

Białystok, dnia 21 lipca 2023 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Anny Czubilińskiej pt. „Pojęcie gospodarstwa rolnego jako instrument optymalizacji podatkowej”

1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze

Zaproponowany temat recenzowanej rozprawy jest bardzo intrygujący z naukowego punktu widzenia. Otóż Autorka formułując go w taki sposób stawia wprost tezę, że gospodarstwo rolne może być instrumentem optymalizacji podatkowej. Podkreślić jednak należy, że lektura pracy prowadzi do wniosku, iż w istocie nie o pojęcie gospodarstwa rolnego tutaj chodzi, lecz o preferencje podatkowe, które związane są z jego posiadaniem. Rozprawa odnosi się do problematyki wyjątkowego traktowania posiadaczy gospodarstw rolnych i działalności rolniczej jako takiej, w polskim systemie podatkowym, na co zresztą wskazano we Wstępie (s. 13). I tak sformułowany przedmiot rozprawy, ze względu na jego teoretyczne i praktyczne znaczenie, należy uznać za trafny. Problematyka ta wpisuje się w szersze zagadnienie opodatkowania działalności rolniczej, w tym podatkami dochodowymi i obrotowymi. Zauważyć jednak należy, że prawonopodatkowe skutki posiadania gospodarstwa rolnego nie były do tej pory przedmiotem zainteresowania literatury przedmiotu na poziomie opracowania o charakterze monograficznym. W tym zakresie w szeregu publikacji odnoszono się do poszczególnych preferencji podatkowych w określonych podatkach, a zatem

rozważania miały charakter dość szczegółowy, fragmentaryczny, związany ze stosowaniem konkretnych rozwiązań prawnych.

Poszukując we Wstępie do pracy jej podstawowych założeń badawczych stwierdzić należy, że Autorka wskazuje (s. 17), że 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. Jako główny cel rozprawy wskazano jednak (s. 18) odpowiedź na pytanie, czy stosowane przez podatników opisane w pracy działania, skutkujące obniżeniem obowiązku podatkowego lub jego wyłączeniem, stanowią optymalizację podatkową. Jak dalej podkreślono, jeśli tak, to jaki ma ona charakter, czyli czy jest to niedozwolona optymalizacja podatkowa, czy jednak wykorzystanie przepisów ustawy jest działaniem dozwolonym w myśl zasady, że podatnik nie ma obowiązku do dążenia do najwyższego opodatkowania na korzyść organu podatkowego.

Pomijając już pewne mankamenty teoretycznoprawne tak sformułowanego celu pracy (trudno mówić o obniżeniu obowiązku podatkowego, skoro ten jest nieskonkretyzowaną powinnością czy też korzyścią organu podatkowego, skoro podatek jest dochodem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), formułując cel pracy odwołano się do działań podatników. Tymczasem tytuł pracy wiąże pojęcie optymalizacji nie z takimi działaniami, a z pojęciem gospodarstwa rolnego.

Weryfikowaną w pracy tezę badawczą sformułowano w następujący sposób: 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. Jako drugą płaszczyznę rozważań wskazano definicję gospodarstwa rolnego i jej wpływ na inne regulacje podatkowe. Dodatkowo w wielu fragmentach Wstępu do rozprawy pojawia się ukierunkowanie prezentowanych zagadnień na podatek rolny.

Tak sformułowany cel pracy oraz teza badawcza pozostają jednak w pewnym rozdźwięku z jej treścią. Otóż, jak już wcześniej podniesiono, praca odnosi się do szeregu preferencji podatkowych, które są związane z posiadaniem gospodarstwa rolnego. Już analiza samego spisu treści pozwala stwierdzić, że nie ogranicza się ona do podatku rolnego, chociaż rozważania w tym zakresie stanowią istotną jej część. Jednak rozdział III wprost nawiązuje do takich podatków jak: od środków transportowych, do czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn, dochodowych, podatku od towarów i usług.

We Wstępie do rozprawy pojawiają się też dość ogólne rozważania w przedmiocie pojęcia „optymalizacja podatkowa”. Autorka już na samym początku pracy definiuje je jako podejmowanie przez jednostkę działań mających na celu uniknięcie zastosowania jakiegoś przepisu lub zmniejszenie zakresu jego oddziaływania, aby uzyskać ekonomicznie

uzasadniony efekt w zakresie własnych uprawnień i obowiązków podstawowych. Zatem optymalizacja jest skierowana przeciwko fiskalnej funkcji podatku. Jednak podatki realizują także funkcje pozafiskalne, w tym stymulacyjne. Klasycznym tego przykładem są ulgi i zwolnienia podatkowe. Czy zatem skorzystanie z tych preferencji może stanowić optymalizację podatkową? W mojej ocenie nie. Skorzystanie z przyznanej przez ustawodawcę preferencji podatkowej zasadniczo więc żadną optymalizacją nie jest. Natomiast nie można wykluczyć, że podatnik podejmuje pewne celowe działania, które czynią z niego beneficjenta tej preferencji, tak jak to ma miejsce na gruncie problematyki opisanej w pracy w odniesieniu do gospodarstwa rolnego. Zatem nabycie gospodarstwa rolnego może mieć cel taki oto, aby wprowadzić jego posiadacza w świat preferencji podatkowych, albowiem w polskim porządku prawnym faktycznie, jak założono w rozprawie, z posiadaniem takiego gospodarstwa wiążą się określone uprawnienia podatkowe. Jak się więc wydaje Autorka poszukuje wskazanej w tytule pracy optymalizacji podatkowej nie tyle w systemie opisanych preferencji podatkowych, ale w celowym działaniu podatnika, który nabywa gospodarstwo rolne wyłącznie lub głównie w celu ich uzyskania.

Dążąc do realizacji wskazanego we Wstępie celu pracy oraz weryfikacji przedstawionej tezy badawczej Autorka bazuje przede wszystkim na analizie regulacji prawnych oraz orzecznictwa. Jest to więc metoda badawcza charakterystyczna dla rozpraw z zakresu nauk prawnych. Dodatkowo jednak, i należy fakt ten podkreślić, w pracy wykorzystano badania ankietowe przeprowadzone w różnych kategoriach gmin. Ich zakres nie był może – ze względu na ostateczną liczbę uzyskanych ankiet – znaczący, ale warto było je odpowiednio wyeksponować. Tymczasem analiza uzyskanego materiału badawczego znalazła się dopiero we Wnioskach.

Reasumując, wybór tematu rozprawy należy uznać za trafny, chociaż jego sformułowanie w kontekście treści pracy, może budzić pewne zastrzeżenia. We Wstępie do rozprawy sformułowano cele badawcze, weryfikowaną tezę badawczą, jak i wskazano wykorzystane metody badawcze.

2. Struktura i aspekty formalne pracy

Praca składa się ze Wstępu oraz czterech rozdziałów. Kończą ją Wnioski, które jednak błędnie oznaczono jako rozdział V.

Pozytywnie należy ocenić przyjętą na potrzeby pracy konstrukcję rozdziałów, które rozpoczynają się wprowadzeniem (z wyjątkiem rozdziału I), a kończą podsumowaniem. Taki układ porządkuje tok rozważań i sprzyja jasności przekazu.

W pierwszej części pracy przedstawiono zagadnienia o zasadniczym znaczeniu z punktu prowadzonych rozważań. Mamy więc w rozdziale I odniesienie się do pojęcia gospodarstwa rolnego oraz pojęcia optymalizacji podatkowej. Autorka zrezygnowała jednak z kompleksowego przedstawienia pierwszego ze wskazanych pojęć, albowiem rozważania w tym zakresie umieściła również w rozdziale II. Zauważyć przy tym należy, że nie koncentrują się one wyłącznie na pojęciu gospodarstwa rolnego przyjmowanym na potrzeby podatku rolnego, ale odnoszą się również do cywilistycznego oraz unijnego ujęcia tego pojęcia. W mojej ocenie uzasadnione byłoby opisanie tych kwestii całościowo w rozdziale I. Dodatkowo, obok samego gospodarstwa rolnego, należałoby nakreślić kształtowanie się systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce ogóle. Miałoby to uzasadnienie biorąc pod uwagę opisywane preferencje w podatku rolnym oraz innych podatkach związane z posiadaniem gospodarstwa rolnego.

Trafnie pisząc o optymalizacji podatkowej Autorka ukazała istotę tego pojęcia nawiązując przy tym do działań, które mogą być z optymalizacją mylone, a więc uchylaniem się od opodatkowania, unikaniem opodatkowania, obejściem prawa podatkowego. Prowadzone w tym zakresie rozważania są merytorycznie poprawne i pozwalają wywieść, jakie rozumienie pojęcia „optymalizacja podatkowa” przyjęto na potrzeby dalszej części pracy. Jak wskazano (s. 67) jest to realizowanie przez podatnika jego prawa do wyboru sposobu działania, które pozwoli mu zrealizować zamierzenia na przykład w zakresie prawa cywilnego i jednocześnie będzie dla niego korzystne pod kątem obciążeń podatkowych.

Przedmiotem rozdziału II pracy są zagadnienia związane z optymalizacją w podatku rolnym. I jest to zasadnicza część rozprawy. Opisana materia została podzielona na część dotyczącą pojęcia gospodarstwa rolnego, wpływu tego pojęcia na elementy konstrukcyjne podatku rolnego oraz ulgi i zwolnienia w podatku rolnym. Należy jednak podkreślić, że ulgi i zwolnienia są traktowane jako element konstrukcji podatku, a zatem nic nie stało na przeszkodzie, aby opisać je w ramach części 2.

Rozdział III odnosi się do optymalizacji w innych przepisach prawa krajowego. Chodzi oczywiście o obniżenie lub uniknięcie podatku w związku z posiadaniem gospodarstwa rolnego. Autorka nawiązuje w tym zakresie nie tylko do rozwiązań ustaw regulujących podatki majątkowe, ale również dochodowe czy obrotowe.

Ostatni rozdział pracy przedstawia instrumenty ograniczające optymalizację podatkową, które mogą być wykorzystane na gruncie analizowanych uprzednio sytuacji faktycznych i prawnych. Autorka zwraca przy tym uwagę także na mechanizmy specyficzne dla podatków lokalnych, jakimi mogą być publiczne rejestry (ewidencja gruntów i budynków, księgi wieczyste).

Zaprezentowany układ pracy jest, z poczynionymi zastrzeżeniami, adekwatny do prowadzonych rozważań.

W sferze formalnej należy stwierdzić, że praca świadczy o tym, że jej Autorka opanowała warsztat pisarski. Napisana jest w sposób komunikatywny, pozwalający na zrozumienie często bardzo złożonych zagadnień. W wielu aspektach nawiązuje do kwestii praktycznych, co należy uznać za jej walor. Zdarzają się w opracowaniu błędy stylistyczne, czy literówki, ale ich ilość nie jest ponadstandardowa biorąc pod uwagę objętość opracowania.

Zwraca uwagę wykorzystana bogata literatura przedmiotu, a przede wszystkim bardzo liczne orzecznictwo sądów administracyjnych. Świadczy to o praktycznym aspekcie prowadzonych rozważań oraz znaczeniu jakie mogą mieć one właśnie na praktyki stosowania prawa podatkowego.

3. Uwagi szczegółowe

Recenzowana rozprawa odnosi się w wielu aspektach do praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego. I jest to jej niewątpliwa zaleta. Autorka po wprowadzeniu odnoszącym się do podstawowych pojęć wykorzystywanych na potrzeby rozprawy (gospodarstwo rolne, optymalizacja podatkowa), przechodzi do analizy poszczególnych zagadnień szczegółowych na gruncie podatku rolnego oraz innych podatków, dla których wymiaru lub poboru znaczenie ma posiadanie gospodarstwa rolnego.

Zasadnicza część pracy to problematyka powiązania posiadania gospodarstwa rolnego z preferencjami podatkowymi. W mojej jednak ocenie, tylko część z tych preferencji może być łączona z ewentualną optymalizacją podatkową. Odróżnić bowiem należy sytuacje, w których ustawodawca po prostu w sposób preferencyjny traktuje fakt posiadania gospodarstwa rolnego od tych, w których posiadanie gospodarstwa jest warunkiem uzyskania określonych preferencji. Przykładowo zwolnienie z podatku rolnego gruntów nabytych na powiększenie lub utworzenie gospodarstwa rolnego z optymalizacją podatkową, moim zdaniem, nie ma nic wspólnego. Podobnie rzecz się ma ze zwolnieniami w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn. Natomiast optymalizacja może być związana z nabyciem gospodarstwa rolnego np. po to, aby skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości dla budynków gospodarczych lub wyłączenia z opodatkowania podatkiem od środków transportowych naczep i przyczep, czy też uzyskać prawo do zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej.

W części pracy odnoszącej się do podatku rolnego założono, że celem wprowadzonej do ustawy regulującej to świadczenie definicji gospodarstwa rolnego było preferencyjne

opodatkowanie powierzchni użytków rolnych spełniających normę obszarową gospodarstwa rolnego, które to użytki teoretycznie umożliwiają prowadzenie produkcji rolnej. Autorka doszukuje się na tym tle możliwości optymalizacji podatkowej, gdy dany podmiot zawiera fikcyjną umowę użytkowania gruntów. Ponadto wskazuje, że optymalizacja w tym przypadku nie musi wiązać się z żadnymi dodatkowymi kosztami.

Mając na uwadze rozważania poczynione w rozdziale I pracy można mieć jednak istotne wątpliwości co do tego, czy tak ujęte działanie jest faktycznie optymalizacją. Fikcyjność umowy powoduje bowiem, że do wejścia w posiadanie gospodarstwa rolnego w ogóle nie dochodzi. Zatem trudno jest w tym przypadku mówić o nabyciu uprawnień podatkowych, które wiążą się z posiadaniem takiego gospodarstwa. Optymalizacja polega bowiem na działaniach legalnych, ukierunkowanych na osiągnięcie pewnych korzyści podatkowych. Zatem w analizowanym przypadku doszukiwać się jej należy w tym, że dany podmiot faktycznie wchodzi w posiadanie gospodarstwa rolnego nie po to, aby wykorzystywać dane grunty do prowadzenia działalności rolniczej, ale by uzyskać szeroki zakres preferencji podatkowych.

Odnosząc się z kolei do rozważań w zakresie samego pojęcia gospodarstwa rolnego Autorka w szerokim zakresie nawiązuje do roli w wymiarze podatków przypisanej ewidencji gruntów i budynków. Na tym tle prowadzone są interesujące rozważania odnoszące się do kwestii związania tym rejestrem organów podatkowych. Pojawia się jednak problem szerszej natury wynikający z tego, że zasady prowadzenia ewidencji reguluje stosowne rozporządzenie. To ten akt wykonawczy przesądza o przypisaniu danego gruntu do określonej kategorii ujawnionej w ewidencji. Na tym tle, zwłaszcza w kontekście orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. w sprawie SK 14/21, pojawia się zasadniczy problem. Otóż zgodnie z art. 84 i art. 217 Konstytucji nakładanie podatków oraz określenie ich przedmiotu musi nastąpić w ustawie. Przedmiotem podatku rolnego są zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.) użytki rolne. Jak zatem należy ocenić, z punktu widzenia konstytucyjnych standardów, sytuację, w której zmiana rozporządzenia do ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne może spowodować modyfikację zakresu opodatkowania? W pracy wskazano na przykład grunty pod rowami (W), które uznawane są za kategorię użytków rolnych, ale w praktyce poprzez zmianę rozporządzenia mogłyby być zaliczone do gruntów innych niż rolne, a w konsekwencji zostać objęte podatkiem od nieruchomości. Czy zatem taka konstrukcja przedmiotu opodatkowania podatkiem rolnym, ale i leśnym czy od nieruchomości, która opiera się na oznaczeniach w ewidencji gruntów i budynków, które mogą być modyfikowane aktem podustawowym, pozostaje, w ocenie Autorki, w zgodzie z powołanym art. 84, a zwłaszcza art. 217 Konstytucji?

Bardzo ciekawe i pogłębione są rozważania dotyczące wpływu definicji gospodarstwa rolnego na elementy konstrukcyjne podatku rolnego, w tym na ulgi i zwolnienia. Mamy w tym zakresie do czynienia z bardzo rzetelną analizą tych kwestii, co świadczy o dużej wiedzy Autorki. Jednak dobór analizowanych zagadnień nie jest konsekwentny, jeżeli podstawowym kryterium miało być tutaj gospodarstwo rolne. Zaprezentowane w tej części pracy rozważania odnoszące się do powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego, zajęcia i związania nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, ulgi inwestycyjnej, ulgi z tytułu kłeski żywiolowej, czy ulgi dla niskich klas użytków rolnych, nie są jednak charakterystyczne wyłącznie dla gospodarstw rolnych. Z kolei przedstawiona ulga żołnierska nie obowiązuje już od 2016 r. (co zauważa Autorka), podczas gdy we Wstępie do pracy wskazano 1 maja 2022 r. jako właściwy dla oceny prezentowanego w niej stanu prawnego. Pomimo tego regulacje te zostały omówione. Z drugiej strony zmiany stanu prawnego zaszły także w odniesieniu do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. Nowelizacja ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 208) w odniesieniu do podatku rolnego miała ten skutek, że nieaktualne są już rozważania dotyczące zawierania umów dzierżawy w celu uzyskania emerytury rolniczej. Tej, istotnej z punktu widzenia podmiotów podatku rolnego kwestii, w pracy już nie przedstawiono.

W kontekście wskazanych umów przenoszących obowiązek podatkowy trudno się też zgodzić z poglądem, wedle którego ich skuteczność od 31 lipca 2020 r. warunkowana jest potwierdzeniem ich zawarcia przez wójta właściwego ze względu na miejsce położenia przedmiotu dzierżawy. Nie wskazano podstawy prawnej takiego twierdzenia i w mojej ocenie, podstawa taka nie istnieje.

Posiadanie gospodarstwa rolnego wpływa nie tylko na obciążenia w podatku rolnym. Bardzo dobrze, że dostrzeżono tę kwestię w rozdziale III recenzowanej pracy. Zgodzić się należy z tezą, że łatwość nabycia statusu posiadacza gospodarstwa rolnego może motywować określone podmioty do podejmowania tego rodzaju działań, w celu uzyskania pewnych korzyści (np. nabycia uprawnienia do zwolnienia z podatku od nieruchomości dla budynków gospodarczych, czy też uprawnienia do zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej). Interesująca z teoretycznego i praktycznego punktu widzenia jest szczególnie instytucja zwrotu podatku akcyzowego. Pomimo nazwy ustawy, która ją reguluje, mamy tutaj do czynienia z formą dotowania producentów rolnych a nie z klasycznym zwrotem podatku akcyzowego, którego ciężar nabywcy oleju napędowego ponoszą jedynie w wymiarze ekonomicznym. Nie są oni bowiem podatnikami tego podatku. W tym kontekście warto byłoby w pracy odnieść się do specyfiki tej instytucji. Gdyby był to bowiem klasyczny zwrot podatku, to odbywałby się on w reżimie prawnym ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022



r. poz. 2651 ze zm.). Tymczasem tak nie jest. Jak więc ów zwrot ocenić z punktu widzenia takich instytucji prawa podatkowego jak zwrot podatku czy nadpłata podatku? Czy mieści się on w jednym z tych pojęć?

W ostatnim rozdziale pracy przedstawiono instrumenty ograniczające optymalizację podatkową. Wskazać jednak trzeba, mając na uwadze rozważania poczynione w rozdziale I, że należy odróżnić optymalizację podatkową od unikania opodatkowania czy uchylania się od opodatkowania. I tutaj w zakresie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, mówiąc kolokwialnie, stąpamy po cienkim lodzie. Skoro bowiem ustawodawca łączy określone preferencje z posiadaniem gospodarstwa rolnego, to jednak bardzo kontrowersyjna jest teza, że nabycie takiego gospodarstwa w celu uzyskania tych korzyści, może wiązać się z zastosowaniem klauzuli. Teoretycznie, można sobie taką sytuację wyobrazić, ale w praktyce, nie sędzę, aby w tych przypadkach klauzula mogła być stosowana. Przedstawiony w pracy przykład pozornego przeniesienia posiadania gruntu nie jest przy tym właściwy. Zastosowanie klauzuli wymaga bowiem faktycznego a nie pozornego dokonania określonej czynności, w warunkach wskazanych w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Podobną uwagę, co do teoretycznego jedynie zakresu rozważań, należy odnieść do przedstawionego w pracy mechanizmu raportowania o schematach podatkowych.

Z kolei wykorzystanie ewidencji gruntów i budynków oraz ksiąg wieczystych z pewnością sprzyja poprawnemu wymiarowi oraz poborowi podatków lokalnych, ale wątpię, czy ma coś wspólnego z przeciwdziałaniem optymalizacji podatkowej. W omawianym w pracy kontekście rejestry te pozwolą po prostu na zidentyfikowanie niektórych kategorii posiadaczy gospodarstwa rolnego, ale przy obecnej definicji tego pojęcia opartej na posiadaniu, nie dadzą w tym zakresie pełnego obrazu sytuacji.

Pracę kończą Wnioski, w których odniesiono się do wskazanych na wstępie opracowania celów. Autorka podkreśliła, że ustawodawca wprowadza korzystne z punktu widzenia posiadaczy gospodarstw rolnych rozwiązania. Jednocześnie funkcjonująca definicja gospodarstwa rolnego powoduje, że uzyskanie statusu posiadacza takiego gospodarstwa jest bardzo proste. Możliwe jest więc wykorzystanie takiej konstrukcji prawnej do optymalizacji podatkowej zwłaszcza, gdy podatnik posiadający takie gospodarstwo nie wykonuje działalności rolniczej. W tym zakresie Autorka jednak stawia nacisk nie na brzmienie obowiązującej regulacji prawnych, a na elementy celowościowe. Wskazuje więc, że gospodarstwo rolne powinno być związane z prowadzeniem działalności rolniczej. Przy braku takiego związku, w jej ocenie, za posiadaniem gospodarstwa rolnego mogą przemawiać względy fiskalne – uzyskanie określonych prawem ulg, zwolnień i zwrotów.

Celem wyeliminowania wskazanych mankamentów definicji gospodarstwa rolnego, które powodują, że jego nabycie może stanowić formę optymalizacji podatkowej, w pracy wskazano propozycje postulatów, które powinny być zrealizowane przez ustawodawcę. Z częścią z nich można się zgodzić, ale jednak część budzić może zastrzeżenia. Proponuje się bowiem zastąpienie posiadania gruntów prawem ich własności z uwzględnieniem jedynie posiadania zależnego wynikającego z odpłatnej umowy. Trudno jest jednak znaleźć argumenty przemawiające za uwzględnieniem wyłącznie takiego rodzaju posiadania. Nie obejmuje ono oczywistych, udokumentowanych nawet na piśmie, przypadków posiadania nieodpłatnego, a także np. posiadania samoistnego.

Dodatkowo proponuje się uwzględnienie w definicji gospodarstwa rolnego pewnych elementów wynikających z ujęcia tego pojęcia w prawie cywilnym, w tym elementu funkcjonalnego. Chyba jednak zbyt optymistycznie Autorka pracy ocenia skutki wprowadzenia tego rodzaju rozwiązania. Oczywiście kwestia ta byłaby przedmiotem oceny organów podatkowych, ale wygenerowałyby, w mojej ocenie, bardzo dużą ilość sporów. W miejsce być może utornej (bo nie uwzględniającej kwestii wykorzystywania faktycznego czy też potencjalnego gruntów gospodarstwa na potrzeby działalności rolniczej), ale jednak dość jednoznacznej interpretacyjnie definicji, wprowadzona zostałaby taka, która sama w sobie byłaby przyczyną licznych polemik.

Również postulat podniesienia poziomu normy obszarowej gospodarstwa rolnego do 2 ha nie został dostatecznie uzasadniony. Trudno powiedzieć, z czego wynika właśnie takie założenie, a nie na 5 czy 10 ha?

Niekonsekwentnie także podchodzi Doktoranta do kwestii znaczenia dla wymiaru podatków lokalnych ewidencji gruntów i budynków. Z jednej strony słusznie bowiem zauważa, że związanie danymi wynikającymi z tego rejestru nie pozwala na swobodę i subiektywizm organu podatkowego. Odmawia więc możliwości podważenia wykazanej w ewidencji klasy użytku. Zaraz potem jednak stwierdza, że dane z ewidencji mogą być pominięte, gdyby np. na gruntach innych niż rolne prowadzona była działalność rolnicza. Stwierdzenie, że „organ podatkowy może przecież udać się na nieruchomości i w sposób rzetelny ustalić, jak jest wykorzystywany grunt”, burzy podstawową funkcję ewidencji jaką przyznaje jej art. 21 ust. 1 Prawa geodezyjnego i kartograficznego.

Końcowo także wskazuje się na konieczność powiązania definicji gospodarstwa rolnego jedynie z gruntami, które są faktycznie wykorzystywane do działalności rolniczej (za oczywistą omyłkę uznaję wskazanie, że chodzi o działalność gospodarczą). W istocie więc Autorka proponuje objęcie tą definicją jedynie gruntów zajętych na działalność rolniczą, co w praktyce spowodowałoby, że typowe grunty rolne czasowo nie wykorzystywane do tej działalności (np. odłogowane), nie wchodziłyby do gospodarstwa rolnego.

Zatem sformułowane postulaty co do pojęcia gospodarstwa rolnego nie w każdym przypadku wydają się zasadne i jak słusznie zauważa sama Autorka, mają charakter rewolucyjny. Może więc należałoby rozważyć wariant ewolucyjny i dodatkowo odnieść się do samej konstrukcji opisanych w pracy preferencji podatkowych, pojęcia podatnika podatku rolnego, czy też działalności rolniczej.

4. Podsumowanie

Przedmiot recenzowanej rozprawy wymagał od jej Autorki pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, a w pewnym zakresie również z innych gałęzi prawa (np. prawa cywilnego). Nie ulega wątpliwości, że mgr Anna Czubińska wykazała się w tym zakresie zarówno wiedzą teoretyczną, jak i praktyczną. Pomimo pewnych sformułowanych w recenzji krytycznych uwag, można przyjąć, że cel pracy został zrealizowany. Z pewnością rozprawa pozwala stwierdzić, że posiadanie gospodarstwa rolnego wiąże się z wieloma preferencjami o charakterze podatkowym. Taki stan rzeczy może być niekiedy jedynym przyczynkiem do wejścia w posiadanie tegoż gospodarstwa, w czym Autorka upatruje potencjalnej optymalizacji podatkowej. Ten aspekt rozważań ma bez wątpienia charakter twórczy i oryginalny, co pozwala stwierdzić, że opracowanie stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego.

W konkluzji stwierdzić więc należy, iż rozprawa doktorska mgr Anny Czubińskiej 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 jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) w związku z art. 179 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669 ze zm.), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pani mgr Anny Czubińskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.


prof. dr hab. Rafał Dowgier