 15 ust. 1 u.g.n.). Przepis art. 14 ust. 2 u.g.n. stanowi, że nieruchomości mogą być obciążone nieodpłatnie ograniczonymi prawami rzeczowymi na rzecz Skarbu Państwa, jak i jednostki samorządu terytorialnego wówczas, gdy stanowią własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Zatem określenie obrotu nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 13 ust. 1 u.g.n. ma charakter szerszy niż określenie „zbywanie albo nabywanie nieruchomości”, o którym mowa w art. 4 pkt 3b u.g.n. To ogranicza się bowiem do dokonywania czynności prawnych, na podstawie których następuje przeniesienie własności nieruchomości lub przeniesienie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej albo oddanie jej w użytkowanie wieczyste.

### 3.2 Porównanie zakresu uregulowań ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i ustawy o gospodarce nieruchomościami

Porównując zakresy uregulowań art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a–k, pkt. 2–3 u.p.c.c. z postanowieniami art. 13–15 art. 27–36, art. 67–91 u.g.n. należy dojść do wniosku, że ustawa o gospodarce nieruchomościami reguluje szereg przypadków obrotu nieruchomościami (czynności cywilnoprawnych), które nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Do nich niewątpliwie należą umowy: oddania nieruchomości w użytkowanie wieczyste i darowizny. Trudno sobie wyobrazić, by przedmiotem tej ostatniej mogły być przejęcie przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań, bo tylko te podlegałyby u.p.c.c., a w zakresie darowizny nieruchomości zastosowanie miałyby albo ustawa o podatku od spadków i darowizn, albo ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie byłyby objęte zakresem u.p.c.c. także takie czynności jak zrzeczenie się własności nieruchomości, oddanie jej w najem lub darowiznę, użyczenie, które co do zasady podlegają podatkowi od towarów i usług, jako usługi.

Niektóre czynności mające za przedmiot obciążenie nieruchomości ograniczonymi prawami rzeczowymi (odpłatne użytkowanie, odpłatna służebność, czy ustanowienie hipoteki), o których mowa w art. 13 ust. 1 oraz art. 13 ust. 2 u.g.n. objęte są zakresem uregulowania art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. h, i u.p.c.c. Poza tym niewątpliwie zakresem u.p.c.c. objęte są takie czynności cywilnoprawne wskazane w u.g.n. (art. 13 ust. 1) jak: sprzedaż, zamiana, wnoszenie wkładów niepieniężnych (aportów) do spółek (art. 1 ust. 1 pkt 2

i ust. 3 pkt. 1–3 u.p.c.c.). Jeżeli chodzi o obciążenie nieruchomości hipoteką to przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami przewidują trzy przypadki obligatoryjnego ustawienia hipoteki, a mianowicie:

- art. 70 ust. 2 u.g.n. – w przypadku zabezpieczenia wierzytelności Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego rozłożonej na raty, gdy nieruchomość została sprzedana w trybie bezprzetargowym;
- art. 141 ust. 2 u.g.n. – w przypadku hipotecznego zabezpieczenia wypłaconego odszkodowania w razie zwrotu wywłaszczonej nieruchomości;
- art. 200 ust. 2 u.g.n. – w przypadku zabezpieczenia wierzytelności z tytułu nabycia własności budynków, innych urządzeń i lokali na użytkowaniu wieczystym gruntów lub wyodrębnionych częściach tych gruntów, które nabyły osoby wymienione w art. 200 ust. 1 u.g.n.

Jest charakterystyczne, że zgodnie z ogólną zasadą z art. 13 ust. 1 u.g.n. dopuszczającą każdą czynność prawną przewidzianą przez prawo, jako składającą się na pojęcie obrotu nieruchomościami, hipoteka może zabezpieczać także zwrot kwoty równej udzielonej bonifikacie w przypadku, gdyby nabywca nieruchomości zbył ją lub wykorzystał na inne cele niż uzasadniające udzielenie bonifikaty przed upływem 10 lat, a w przypadku nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny przed upływem 5 lat (art. 68 ust. 2 u.g.n.).

W wyroku z dnia 3 lutego 2015 r., II FSK 3241/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ustanowienie hipoteki w sprawie zabezpieczenia zwrotu bonifikaty do ceny sprzedawanej nieruchomości na cele wskazane w art. 68 ust. 1 pkt 7 u.g.n. (lokal mieszkalny) jest sprawą podlegającą przepisom o gospodarce nieruchomościami, w której czynność cywilnoprawna, tj. hipoteka, jest ustanawiana. Pogląd ten jest trafny bowiem „wymienione w art. 13 ust. 1 u.g.n. czynności prawne – sprzedaż, zamiana, zrzeczenie się, oddanie w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenie, oddanie w trwałą zarząd, obciążenie ograniczonymi prawami rzeczowymi, wnoszenie jako wkłady niepieniężne (aporty) do spółek, przekazywanie jako wyposażenie tworzonych przedsiębiorstw państwowych oraz jako majątek tworzonych fundacji tworzące obrót nieruchomościami należy rozumieć tak, jak zostały zdefiniowane w samej ustawie o gospodarce nieruchomościami lub w innych ustawach, w tym przede wszystkim w kodeksie cywilnym”<sup>27</sup>. W rezultacie nie jest możliwa taka sytuacja, by którakolwiek z określonych (a przykładowo wymienionych w art. 13 ust. 1 u.g.n.) czynności prawnych, stanowiących akty

<sup>27</sup> E. Bończak-Kucharczyk, Komentarz do art. 13 ustawy o gospodarce nieruchomościami, 2014.08.01. Lex/el. pkt 4.

obrotu nieruchomościami, mogła podlegać przepisom o gospodarce nieruchomościami, rozumianym jako ich uregulowanie w tej ustawie.

W przepisach o gospodarce nieruchomościami są one tylko wymieniane, np. jako obligatoryjne akty zabezpieczenia wierzytelności (art. 70 ust. 2, art. 141 ust. 2, art. 200 ust. 2 u.g.n.), albo jako tylko czynności przykładowe obrotu nieruchomościami (art. 13 ust. 1 u.g.n.), albo jako wskazanie na przypadki zmian w ogólnych uregulowaniach dotyczących tych czynności, np. obligatoryjny wpis do księgi wieczystej (art. 27 zdanie drugie u.g.n.), sprzedaż w drodze przetargu (art. 28 ust. 1 u.g.n.), pierwszeństwa w nabyciu, gdy zbycie następuje na rzecz osób fizycznych lub prawnych (art. 34 ust. 1 u.g.n.). Przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami w żadnym przypadku nie zawierają postanowień ogólnych o takiej treści, by można było powiedzieć, że dana czynność w całości uregulowana jest w przepisach tej ustawy.

I tak np. hipoteka uregulowana będzie w art. 244 § 1 i 2 k.c. oraz art. 65–111<sup>1</sup> ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece<sup>28</sup>, umowy sprzedaży zostały uregulowane w art. 535–602 k.c., umowy zamiany – w art. 603–604 k.c., itd. W sytuacji, gdy art. 13 ust. 1 u.g.n. wylicza tylko przykładowy katalog czynności cywilnoprawnych uregulowanych w ustawie o gospodarce nieruchomościami, nie można przyjąć, by tylko te przykładowo wymienione czynności będące aktami obrotu nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego były czynnościami podlegającymi przepisom o gospodarce nieruchomościami.

Taka wykładnia art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. byłaby absurdalna i sprzeczna z zakresem regulacji tych czynności w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz z zasadą zdefiniowania obrotu nieruchomościami jako każdej czynności prawnej przewidzianej przez prawo w celu zrealizowania jej celów i zasad. Ustawa ta zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 reguluje m.in. zasady gospodarowania tymi nieruchomościami. W rezultacie nie można przyjąć, aby możliwa była taka wykładnia tego przepisu, by nie tylko sprawa, ale i sama czynność cywilnoprawna podlegała przepisom o gospodarce nieruchomościami.

#### 4. POJĘCIE „PRZEPISY O GOSPODARCE NIERUCHOMOŚCIAMI”

Drugą kwestią wymagającą rozwiązania jest zagadnienie rozumienia pojęcia „przepisy o gospodarce nieruchomościami”, jakiego używa art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. W zależności jak będziemy rozumieć to określenie – tak wąski

<sup>28</sup> Dz.U. z 2013 r. poz. 707 ze zm.

lub szeroki będzie zakres wyłączenia z zakresu opodatkowania. Przepis art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. wskazuje te przypadki, które są wyłączeniami z zakresu opodatkowania zdarzeń faktycznych i prawnych na podstawie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Trudno przyjąć, by miał on charakter przepisu wyjątkowego, bo wówczas należałoby wskazać zasadę, od której jest on wyjątkiem, a taką wskazać tutaj trudno. Wyłączenia bowiem tylko umożliwiają poddanie ich opodatkowaniu innym podatkiem. Brak relacji zasada-wyjątek pozwala poddać analizie powyższe określenie w zgodzie z ogólnymi zasadami wykładni.

Z wykładni językowej pojęcia „przepisy” wynika niewątpliwie, że jego rozumienie musi być szersze niż określenie „ustawa”, co sugeruje, iż nie można utożsamiać pojęć „przepisy o gospodarce nieruchomościami” i „ustawa o gospodarce nieruchomościami”. Powstaje w związku z tym pytanie, czy określenie to oznacza przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami i przepisy rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy. Takie rozumienie tego określenia także należałoby z góry odrzucić, już choćby z uwagi na to, że pogląd ten – z naruszeniem art. 217 Konstytucji RP – dopuszczałby możliwość określania w przepisach aktów podustawowych materii zastrzeżonych ustawie.

Rozwiązania zatem poszukiwać należy na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami, a w szczególności w przepisach tej ustawy normujących zakres i przedmiot regulacji. W tym też kierunku poszło orzecznictwo sądów administracyjnych. Zwrócono uwagę na to, że użyte w art. 2 u.g.n. sformułowanie „w szczególności” oznacza, iż katalog wskazanych w tym przepisie ustaw jest otwarty, a zatem przepisy innych ustaw – zarówno wymienianych tam przekładowo, jak i niewymienianych – należy uznać za przepisy odrębne, które mają pierwszeństwo w stosowaniu<sup>29</sup>. Już bowiem sama treść art. 2 u.g.n. (*in principio*) wskazuje, że: „Ustawa nie narusza innych ustaw w zakresie dotyczącym gospodarki nieruchomościami, w szczególności (...)”.

Tym samym z tak określonego zakresu regulacji ustawy o gospodarce nieruchomościami należy wyprowadzić wniosek, że nie pretenduje ona do roli aktu kompletnie regulującego całość spraw dotyczących gospodarki nieruchomościami. Skoro tak, to bez wątplenia wskazane tam przykładowo w pkt. 1–13 ustawy są przepisami szczególnymi, a ustawa o gospodarce nieruchomościami przepisami ogólnymi z zakresu gospodarki nieruchomościami.

Oznacza to, że przepisami o gospodarce nieruchomościami w rozumieniu art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. powinny być zarówno ustawa o gospodarce nieruchomościami, jak i przepisy ustaw regulujących (dotyczących) gospo-

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2011 r., I OSK 640/10 Lex nr 1079793.

darke nieruchomościami w sposób szczególny, a wymieniane tylko przykładowo w art. 2 pkt. 1–13 u.g.n. Zauważyć bowiem należy, że w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych na tle wykładni pojęcia „przepisy o gospodarce nieruchomościami” istniały rozbieżności. W jednych wyrokach określenie to rozumiano szerzej – a więc nie ograniczając tego pojęcia tylko do przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami<sup>30</sup> – zaś w innych wąsko, utożsamiając pojęcie „przepisy o gospodarce nieruchomościami” z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami.

W dwóch wyrokach<sup>31</sup> Naczelny Sąd Administracyjny podzielił tę pierwszą linię orzeczniczą. Sąd podkreślił, że jakkolwiek podstawę materialnoprawną wyłączenia z zakresu poddania sprawy opodatkowania czynności cywilnoprawnej podatkowi od czynności cywilnoprawnych stanowić powinien konkretny przepis prawa, to może nim być tak przepis ustawy o gospodarce nieruchomościami, jak i innej ustawy pod warunkiem, iż dotyczy on gospodarki nieruchomościami. Zwrócić jeszcze uwagę trzeba na to, że granice uznania danego przepisu jako dotyczącego gospodarki nieruchomościami stanowi także art. 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.g.n. W szczególności z art. 1 ust. 1 pkt 1 u.g.n. wynika, że przepisami o gospodarce nieruchomościami będą tylko te przepisy, które odnoszą się do gospodarowania nieruchomościami będącymi własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Z tego też powodu nie uznano za przepis o gospodarce nieruchomościami art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe”<sup>32</sup> nawet wówczas, gdy ponad połowa akcji w PKP SA należy do Skarbu Państwa. Zbywanie więc składników mienia tego przedsiębiorstwa nawet na zasadach określonych w tej ustawie (np. w drodze przetargu) odpowiadających zasadom uregulowanym w ustawie o gospodarce nieruchomościami (np. przetarg z art. 28 u.g.n.) nie daje podstaw do przyjęcia, że są to przepisy dotyczące gospodarki nieruchomościami, o których mowa w art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. i art. 1 i art. 2 u.g.n.<sup>33</sup> Podobnie zaspokajanie praw wierzycieli spółek Skarbu Państwa (Stocznia Gdynia S.A., Stocznia Szczecińska S.A.) w postę-

<sup>30</sup> Np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 maja 2014 r., I SA/Łd 126/14, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 lipca 2014 r. I SA/Po 201/14, WSA w Poznaniu z dnia 16 września 2014 I SA/Po 496/14; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2014 r. I SA/Ol 542/14 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2014 r. I SA/Ol 543/14.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2015 r. II FSK 2742/14 i wyrok NSA z dnia 11 lutego 2015 II FSK 3580/114.

<sup>32</sup> Dz.U. z 2014 r. poz. 1160 ze zm.

<sup>33</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., II FSK 1876/12, LEX nr 1490437.

powaniu kompensacyjnym w drodze zbywania ich majątku nie jest gospodarowaniem nieruchomościami<sup>34</sup>. Przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o postępowaniu kompensacyjnym w podmiotach o szczególnym znaczeniu dla polskiego przemysłu stoczniowego<sup>35</sup> nie są więc przepisami o gospodarce nieruchomościami.

W tej ostatniej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny, będąc ograniczonym podstawami kasacyjności, rozstrzygał sprawę na gruncie art. 2 pkt 3 u.p.c.c. („nie podlegają podatkowi (...) umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym”), a nie na gruncie art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. Brak mimo to podstaw by przyjąć, że zbywanie majątku w tym przypadku było jednym z przejawów gospodarowania nieruchomościami. Powstałe tu jednak istotne pytanie o to, czy istnieje uniwersalna metoda regulacji pozwalająca na odróżnienie danych przepisów jako przepisów o gospodarce nieruchomościami od przepisów, które za takie uznane być nie mogą.

W powołanych wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że rozstrzygając ten problem należy zbadać, czy dana czynność cywilnoprawna podlega przepisom o gospodarce nieruchomościami. Jest to niewątpliwie argument istotny, ale nieprzesądający, skoro sama ustawa o gospodarce nieruchomościami nie zawiera zamkniętego katalogu czynności prawnych składających się na pojęcie gospodarki nieruchomościami. Niewątpliwie czynność ta musi mieścić się w zamkniętym katalogu czynności podlegających podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Z tego powodu oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste przez Skarb Państwa będzie, jak trafnie przyjął NSA w wyroku w sprawie II FSK 1876/12, aktem obrotu nieruchomościami i tym samym gospodarowaniem nieruchomościami na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami.

Wyłączenie nastąpi nie w oparciu o art. 2 pkt 1 lit. g) u.p.c.c., ale dlatego, że oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste nie jest czynnością cywilnoprawną objętą art. 1 u.p.c.c. i zakresem przedmiotowym ustawy. Chodzi natomiast o to, na co pozwalają przepisy danej ustawy zaliczyć do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Niewątpliwie do przepisów o gospodarce nieruchomościami zaliczyć należy te przepisy, które wprost odwołują się w niektórych kwestiach ogólnych do stosowania przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami i w dodatku dotyczą gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

<sup>34</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 28 lutego 2013 r. II FSK 1320/11 niepubl.

<sup>35</sup> Dz.U. Nr 233, poz. 1569 ze zm.

Tak jest w przypadku większości ustaw wskazanych w art. 2 pkt. 1–13 u.g.n. Brak takiego odesłania w przypadku ustawy o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców oraz o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym jest zrozumiałe, bo zakresy regulacji tychże ustaw obejmują także nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i w dodatku przepisy te dotyczą aktów obrotu nieruchomościami tych jednostek. Zatem aby stwierdzić, czy przepisy danej ustawy należy zaliczyć do przepisów o gospodarce nieruchomościami należy ustalić, czy odwołują się one w sprawach nieuregulowanych w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz czy zakresem jej regulacji objęte są nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz czy dotyczą aktów stanowiących obrót tymi nieruchomościami.

Trzecia i jedna z pierwszych dwóch przesłanek muszą być spełnione łącznie. Przykładowo do stosowania przepisów o gospodarce nieruchomościami odsyłają art. 5 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali<sup>36</sup>. Mimo tego nie można zaliczyć jej do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Art. 35 ust. 3 u.g.n. wprowadza stanowi, że ustanowienie odrębnej własności lokali następuje na zasadach określonych w ustawie o własności lokali, to samo w sobie ustanowienie odrębnej własności lokalu nie jest aktem obrotu nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

## 5. PODSUMOWANIE

Wykładnia art. 2 pkt 1 lit. g u.p.c.c. wskazuje na to, że dla zastosowania wyłączenia z zakresu przedmiotowego ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wystarczające będzie, jeżeli sprawa podlegać będzie przepisom o gospodarce nieruchomościami, a sama czynność cywilnoprawna niekoniecznie musi być wskazana w tej ustawie. Ponadto określenie użyte w tym artykule „przepisy o gospodarce nieruchomościami” nie może być ograniczone tylko do przepisów samej ustawy o gospodarce nieruchomościami i ustaw wskazanych w jej art. 2 pkt. 1–13. Należy jeszcze wykazać, by przepisy danej ustawy regulowały gospodarkę nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a jej przedmiotem była czynność cywilnoprawna objęta zakresem art. 1 u.p.c.c.

<sup>36</sup> Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.

## SUMMARY

### TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS AND REGULATIONS ON THE MANAGEMENT OF REAL PROPERTIES

Interpretation of Article 2 subsection 1 item g) of the Act on tax on civil law transactions suggests that for the application of exclusion from the scope of the Act on tax on civil law transactions, it will be sufficient if the case is subject to regulations on the management of real properties, and the civil law transaction itself does not necessarily have to be specified in this Act. Moreover, the term used in this Article – “regulations on the management of real properties” – may not be limited only to the regulations of the sole Act on the management of real properties and acts indicated in its Article 2 subsections 1–13. It also needs to be shown that the regulations of a given act govern the management of real properties owned by the State Treasury or local government units, and the civil law transaction included in the scope of Article 1 of the Act on tax on civil law transactions was the subject matter of such Act.