Lewin Brzeski, 6 września 2021 r.

Prof. dr hab. Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Anny Skolimowskiej

„Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości w polskim prawie finansowym"

Olsztyn 2021 r., str. 243.

I

Rozpatrywanie zagadnienia instrumentalizacji prawa własności w polskim prawie finansowym, a szczególnie prawie podatkowym należy uznać jednoznacznie za doniosłe tak pod względem naukowym, jak również jako pewną wskazówkę do ewentualnego wykorzystania przez ustawodawcę podatkowego. Analizowanie prawa finansowego, w tym akcentowanie prawa podatkowego w kontekście instrumentalizacji stanowi bardzo dobry punkt wyjścia do badania konkretnych instytucji prawnych, zarówno w ogólnym, jak i szczegółowym prawie podatkowym.

Postrzeganie prawa podatkowego jako pewnego instrumentu za pomocą którego ustawodawca podatkowy „programuje'' stosunki prawne powinno stać się coraz częstszym przyczynkiem nie tylko do dyskusji naukowej, ale także jako swoisty warsztat oceny konkretnych unormowań tego prawa, szczególnie z uwagi na ich efektywność. Instrumentalizacja prawa finansowego przejawia się w pierwszej kolejności w ramach analizy tworzenia tego prawa, w tym pewnej autonomii gałęziowej. Przy czym Autorka koncentruje się przede wszystkim na rozpatrywaniu kluczowego zagadnienia instrumentalizacji w ramach prawa podatkowego, tj. zarówno ogólnego, jak i szczegółowego. Nie stanowi to uchybienia ani o charakterze metodologicznym, ani o

charakterze konstrukcyjnym. Doktorantka bowiem wyraźnie wskazuje, że instrumentalizacja prawa powinna być przede wszystkim rozpatrywana w odniesieniu do poszczególnych rozwiązań prawa podatkowego, z uwagi na jego specyfikę. Stąd też niejako zdarza to zagadnienie z autonomią prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę specyfikę tego prawa zasadne stało się również analizowanie instrumentalizacji prawa podatkowego w odniesieniu do jego wykładni.

Podjęta problematyka badawcza zasługuje zatem na jednoznaczną aprobatę, a jednocześnie jest bardzo dobrym przykładem badania poszczególnych rozwiązań prawa podatkowego w płaszczyźnie istotnych zagadnień z zakresu teorii prawa, stanowiących ich podstawę.

Należy zgodzić się z doktorantką, że podstawą do podjęcia się przedmiotowych rozważań stała się próba oceny instrumentalizacji prawa jako pewnego nadmiernego wykorzystania prawa do realizacji założonych celów (s. 6). Kluczowe zagadnienie Autorka rozpatruje w odniesieniu do prawa własności nieruchomości, z uwagi na to, że prawo to jest związane z realizacją wielu funkcji i celów, tworząc także przedmiot podatku, a zatem jest „szczególnie podatne na możliwość instrumentalizacji'' (s. 9). Na akceptację zasługują dość licznie wskazane problemy badawcze, zarówno te, które mgr Anna Skolimowska określa jako główne oraz te, które określiła jako szczegółowe. Chodzi zatem m.in. o wskazanie znaczenia instrumentalizacji prawa, określenie granic instrumentalizacji w aspekcie aksjologicznym, powiązanie instrumentalizacji z celami norm prawnych związanymi z prawem własności nieruchomości, czy też problemy szczegółowe, tj. m.in. zależność instrumentalizacji prawa od tworzenia, wykładni i stosowania, czy też określenie szczególnego miejsca instrumentalizacji w prawie podatkowym w odniesieniu do własności nieruchomości (s. 9-10).

Poprawnie doktorantka określiła cel pracy, który wynika ze wskazanych problemów badawczych oraz główną tezę odnosząca się do tego, że instrumentalizacja prawa zajmuje doniosłe miejsce w procesie zarówno tworzenia, jak i wykładni prawa mimo jej pomijania w doktrynie i orzecznictwie (s. 11). Przy czym przy formułowaniu szczególnej tezy rozprawy doktorskiej Autorka niezbyt wyraźnie oddzieliła ją od wskazywanej problematyki granic instrumentalizacji w ramach głównych problemów badawczych (s. 11). Natomiast podkreślenie, że „instrumentalizacja może dążyć do

celów pożądanych dla ustawodawcy, jak i obywateli'' (s. 11) zasługuje na pełną akceptację, mimo pewnego uproszczenia w samym sposobie sformułowania.

Struktura rozprawy doktorskiej jest typowa dla prac prawniczych, co jest jej zaletą. Poza wstępem i zakończeniem, których Autorka słusznie nie kwalifikuje jako odrębnych rozdziałów, praca składa się z sześciu rozdziałów. Rozdziały te są ze sobą powiązane treściowo, a poszczególne zagadnienia będące przedmiotem rozważań są również ujęte z zachowaniem właściwej relacji ogółu do szczegółu. W każdym z rozdziałów rozważania rozpoczynają się od uwag wstępnych, co bardzo dobrze ustawia całość poruszanych zagadnień. Przy rozpatrywaniu sformułowań niektórych podrozdziałów pojawiają się pewne wątpliwości, które należy przedstawić przy szczegółowej analizie treści danych rozdziałów.

Dokonując pewnej ogólnej oceny struktury rozprawy doktorskiej warto zauważyć, że dwa pierwsze rozdziały stanowią pewne wprowadzenie do całości rozważań, czy nawet część ogólną. Doktorantka zasadnie bowiem wychodzi w swych rozważaniach od ogólnej charakterystyki instrumentalizacji prawa w rozdziale pierwszym, by w drugim dokonać ogólnej charakterystyki własności nieruchomości. Niezależnie od tego, że takie ujęcie samego tytułu rozdziału, gdzie mgr Anna Skolimowska używa sformułowania „ogólna charakterystyka'' nie jest najlepszym rozwiązaniem, gdyż Autorka „ucieka'' od pewnego ukierunkowania rozważań, takie przyporządkowanie treści w ramach części ogólnej właściwie ustawia całość treści w pracy doktorskiej.

Kolejne cztery rozdziały można z powodzeniem określić jako część szczegółową, gdyż doktorantka rozpatruje w pierwszej kolejności nieruchomość w systemie prawa finansowego, co jest niejako bezpośrednią realizacją tytułu dysertacji i stanowi jednocześnie bardzo dobre przejście od części ogólnej do rozważań szczegółowych. W rozdziale czwartym, piątym i szóstym Autorka zajęła się rozpatrywaniem przykładów instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, tj. po pierwsze w ramach gospodarki nieruchomościami, zaś po drugie w ramach konstrukcji prawnej podatków majątkowych i w podatkach obrotowych.

Całość rozważań mgr Anna Skolimowska opiera na bardzo dobrze dobranym i jednocześnie wykorzystanym warsztacie badawczym, na który składają się liczne

opracowania z zakresu teorii prawa, prawa finansowego, prawa podatkowego, a także prawa konstytucyjnego i prawa cywilnego. Istotną rolę odgrywa również warstwa praktyki stosowania prawa podatkowego, gdzie Autorka analizuje liczne orzecznictwo zarówno Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i Wojewódzkich Sąd Administracyjnych, ale także orzecznictwo Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego. Całość treści opiera również doktorantka na szczegółowej, a zarazem kompleksowej analizie normatywnej.

Wybrany temat rozprawy doktorskiej stanowił wyzwanie dla Autorki do przeprowadzenia badań na pograniczu prawa finansowego i prawa cywilnego z wyraźnym odniesieniem również do zagadnień teorii prawa.

Doktorantka zasadnie przyjęła metodę formalno-dogmatyczna jako podstawową, poprzez którą miała możliwość szczegółowej, a zarazem kompleksowej analizy tekstów prawnych także z uwzględnieniem celów normatywnych. Pomocniczo wykorzystano również w rozprawie doktorskiej metodę prawnoporównawczą oraz historyczną.

Praca zasadniczo została oparta na poprawnym stylu pisarskim. Niestety Autorka nie ustrzegła się stosunkowo licznych błędów pisarskich, zarówno w postaci drobnych usterek językowych, jak i niejasnych sformułowań, czy też używania nazw podatków nieodpowiadających określeniom ustawowym (przykładowo: „prawo i ustawodawco''- s. 16; „instytucje prawa cywilne'' – s. 42; „ustawy o spadkach i darowiznach'' – s. 167; a także nadużywanie terminu „na gruncie'', szczególnie, gdy analizie poddane są wyrażenia dotyczące nieruchomości).

II

Przychodząc do oceny treści zawartej w poszczególnych rozdziałach rozprawy doktorskiej należy podkreślić, że mgr Anna Skolimowska z powodzeniem zrealizowała określony cel badawczy, a także udowodniła przyjętą tezę, co stanowi o jej dojrzałości naukowej.

Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym dotyczą podstawowych płaszczyzn analizy instrumentalizacji prawa. Autorka zasadnie wychodzi od wskazania jej pojęcia

i istoty, by następnie przedstawić relacje pomiędzy tworzeniem prawa a jego instrumentalizacją. Bardzo dobrym uzupełnieniem i jednocześnie potwierdzeniem zasadności zajęcia się badaną problematyką jest rozpatrywanie autonomii gałęzi prawa w odniesieniu do instrumentalizacji.

Dokonując analizy istoty i pojęcia instrumentalizacji prawa mgr Anna Skolimowska posługuje się pojęciem instrumentalizacji finansowej, a jednocześnie akcentuje, że prawo staje się „znaczącym instrumentem polityki społecznej, a nie wyłącznie wyrazem obiektywnego porządku społecznego'' (s. 16). Należy zgodzić się z tym poglądem, gdyż tradycyjne postrzeganie relacji pomiędzy rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej, wobec dynamiki rozwoju tej rzeczywistości, jest niewystarczające do ukazania jego istoty. Stąd też warto w coraz szerszym zakresie, także w obszarze prawa finansowego (w tym prawa podatkowego) podejmować badania dotyczące instrumentalizacji zarówno w ujęciu tworzenia tego prawa, jak i jego wykładni i stosowania w odniesieniu także do konkretnych rozwiązań normatywnych. Doktorantka formułując pojęcie instrumentalizacji prawa posługuje się wyrażeniem proces instrumentalizacji, wskazując, że chodzi o „dookreślenie generalnych i abstrakcyjnych norm i przekucie ich w konkretne cele'' (s. 24). Należy zauważyć że mgr Anna Skolimowska już w ramach analizy zagadnień dotyczących teorii prawa zajmuje także własne stanowisko polemizując, z przyjętymi już poglądami, co potwierdza jej dojrzałość naukową.

Doktorantka przyjmuje szerokie pojęcie instrumentalizacji, wskazując, że jej przykładem jest także optymalizacja podatkowa, jednocześnie akcentuje zagrożenia będące wynikiem instrumentalizacji prawa podatkowego wyłącznie w celach fiskalnych (s. 29).

Zgodzić należy się z Autorką, że granice instrumentalizacji, które można określić w zakresie wartości i norm pozwalają zachować jej prawidłowość, zaś instrumentalizacja prawa przez prawodawcę i adresatów norm powinna być podejmowana z poszanowaniem podstawowych zasad prawnych (s. 41). Tym samym zasadne jest twierdzenie, że autonomia prawa wraz z zasadami przypisanymi do konkretnej gałęzi prawa staje się jedną z granic instrumentalizacji (s. 42). Autorka stawia śmiałą tezę, że instrumentalizacja prowadzi do pogłębiania się autonomii prawa

podatkowego, przy czym dostrzega także, odwołując się do przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, konieczność zachowania kompromisu pomiędzy tworzeniem konstrukcji dla potrzeb prawa podatkowego a zachowaniem spójności systemu prawa (s. 46).

W konsekwencji mgr Anna Skolimowska odnosi autonomię prawa podatkowego do prawa własności nieruchomości wiążąc to bezpośrednio z instrumentalizacją finansową (s.51). Już w rozdziale pierwszym Autorka podejmuje interesujące zagadnienie dotyczące braku określenia definicji legalnych jako pewnego celowego zabiegu ustawodawcy. Warto w tym zakresie uzupełnić te rozważania odnosząc się do ewentualnych determinantów wprowadzenia definicji legalnych. Chodzi bowiem o analizę tzw. przedpola wprowadzenia definicji legalnych w odniesieniu do tych determinantów wynikających z rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej'' (Dz. U. z 2016, poz. 283).

Całość rozważań ujętych w rozdziale pierwszym zasługuje na wysoką ocenę.

W rozdziale drugim mgr Anna Skolimowska dokonała ogólnej charakterystyki własności nieruchomości, wychodząc od konstytucyjnego ujęcia własności, by następnie przedstawić cywilnoprawną koncepcję prawa własności. W dalszej kolejności Autorka zderza zagadnienia dotyczące własności prywatnej i publicznej by omówić także nieruchomość jako przedmiot własności prywatnej i publicznej.

Przy rozpatrywaniu konstytucyjnego ujęcia własności mgr Anna Skolimowska zasadnie podkreśla, że granice instrumentalizacji prawa zostały wprost określone w przepisach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 nr 78, poz. 483). Słusznie doktorantka wskazuje zatem, że Konstytucja tworzy ramy dla kreowania prawa własności, których ustawodawca nie powinien przekraczać, stąd też istotne staje się rozpatrywanie relacji unormowań zawartych w ustawie zasadniczej do innych gałęzi prawa (s. 65).

Z kolei dokonanie podziału prawa własności na prywatne i publiczne daje również możliwość instrumentalizowanie prawa przez różne podmioty (s.77). Kończąc rozważania, które możemy uznać jako część ogólną rozprawy mgr Anna Skolimowska podkreśla, że prawo własności nieruchomości jest istotnym przedmiotem

instrumentalizacji z uwagi na szczególne cechy, funkcje i podziały (s.81), co stanowi bardzo dobre „przejście'' do uwag szczegółowych.

W dwóch kolejnych rozdziałach Autorka z powodzeniem rozważa szczegółowe zagadnienia dotyczące przyjętego tematu rozprawy doktorskiej analizując w pierwszej kolejności nieruchomość w systemie prawa finansowego, a następnie gospodarkę nieruchomościami jako przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Takie ujęcie jest właściwe, mimo że w pewnym sensie w rozdziale czwartym Autorka nieco „odchodzi'' od rozważań dotyczących kluczowego zagadnienia analizowanego w odniesieniu do prawa finansowego. Istotne jest w tym zakresie rozpatrywanie gospodarki nieruchomościami jako narzędzia w kształtowaniu dochodów publicznych, z podkreśleniem zasady efektywności z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 305) jako odpowiednika zasady prawidłowej gospodarki z ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1990 ze zm.) - s. 124. Warto także podkreślić, że umieszczenie zagadnień dotyczących gospodarki nieruchomościami odpowiada akcentowanej w rozprawie doktorskiej relacji pomiędzy prawem finansowym a innymi gałęziami prawa i konieczności rozpatrywania w tym zakresie także autonomii gałęzi prawa.

Należy zgodzić się z doktorantką, że punktem wyjścia powinno być rozważenie charakteru inwestycyjnego nieruchomości. Przy analizie nieruchomości jako przedmiotu zabezpieczenia Autorka jednak w zbyt małym stopniu odnosi się do kluczowego zagadnienia instrumentalizacji. Brak ten został z powodzeniem uzupełniony w dalszej części, gdzie już przy rozpatrywaniu hipoteki przymusowej doktorantka bardzo dobrze wskazuje na konkretne rozwiązania normatywne będące przejawem instrumentalizacji, określając ją mianem instrumentalizacji fiskalnej. Chodzi tu m.in. o rozszerzenie przedmiotu hipoteki w stosunku do odpowiednika regulacji w obszarze prawa cywilnego (s. 94), podobnie gdy chodzi o rozszerzenie podmiotu hipoteki, co ma zapewnić zwiększenie skuteczności zabezpieczenia (s. 95).

Zgodzić należy się z Autorką w zakresie oceny regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką jako szczególnego przejawu instrumentalizacji prawa własności nieruchomości, stąd też istotne jest dla

ustawodawcy podatkowego uwzględnienie granic instrumentalizacji w ramach tworzenia prawa (s. 102).

Ostatnie dwa rozdziały ocenianej dysertacji dotyczą instrumentalizacji prawa własności nieruchomości w konstrukcji podatków majątkowych oraz w podatkach obrotowych. Pod względem zarówno bogactwa treści merytorycznych, jak również treściowej objętości rozważania te stają się kluczowe dla realizacji zagadnienia instrumentalziacji. Brak oznaczenia rozdziału szóstego w spisie treści dysertacji Autorka uzupełnia jego właściwym oznaczeniem i umieszczeniem w strukturze rozprawy doktorskiej.

Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca podatkowy korzystając z pewnego stopnia autonomii tworzy konstrukcję prawną podatków, tym samym stanowi to bardzo dobrą podstawę do analizy zakresu i granic instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Wartość tych rozważań obniża nieco zbyt ogólne określenie tytułów poszczególnych podrozdziałów odnoszące się de facto do nazw konkretnych podatków. Należałoby bowiem wskazać na istotne zagadnienie, bądź zagadnienia w ramach konstrukcji analizowanych podatków, które stanowią o instrumentalizacji prawa własności nieruchomości.

Zgodzić należy się z Autorką, że funkcja fiskalna podatku stanowi impuls dla instrumentalizacji, jak również można postrzegać funkcję stymulacyjną podatku jako odpowiednik procesu instrumentalizacji (s. 126).

Należy także zauważyć, że doktorantka postrzega instrumentalizację prawa podatkowego (nie wskazując relacji pojęciowej do instrumentalizacji prawa własności) szeroko odnosząc ten termin do całości konstrukcji prawnej podatku, co zasługuje na akceptację (s. 127). Wyjściowe i zarazem zasługujące na akceptację staje się stwierdzenie, że zarówno kategoria własności, jak również nieruchomości w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019, poz. 1170 ze zm) została rozszerzona w stosunku do prawa cywilnego, co jest przejawem realizacji funkcji fiskalnej prawa podatkowego (s. 129).

Doktorantka bardzo dobrze ukazuje kluczowe zagadnienie instrumentalizacji zarówno w konstrukcji podatku od nieruchomości, jak również podatku od spadków i darowizn, dostrzegając także autonomię ustawodawcy podatkowego. Interesujące są

spostrzeżenia dotyczące wyodrębnienia instrumentalizacji makro i mikroekonomicznej analizując ustawę o podatkach i opłatach lokalnych (s. 134).

Przy szczegółowych rozważaniach dotyczących kluczowego zagadnienia instrumentalizacji w odniesieniu do definicji podatkowej budynku należałoby przywołać tych przedstawicieli doktryny, którzy podnoszą, że definicje z przepisów prawa budowlanego stosuje się pomocniczo, a nie poprzestawać jedynie na wskazaniu orzecznictwa (przyp. 494). Ponadto przy wskazywaniu, że pewne zagadnienia znajdują jednolite potwierdzenie w orzecznictwie wypadałoby przywołać to orzecznictwo w większym zakresie, podobnie gdy chodzi o odwoływanie się do orzeczenia wydanego w 2009 r. (przyp. 500).

Z kolei podejmując bardzo interesujące rozważania dotyczące kluczowego zagadnienia w odniesieniu do definicji budowli należałoby uwzględnić zmianę stanu prawnego od 28 czerwca 2015 r., gdzie usunięto sformułowanie dotyczące całości techniczno-użytkowej s. 151.

Doktorantka rozpatrując zagadnienie instrumentalizacji w ramach podatku od towarów i usług i podatku od czynności cywilnoprawnych w ostatnim rozdziale akcentuje słusznie, że konstrukcje obu podatków różną się podejściem ustawodawcy do relacji prawa podatkowego do prawa cywilnego, a także granicami instrumentalizacji prawa (s. 174). W tym zakresie podkreśla zasadnie szczególny charakter autonomii w odniesieniu do podatku od towarów i usług, wskazując także na poszczególne regulacje tego podatku stanowiące przykład instrumentalizacji prawa własności nieruchomości. Zasadnie ujmuje także mgr Anna Skolimowska instrumentalizację prawa własności nieruchomości w obrębie podatku od czynności cywilnoprawnych, wskazując na jej realizację z poszanowaniem charakteru tego podatku, w szczególności zaś uwzględniając nieprofesjonalny obrót (s. 195).

Rozważania zawarte w dwóch ostatnich rozdziałach zasługują na bardzo dobrą ocenę, niezależnie od wskazywanych uwag.

Pracę wieńczy zakończenie, gdzie Autorka wychodząc od instrumentalizacji prawa jako zjawiska wielopłaszczyznowego, zasadnie podkreśla, że jest ona procesem decyzyjnym zorientowanym celowościowo (s. 203). Należy zgodzić się również z doktorantką, że instrumentalizacja prawa własności nieruchomości przejawia się

szczególnie w zakresie podmiotu i przedmiotu podatku (s. 204). Można zatem uznać, że rozważania mgr Anny Skolimowskiej mogą stać się również przyczynkiem do dalszej analizy jednego z istotnych zagadnień dla ustawodawcy podatkowego tj. konstruowania przedmiotu podatku w taki sposób, aby stanowił on nie tylko przejaw instrumentalizacji prawa własności nieruchomości z zachowaniem jej granic, ale także pewne dopasowanie konstrukcji prawnej podatku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

III

Opracowanie mgr Anny Skolimowskiej spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autorka określiła problemy badawcze, cel oraz tezy, którym podporządkowała całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Autorka wykazała się także znajomością literatury (nie tylko z obszaru prawa podatkowego, ale także prawa finansowego, teorii prawa, prawa konstytucyjnego i prawa cywilnego), orzecznictwa oraz umiejętnością analizy normatywnej.

Konkludując należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Anny Skolimowskiej stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Autorka dysertacji wykazała się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa finansowego i prawa podatkowego. Ponadto doktorantka legitymuje się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że rozprawa doktorska mgr Anny Skolimowskiej „Instrumentalizacja prawa własności nieruchomości w polskim prawie finansowym" spełnia przesłanki określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 478 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w postępowaniu w sprawie nadania stopnia doktora. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgr Anny Skolimowskiej do dalszego postępowania, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Paweł Borszowski