

Olsztyn, 29.05.2023 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pani magister Anny Czubińskiej pt. „Pojęcie gospodarstwa rolnego jako instrument optymalizacji podatkowej”, Katowice 2022, ss. 399 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej – Pawlic oraz promotora pomocniczego dr Pawła Gały

Na wstępie niniejszej recenzji należy zwrócić uwagę, że w całym polskim systemie prawnym przewija się pojęcie gospodarstwa rolnego. Traktuje o nim m. in art. 55³ Kodeksu cywilnego, art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, art. 6 pkt. 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, art. 2 pkt. 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Terminy zdefiniowane ww. przykładowych aktach prawnych nie są tożsame i w zasadzie można przyjąć, iż są one, tak jak większość definicji legalnych, sformułowane na potrzeby stosowania przepisów ustawy w której zostały unormowane. Warto nadmienić, że tworzenie definicji legalnych uzasadnione jest tym, że język potoczny przy pomocy którego formułowany jest tekst przepisów nie zawsze jest na tyle precyzyjny aby móc w pełni przedstawić wolę ustawodawcy. Z tych też powodów ustawodawca wprowadza definicje legalne określonych pojęć. Jest to jeden ze sposobów precyzowania znaczeń wyrazów w tekstach prawnych. Definicja – na tyle, na ile pozwala na to jednoznaczność słów, jakimi posługuje się twórca definicji – nadaje definiowanemu terminowi określone znaczenie na gruncie języka prawnego i konkuruje z potocznym rozumieniem terminu. Wprowadzenie definicji legalnych na grunt danego aktu prawnego ma zatem służyć wyeliminowaniu a przynajmniej ograniczeniu różnych możliwości interpretacyjnych danego pojęcia i nadać mu określone znaczenie na potrzeby konkretnego aktu prawnego. W praktyce stosunkowo często można zaobserwować, iż motywem wprowadzania definicji legalnych są problemy z potocznym rozumieniem danego pojęcia.

Definicja legalna z założenia ma więc ułatwić stosowanie przepisów aktu prawnego w którym jest zawarta. Może być ona również pomocna w celu dekodyfikowania normy użytej w innym akcie prawnym, o ile ten nie zawiera własnej, odrębnej definicji danego pojęcia. Ma to miejsce na gruncie przepisów ustawy o podatku rolnym. Zdefiniowane w przepisach tego aktu prawnego pojęcie gospodarstwa rolnego ma charakter autonomiczny. Wprowadzenie na grunt ustawy o podatku rolnym definicji gospodarstwa rolnego uniemożliwia więc zastosowanie na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym identycznego terminu funkcjonującego w prawie cywilnym czy też w innych aktach normatywnych. Warto dodać, że tworzenie definicji w prawie podatkowym, odrębnych od funkcjonujących w systemie prawa (m. in. cywilnego), jest jednym z argumentów świadczących o autonomii prawa podatkowego. Potrzeby opodatkowania zmuszają zatem ustawodawcę do modyfikowania terminów i zwrotów mających ugruntowane znaczenie w innych gałęziach prawa. Kapitalnym tego przykładem jest ustawa o podatku rolnym zawierająca legalną definicję gospodarstwa rolnego.

W nauce prawa, w tym nauce prawa podatkowego, trudno znaleźć jakiegokolwiek kompleksowe opracowanie poświęcone pojęciu gospodarstwa rolnego w systemie prawa polskiego. Tym bardziej pojęciu gospodarstwa rolnego jako instrumentu optymalizacji podatkowej. Istniejące opracowania poświęcone są wybranym zagadnieniom, w których przewija się wątek stosowania definicji gospodarstwa rolnego w prawie podatkowym (np. B. Pahl, *Cywilna a podatkowa koncepcja terminu „gospodarstwo rolne” na przykładzie konstrukcji prawnej zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków gospodarczych*, w: *Meandry prawa – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa prof. zw. dra hab. Mieczysława Goettela*, Szczytno 2017, s. 377 – 388). Z całą pewnością recenzowana dysertacja naukowa wypełni tę lukę. Rozprawa, co należy wyraźnie podkreślić, stanowi doskonałe połączenie doświadczeń praktycznych autorki oraz jej wiedzy prawniczej. Tym samym praca wtapia się w aktualny nurt dysertacji naukowych w których scala się aspekty praktyczne i naukowe.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Ma charakter prawnoporównawczy. Wymaga bardzo dobrej i wnikliwej znajomości polskiego prawa podatkowego, prawa cywilnego oraz prawa unijnego. Jest to więc zagadnienie wieloaspektowe, które narzuca wielopłaszczyznowość badań naukowych nad tym zjawiskiem. Przedmiotowa rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia nie były dotychczas, przynajmniej w części, w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Jak sama doktorantka wskazuje celem pracy jest uchwycenie obszarów optymalizacji, opisanie schematów optymalizacyjnych, określenie skutków tych działań, między innymi kwoty uszczuplenia możliwego do uzyskania, przy zdefiniowaniu przykładowych stanów faktycznych. W dalszej kolejności, umożliwiło jej to sformułowanie trafnych propozycji zmian, dzięki którym zjawisko to mogłoby zostać wyeliminowane (wnioski *de lege ferenda*).

Pani mgr Anna Czubińska jednoznacznie określiła problem badawczy, który sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: czy stosowane przez podatników i opisane w pracy działania, skutkujące obniżeniem obowiązku podatkowego lub jego wyłączeniem, stanowią optymalizację podatkową? Jednocześnie odpowiednio sformułowała główną tezę badawczą. Jej zdaniem w podatku rolnym, tak samo jak w innych podatkach, wypracowane zostały mechanizmy prowadzące do optymalizacji podatkowej, których konsekwencją jest niezgodne z celem ustawy uszczuplenie dochodów gminy wskutek stosowania definicji gospodarstwa rolnego nie tylko z podatku rolnego ale również innych podatków lokalnych.

Doktorantka zastosowała odpowiednią metodologię prowadzonych badań, tj. wykorzystwała metodę dogmatycznoprawną, historycznoprawną, prawnoporównawczą, a także metodę empiryczną, którą należy szczególnie docenić. W jej ramach analizie poddano 262 orzeczenia, w tym w wyroki Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Trybunału Sprawiedliwości, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych i sądów administracyjnych. Nadto przeprowadziła badania ankietowe, które zostały rozesłane do 816 gmin, z których odpowiedzi udzieliły łącznie 163 gminy (103 gminy wiejskie, 20 gmin miejskich oraz 40 gmin miejsko – wiejskich).

Zaprezentowany problem badawczy oraz hipoteza badawcza główna bezsprzecznie wskazują na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych. Determinują również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest im podporządkowana. W tym kontekście uznają, że dysertacja jest spójna i logiczna. Stanowi usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i prawnych opartych na badaniach. Zastosowane metody badawcze podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy w zasadzie nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona z wprowadzenia, czterech rozdziałów oraz wniosków (traktowany jako rozdział piąty). Każdy z rozdziałów, z wyjątkiem pierwszego, poprzedzony jest uwagami ogólnymi (zagadnieniami wstępnymi), wprowadzającymi do tematyki w nim podejmowanej. Zawiera również podsumowanie.

Ułatwia to znakomicie potencjalnemu czytelnikowi w dotarciu do interesujących go zagadnień prawnych.

Nierozzerwalną część ocenianej pracy naukowej stanowi bibliografia. Opiniowana bardzo dobrze dobrała i wykorzystała literaturę przedmiotu oraz inne źródła. Poddała analizie liczne orzecznictwo. Docenić należy również trud doktorantki polegający na przeanalizowaniu wielu aktów normatywnych (łącznie 139), w tym uchwał rad gmin. Świadczy to o bardzo dużym zaangażowaniu autorki w podjęty temat badawczy.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający. Kluczowe znaczenie, w kontekście podjętego tematu badawczego, ma podrozdział poświęcony ewolucji pojęcia gospodarstwo rolne. Trafnie dostrzega opiniowana niestabilność systemu podatkowego w Polsce, w szczególności po II wojnie światowej, polegającą na krótkotrwałym obowiązywaniu aktów normatywnych regulujących pojęcie gospodarstwa rolnego, wprowadzaniu ich z mocą wsteczną oraz istnieniu różnych form opodatkowania działalności rolniczej. Prawodawca modyfikował pojęcie gospodarstwa rolnego m. in. poprzez ograniczanie jego normy obszarowej polegającej na uwzględnianiu tylko gruntów położonych na terenie jednej gminy czy też określonej, minimalnej, powierzchni gruntów (np. z 0,5 ha do 1,0 ha).

W tej części dysertacji naukowej zasadne było zdefiniowanie pojęcia optymalizacji podatkowej. Zagadnieniu temu doktorantka poświęciła podrozdział trzeci w rozdziale pierwszym. Zgadzam się z nią, że agresywna optymalizacja podatkowa z perspektywy demokratycznego państwa, stanowi istotną przeszkodę w realizacji fundamentalnych zadań, takich jak ustalanie i pobór podatków. Receptą na niepożądane działania podatników jest między innymi dobra legislacja. W tym kontekście rodzi się pytanie: co należy rozumieć pod pojęciem dobrej legislacji?

Pani mgr Anna Czubilińska dostrzega problem wytyczenia granicy między legalną formą optymalizacji a nielegalną agresywną optymalizacją, która polega na obejściu prawa. Trafnie wskazuje, że ani ustawodawstwo, ani doktryna, nie wprowadzają konkretnych przepisów (błędnie posługuje się słowem „zapisy” s. 72 – w aktach normatywnych nie ma „zapisów” tylko „przepisy”) pozwalających na proste rozróżnienie działań podatnika. Wynika to z różnorodności stanów faktycznych. Aprobuję jej stanowisko zgodnie z którym wytyczanie sztywnych ram nie jest zasadne z praktycznego punktu widzenia. Rozsądniejsze jest w takich przypadkach określenie przesłanek, jakimi mają kierować się organy podatkowe w trakcie badania sprawy podatkowej. Ustawodawca akceptując prawo do prowadzenia przez

podatnika optymalizacji podatkowej, w rzeczywistości zezwala na rozluźnienie władztwa organów podatkowych. Analizując to zagadnienie opiniowanej nie umknął projekt nowej Ordynacji podatkowej przygotowany pod kierunkiem prof. Leonarda Etela. W projektowanym przepisie 16 zawarta jest jedna z ogólnych zasad prawa podatkowego (zasada informowania i wsparcia) zobowiązująca organy podatkowe do wspierania podatników w realizowaniu przez nich obowiązków podatkowych. W myśl tej zasady organy podatkowe powinny również informować podatnika o różnych wariantach przewidzianych w przepisach i skutkach podatkowych dokonanego przez niego wyboru. Dodać trzeba, że znaczna część polskich ustaw podatkowych posługuje się techniką samoobliczenia podatku (zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia określonego zdarzenia przewidzianego w ustawie podatkowej). Skutkuje to tym, że podatnicy zobowiązania są sami obliczyć i zadeklarować kwotę należnego podatku. To – z roku na rok – staje się co raz trudniejsze ponieważ polskie prawo podatkowe jest niejasne, złożone i charakteryzuje się dużą zmiennością.

Niewątpliwie jednym z narzędzi walki z agresywną optymalizacją podatkową na które wskazuje również doktorantka jest obniżenie podatków polegające na obniżeniu stawki podatkowej lub odpowiednim kształtowaniu podstawy opodatkowania. Zgadzam się z panią mgr Anną Czubilińską, że nie jest dobrym rozwiązaniem wprowadzenie kolejnych ulg czy też zwolnień podatkowych, co wynika z faktu że nie służą one sprawiedliwości podatkowej w stosunku do całego kręgu podatników. Należy jednak łagodzić politykę podatkową. Skomplikowane i wysokie obciążenia podatkowe niejako zachęcają podatników do poszukiwania minimalizacji obciążeń podatkowych, które nie zawsze są zgodne z prawem.

W drugim rozdziale dysertacji naukowej podjęto badania w zakresie optymalizacji w podatku rolnym. Na wstępie, co jest w pełni zasadne w kontekście zdefiniowania pojęcia gospodarstwa rolnego, analizuje zakres przedmiotowy podatku rolnego. Dostrzega problemy związane z kwalifikacją gruntów na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym oraz wskazuje sposoby ich rozwiązania (np. s. 82 – 84). Podnosi również istniejący do końca 2015 r. problem stosowania odpowiednich przeliczników dla określonych kategorii gruntów. W tej części rozprawy można dostrzec pewien błąd, a raczej skrót myślowy. Chodzi tutaj o następujące zdanie „...art. 2 ustawy o podatku rolnym zawiera definicję gospodarstwa rolnego, będącego również przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym (s. 88 ostatni akapit)”. Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym nie jest *stricte* gospodarstwo rolne lecz użytki rolne niezależnie od tego czy spełniają normę obszarową gospodarstwa rolnego czy też nie.

Doktorantka dokładnie analizuje i przedstawia problemy związane z podmiotowością w podatku rolnym i ich wpływem na przyjętą przez ustawodawcę koncepcję gospodarstwa rolnego. Słusznie stwierdza, że osoba posiadająca użytki rolne nie musi być podatnikiem podatku rolnego dla gruntów opodatkowanych w decyzji podatkowej. Wynika to z zawartego w definicji gospodarstwa rolnego zwrotu „...będących w posiadaniu...”. Umiejętnie dokonuje wykładni tego pojęcia na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym. Analizuje językowe znaczenie tego zwrotu. Zasadnie prowadzi rozważania nad cywilistycznym pojęciem posiadania wskazując na posiadaczy samoistnych i zależnych. W tym kontekście mam pytanie do doktorantki: czy pojęcie posiadania, o którym mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, obejmuje dzierżenie?

Mając na uwadze podjęty temat badawczy celowe jest prowadzenie badań nad cywilistyczną legalną definicją gospodarstwa rolnego oraz zakresem tego pojęcia wynikającym z prawa Unii Europejskiej. Ważną częścią rozprawy doktorskiej jest analiza wpływu pojęcia gospodarstwa rolnego na elementy konstrukcyjne podatku rolnego. Zauważa problem opodatkowania dzierżawców gruntów gospodarstwa rolnego w przypadku gdy umowa dzierżawy zawierana jest stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. W pełni utożsamiam się z doktorantką, że umowy dzierżawy zawierane w trybie przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników to nie tylko umowy o których mowa w art. 28 tej ustawy ale także umowy, o których mowa w art. 38.

Niewątpliwie istotnym mankamentem definicji gospodarstwa rolnego, którego pojęcie stosowane jest również na potrzeby niektórych innych podatków (np. podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych) jest brak obowiązku rolniczego wykorzystania gruntów oraz wliczanie do normy obszarowej użytków rolnych położonych na terenie całego kraju. Umożliwia to obniżenie kwoty podatku czy też korzystania z innych preferencji podatkowych. Opiniowana celnie dostrzega, że cele założone przez ustawodawcę w momencie redagowania art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym powinny zostać zweryfikowane. Założeniem tej regulacji miało być preferencyjne opodatkowanie użytków rolnych o określonym obszarze, który teoretycznie miał nadawać się do produkcji rolnej. Obecnie jednak rozwiązanie to nie zawsze się sprawdza. Podatnik, jak tu formułuje doktorantka, w prosty sposób może do z prowadzić do spełnienia głównego warunku istnienia gospodarstwa rolnego czyli normy obszarowej np. poprzez fikcyjną umowę objęcia użytku rolnego w posiadanie i w konsekwencji optymalizować obciążenia podatkowe w różnych podatkach. Temu zagadnieniu poświęcony jest trzeci rozdział rozprawy doktorskiej.

Autorka analizuje konstrukcje prawne wybranych podatków traktujące o gospodarstwie rolnym i ewentualnej lub realnej możliwości wykorzystania definicji tego pojęcia dla celów optymalizacji podatkowej. W tym zakresie badaniom poddaje podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, podatki dochodowe oraz podatek od towarów i usług. Trafnie odnosi się także do pojęcia gospodarstwa rolnego unormowanego w ustawie o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej.

Jednym z przepisów w którym wykorzystana jest definicja gospodarstwa rolnego i dzięki której można zastosować zwolnienie od podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 1 pkt. 4 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa ta nie zawiera jednak legalnej definicji gospodarstwa rolnego. W związku z tym stosuje się pojęcie gospodarstwa rolnego unormowane w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. To z kolei umożliwia stosowanie zwolnienia od podatku od nieruchomości przez podatnika, który nie posiada gruntów spełniających normę obszarową gospodarstwa rolnego ale wydzierżawia budynki gospodarcze osobie władającej gospodarstwem rolnym. Jak celnie dostrzega opiniowana ze względu na przedmiotowy charakter zwolnienia nie jest ważne, kto jest właścicielem budynku gospodarczego. W treści rozprawy analizuje i wskazuje mankamenty definicji gospodarstwa rolnego w kontekście wyłączenia z opodatkowania podatkiem od środków transportowych naczep i przyczep wykorzystywanych wyłącznie do działalności rolniczej przez podatnika podatku rolnego.

Czwarty rozdział recenzowanej dysertacji naukowej poświęcony jest instrumentom prawnym ograniczającym optymalizację podatkową. W tej materii badaniom poddał przepisy traktujące o: klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, raportowaniu schematów podatkowych, zintegrowanym systemie ewidencji gruntów i budynków oraz elektronicznym systemie ksiąg wieczystych. Celnie dostrzega, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz obowiązek raportowania schematów podatkowych w teorii mogą być przedmiotem zainteresowania organów podatkowych. Gminny organ podatkowy posiada uprawnienie do inicjowania postępowań związanych z zastosowaniem klauzuli, niemniej jednak wymiar uszczuplenia podatkowego w tym zakresie może okazać się niewielki w szczególności w podatku rolnym. Znacznie większe znaczenie może mieć w odniesieniu do kwot uszczupień w podatku od nieruchomości.

Nie bez znaczenia, jak podnosi doktorantka, wśród mechanizmów chroniących przed optymalizacją podatkową mają rejestry gromadzące informacje o nieruchomościach. Uzasadnione jest to tym, że organy podatkowe mając wiarygodne źródło informacji o przedmiocie opodatkowania mogą szybko reagować na niepokojące sytuacje. Kwestia ta jest dyskusyjna. O ile dostęp do tych rejestrów umożliwia organom podatkowym dokładne ustalenie stanu faktycznego sprawy (np. ustalenie powierzchni posiadanych użytków rolnych), to możliwość reagowania jest ograniczona. Gmina nie ma żadnego realnego wpływu na kwestie kwalifikowania gruntów czy też budynków w ewidencji gruntów i budynków. O tym decyduje wyłącznie starosta (prezydent miasta na prawach powiatu). Gmina nie jest stroną postępowania administracyjnego w sprawie kwalifikacji „cudzego” gruntu lub budynku.

Przeprowadzone w czterech pierwszych rozdziałach badania umożliwiły doktorantce sformułowanie wniosków. Zostały one przedstawione w ostatniej części dysertacji naukowej. Kluczowe znaczenie mają postulaty zmiany legalnej definicji gospodarstwa rolnego unormowanej w ustawie o podatku rolnym. Trafnie dostrzega problem stosowania szerokiego pojęcia posiadania użytego w konstrukcji definicji gospodarstwa rolnego. Zasadny jest postulat aby w skład normy obszarowej wliczyć grunty stanowiące własność podatnika oraz dzierżawionych na podstawie enumeratywnie określonych umów dzierżawy. Zgodzić się należy, że warto rozważyć zwiększenie normy obszarowej gospodarstwa rolnego oraz konieczności wykorzystywania użytków rolnych do działalności rolniczej.

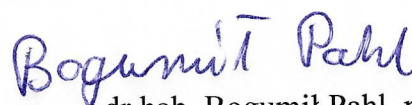
Reasumując powyższe stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w opiniowanej dysertacji naukowej analizy obrazują dużą wiedzę doktorantki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autorka poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy. Nie ma w niej żadnych, zbędnych rozważań. Świadczy to też o dużej dyscyplinie autorki.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wytknięcie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowana dysertacja naukowa należy jednak do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych. W tym zakresie praca została napisana na dobrym poziomie. Czytałem ją z przyjemnością. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie powinny być dostrzeżone przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Pani magister Annie Czubilińskiej udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym 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 (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789) w zw. z art. 179 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r. poz. 1669). Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Anny Czubilińskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 29.05.2023 r.



dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM