

Białystok, dnia 17 maja 2019 r.

dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Katedra Prawa Podatkowego

Wydział Prawa

Uniwersytetu w Białymstoku

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Adama Kałużnego

pt. Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości

1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze

Podatek od nieruchomości nie jest przedmiotem szczególnego zainteresowania ustawodawcy w kontekście zarówno poprawności jego konstrukcji, jak i stabilności przyjmowanych rozwiązań. W czasie poszukiwania dodatkowych wpływów budżetowych poprzez wprowadzanie mechanizmów uszczelniających w zakresie podatku od towarów i usług czy też podatków dochodowych, podatki samorządowe - a takim jest podatek od nieruchomości - pozostają poza głównym nurtem zainteresowania decydentów na szczeblu centralnym. Odwrotnie proporcjonalnie ma się jednak rzecz w kontekście prawie 2.500 gmin, których podstawowym źródłem w zakresie dochodów własnych jest podatek od nieruchomości. Stosunkowo duże zainteresowanie tą materią ze względu na niedoskonałości regulacji prawnych z tego zakresu wykazują również przedstawiciele nauki prawa podatkowego, o czym świadczy dorobek zarówno Promotora (którego wypada jednak powołać w części tytułowej rozprawy), jak i Recenzentów niniejszej pracy. W jeszcze większym stopniu problematyka podatku od nieruchomości przewija się w orzecznictwie sądów administracyjnych, które zasypywane są

skargami w odniesieniu do zbliżonych stanów faktycznych, ale multiplikowanymi poprzez fakt, iż ilości gmin w Polsce odpowiada także ilość organów podatkowych, z którymi w sporach pozostają podatnicy. Analiza tegoż orzecznictwa prowadzi do wniosku, iż podstawową kategorią problemów rozstrzyganych przez sądy w zakresie podatku od nieruchomości są zagadnienia związane z opodatkowaniem budowli, w tym wchodzących w skład różnego rodzaju infrastruktury technicznej. Z tego punktu widzenia można więc stwierdzić, iż mamy do czynienia z bardzo dużymi problemami z podatkiem od nieruchomości, który dla „normalnego” podatnika posiadającego nieruchomością mieszkalną nie jest żadnym problemem. Z kolei dla przedsiębiorcy posiadającego budowlę, generuje on problemy tak dużego kalibru, że niekiedy stawiają one pod znakiem zapytania jego dalsze funkcjonowanie (vide casus elektrowni wiatrowych). Z pełnym przekonaniem należy więc stwierdzić, iż wybór tematu pracy jest trafny i w pełni uzasadniony. Praca ta powinna spotkać się z szerokim zainteresowaniem zarówno organów podatkowych, podatników i ich pełnomocników, jak i sędziów sądów administracyjnych rozstrzygających spory podatkowe. Powinna być ona jednak przede wszystkim przyczynkiem do refleksji dla władzy ustawodawczej, która odpowiada za kształt polskiego systemu podatkowego, chociaż w tym zakresie - mając na uwadze dotychczasowe doświadczenia legislacyjne znakomicie przedstawione w pracy - trudno liczyć na realizację tych oczekiwań.

Pomimo tego, że problematyka opodatkowania nieruchomości jest już dość dobrze opisana w literaturze przedmiotu, to do tej pory nie doczekała się ona takiego kompleksowego ujęcia, jakie zaprezentowano w recenzowanej pracy. Podkreślić przy tym należy, iż Doktorant w sposób przekonujący wskazał kryteria, wg których dokonał wyboru szczegółowych zagadnień objętych rozważaniami, w tym jakie kategorie infrastruktury były przedmiotem jego zainteresowania. Pewnym mankamentem opracowania jest jednak to, że we wstępnej części pracy nie określono wprost, co Autor rozumie pod pojęciem infrastruktury. Należałoby jasno wskazać, czy pod wskazanym pojęciem rozumie się grunty, budynki oraz budowle służące określonym celom, czy też może chodzi wyłącznie o budowle. Na s. 11 opracowania trafnie dokonano klasyfikacji poszczególnych typów infrastruktury, ale jak wskazano uprzednio, nie zdefiniowano tego pojęcia. Analiza dalszej części pracy prowadzi do wniosku, iż chodzi o wszelkie kategorie przedmiotów opodatkowania, które służą określonym celom.

Doktorant we wstępie do pracy przedstawił w sposób klarowny podstawowe założenie badawcze wykazując się przy tym szerszym spojrzeniem na problematykę opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości. Nie ograniczył się bowiem jedynie do krytycznej analizy obowiązujących w tym zakresie rozwiązań, ale postawił pytanie: „(...) na ile regulacje dotyczące opodatkowania infrastruktury w Polsce są optymalne w kontekście fundamentalnej dla podatników zasady pewności, jak również z perspektywy realizacji funkcji fiskalnej, stymulacyjnej i redystrybucyjnej podatku (a w szczególności zbalansowania tych trzech funkcji w przypadku opodatkowania infrastruktury)”. Takie ujęcie problemu należy uznać za nowatorskie. Lektura pracy prowadzi przy tym do wniosku, że Autor widzi opisywane zagadnienia przede wszystkim z perspektywy funkcji stymulacyjnej podatku.

W dalszej kolejności Doktorant dość ostrożnie założył, że w przypadku zidentyfikowania mankamentów w polskim systemie opodatkowania nieruchomości, dodatkowym celem pracy będzie próba określenia ich przyczyn, jak również wysunięcie wniosków, które mogą być pomocne przy konstruowaniu regulacji prawnych w przyszłości. Wydaje się, że już wybierając przedmiot pracy Autor dobrze zdawał sobie sprawę z tego, że takie mankamenty istnieją, a ich zidentyfikowanie oraz wskazanie sposobów ich eliminacji, pozwoli mu przygotować - co należy podkreślić już w tym miejscu recenzji - bardzo dobrą rozprawę.

Na s. 13-16 Doktorant przedstawił wykorzystane w pracy metody badawcze, przy czym szczególnie należy docenić metodę prawnoporównawczą, którą wykorzystano w rozdziale 7 pracy. Na pozytywną ocenę zasługuje także posługiwanie się przez Autora stosunkowo liczną, bo liczącą 106 pozycji literaturą (w tym zagraniczną), która niekiedy wychodzi poza obszar prawa podatkowego (np. S. Huderek-Glaska, *Wpływ portu lotniczego na rozwój gospodarki regionu*, Poznań 2011). Należy więc uznać, że metody badawcze przyjęte w pracy są adekwatne do jej celów.

2. Struktura i aspekty formalne pracy

Strukturę pracy podzielono na 8 części, w ramach których wyodrębniono wprowadzenie oraz wnioski. Na końcu rozprawy ujęto spis literatury. W ramach rozdziałów Autor wyodrębnia mniejsze jednostki redakcyjne, przez co układ pracy jest bardziej czytelny. W tym kontekście należy jednak zauważyć, iż sporządzony dla

pracy spis treści nie w pełni odzwierciedla zastosowany przez Autora podział analizowanej materii, gdyż nie uwzględnia dodatkowego podziału wprowadzonego w pracy w ramach podrozdziałów: 2.1.1, 2.1.2., 2.1.3, czy też w poszczególnych podrozdziałach rozdziału 7.

Struktura pracy podporządkowana jest postawionym celom. Doktorant konsekwentnie przedstawia temat poczynając od rozważań natury ogólnej (rozdziały: 2. Zagadnienia wprowadzające do tematu opodatkowania podatkiem od nieruchomości; 3. Ustawa podatkowa a terminologia regulacji „prawnopodatkowej”), poprzez rozważania szczegółowe w rozdziałach: 4. Zróżnicowanie konstrukcji prawnych stosowanych dla opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury; 5. Opodatkowanie poszczególnych typów infrastruktury - zagadnienia sporne), a nawet jeszcze bardziej szczegółowe (rozdział 6. Przepisy dotyczące opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości w kontekście regulacji z zakresu dopuszczalności pomocy publicznej). Po przedstawieniu problematyki w kontekście regulacji krajowych odnosi się również w rozdziale 7 do modeli opodatkowania infrastruktury w wybranych zagranicznych systemach podatkowych. Całość kończą wnioski, w ramach których Doktorant wyróżnił grupy zidentyfikowanych problemów dotyczących przepisów regulujących opodatkowanie infrastruktury. Układ pracy należy więc uznać za przemyślany i poprawny.

Praca jest napisana starannym językiem prawniczym, a zarazem charakteryzuje się jasnością przekazu. Powyższe wskazuje, że Autor dysertacji legitymuje się dużą wiedzą teoretyczną i praktyczną z zakresu prawa podatkowego. Również odsyłacze i wykaz literatury są sporządzone z należytą starannością.

Reasumując - zarówno struktura pracy, jak i język oraz aspekty formalne wskazują, że Doktorant bardzo dobrze opanował warsztat pisarski i w tym zakresie wykazał umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

3. Uwagi szczegółowe

Dokonując szczegółowej oceny pracy, która stanowi obszerną analizę problematyki opodatkowania podatkiem od nieruchomości infrastruktury, należy zwrócić uwagę na to, że zawiera ona istotne rozważania nie tylko z punktu widzenia teoretycznego, ale i praktycznego. Co więcej podkreślić należy, iż Autor bardzo dobrze na gruncie indywidualnych przypadków związanych z opodatkowaniem

określonych kategorii infrastruktury formułuje wnioski o charakterze systemowym. W istocie rzeczy można stwierdzić, iż recenzowana praca w wielu fragmentach (np. podrozdziały: 3.2. Odesłania terminologiczne w przepisach regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości; 3.3. Problem autonomii terminologicznej prawa podatkowego (relacje terminologiczne regulacji podatkowych i poza podatkowych)) stanowi głębszą refleksję nad problematyką opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

Rozdział 2 recenzowanej pracy ma charakter ogólny, wprowadzający do analizowanej w dalszej jej części problematyki. Autor w syntetyczny sposób przedstawił podstawowe elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości. Prowadzone w tym zakresie rozważania są bardzo syntetyczne, ale wydaje się to uzasadnione, gdy uwzględnić fakt, iż Doktorant podjął się przedstawienia konstrukcji całego podatku od nieruchomości. Potwierdza to, że na potrzeby pracy przyjęto szerokie rozumienie pojęcia „infrastruktura”.

Istotne z punktu widzenia tematu rozprawy rozważania zawarto w rozdziale 3, którego przedmiotem jest problematyka definiowania pojęć zastosowanych w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.). Autor badał relacje, jakie zachodzą przede wszystkim pomiędzy przepisami tej ustawy a ustawą z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.). Poczynione przez niego w tym zakresie rozważania są właściwie uzasadnione i przekonujące. Podkreślić przy tym należy, iż oparto je o bogate orzecznictwo zarówno Trybunału Konstytucyjnego jak i sądów administracyjnych.

Zasadnicze znaczenie z punktu widzenia tematu rozprawy mają szczegółowe rozważania zawarte w rozdziałach 4-5. Jest to rzetelna analiza tej materii oparta na dorobku literatury przedmiotu oraz orzecznictwie sądów administracyjnych. Wydaje się jednak, że Autor zbyt często przypisuje rozwiązaniom prawnym powodującym preferencyjne opodatkowanie określonych kategorii infrastruktury znaczenie stymulujące, pomijając przy tym podstawową funkcje podatku, którą jest funkcja fiskalna. Mając na uwadze sposób tworzenia prawa podatkowego w tym zakresie, w szczególności poprzez znoszenie lub ograniczenie opodatkowania bez zmian w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nawet śladów uzasadnienia projektów tych zmian w kontekście ich skutków podatkowych, teza taka jest zbyt

daleko idąca i nie w każdym przypadku poprawna. W szczególności na s. 129 rozprawy wskazano, że „Zwolnienie dla infrastruktury kolejowej, mimo opisanych powyżej niedoskonałości na poziomie legislacyjnym, należy uznać za wyraz przemyślanej polityki podatkowej państwa”. Założenie takie, co do funkcjonowania w porządku prawnym samego zwolnienia jest słuszne, ale mając na uwadze opisany w pracy, obowiązujący od 2017 r. jego zakres wymaga jednak głębszej refleksji. Czy faktycznie rozszerzenie zakresu zwolnienia na budynki oraz całe działki ewidencyjne było zamierzonym działaniem ustawodawcy, skoro w załączonej do projektu ustawy ocenie skutków regulacji nie wskazuje się na wpływ tych zmian na dochody jednostek samorządu terytorialnego?

Podobnie rzecz się ma z wyłączeniem z opodatkowania elementów infrastruktury telekomunikacyjnej (kabli), co opisano na s. 163-164 rozprawy. Wskazując ułomności procesu legislacyjnego oraz niezamierzone skutki nowelizacji ustawy - Prawo budowlane, Doktorant jak się wydaje zbyt łatwo rozgrzesza ustawodawcę. Podkreśla z jednej strony, że sposób uchwalenia przedmiotowych przepisów należy ocenić negatywnie, ale jednocześnie stwierdza, że usprawiedliwieniem takiego stanu rzeczy jest przyczynienie się preferencji do rozwoju infrastruktury tego rodzaju w Polsce.

Na tle powyższego należy zadać pytanie, jak Doktorant ocenia pod względem zgodności z prawem, w szczególności zasadami poprawnej legislacji i konstytucyjnie gwarantowaną samodzielnością finansową jednostek samorządu terytorialnego, opisane w pracy sytuacje, w których poprzez zmiany w aktach z innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe, bez właściwej oceny skutków finansowych tych regulacji, obniża się dochody własne gmin z tytułu podatku od nieruchomości?

W świetle zasygnalizowanego wyżej problemu, szczególnego uzasadnienia nabiera przedstawiona w rozdziale 6 rozprawy problematyka stosowania w zakresie infrastruktury preferencji podatkowych w kontekście zasad udzielania pomocy publicznej. Jak słusznie zauważa Autor regulacje z tego zakresu stanowią ograniczenie w stanowieniu prawa podatkowego zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym, a ich naruszenie powoduje określone skutki. Na s. 269 pracy Doktorant wyraził stanowisko wedle którego „(...) brak odpowiedniego ukształtowania obowiązujących w u.p.o.l. zwolnień z podatku od nieruchomości, uwzględniającego kwestię dopuszczalności pomocy publicznej stanowi ogromne ryzyko dla stabilności

polskiego systemu podatków lokalnych oraz funkcjonowania przedsiębiorców korzystających z tych zwolnień ...". Ten w pełni słuszny pogląd powinien jednak być zestawiony ze wskazaniem wprost, jaki jest tryb i jakie mogą być skutki zakwestionowania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych udzielonej na podstawie ustawy?

Interesujące i pozwalające na rozszerzenie kontekstu prowadzonych rozważań jest przedstawienie w rozdziale 7 recenzowanej rozprawy rozwiązań w zakresie opodatkowania infrastruktury w Rosji, Czechach i Francji. Do zaakceptowania są przy tym kryteria wyboru tych państw przedstawione na s. 279-280 pracy.

W końcowej części pracy sformułowano trafne wnioski. Pozytywnie zweryfikowano postawioną tezę badawczą identyfikując mankamenty w regulacjach prawnych dotyczących opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości. Co warte podkreślenia zdiagnozowaniu problemów towarzyszy też wskazanie konkretnych propozycji, których zrealizowanie mogłoby pomóc w uczynieniu z podatku od nieruchomości skutecznego narzędzia stymulującego rozwój infrastruktury przy jednoczesnym zachowaniu równowagi pomiędzy stymulacyjną, fiskalną i redystrybucyjną funkcją podatku.

4. Podsumowanie

Przedmiot rozprawy przedstawiony przez Autora, którym było opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, wymagał pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, a w pewnym zakresie również z innych gałęzi prawa (np. budowlanego). Nie ulega wątpliwości, że mgr Adam Kałużny wykazał się w tym zakresie pogłębioną wiedzą teoretyczną i praktyczną. Przyjęty temat pracy, a następnie określone cele badawcze zostały w pełni zrealizowane w jej kolejnych rozdziałach. Nie ulega wątpliwości, że praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, który dotychczas nie doczekał się, w tym aspekcie, opracowania o charakterze monograficznym. Zaprezentowany temat jest przy tym szczególnie aktualny w kontekście niezrealizowanej do dnia dzisiejszego w Polsce reformy podatków majątkowych. Wysoka ocena pracy jednoznacznie wskazuje, że mgr Adam Kałużny posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

xxxXxxx

W konkluzji stwierdzić należy, iż rozprawa doktorska mgr. Adama Kałużnego spełnia wymogi stawiane tego typu pracom 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 (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1789), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pana mgr. Adama Kałużnego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.



dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB