

dr hab. prof. nadzw. UWr Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

1. Wskazanie
2. kopie dla Przewodniczącego i
Doktoranta
3. Dopytanie o cechy dotyczące do
akt prawnych

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Adama Kałużnego

„Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości”

Toruń 2019 r., str. 356.

21.06.2019

Prof. dr hab. Zdzisław Wójcicki
Dziekan

I

Podatek od nieruchomości w polskim systemie prawa podatkowego jest jednym z najistotniejszych źródeł finansowania działalności jednostek samorządu gminnego. Jednocześnie, z uwagi na swój charakter prawny oraz konstrukcję normatywną, stanowi i nadal stanowi podstawę do prowadzenia badań naukowych przydatnych zarówno dla doktryny, jak i praktyki podatkowej. Mimo, że chodzi jedynie o daninę spełniającą istotną funkcję dla finansów gminnych, jednakże z uwagi na ustawowe odniesienie się w ramach tego podatku do opodatkowania gruntów, budynków i budowli stanowiących de facto pewien zespół, ma on znaczenie istotne dla całego systemu prawa podatkowego. Szczególnie z uwagi na związki pomiędzy podatkiem od nieruchomości ujmowanym jako element systemu prawa podatkowego a innymi elementami tego systemu, zarówno w odniesieniu do całościowego ujęcia tej relacji, jak również w stosunku do poszczególnych składowych przedmiotu opodatkowania.

Rozpatrując zagadnienie będące przedmiotem rozważań Doktoranta należy w pierwszej kolejności odnieść się do pewnych zarysowujących się typowych obszarów badawczych „spotykanych” w rozprawach doktorskich. Z jednej strony należy wskazać na te opracowania, gdzie Autorzy starają się objąć obszarem swoich rozważań szeroki obszar badawczy mający postać chociażby jednej z zasad prawa podatkowego. Z drugiej strony warto przywołać także takie opracowania rangi doktorskiej, gdzie doktoranci za przedmiot swoich opracowań czynią znacznie mniejszy obszar badawczy, który z kolei poddają niezwykle wnikliwej analizie mającej często postać „mikroskopijnych analiz” gdy chodzi o warsztat doktryny, jak i praktyki

podatkowej. Oba wskazane kształty rozpraw doktorskich opracowywanych w obszarze prawa podatkowego odgrywają istotną rolę, a autorzy formułują cenne wskazówki dla ustawodawcy podatkowego, podmiotów stosujących prawo podatkowe, a także przedstawicieli doktryny.

Recenzowana rozprawa doktorska mgra Adama Kałużnego mieści się w tym drugim z wskazanych rodzajów opracowań doktorskich. Dotyka istotnego zagadnienia, a jednocześnie charakterystycznego dla podatku od nieruchomości, tj. opodatkowania infrastruktury. Ustawodawca w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.) w wielu jej miejscach odnosi się do różnych ujęć opodatkowania poszczególnych rodzajów infrastruktury. Już na wstępie oceny dysertacji doktorskiej warto podkreślić, że Autor nie tylko dokonuje wnikliwej i kompleksowej analizy różnych unormowań dotyczących infrastruktury zarówno w znaczeniu jej opodatkowania, jak i zwolnienia, czy też wyłączenia z opodatkowania. Ponadto z uwagi na charakter prawny podatku od nieruchomości Autor w wielu miejscach dokonywanych analiz pokusił się o ocenę tych rozwiązań dotyczących infrastruktury zarówno pod względem postulowanych działań dla ustawodawcy podatkowego, jak również znaczenia wprowadzonych rozwiązań normatywnych z punktu widzenia obrotu gospodarczego. Chodzi bowiem o ujęcie w ramach opodatkowania, czy też zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania różnych rodzajów infrastruktury „towarzyszącej”, bądź też stanowiącej istotne wsparcie dla prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Stąd też cenne staje się konfrontowanie tych rozwiązań także z punktu widzenia relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, zarówno w ujęciu relacji w wymiarze ogólnym, jak również dotyczącej konkretnych rodzajów działalności gospodarczej. W tym zatem sensie analizowanie opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości staje się istotnym zagadnieniem także dla całego systemu prawa podatkowego. Dlatego też wybór tej problematyki badawczej jako tematyki i przedmiotu rozprawy doktorskiej należy jednoznacznie zaaprobować.

Wagę problematyki badawczej dostrzega Autor już w początkowej części swojej dysertacji wskazując na istotne zadanie państwa, którym staje się „(...) dbałość o odpowiadający potrzebom społeczeństwa stan infrastruktury (...)” - s. 9. Trudno zgodzić się z poglądem, iż konieczne staje się „(...) stworzenie zrównoważonego systemu opodatkowania infrastruktury(..)” - s. 9, z uwagi na pewne nadużywanie terminu system opodatkowania. Jednakże działania legislacyjne w tym zakresie, o charakterze pewnego kompleksowego podejścia, są niewątpliwie wymagane.

Jako podstawowy problem badawczy uczynił Autor ocenę regulacji prawnej dotyczącej opodatkowania infrastruktury w Polsce z punktu widzenia jej optymalności badanej w dwóch płaszczyznach, tj. po pierwsze zasady pewności jak również realizacji funkcji fiskalnej, stymulacyjnej i redystrybucyjnej podatku – s. 12. Tak określony podstawowy problem badawczy należy zaakceptować, gdyż został sformułowany na odpowiednim poziomie ogólności, związanym z posłużeniem się w ramach jego wyrażenia dość nieostrym kryterium optymalności. Wydaje się, że wskazane także dwie płaszczyzny, w ramach których problem ten będzie rozpatrywany, stanowią właściwe „zakotwiczenie” w doktrynie i strukturze polskiego systemu prawa podatkowego.

Należy przy tym pochwalić podejście Autora, który posługuje się kryterium doskonałości przepisów w takim ujęciu, że poszukuje przyczyn tej niedoskonałości. O ile na pełną akceptację zasługuje wskazany jako podstawowy problem badawczy, to już w przypadku hipotezy pewien niedosyt pozostawia jej dość zachowawcze ujęcie, aczkolwiek uzasadnione właściwym podejściem naukowym, a zatem uzasadnionym dystansem. Chodzi bowiem o stwierdzenie, że obowiązujące regulacje opodatkowania infrastruktury w Polsce dotknięte są generalnie tymi samymi problemami, które charakteryzują system opodatkowania nieruchomości, przy czym doktorant podkreśla, że występują one z pewnym nasileniem – s. 12/13. Na pełną akceptację z kolei zasługuje stwierdzenie Doktoranta, że z uwagi na brak pewności prawa rozwiązania normatywne dotyczące opodatkowania infrastruktury nie służą realizacji funkcji stymulacyjnej, a zatem nie służą de facto rozwojowi infrastruktury – s. 13.

Istotna płaszczyzna badawcza, wyróżniająca niewątpliwie badaną problematykę, dotyczy analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania infrastruktury. Analiza zatem sposobu dokonywanej wykładni, także krytyczna, pozwoliła Autorowi na zajmowanie często interesujących i samodzielnych stanowisk co do sposobu ustalenia zakresu rozumienia danych konstrukcji prawnych. W celu uzupełnienia płaszczyzny stosowania prawa doktorant poddał badaniom również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które posłużyło do wskazywania sposobu dokonywania wykładni regulacji prawa podatkowego mających zastosowanie w ramach badanego zagadnienia.

Należy podkreślić, że Autor przedstawił rozpatrywane zagadnienie w sposób kompleksowy, gdyż poddał rozważaniom nie tylko proces legislacyjny, którego skutkiem stały się przyjęte regulacje dotyczące opodatkowania infrastruktury, ale przedstawił również odpowiednie regulacje obowiązujące w Federacji Rosyjskiej, Republice Czeskiej oraz we

Francji, co słusznie zdaniem Autora może być przyczynkiem do dyskusji na kształtem docelowym polskich rozwiązań normatywnych.

Struktura rozprawy doktorskiej mgra Adama Kałużnego jest typowa dla prac prawniczych, przy czym jest ona jak mi nie mam skutkiem przyjętego podejścia, a zatem wyboru konkretnego zagadnienia w ramach jednego z podatków funkcjonujących w polskim systemie prawa podatkowego. Autor przedstawia je bowiem w ośmiu jednostkach redakcyjnych, które nie nazywa rozdziałami w spisie treści, ale w dalszej części pracy posługuje się sformułowaniem odnoszącym się do rozdziałów. Przy czym zarówno część będącą wprowadzeniem, jak również część oznaczona jako wnioski także opatruje odrębnym numerem, co nie zawsze jest w taki sposób przedstawiane w rozprawach z zakresu prawa podatkowego. Autor nie dokonał usystematyzowania poszczególnych rozdziałów dodając przykładowo takie często wykorzystywane części, jak np. „uwagi ogólne” i „podsumowanie”. Taki zabieg techniczny pozwoliły na „spięcie” podstawowych problemów, które wyłaniają się w ramach badanego obszaru. Ponadto dałby możliwość uniknięcia takich sytuacji, gdy krótki fragment umieszczony na początku danego rozdziału nie został oznaczony (nazwany) poprzez nadanie mu kierunkowego kształtu. Przy czym uzasadnieniem dla tego podejścia Autora jest zapewne przyjęta koncepcja, gdzie po części oznaczonej jako wprowadzenie umieszcza zagadnienia wprowadzające do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wydaje się, że może nieco lepszym rozwiązaniem byłoby nazwanie pierwszej części jako wstęp, co pozwoliłoby uniknąć pewnego zbliżenia terminologicznego jak „wprowadzenie” i „zagadnienia wprowadzające”. Niezależnie od wskazanych uwag, struktura pracy zasługuje na pełną akceptację, a uwagi te mają jedynie charakter polemiczny.

Analiza struktury dysertacji mgra Adama Kałużnego daje możliwość wyróżnienia dwóch zarysowujących się części, tj. pewnej części ogólnej, do której należy zakwalifikować rozdziały od 1 do 4, a także części w ramach której następuje wielowątkowa analiza konkretnych rozwiązań normatywnych, również w ramach regulacji innych państw dotyczących opodatkowania infrastruktury (pozostałe rozdziały). Takie ujęcie struktury pracy zasługuje na pełną akceptację mimo pewnych uwag o charakterze bardziej technicznym. W pierwszej części Autor poddaje analizie zagadnienia wprowadzające do tematu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a także interesujące rozważania dotyczące terminologii regulacji „prawopodatkowej”, odesłań terminologicznych w przepisach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości, czy też swoisty problem autonomii terminologicznej prawa podatkowego. Objęcie tych zagadnień w części ogólnej zasługuje na pełną akceptację, przy czym pewien niedosyt pozostawia ich kolejność prezentacji. Można bowiem wyobrazić sobie

także taką sytuację, gdy w pierwszej kolejności Autor przedstawia te wątki, które dotyczą podstawowych zagadnień dla prawa podatkowego i jego terminologii, by w dalszej kolejności przejść do zagadnień poświęconych podatkowi od nieruchomości. Należy jednakże podkreślić, że wybór takiej kolejności prezentacji zagadnień przez Doktoranta został w sposób właściwy uzasadniony i potwierdza bardzo dobre panowanie nad koncepcją dysertacji, a także poprawnie ustawia problematykę dla badanego tematu.

Kluczowe dla całości dysertacji zdają się być rozważania zamieszczone w części drugiej, a zatem poświęconej wnikliwej i kompleksowej analizie regulacji krajowych i zagranicznych dotyczących opodatkowania infrastruktury. Przejawia się to nie tylko w rozbudowanej strukturze poszczególnych rozdziałów, co bardzo dobrze oddaje skalę badanej problematyki, ale także objętością, gdyż rozważania w tej części zajmują ponad 200 stron opracowania. Doktorant bardzo dobrze ukazał zróżnicowanie konstrukcji stosowanych przez normodawcę dla opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury, ich opodatkowanie, jak również odniósł te rozwiązania do regulacji z zakresu dopuszczalności pomocy publicznej. Swoistym uzupełnieniem, ale także bardzo dobrym zobrazowaniem istniejących unormowań na tle regulacji międzynarodowych, stał się rozdział poświęcony pewnemu modelowi opodatkowania infrastruktury w wybranych zagranicznych systemach podatkowych. Ukoronowaniem nie tylko zasadniczej części dysertacji, ale przede wszystkim całości rozważań stał się rozdział 8 dotyczący wniosków, gdzie doktorant wskazał również postulaty.

Zrealizowanie postawionego głównego celu badawczego wymagała nie tylko doboru, ale także wykorzystania właściwego warsztatu naukowego. Należy podkreślić, że całość ocenianego opracowania oparta została na dobrze dobranym i wykorzystanym warsztacie badawczym, na który składają się zarówno opracowania z zakresu literatury prawa podatkowego (uwzględniające także opracowania z literatury zagranicznej), ale także orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego. Istotne znaczenie odgrywa także analiza materiału normatywnego, zarówno ustaw podatkowych, ale również innych regulacji prawnych w tym m.in. Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, czy też regulacji dotyczących podatku od nieruchomości w wybranych krajach, a zatem jak choćby generalny kodeks podatkowy z dnia 6 kwietnia 1950 r. obowiązujący we Francji, czy też kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej. Niestety Autor poza wykazem literatury nie dołączył wykazu aktów pranych oraz orzecznictwa, czy też innych źródeł, które wykorzystał w pracy.

Swoje rozważania mgr Adam Kałużny opiera na ugruntowanych już poglądach przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, którzy w dużym stopniu zajmowali się

zagadnieniami dotyczącymi podatku od nieruchomości. Przy czym należy podkreślić, że Doktorant formułuje także własne poglądy, również krytycznie odnosząc się do poglądów formułowanych w orzecznictwie sądów administracyjnych, co świadczy o jego dojrzałości naukowej.

Doktorant nie nazwał metod badawczych, którymi posłużył się w swojej rozprawie doktorskiej, niemniej jednak analiza tego wartościowego opracowania pozwala jednoznacznie przyjąć, że zastosowano metodę dogmatyczno-prawną oraz prawnoporównawczą jako główne, ale także metodę historyczną. Zastosowanie tych metod badawczych znajduje pełne uzasadnienie i odpowiada zamierzeniu badawczemu, któremu podporządkował rozważania mgr Adam Kałużny.

Warto także podkreślić, iż praca została dobrze napisana pod względem językowym, co przy sporym materiale badawczym wymagało od Autora płynności pisarskiej i precyzji terminologicznej, z czym poradził sobie dobrze.

II

Przechodząc do analizy treści zawartej w poszczególnych rozdziałach należy już na początku stwierdzić, że podstawowy cel badawczy został z powodzeniem zrealizowany przez mgra Adama Kałużnego. Po wprowadzeniu Doktorant analizuje zagadnienia wprowadzające do tematu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozdziale oznaczonym jako drugi. Jest to niewątpliwie konsekwencją przyjętej koncepcji i w sposób właściwy ustawia całość rozważań w ocenianej dysertacji. Można byłoby przy tym rozważyć nieco ukierunkowanie badań, może nie tyle poprzez zmianę tytułu, co uwzględnienie choćby ogólnych rozważań dotyczących infrastruktury. Autor w celu możliwie szerokiego ustawienia badanego obszaru wprowadził sformułowanie odnoszące się do podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości, przy czym pewien niedosyt pozostawia nie wskazanie określenia tych podstawowych zasad. Przyjęte zasady posłużyły słusznie Doktorantowi do ukazania poszczególnych elementów konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości, co przedstawił w sposób wyczerpujący, wykazując bardzo dobrą znajomość badanej problematyki, nie tylko w zakresie dostępnej literatury naukowej, ale także praktyki stosowania prawa podatkowego. Rozważania przedstawione w tym rozdziale potwierdzają, że Autor nie tylko zna bardzo dobrze pojawiające się problemy w doktrynie i praktyce podatkowej dotyczącej opodatkowania gruntów, budynków, czy też budowli, ale jednocześnie formułuje własne poglądy odnoszące się do kluczowego zagadnienia, a zatem opodatkowania infrastruktury. Potwierdzeniem tego jest

choćby podnoszony słusznie problem wysokości podstawy opodatkowania budowli w odniesieniu do infrastruktury, z uwagi na wysokokosztowe inwestycje dokonywane w infrastrukturę – s. 64.

Z uwagi na konieczność „prześwietlenia” zagadnień dotyczących opodatkowania infrastruktury z punktu widzenia techniki legislacyjnej w tym stosowanych odesłań oraz generalnie używanej siatki terminologicznej Doktorant w kolejnym – trzecim rozdziale rozpatruje ustawę podatkową w relacji do terminologii regulacji „prawopodatkowej”. Jest to rozdział kluczowy gdy idzie o ustawienie legislacyjno-terminologiczne badanego zagadnienia opodatkowania infrastruktury i niewątpliwie taką rolę spełnił. Autor słusznie wychodzi w swych rozważaniach od specyfiki źródeł prawa podatkowego wskazując na normy konstytucyjne i standardy stanowienia prawa w ustawie podatkowej. Z kolei przy rozpatrywaniu standardów stanowienia prawa w ustawie podatkowej zasadnie podkreśla znaczenie wprowadzanych definicji legalnych, a także determinantów ich wprowadzenia. W tym zakresie wydaje się, że ustawodawca podatkowy ma jeszcze wiele do zrobienia. Warto zatem byłoby zastanowić się nad szerszym odniesieniem się do definiowania infrastruktury na potrzeby jej opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W szczególności interesujące mogłyby być uwagi dotyczące zastosowania w tym zakresie definicji legalnych służących ograniczeniu obszaru nieostrości. Autor bowiem zdaje się optować za posługiwaniem się definicjami zakresowo pełnymi – s. 99.

Na szczególne podkreślenie zasługują interesujące rozważania mgra Adama Kałużnego w zakresie odesłań terminologicznych w przepisach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W pełni podzielam uwagi Autora w tym podrozdziale ze szczególnym uwzględnieniem konieczności rozstrzygnięcia sporu co do domniemania pierwszeństwa języka prawniczego nad powszechnym i jego zastosowanie do wyjaśnienia badanych pojęć, jak choćby kondygnacji. Zgadzam się również z Autorem, że należałoby eksponować problem autonomii terminologicznej prawa podatkowego, a zatem relacje terminologiczne regulacji podatkowych i pozapodatkowych – s. 93 i następne. Dobrze się stało, że mgr Adam Kałużny podnosi problem naruszenia wskazanych w konstytucji regulacji dotyczących przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do przyjętych rozwiązań w podatku od nieruchomości – s. 95.

Rozdział ten oceniam więc bardzo dobrze.

Kolejne rozważania można ocenić jako kluczowe dla rozpatrywanego tematu, nie tylko z punktu widzenia ich objętości (stanowią bowiem ponad 130 str.), ale przede wszystkim ze względu na wagę i bogactwo treści. Magister Adam Kałużny wybrał bardzo dobry sposób prezentowania tych problemów. W pierwszej kolejności wskazuje bowiem na różnicowanie

konstrukcji prawnych stosowanych dla opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury, by następnie przejść do opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury w ujęciu zagadnień spornych. Takie podejście zapewnia bowiem z jednej strony możliwość ukazania szerokiego spektrum konstrukcji normatywnych wykorzystywanych przez normodawcę w tym obszarze regulacji, a zatem otwiera niejako pole badawcze, by w dalszej kolejności je „wyostrzyć” poprzez analizę zagadnień spornych.

Analizując zróżnicowanie konstrukcji prawnych wykorzystywanych dla opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury mgr Adam Kałużny przyjął rozwiązanie poprawne z punktu widzenia metodologicznego i legislacyjnego. A zatem zasadnie analizował infrastrukturę wyłączonej z zakresu opodatkowania, infrastrukturę objętą ustawowym zwolnieniem z podatku od nieruchomości, a także infrastrukturę opodatkowaną na zasadach ogólnych jak również preferencje podatkowe dla obiektów infrastruktury przewidziane w uchwałach rad gmin. Rozważania poczynione w tym rozdziale są interesujące i wyczerpujące. Przy czym Autor chyba niepotrzebnie posługuje się wyrażeniem polski system podatku od nieruchomości, co może wskazywać na nadużywanie terminu system. W uwagach prezentowanych w tym rozdziale Doktorant wykazuje się dużą znajomością tej problematyki i swobodą poruszania się w niej. Obrazuje to przykładami z orzecznictwa sądów administracyjnych, jak również umiejętnością syntetycznej i trafnej analizy poglądów przedstawicieli doktryny, jak choćby dotyczących odejścia od rezultatów wykładni językowej przy zwolnieniu dotyczącym infrastruktury kolejowej - s. 125. Warto byłoby także dokonać oceny zróżnicowania konstrukcji prawnych używanych przez ustawodawcę podatkowego do opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury z uwagi na cele, które należy uwzględniać przy analizie wszystkich sytuacji wyłączonych z opodatkowania, zwolnionych oraz podlegających opodatkowaniu. Autor podjął próbę takiej oceny wskazując, te przypadki, które zostały wyłączone z opodatkowania, a nie zostały objęte zwolnieniem, gdzie chodzi o takie przedmioty opodatkowania, w stosunku do których podatnikiem byłby organ władzy publicznej – s. 114.

Zgadzam się z Doktorantem, że z punktu widzenia uzasadnienia systemowego ustawodawca zamiast wyłączenia z opodatkowania w stosunku do spółek eksploatujących autostrady w relacji do posiadanego przez nie majątku powinien zastosować zwolnienie, jak ma to miejsce przy infrastrukturze portowej, czy lotniczej – s. 119. Podzielałam także jego pogląd dotyczący negatywnej oceny nie objęcia zwolnieniem portów rzecznych – s. 140.

Kontynuację badań obejmujących de facto różne podejście ustawodawcy podatkowego do opodatkowania infrastruktury Autor prowadzi w kolejnym rozdziale, który dotyczy

zagadnień spornych w tym obszarze analizy. Doktorant słusznie zauważa, że osią sporu pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami jest sposób rozumienia zakresu opodatkowania, zwolnień i wyłączeń, gdzie organy podatkowe dążą w pewnym sensie do zawężającego sposobu interpretowania poszczególnych pojęć, zaś podatnicy dążą do szerszego ustalenia zakresu zwolnień i wyłączeń. Jest to niewątpliwie konsekwencją charakteru prawnego podatku od nieruchomości i zachowań podmiotów w ramach ustalania zakresu przedmiotowego opodatkowania. Rozważania w tym rozdziale, wzbogacone analizą orzecznictwa sądów administracyjnych, potwierdzają bardzo dobrą znajomość badanej problematyki, służąc ukazaniu także praktyki stosowania regulacji dotyczących infrastruktury, co dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą ma niezwykle istotne znaczenie. Wydaje się, że jednym z rozwiązań, które mogłyby znaleźć tu zastosowania byłoby szersze niż w obecnym kształcie normatywne posługiwanie się przez ustawodawcę definicjami legalnymi w zakresie opodatkowania infrastruktury, co zauważa także mgr Adam Kałużny.

Uwagi zawarte w tych dwóch kluczowych dla rozprawy rozdziałach zasługują na bardzo dobrą ocenę i mogą służyć jako inspiracja podjęcia działań w kierunku modyfikacji regulacji dotyczącej opodatkowania infrastruktury, zarówno z punktu widzenia sposobu używanych konstrukcji prawnych, jak i środków techniki prawodawczej w postaci choćby definicji legalnych.

Dwa kolejne rozdziały stanowią uzupełnienie poczynionych wcześniej rozważań i ukazanie ich szerszego - międzynarodowego kontekstu. Chodzi bowiem po pierwsze o ocenę regulacji dotyczącej opodatkowania infrastruktury w kontekście unormowań dotyczących dopuszczalności pomocy publicznej, a po drugie ukazanie pewnego modelu opodatkowania infrastruktury podatkiem majątkowym na przykładzie wybranych zagranicznych systemów podatkowych. Takie ujęcie badanej problematyki zasługuje na pozytywną ocenę nie tylko pod względem konstrukcyjnym, co już zostało stwierdzone, ale równocześnie z uwagi na merytoryczne rozważania. Chodzi bowiem o podkreślenie znaczenia tego zagadnienia z punktu widzenia podatkowych skutków działalności gospodarczej, a także konfrontowanie rodzimych rozwiązań z tymi, które są stosowane w innych krajach. Należy podzielić obawy mgra Adama Kałużnego, że nie uwzględnienie odpowiedniego ukształtowania zwolnień w podatku od nieruchomości w odniesieniu do dopuszczalności pomocy publicznej stanowi ryzyko dla stabilności regulacji i działalności przedsiębiorców korzystających z tych zwolnień szczególnie w obszarze infrastruktury – s. 269.

Ukazując z kolei badane zagadnienie w płaszczyźnie unormowań wybranych państw należy podkreślić, że Autor słusznie podejmuje próbę odpowiedzi na pytanie, czy rodzime

rozwiązania normatywne, mające charakter pewnych preferencji, stanowią odpowiedni impuls dla rozwoju infrastruktury, czy mają uzasadnienie przede wszystkim fiskalne – s. 279. Doktorant podkreśla zatem, że w przypadku preferencji wprowadzanych w Federacji Rosyjskiej przez regiony mogą one odnieść dużo wyższy skutek stymulacyjny w porównaniu do rozwiązań wprowadzanych na poziomie samorządów gminnych - s. 295/296. Natomiast zauważa także, że regulacje obowiązujące w Republice Czeskiej przyznają znacznie mniej uprawnień samorządom lokalnym w porównaniu do obowiązujących w Polsce. Autor dostrzega także różnice w podejściu ustawodawcy we Francji w ramach badanego zagadnienia, które jest zapewne konsekwencją różnic w rozwoju gospodarki. W regulacjach obowiązujących we Francji, jak zauważa Autor, ustawodawca korzysta zatem z innych działań, które wspierają inwestycje – s. 321.

W końcowej części pracy formułuje Autor wnioski dotyczące całości obszarów badawczych poruszanych w pracy, a zatem zróżnicowanego podejścia ustawodawcy do opodatkowania poszczególnych rodzajów infrastruktury, jakości legislacji podatkowej w zakresie przepisów dotyczących opodatkowania infrastruktury oraz oceny roli gminy w ramach kształtowania i stosowania przepisów dotyczących opodatkowania infrastruktury. Wnioski te są przekonujące i zasługują na pełną aprobatę. Dostrzegalny jest zatem brak spójności podejścia ustawodawcy, gdy chodzi o zróżnicowane ujęcie opodatkowania infrastruktury (s. 328), a także nie uwzględnienie kontekstu prawno-ekonomicznego niezwykle istotnego dla jej opodatkowania - s. 331. W części oznaczonej jako wnioski mgr Adam Kałużny sformułował również postulaty, które zasługują na aprobatę, szczególnie gdy chodzi o dokonanie przeglądu obowiązujących regulacji podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania infrastruktury, doprecyzowanie pojęć oraz ujednoczenie, gdy chodzi o podatkowe traktowanie różnych rodzajów infrastruktury. – s. 338.

III

Opracowanie mgra Adama Kałużnego spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autor określił problemy badawcze oraz hipotezę, którym podporządkował całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Autor jednocześnie wykazał się znajomością literatury (nie tylko z obszaru prawa podatkowego, ale także ogólnej teorii prawa), orzecznictwa oraz umiejętnością analizy normatywnej.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Adama Kałużnego „**Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości**” stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Jej Autor wykazał się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa podatkowego. Ponadto Doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy zatem uznać, że rozprawa doktorska mgra Adama Kałużnego spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (j.t. Dz. U. z 2017, poz. 1789 ze zm.) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Adama Kałużnego do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Wrocław, 15 czerwca 2019 r.

