

Poznań, 11 stycznia 2026 r.

Prof. UAM dr hab. Katarzyna Leśkiewicz
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
Zakład Prawa Rolnego Żywnościowego i Ochrony Środowiska
Wydział Prawa i Administracji

RECENZJA
rozprawy doktorskiej mgr Grzegorza Zębika
pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT”, Katowice 2025

Uchwałą z dnia 28.10.2025 r. Rada Naukowa Instytutu Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach została wyznaczona na recenzentkę rozprawy doktorskiej mgr Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT”, Katowice 2025.

Oceniana praca w mojej opinii spełnia wymogi ustawowe stawiane rozprawom doktorskim przewidzianym w art. 187 ustawy z dnia 29 lipca 2023 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2024, poz. 1571 ze zm.), albowiem prezentuje ona ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne, wykazuje umiejętność samodzielnego prowadzenia przez Pana mgr Grzegorza Zębika pracy naukowej, stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego.

Dlatego wnioskuję o dopuszczenie mgr Grzegorza Zębika do kolejnych etapów postępowania w przewodzie doktorskim. Moje stanowisko opieram na wyrażonej poniżej pozytywnej ocenie wyboru tematu pracy, merytorycznej ocenie rozważań, w tym określenia i realizacji celów badawczych, wniosków z analizy prawa, stanowisk doktryny i orzecznictwa, a także wniosków *de lege ferenda*.

1. Wybór tematu pracy.

Autor uzasadnia wybór tematu pracy, wskazując m.in., że od implementacji wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników do krajowego porządku prawnego minęło już 25 lat, w trakcie których nie doszło do zasadniczej zmiany podstaw polskiego modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, co jest trafnym spostrzeżeniem. Słusznie Autor podnosi, że „zarówno

sektor rolny, jak i cała gospodarka w Polsce uległy w tym czasie daleko idącym przeobrażeniom. Zmiany te skłaniają Autora do ponownej analizy obowiązujących regulacji i oceny, czy obecny system odpowiada współczesnym potrzebom rolnictwa i gospodarczym celom podatku od wartości dodanej” (s. 9 akapit drugi). Ponadto brakuje opracowania naukowego we wskazanym zakresie, poza komentarzowymi i innymi wskazanymi w pracy.

Otóż racją jest, że tak w rolnictwie, jak i innych sektorach gospodarki od momentu akcesji Polski do Unii Europejskiej zaszły zmiany. Trafnie Autor zauważa, że *„szczególnie ważne jest rolnictwo, które w perspektywie unijnej traktowane jest jako sektor strategiczny. Z jednej strony, rozwój rolnictwa jest warunkiem niezbędnym dla zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego, rozumianego jako niezależność od importu z zewnątrz i utrzymanie podstawowego poziomu samowystarczalności.”* (s. 8).

Uważam, że temat rozprawy zasługuje na opracowanie naukowe tak ze względów społeczno-gospodarczych, jak i poznawczych. Nie ulega wątpliwości, że opodatkowanie działalności rolniczej stanowi zagadnienie społecznie doniosłe. Wybór tematu pracy należy uznać za trafny, a uzasadnienie wyboru przedstawione przez Autora za przekonujące.

2. Układ i podział treści pracy na rozdziały, metody pracy, język pracy, źródła.

Autor dokonał podzielił pracę na siedem rozdziałów oraz wstęp i wnioski. Wstęp stanowi wprowadzenie zawierające określenie przedmiotu badań, cele badawcze, stan badań, metody badawcze. Rozdział pierwszy jest prezentacją charakterystyki podatku VAT w świetle uregulowań prawnych, która wprowadza czytelnika w sferę podatków pośrednich, ich rodzajów, podziałów i zasad stosowania.

Rozdział drugi dotyczy opodatkowania działalności rolniczej w UE i słusznie zaczyna się od zagadnienia harmonizacji prawa we wskazanym zakresie, genezy regulacji, a zwłaszcza wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników. W tym rozdziale Autor ustala m.in., że model zryczałtowanego zwrotu podatku występujący w Polsce jest determinowany przepisami unijnymi.

W kolejnym rozdziale pracy - trzecim rozważania koncentrują się na modelach opodatkowania działalności rolniczej w krajach unijnych, w ramach których funkcją zasady ogólne tak dla działalności rolniczej jak i innej, a także szczególne rozwiązanie w postaci zwolnienia działalności rolniczej z VAT. Harmonizacja prawa unijnego w sferze podatku VAT musi być konfrontowana ze zróżnicowaniem rolnictwa w poszczególnych krajach UE. Autor uwypukla ten aspekt w rozdziale II punkt 3, dostrzegając m.in. *„różne struktury agrarne”*, (s.102), a także *„wysoką produktywność”* rolnictwa europejskiego (s. 103). Zauważa On także fakt, że w UE dominują gospodarstwa rodzinne. Jak się okazuje, podejścia państw członkowskich do opodatkowania działalności rolniczej są zróżnicowane.

W rozdziale trzecim pracy Autor wyróżnia kraje, które stosują pełne opodatkowanie rolnictwa, tzn. nie stosują zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników, lecz ogólne zasady opodatkowania VAT (np. Bułgaria, Rumunia, Czechy, Słowacja, Estonia, Chorwacja, Malta, Dania, Finlandia, Szwecja). Autor ustalił, że systemy podatkowe różnych krajów członkowskich pozostają, mimo harmonizacji prawa, odmienne. Unia Europejska wskazuje cele, a państwa członkowskie mają swobodę w wyborze sposobu ich realizacji. Najczęściej w krajach Unii stosuje się model zwolnienia rolnictwa z podatku z możliwością korzystania przez rolników ze zryczałtowanego zwrotu VAT. Autor ocenia, że model ten wspiera lepiej małe gospodarstwa i jest zasadny tam, gdzie opodatkowanie na zasadach ogólnych byłoby utrudnione. Nie oznacza to, że rozwiązania te stosowane są jedynie w krajach o niskim stopniu rozwoju gospodarstw, ale także w krajach o dobrze rozwiniętych gospodarstwach. Model ogólnych zasad sprzyja inwestycjom tam, gdzie wydatki są wysokie, jest atrakcyjny dla dużych, dochodowych gospodarstw.

Rozdział czwarty zatytułowany został następująco: *„Kształtowanie się konstrukcji opodatkowania działalności rolniczej a specyfika polskiego rolnictwa”*. Rozdział ten koresponduje z celami badawczymi. Ocena adekwatności zasad opodatkowania działalności rolniczej w Polsce do potrzeb i uwarunkowań polskiego rolnictwa nie byłaby możliwa bez rozważania owej *„specyfiki polskiego rolnictwa”*. W szczególności po akcesji Polski do Unii Europejskiej sytuacja rolników uległa zmianie, w tym za sprawą unijnego wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej, wzrosła powierzchnia gospodarstw. Opodatkowanie rolnictwa w sposób ogólny podatkiem VAT nie było właściwe przed akcesją, pomysł wprowadzenia ryczałtowego zwrotu podatku VAT Autor ocenił jako pozytywny (s. 147). Od tego czasu sytuacja rolników polepszyła się, wzrósł towarowy charakter produkcji, ale nadal utrzymuje się pewne rozdrobnienie struktury agrarnej (s. 148).

Rozdział piąty dotyczy zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym. Funkcją podatków jest funkcja fiskalna, ale powinny one także realizować cele gospodarcze służące rozwojowi i dobrobytowi społecznemu. Jak wskazuje Autor, jego podstawowym celem powinna być *„generacja dochodów”* (s. 150). Podatek VAT nie służy jednak wpływaniu na zachowania społeczne. Zasadnicza różnica między zryczałtowanym zwrotem podatku a zasadami ogólnymi polega na zwolnieniu pewnej grupy producentów rolnych (rolników ryczałtowych) z obowiązku odprowadzania różnicy między ceną netto a brutto (s. 154). Różnica ta stanowi zryczałtowany zwrot podatku naliczonego (w rozumieniu dyrektywy UE – *„rekompensata”*). Rolnik odzyskuje zatem część kwoty zapłaconego podatku przy nabyciu środków do produkcji rolnej. Mechanizm zwrotu jest niezależny od rzeczywiście zapłaconego podatku naliczonego. Rolnik ryczałtowy korzysta ze zwolnienia. Rozważania obejmują zagadnienia terminologiczne, jakie pojawiają się na styku regulacji podatkowych i prawnorolnych takie jak „rolnik”, „dostawa produktów rolnych”, „gospodarstwo rolne”, czy „usługi rolnicze”.

Pojęcia cywilistyczne nie zawsze mogą być przenoszone na grunt prawnopodatkowy. Autor zauważa tę trudność. Wydaje się, że nieproporcjonalnie więcej uwagi niż innym zagadnieniom w rozdziale piątym Autor poświęcił zagadnieniu faktur RR. W rozdziale piątym Autor kilkakrotnie wskazuje na różne cele wprowadzenia rozwiązań modelu ryczałtu dla rolników (s. 198 – *„uproszenie regulacji dotyczących opodatkowania rolników podatkiem VAT”*). Celem podatku VAT w odniesieniu do działalności rolniczej nie było jednak generowanie dochodów budżetowych, ale odciążenie rolników i w zasadzie włączenie ich w system podatku VAT (s. 155). *„Jego głównym celem było czasowe wsparcie sektora rolnego w okresie przejściowym – przygotowanie europejskiego rolnictwa na późniejsze objęcie go pełnym opodatkowaniem podatkiem VAT”* (s. 254).

Rozdział szósty poświęcony został ogólnym zasadom opodatkowania działalności rolniczej. Autor rozważa kwestie formalne jak np. rejestracja, czy deklaracje podatkowe, a także obowiązki ewidencyjne rolników korzystających z zasad ogólnych. Na łamach tego rozdziału Autor rozstrzyga problemy dogmatyczne, np. stwierdza, że możliwe jest pogodzenie statusu rolnika ryczałtowego z prowadzeniem innej niż rolnicza działalności (s. 232) albo, że w przypadku gospodarstw rodzinnych, podatnikiem jest osoba fizyczna, która dokonała zgłoszenia rejestracyjnego (s. 235), a więc gdyby owo gospodarstwo było wspólne, czynnym podatnikiem VAT mogłaby być tylko jedna osoba. Zasady ogólne opodatkowania wybrane przez rolnika wiążą się z obowiązkami formalnoprawnymi, ale z drugiej strony rolnik ma prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w zakupach inwestycyjnych. Ten sposób opodatkowania jest bardziej korzystny dla dużych gospodarstw ponoszących nakłady inwestycyjne.

Rozdział siódmy dotyczy *„konstrukcji modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT”*. Autor zawarł w nim m.in. punkt dotyczący oceny modelu zryczałtowanego zwrotu VAT (pkt 1.3.), czy *„argumenty przemawiające za likwidacją systemu zryczałtowanego zwrotu VAT”* (pkt 2.1.) oraz argumenty przemawiające za jego pozostawieniem (pkt 2.2).

Podział treści pracy na rozdziały nie budzi zastrzeżeń, jest on adekwatny do celów pracy. Rozważania są dość szczegółowe, wnikliwe, oparte na literaturze prawniczej oraz orzecznictwie. Jedynie bardziej uwypuklić można by aktualne uwarunkowania gospodarcze polskiego rolnictwa, być może do rozdziału poświęconego wyłącznie temu zagadnieniu.

Autor prawidłowo wskazuje, że stosować będzie właściwą dla badań w naukach prawnych metodę dogmatyczno-prawną.

Język pracy nie zawsze jest doskonały, niekiedy występują drobne potknięcia stylistyczne i techniczne, np. literówki (np. s. 130 *„zmiany ustrojowymi dokonane ...”*, w przypisach – raz jest skrót „r.” przy oznaczeniu roku wydania powoływanej publikacji, a innym razem – go nie ma, a także powtórzenia: *„zmiany ustrojowymi dokonane ...niosty ze sobą również poważne zmiany*

społeczne i gospodarcze”. s. 130). W ramach powtórzeń, Autor nazbyt często używa terminu „specyfika”.

Autor wykorzystał różne źródła i opracowania z zakresu prawa podatkowego, a także rolnego, cywilnego, które można ocenić jako aktualne i właściwe w zakresie badanej problematyki. Zaletą pracy jest uwzględnienie wielu źródeł różnej natury, w tym ekonomicznych, danych statystycznych, dzięki czemu rozważania nawiązują do realiów społecznych.

3. Cel pracy i ocena merytoryczna pracy.

Autor sformułował cel pracy następująco: *„Celem niniejszej rozprawy jest zatem dokonanie oceny obowiązującego modelu opodatkowania działalności rolniczej w Polsce zarówno z punktu widzenia realizacji celów, dla których ustanowiono wspólny system ryczałtowy dla rolników, jak i w perspektywie zgodności z prawem unijnym oraz logiką systemową i sektorową polskiego rolnictwa.”* (s. 10). Problemy badawcze zostały zatem wyraźnie określone.

Warto odnieść się do wymienionych kryteriów oceny regulacji, jakie Autor wyznaczył we wstępie rozprawy, a są one następujące:

- 1) ocena z punktu widzenia realizacji celów, dla których ustanowiono wspólny system ryczałtowy dla rolników
- 2) ocena w perspektywie zgodności z prawem unijnym
- 3) ocena zgodności z logiką systemową i sektorową polskiego rolnictwa.

Pierwszy aspekt został ujęty już w rozdziale drugim, na łamach którego Autor dokonuje ciekawej prezentacji uregulowań unijnych w zakresie opodatkowania działalności rolniczej, a także pogłębia te rozważania w rozdziale trzecim, w którym sięga do ustawodawstw różnych krajów członkowskich UE, ukazując różne możliwości realizacji unijnych założeń na tle różnic.

We wnioskach na końcu rozprawy Autor jednoznacznie stwierdza, że *„System zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników obowiązujący w Polsce nie realizuje w pełni swoich zasadniczych celów, jakimi są uproszczenie obowiązków podatkowych związanych z prowadzeniem działalności rolniczej oraz zapewnienie możliwie najwyższego stopnia neutralności podatku”,* a także że *„(...) mechanizm zryczałtowanego zwrotu nie zapewnia w praktyce tak wysokiego poziomu redukcji kosztów administracyjnych, jakiego należałoby oczekiwać na gruncie jego założeń konstrukcyjnych”* (s. 267).

Gdy chodzi o aspekt zgodności przepisów krajowych z prawem unijnym (drugi cel) Autor ustalił zwłaszcza, że *„polskie przepisy w wielu miejscach odbiegają od rozwiązań przyjętych na szczeblu europejskim”* (s. 267). Należy zgodzić się z oceną, że *„system zryczałtowanego zwrotu VAT również nie spełnia w pełni swojej funkcji”,* albowiem *„rekompensata w modelu ryczałtowym opiera się wyłącznie na wartości sprzedaży, a nie na faktycznie poniesionych wydatkach*

obciążonych podatkiem VAT". Twierdzenia te są osadzone w pogłębionej analizie konstrukcji zryczałtowanego zwrotu podatku VAT, którą Autor przeprowadził.

Ostatni cel badawczy dotyczący oceny zgodności regulacji „z logiką systemową i sektorową polskiego rolnictwa” w mojej ocenie wymagałby wyjaśnienia we wstępie. Autor nie tłumaczy co rozumie pod pojęciem „logiki systemowej i sektorowej polskiego rolnictwa”, choć z treści pracy wybrzmiewa, że chodzi o kontekst krajowy. W szczególności Autor w pracy rozważa charakterystykę ryzyka działalności gospodarczej związanej z występowaniem w niej cyklu biologicznego jak i „specyfikę polskiego rolnictwa”. Kwestie te zawarte zostały w rozważaniach dotyczących kształtowania się regulacji podatkowej po 1989 r. i po akcesji Polski do Unii Europejskiej w 2004 r. i punkcie 4 rozdziału czwartego pt. „Specyfika polskiego rolnictwa po 2004 roku”.

Mimo że we wstępie wspomniane terminy nie zostały wyjaśnione, Autor z wymienionego powyżej trzeciego celu wywiązał się, formułując dojrzałe i trafne twierdzenia. Otóż Autor stwierdza, że „aktualny model opodatkowania rolnictwa VAT w Polsce, oparty na szerokim zastosowaniu zryczałtowanego zwrotu, nie jest adekwatny ani do zróżnicowanej struktury sektora, ani do potrzeb jego rozwoju. Jednocześnie jest sprzeczny z dążeniami do przejrzystości i neutralności systemu podatkowego” (s. 269). Racją jest, że zastosowane rozwiązania utraciły swój pierwotny, wyjściowy charakter, a ponadto odbiegają od potrzeb rozwijających się gospodarstw. Autor przekonuje, że preferowanym rozwiązaniem problemów z opodatkowaniem działalności rolniczej podatkiem VAT w Polsce byłaby rezygnacja z ryczałtowego zwrotu podatku na rzecz opodatkowania na zasadach ogólnych, jako bardziej neutralnego, równego i bardziej dostosowanego do rozwojowości sektora rolnego modelu opodatkowania działalności rolniczej. Twierdzenia te trafnie odwołują się do postępu cyfrowego i ogólnie gospodarczego, w ramach którego rozwój gospodarstw powinien opierać się na inwestycjach. Autor słusznie dostrzega jednak problem rozdrobnienia polskiej struktury obszarowej gospodarstw, do której należałoby podejść ostrożnie wyjątkowo, np. wydłużając okres zmiany, czy wprowadzając przy obejmowaniu podatkiem VAT sektora rolnego progi obrotów - od najwyższych do najniższych, a te ostatnie można by nawet wykluczyć i pozostawić im możliwość dalszego korzystania ze zryczałtowanego zwrotu podatku VAT (s. 271).

Warto dodać, że Autor formułuje oceny regulacji już na łamach poszczególnych rozdziałów (np. piątego) stwierdzając, że obowiązujący model opodatkowania nie pozwala na kształtowanie pozytywnych zachowań rolników w zakresie rozwoju działalności rolniczej i inwestycji. Dodatkowo, w praktyce część korzyści z rekompensaty może zostać przejęta przez nabywców, którzy odpowiednio dostosowują ceny skupu i sami odliczają kwotę ryczałtu, jako podatek naliczony” (s. 197).

W ramach oceny merytorycznej należy zauważyć także, że Autor dość swobodnie zamiennie posługuje się terminem raz „działalności rolniczej” a innym razem „rolnictwa”. W tym zakresie należałoby uściślić przy każdej okazji, kiedy te terminy w pracy występują, w jakim znaczeniu prawnym są stosowane.

Podsumowując uważam, że praca zasługuje na pozytywną ocenę merytoryczną. Autor dobrze wywiązał się z realizacji celów badawczych, a zastosowana analiza i argumentacja stanowiska Autora świadczy o dobrej znajomości badanego zagadnienia tak w zakresie znajomości literatury prawniczej jak i praktyki orzeczniczej. Ciekawe są odniesienia do uregulowań i praktyki innych państw, np. Holandii. Nie są to proste przykłady, ale porównania oparte na wyszczególnieniu różnic między obcymi a polskimi warunkami. Wnioski *de lege lata* i postulaty oraz *de lege ferenda* zostały sformułowane w oparciu o przeprowadzoną analizę regulacji. Autor, prawidłowo także zastosował metody badawcze i doskonale uchwycił swoistość regulacji prawnych dotyczących opodatkowania podatkiem VAT działalności rolniczej. Praca stanowi w moim przekonaniu potrzebne i ciekawe opracowanie naukowe dostarczające podstaw do możliwych zmian legislacyjnych.

4. Konkluzja.

Rozprawa doktorska Pana mgr Grzegorza Zębika pt. „*Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT*”, Katowice 2025 zasługuje na pozytywną ocenę merytoryczną. Autor wykazał się ogólną wiedzą prawniczą, w tym z badanego zagadnienia naukowego, co świadczy, iż posiadał umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Dlatego stwierdzam, że oceniana rozprawa odpowiada ustawowym wymogom określonym dla prac doktorskich i wnoszę o dopuszczenie Pana mgr Grzegorza Zębika do kolejnych etapów w przewodzie doktorskim.

dr hab. Katarzyna Leśkiewicz, prof. UAM