

Białystok, dnia 5 stycznia 2026 r.

dr hab. Jerzy Bieluk, prof. UwB
Uniwersytet w Białymstoku

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie
działalności rolniczej podatkiem VAT”
(Katowice 2025, ok. 296 s. maszynopisu)
przygotowanej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w
Katowicach
pod kierunkiem dr hab. prof. UŚ Doroty Łobos-Kotowskiej**

Pismem z dnia 5 listopada 2025 r. zostałem poinformowany o powołaniu mnie przez Radę Naukową Instytutu Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach do pełnienia funkcji recenzenta w przewodzie doktorskim mgr Grzegorza Zębika. Zgodnie z art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce – rozprawa doktorska powinna prezentować ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie oraz jego umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a jej przedmiotem musi być oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub inne oryginalne osiągnięcie w rozumieniu tego przepisu.

Przedmiotem niniejszej recenzji jest rozprawa doktorska mgr Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT”, poświęcona analizie modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług w prawie polskim na tle regulacji i praktyki obowiązującej w Unii Europejskiej.

I. Uwagi wstępne

Przedłożona do oceny rozprawa doktorska magistra Grzegorza Zębika stanowi ambitne i wielopłaszczyznowe studium poświęcone jednemu z najbardziej skomplikowanych obszarów polskiego oraz europejskiego prawa podatkowego. Zgodnie z art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, zadaniem niniejszej recenzji jest ocena, czy przedłożone dzieło prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie nauki prawne, umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej oraz czy stanowi ono oryginalne rozwiązanie istotnego problemu naukowego, ze szczególnym uwzględnieniem jego znaczenia dla praktyki gospodarczej i społecznej.

Tematyka opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług (VAT) jest

zagadnieniem o kluczowym znaczeniu nie tylko z perspektywy fiskalnej, ale również strategicznej dla bezpieczeństwa żywnościowego państwa oraz stabilności ekonomicznej sektora rolnego, który w Polsce obejmuje około 1,3 miliona podmiotów. Autor podjął się zadania trudnego, wymagającego połączenia głębokiej analizy dogmatyczno-prawnej z szerokim kontekstem historycznym, prawnoporównawczym oraz ekonomicznym, co w literaturze prawniczej zdarza się rzadko. Wybór tematu pracy zasługuje więc na wysoką ocenę. Rozprawa wpisuje się w nurt badań nad modernizacją systemu podatkowego, szukając równowagi między wymogami neutralności fiskalnej, a specyficznymi uwarunkowaniami produkcji rolnej.

II. Wybór problemu naukowego

Temat recenzowanej rozprawy należy ocenić jako w pełni uzasadniony i bardzo aktualny. Autor zajmuje się jednym z najbardziej złożonych i dyskutowanych obszarów współczesnego prawa podatkowego – sposobem włączenia działalności rolniczej do systemu VAT przy jednoczesnym poszanowaniu zasady neutralności podatku i specyfiki sektora rolnego. Szczególnym przedmiotem analizy jest polski system ryczałtowanego zwrotu podatku dla rolników ryczałtowych oraz alternatywa w postaci powszechnego opodatkowania na zasadach ogólnych.

Autor jasno formułuje cele rozprawy, wskazując na zamiar:

- 1) zrekonstruowania konstrukcji prawnej opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT w prawie polskim i unijnym,
- 2) oceny zgodności polskich rozwiązań – w szczególności systemu ryczałtowego – z dyrektywą 2006/112/WE,
- 3) identyfikacji wad i zalet poszczególnych modeli (ryczałt vs zasady ogólne),
- 4) zaprojektowania modelu opodatkowania działalności rolniczej najbardziej adekwatnego do specyfiki polskiego rolnictwa i wymogów prawa UE.

Tak zdefiniowany problem badawczy należy uznać za trafny i ważny zarówno z perspektywy teorii prawa podatkowego, jak i praktyki gospodarczej oraz polityki rolnej UE.

III. Konstrukcja pracy

Konstrukcja recenzowanej rozprawy jest przejrzysta, logiczna i w pełni podporządkowana realizacji postawionego celu badawczego. Praca składa się z siedmiu rozdziałów, które prowadzą czytelnika od ogólnych założeń teoretycznych i historycznych podatku VAT, przez analizę unijnego dorobku prawnego i modeli zagranicznych, aż do szczegółowej oceny polskich regulacji i propozycji autorskiego modelu docelowego.

Rozdział pierwszy, poświęcony ogólnej charakterystyce podatku VAT, stanowi solidny fundament teoretyczny pracy. Autor wykazuje się w nim biegłością w operowaniu kategoriami prawno-podatkowymi, analizując genezę podatków obrotowych od starożytności, przez koncepcje Carla Friedricha von Siemens, aż po współczesne konstrukcje wielofazowego podatku netto. Szczególnie cenne są rozważania dotyczące technicznych aspektów zwolnień podatkowych, które autor słusznie identyfikuje jako źródło potencjalnych zaburzeń neutralności i kumulacji ciężaru fiskalnego. Przejście do drugiego rozdziału, traktującego o harmonizacji VAT w Unii

Europejskiej, pozwala autorowi na osadzenie polskich problemów w szerszym kontekście wspólnotowym. Analiza ewolucji przepisów od Drugiej Dyrektywy, przez Szóstą Dyrektywę, aż po Dyrektywę 2006/112/WE, pokazuje, że autor doskonale rozumie hierarchię źródeł prawa i wpływ regulacji unijnych na swobodę legislacyjną państw członkowskich.

Rozdział III ma charakter prawnoporównawczy i prezentuje różne modele opodatkowania rolnictwa w wybranych państwach członkowskich (Włochy, Francja, Irlandia, Czechy, Dania, Holandia). Rozdział IV zawiera analizę historii i specyfiki polskiego rolnictwa oraz wpływ tych uwarunkowań na kształtowanie legislacji podatkowej po 1989 r. i po akcesji do UE. Rozdział V szczegółowo omawia konstrukcję zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym, w tym definicje rolnika, produktów rolnych, usług rolniczych, gospodarstwa rolnego, leśnego i rybackiego, stawkę ryczałtu, fakturę VAT RR i obowiązki nabywcy. Rozdział VI dotyczy zasad ogólnego opodatkowania działalności rolniczej (rejestracja, fakturowanie, deklaracje, ewidencja, prawo do odliczenia i zwrotu, możliwość łączenia statusu rolnika ryczałtowego i czynnego podatnika VAT). Rozdział VII zawiera modelowe ujęcie konstrukcji opodatkowania działalności rolniczej, zestawienie argumentów za likwidacją i utrzymaniem systemu ryczałtowego oraz rozważania o stawkach VAT, w tym o stawce zryczałtowanego zwrotu. Taki układ pracy należy ocenić pozytywnie – jest logiczny, a kolejne rozdziały prowadzą od podstaw teoretycznych, przez analizę unijną i porównawczą, do szczegółowego omówienia polskich rozwiązań oraz wniosków *de lege ferenda*.

IV. Ocena metod badawczych

Autor wykorzystuje główne metody właściwe dla nauk prawnych: metodę dogmatyczno-prawną (analiza przepisów u.p.o.t.u., dyrektywy 2006/112/WE, aktów towarzyszących), metodę historyczno-prawną (rekonstrukcja rozwoju regulacji VAT i opodatkowania rolnictwa po 1989 r.) oraz metodę prawnoporównawczą (modele w państwach UE). Uzupełniając Autor sięga do danych statystycznych (GUS, Eurostat) oraz orzecznictwa TSUE i sądów administracyjnych, co wzmacnia praktyczny wymiar pracy.

Doktorant wykazał się biegłością w stosowaniu zróżnicowanego instrumentarium badawczego, co świadczy o jego dojrzałości naukowej. Podstawową metodą wykorzystaną w pracy jest metoda dogmatyczno-prawna, służąca wnikliwej analizie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektyw unijnych. Autor nie ogranicza się jednak do suchej egzegezy tekstu prawnego, lecz umiejętnie łączy ją z analizą orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Mocną stroną pracy jest zastosowanie metody prawnoporównawczej, która pozwoliła na zestawienie modelu polskiego z rozwiązaniami funkcjonującymi we Włoszech, Francji, Irlandii, Czechach, Danii i Holandii. Taka perspektywa umożliwiła autorowi wyciągnięcie wniosków o charakterze uniwersalnym i wskazanie na błędy, których polski ustawodawca mógł uniknąć, czerpiąc z doświadczeń innych państw. Uzupełniając wykorzystaną metodę historyczno-prawną pozwoliła na rekonstrukcję ewolucji opodatkowania rolnictwa po 1989 roku, co jest kluczowe dla zrozumienia genezy obecnego stanu prawnego. Autor sprawnie operuje również elementami analizy ekonomicznej i socjologicznej, wykorzystując dane statystyczne GUS i Eurostatu do wykazania anachronizmu obecnych założeń systemowych. Zastosowanie tak szerokiego wachlarza metod pozwala na wielowymiarowe ujęcie problemu i podnosi rangę naukową przeprowadzonych badań.

V. Wykorzystana literatura

Wykaz źródeł wykorzystanych przez Grzegorza Zębika jest w pełni reprezentatywny dla podjętej tematyki. Bibliografia obejmuje ponad 200 pozycji literatury przedmiotu, w tym klasyczne dzieła z zakresu prawa finansowego i podatkowego, monografie poświęcone specyfice prawa rolnego oraz liczne artykuły naukowe i głosy do orzeczeń.

Na szczególną pochwałę zasługuje obszerność i jakość aparatu krytycznego w postaci przypisów. Kandydat wykazał się również niezłą orientacją w literaturze zagranicznej, co pozwoliło na rzetelne opracowanie rozdziału prawnoporównawczego.

Wykaz orzecznictwa, obejmujący kilkadziesiąt kluczowych wyroków TSUE, NSA oraz WSA, dowodzi, że autor potrafi łączyć teoretyczne rozważania z praktyką stosowania prawa, co w dyscyplinie nauki prawne jest wartością nadrzędną.

VI. Ocena formalnej strony pracy

Pod względem warsztatu naukowego rozprawa Grzegorza Zębika prezentuje wysoki poziom i nie budzi poważnych zastrzeżeń formalnych. Autor posługuje się precyzyjnym, poprawnym językiem prawniczym, wykazując się dużą dbałością o kulturę słowa i klarowność wyводу. Układ graficzny pracy, struktura rozdziałów oraz sposób cytowania są zgodne z przyjętymi standardami akademickimi i wymogami wydawniczymi. Autor wykazał się dużą dyscypliną intelektualną, unikając dygresji i konsekwentnie dowodząc postawionych tez. Wszystkie cele badawcze wyznaczone we wstępie zostały zrealizowane, a odpowiedzi na pytania badawcze są wyczerpujące i poparte rzetelną analizą merytoryczną. Praca jest staranna pod względem redakcyjnym, co dodatkowo podnosi jej walory estetyczne i ułatwia lekturę.

Jednak kilka niedociągnięć z formalnej strony pracy wymaga wskazania. Autor dopuścił się kilku błędów w rozwinięciu skrótów, czy przywołaniu nazw, tj.: Autor rozwija skrót „NSA” jako „Najwyższy Sąd Administracyjny” zamiast poprawnego „Naczelny Sąd Administracyjny”; Skrót OECD rozwinięto jako „Organisation for Economic Cooperation and Developmen” (brak końcowego „t”); Skrót KSeF rozwinięto jako „Krajowy System eFaktur” zamiast „Krajowy System e-Faktur”. Do tego zdarzały się błędy gramatyczne i interpunkcyjne, czy też literówki w spisie treści i nagłówkach podrozdziałów występują błędy, takie jak „Świadczenie usługi rolniczych” zamiast „usług” oraz brak spacji w oznaczeniach typu „2.1.Argumenty...”.

VII. Strona merytoryczna rozprawy

Analiza merytoryczna poszczególnych rozdziałów pozwala na sformułowanie wysokiej oceny wkładu naukowego Doktoranta. W rozdziale pierwszym Autor buduje narrację wokół zasady neutralności podatku VAT, słusznie wskazując, że w sektorze rolniczym zasada ta jest systemowo naruszana przez konstrukcję zwolnienia dla rolników ryczałtowych.

Ekonomiczna analiza skutków normy prawnej jest jednym z najcenniejszych elementów pracy, pokazującym, że Autor rozumie prawo jako instrument kształtowania rzeczywistości gospodarczej. Mocną stroną pracy jest rozdział trzeci, w którym Doktorant przeprowadza analizę prawnoporównawczą modeli opodatkowania rolnictwa w UE. Autor punktuje wady modelu włoskiego i francuskiego, zauważając skomplikowanie stawek rekompensaty, co kontrastuje z

modelem duńskim i holenderskim, opartym na przejrzystości i pełnej neutralności. Taka metoda badawcza pozwala na wyciągnięcie wniosków o charakterze uniwersalnym i stanowi doskonały punkt wyjścia do oceny specyfiki polskiej.

W rozdziale czwartym doktorant podejmuje się rekonstrukcji historycznego kształtowania się polskiego modelu po 1989 roku. Jest to analiza wnikliwa, pokazująca ewolucję od całkowitego zwolnienia przedmiotowego do obecnego systemu ryczałtowego. Kluczowym wkładem naukowym tej części pracy jest wykazanie, że uwarunkowania społeczne uległy radykalnej zmianie – polski rolnik w XXI wieku jest osobą znacznie lepiej wykształconą i sprawniej poruszającą się w procedurach administracyjnych, co podważa fundamenty trwania przy anachronicznym ryczałcie.

Piąty i szósty rozdział rozprawy obejmują szczegółową analizę dogmatyczną obecnych uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług. Autor identyfikuje w nich szereg błędów legislacyjnych i nieścisłości interpretacyjnych. Za trafną należy uznać krytykę definicji rolnika ryczałtowego, w której Autor dostrzega błąd logiczny typu *idem per idem*, polegający na definiowaniu statusu podatnika przez samo korzystanie ze zwolnienia. Doktorant analizuje również mechanizm faktury VAT RR, wskazując na ryzyko „przechwytywania” zryczałtowanego zwrotu przez nabywców produktów rolnych. Autor wykazuje, że w takim układzie funkcja neutralności podatku zostaje wypaczona, a system staje się ukrytym benefitem dla podmiotów skupujących produkty rolne.

Analiza problematyki łączenia statusu rolnika ryczałtowego i czynnego podatnika VAT w rozdziale szóstym jest dowodem na biegłość Autora w rozwiązywaniu skomplikowanych zagadnień praktycznych. Autor słusznie argumentuje, że postępująca cyfryzacja administracji skarbowej (JPK, KSeF) drastycznie obniżyła koszty poboru podatku, co usuwa jedną z głównych barier powszechnego opodatkowania rolnictwa.

Kulminacyjnym punktem dysertacji jest rozdział siódmy, w którym Doktorant przedstawia autorską koncepcję reformy systemu. Autor proponuje model „powszechnego opodatkowania na zasadach ogólnych”, opartego na założeniu, że ryczałt powinien być stopniowo wygaszany poprzez wprowadzanie i systematyczne obniżanie progów obrotowych. Jest to propozycja racjonalna, pozwalająca na uniknięcie szoku ekonomicznego i dająca rolnikom czas na adaptację.

Interesującym, choć zdecydowanie dyskusyjnym elementem tego modelu jest propozycja zastosowania stawki 0% jako rozwiązania przejściowego. Autor uzasadnia, że stawka zerowa pozwala na zachowanie pełnej neutralności (odliczenie VAT od nakładów inwestycyjnych) bez jednoczesnego podnoszenia cen żywności dla konsumentów końcowych. Choć wiąże się to z obciążeniem dla budżetu, Autor argumentuje, że w długim okresie przyczyni się to do zwiększenia konkurencyjności i modernizacji polskiego rolnictwa.

Celem recenzji jest jednak również wskazanie elementów, które mogą budzić wątpliwości, które są dyskusyjne, wymagają przemyślenia. Autor trafnie diagnozuje wadliwość definicji „rolnika ryczałtowego”, opartej na odsyłaniu do zwolnienia przysługującego „rolnikowi ryczałtowemu”, co stanowi klasyczny przykład błędnego koła definicyjnego. Autor w rozdziale V analizuje konstrukcję prawną tego statusu i słusznie wykazuje, że polski ustawodawca definiuje status podatnika poprzez samo korzystanie ze zwolnienia. W praktyce oznacza to, że rolnikiem ryczałtowym jest ten, kto korzysta ze zwolnienia, a ze zwolnienia korzysta ten, kto jest rolnikiem ryczałtowym. Taka konstrukcja uniemożliwia precyzyjne określenie cech podmiotowych uprawniających do wejścia w system ryczałtowy przed zaistnieniem faktu zwolnienia

Jednocześnie proponowane postulaty *de lege ferenda* w tym zakresie mogłyby być bardziej precyzyjne i zawierać konkretny projekt nowego brzmienia przepisu, aby rzeczywiście przezwyciężyć wskazany problem. Definicja powinna opierać się na kryteriach obiektywnych, takich jak wielkość obrotu czy charakter prowadzonej działalności, a nie na skutku podatkowym. Brak takiej propozycji osłabia nieco siłę rażenia przeprowadzonej krytyki dogmatycznej.

Autor trafnie identyfikuje lukę implementacyjną polegającą na braku możliwości uzyskania zryczałtowanej rekompensaty w przypadku określonych dostaw transgranicznych, jednak poprzestaje na jej opisie, nie przedstawiając precyzyjnej propozycji zmian legislacyjnych (np. doprecyzowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego uprawnienia do rekompensaty ani mechanizmu jej rozliczania w transakcjach wewnątrzwspólnotowych). W części poświęconej modelom alternatywnym – w szczególności potencjalnemu zastosowaniu stawki 0% na żywność z prawem do odliczenia – wskazane byłoby nie tylko zarysowanie samej koncepcji, lecz także pogłębione porównanie z rozwiązaniami przyjmowanymi w innych państwach członkowskich (zakres przedmiotowy, warunki stosowania, wpływ na poziom zwrotów VAT i na neutralność systemu), co pozwoliłoby lepiej ocenić realność i konsekwencje proponowanych kierunków zmian

„Zasadna jest ogólna konstatacja Autora o arbitralności i faktycznym „zamrożeniu” stawki zryczałtowanego zwrotu na poziomie 7%. Pewne wątpliwości budzi natomiast sugerowane powiązanie utrzymania tej stawki z wydatkami na obronność: w przeciwieństwie do podwyższonych stawek 23% i 8% brak tu jednoznacznego, normatywnego mechanizmu sprzężenia, można więc co najwyżej mówić o pośrednim tle fiskalnym, a nie o wprost skonstruowanym związku prawnym. Zgodnie z art. 298 Dyrektywy 2006/112/WE stawki zryczałtowanej rekompensaty dla rolników powinny być ustalane przede wszystkim w oparciu o dane makroekonomiczne dotyczące rolników ryczałtowych z ostatnich trzech lat, tak aby odzwierciedlały rzeczywisty poziom obciążenia VAT w ich kosztach; fragment zdaje się jednak odczytywać ten wymóg w sposób nadmiernie „mechaniczny”, pomijając pewien – choć ograniczony – margines decyzyjny państw członkowskich w kształtowaniu polityki podatkowej. Na tym tle wykorzystywanie tej stawki (oraz konstrukcji systemu ryczałtowego) jako narzędzia realizacji szerszych celów budżetowych, w tym związanych z finansowaniem wydatków obronnych, pozostaje wysoce dyskusyjne dogmatycznie, choć częściowo zrozumiałe z perspektywy polityki fiskalnej.

W rozdziale VII autor rozważa wprowadzenie stawki zerowej w rolnictwie. Analiza ta jest poprawna merytorycznie w zakresie wykazania, że stawka 0% zapewnia pełną neutralność i eliminuje problem „tax sticking” (zalegania podatku). Niemniej jednak Autor w niedostatecznym stopniu odniósł się do realiów budżetowych i skali zwrotów podatku, które generowałyby powszechna stawka 0% przy jednoczesnej likwidacji ryczałtu. Choć autor zauważa, że stawka 0% jest formą „pełnego zwolnienia”, zabrakło pogłębionej symulacji wpływu tego rozwiązania na płynność finansową mniejszych gospodarstw, które musiałyby czekać na zwrot podatku z urzędu zamiast otrzymywać go natychmiast od nabywcy.

W ostatnim rozdziale Autor podejmuje próbę zaprojektowania optymalnego modelu opodatkowania. Jest to część najbardziej twórcza, ale jednocześnie budząca najwięcej wątpliwości. Autor opowiada się za docelową likwidacją systemu ryczałtowego na rzecz powszechnego opodatkowania na zasadach ogólnych. Uzasadnia to potrzebą pełnej neutralności fiskalnej, która w nowoczesnym, kapitałochłonnym rolnictwie jest warunkiem konkurencyjności. Autor z jednej strony argumentuje za prostotą systemu, a z drugiej – rozważając stawkę 0% – wprowadza mechanizm wymagający niezwykle skrupulatnej ewidencji i generujący ogromne

obciążenia dla aparatu skarbowego. W pracy zabrakło rzetelnej analizy „kosztów przejścia”. Odejście od ryczału dla 1,3 miliona podmiotów to operacja o charakterze dużej reformy administracyjnej. Autor stosunkowo pobieżnie przechodzi nad problemem gotowości Krajowej Administracji Skarbowej do obsługi tak dużej rzeszy małych podatników, którzy po raz pierwszy zetkną się z obowiązkiem składania JPK_VAT.

Mimo tych uwag, niekiedy polemicznych wobec poglądów Autora, praca zasługuje na wysoką pozytywną ocenę.

IX. Wnioski końcowe

Podsumowując z pełnym przekonaniem stwierdzam, że rozprawa doktorska magistra Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT” stanowi oryginalne rozwiązanie istotnego problemu naukowego i spełnia z nawiązką ustawowe wymagania stawiane pracom doktorskim. Autor udowodnił, że posiada gruntowną wiedzę teoretyczną oraz umiejętność samodzielnego przeprowadzania złożonych badań naukowych na styku prawa, ekonomii i polityki społecznej. Jego praca wypełnia istotną lukę w polskiej literaturze prawniczej, dostarczając rzetelnych argumentów do szerokiej dyskusji nad przyszłym kształtem systemu podatkowego.

Praca ta posiada wysokie walory praktyczne i może stać się cenną podstawą do prac legislacyjnych nad nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług. Kandydat wykazał się pasją badawczą, rzetelnością warsztatową oraz odwagą w formułowaniu samodzielných sądów, co w pełni uzasadnia nadanie mu stopnia naukowego.

W związku z powyższym, oceniam recenzowaną rozprawę pozytywnie i stwierdzam, że przedłożona do recenzji praca może stanowić podstawę dalszych stadiów przewodu doktorskiego. Jednocześnie wnoszę do Rady Naukowej o dopuszczenie magistra Grzegorza Zębika do publicznej obrony pracy doktorskiej.