

Warszawa, dnia 22 grudnia 2025 r.

Dr hab. Maciej Ślifirczyk
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Recenzja rozprawy doktorskiej
Pana Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT”

I. Uwagi wstępne

Niniejsza recenzja została przygotowana na podstawie art. 190 ust. 2 w zw. z art. 187 ust. 1 i 2 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1571 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami rozprawa doktorska prezentować ma ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Ponadto przedmiotem rozprawy doktorskiej powinno być oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej. Podane kryteria stanowią podstawę oceny przedłożonej rozprawy doktorskiej Pana mgr Grzegorza Zębika pt. „Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT”, napisanej pod kierunkiem Pani dr hab. prof. UŚ Doroty Łobis-Kotowskiej (Uniwersytet Śląski, Wydział Prawa i Administracji).

II. Wybór tematu i tematyki rozprawy doktorskiej

Tytuł pracy jest ujęty szeroko i wskazuje na opracowanie o charakterze monograficznym. Wybór tematu ocenić należy jak najbardziej pozytywnie a jego doniosłość nie budzi wątpliwości. Za zasadne jest przy tym poświęcenie całej rozprawy doktorskiej wskazanemu tematowi, bowiem złożoność prezentowanych zagadnień niewątpliwie na to zasługuje. Działalność rolnicza rzeczywiście jest obszarem aktywności, którego sposób regulacji w obszarze prawa podatkowego przeszedł szczególną ewolucję. Niegdyś jej opodatkowanie stanowiło zasadnicze źródło dochodów podatkowych państw, obecnie natomiast rozwiązania podatkowe z tego obszaru zdają się ją preferować a państwa przedkładają cele pozafiskalne nad kierowanie się w pierwszej kolejności racjami fiskalnymi. Z tego względu zagadnienie

opodatkowania działalności rolniczej jest niewątpliwie zagadnieniem ważkim. Pozytywnie należy również ocenić skoncentrowanie się na problematyce podatku od towarów i usług. W tym obszarze występują bowiem zasygnalizowane problemy a jednocześnie jest to podatek o najwyższym znaczeniu fiskalnym wśród podatków ujętych w budżecie państwa. Zawiera on także specyficzne i nie pozbawione kontrowersji rozwiązania dotyczące działalności rolniczej.

Temat pracy nie wskazuje bezpośrednio na żadne ograniczenia terytorialne, może sugerować zatem ujęcie bardziej teoretyczne. Ze wstępu jednak jasno wynika ograniczenie prowadzonej analizy do rozwiązań wynikających z prawa unijnego i polskiego. Można jedynie żałować, że w pracy nie zostały szerzej uwzględnione rozwiązania pozaunijne, zwłaszcza z uwagi na wskazywane przez Autora słabości rozwiązań przyjętych w Unii Europejskiej. Mogłoby być to interesujące z punktu widzenia ewentualnej krytyki rozwiązań unijnych.

III. Struktura i układ pracy

Struktura i układ pracy wskazuje na rozwijanie wywodu, od ogólnych zagadnień dotyczących samego podatku od towarów i usług, poprzez prezentację rozwiązań wynikających z prawa unijnego i przykładowych implementacji tych rozwiązań w różnych państwach Unii Europejskiej. Następnie Autor przechodzi do omawiania zagadnień związanych z realiami polskimi. Trafnie w pierwszej kolejności przedstawia zagadnienia ogólne oraz ewolucję opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności rolniczej w Polsce, a następnie przeprowadza analizę dogmatycznoprawną konstrukcji przyjętej w przepisach prawa. Z tego punktu widzenia pewne zastrzeżenia budzi rozdział VI zatytułowany „Zasady ogólne opodatkowania działalności rolniczej”. Gdyby istotnie omawiał on zasady ogólne powinien być rozdziałem wcześniejszym. W istocie jednak przyjęty tytuł rozdziału jest – jak się zdaje – dość niefortunny, w istocie bowiem omawiane są w nim różne zagadnienia łączące się z problematyką opodatkowania rolnictwa (zarówno związane z wykorzystaniem ryczału, jak i innych wariantów opodatkowania przewidzianych w przepisach prawa, zwłaszcza opodatkowania wg zasad ogólnych). Rozdział ostatni z kolei zawiera rozważania o bardziej teoretycznym charakterze.

Pewne zastrzeżenia budzi również struktura rozdziału II, zatytułowanego „Opodatkowanie działalności rolniczej w UE”. Tytuł tego rozdziału jest w zasadzie tożsamy z tytułem zawartego w tym rozdziale podrozdziału 5. Jeśli tytuł ma odpowiadać treści to powstaje wrażenie, że albo któryś z tytułów jest niewłaściwy, albo też inne podrozdziały, poza podrozdziałem 5, są zbędne.

Na marginesie dodam, że nie jestem zwolennikiem umieszczania w podrozdziałach z dalszymi podrozdziałami treści (zwykle na samym początku podrozdziału), która nie jest przyporządkowana do żadnego dalszego podrozdziału (jak np. początkowa część

podrozdziału 2 w rozdziale I, podrozdziału 4 w rozdziale III czy podrozdziału 3 w rozdziale V). Podział na dalsze podrozdziały nie ma w takiej sytuacji charakteru wyczerpującego a prowadzony wywód traci na czytelności. Zauważyć trzeba, że sam Autor nie czyni tak zresztą na poziomie rozdziałów i podrozdziałów. Znane jest mi jednak także inne podejście do tego zagadnienia, moja uwaga jest zatem wyrazem moich osobistych preferencji a nie zarzutem wobec pracy.

Ogólnie rzecz biorąc struktura pracy jest logiczna i przemyślana, a wywód prowadzony w sposób konsekwentny. Potwierdza to umiejtność Autora prowadzenia pracy naukowej.

IV. Ocena merytoryczna

a) Uwagi ogólne

Jako cel pracy Autor wskazał 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 (str. 10). Wspomniana ocena ma być podstawą dla postulatów *de lege ferenda* oraz „rozważenia elementów konstrukcyjnych modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, który zapewniałby neutralność podatkową stosowanego systemu, promowałby inwestycje i rozwój oraz zapewniałby możliwie największy poziom uproszczenia opodatkowania, przy zachowaniu jego pewności i sprawiedliwości”. Autor przyjmuje również dwie tezy (hipotezy?) badawcze: 1) opodatkowanie działalności rolniczej w Polsce jest niedostosowane do specyfiki polskiego rolnictwa oraz nie spełnia swoich zadań i celów, 2) powszechne opodatkowanie na zasadach ogólnych może stanowić efektywną i przejrzystszą alternatywę dla systemu ryczałtowego. Tak sformułowany przedmiot badań wymaga odpowiednich metod badawczych. Autor jako podstawową wskazuje w tym zakresie metodę dogmatyczno-prawną. Wskazuje również na analizę orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TSUE. Jako uzupełniającą została wskazana metoda historyczno-prawna oraz metoda prawnoporównawcza. Autor istotnie zastosował w pracy podane metody oraz radzi sobie z tym dobrze, potwierdzając umiejtność pracy naukowej. Wydaje się jednak, że przyjęty przedmiot badań wymaga wykroczenia poza podane metody. W istocie bowiem punktem odniesienia dla stawianych tez jest funkcjonowanie prawa w praktyce i relacja pomiędzy aktualną i proponowaną sferą normatywną a rzeczywistością. Dostrzega to również Autor podając, że w pracy zostaną uwzględnione również elementy interdyscyplinarne, obejmujące nauki ekonomiczne i społeczne a także powołuje się na dane statystyczne. Powołuje się również na ograniczone wykorzystanie metody hipotetyczno-dedukcyjnej. W pracy rzeczywiście wykorzystane zostały

różnego rodzaju informacje charakteryzujące sektor rolnictwa w Polsce. Można jednak mieć pewien niedosyt. Nie wszystkie bowiem konstatacje dot. obszaru funkcjonowania podatku zarówno w obecnym, jak i proponowanym kształcie mają wystarczające podstawy w przeprowadzonych badaniach. Niekiedy są to pewne założenia, które – choć być może prawdziwe – nie zostały zweryfikowane empirycznie, jak np. „przechwytywanie” zwrotu przez podmioty nieuprawnione (np. str. 194, 199), bądź wola rolników do rozwijania własnych gospodarstw. Niekiedy autor powołuje się na badania empiryczne lub ich wyniki bez wskazania źródeł (np. str. 51). Uzyskanie w omawianym zakresie „twardych” dowodów empirycznym mogłoby stać się niezwykle silnym argumentem na rzecz ocen i propozycji formułowanych przez Autora. Całość wyводу prowadzonego w pracy ma być w założeniu podporządkowana metodzie teoretyczno-prawnej wykorzystanej do sformułowania propozycji optymalnego modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług odpowiadającego wymogom prawa unijnego, zasadom systemu podatkowego oraz specyfice polskiego rolnictwa (str. 12). W pracy nie są zbyt wyraźnie wyznaczone granice pomiędzy poszczególnymi metodami, Autor płynnie łączy rozważania dogmatyczno-prawne i funkcjonalne z teoretycznoprawnymi.

Autor dość skrupulatnie, konsekwentnie i wszechstronnie omawia zagadnienia, które pozwalają na weryfikację postawionych tez. Podsumowanie prowadzonej analizy ujęto w zakończeniu pracy. Sposób rozumowania i argumentacja stosowane przez Autora są zasadniczo poprawne i wskazują na umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Autor dobrze identyfikuje problemy w obszarze omawianych zagadnień posługując się w tym zakresie literaturą przedmiotu. W świetle wywodów zawartych w pracy przyjęte hipotezy badawcze można uznać za zweryfikowane pozytywnie. Autor w sposób spójny i konsekwentny prezentuje również swoją propozycję opodatkowania działalności rolniczej na zasadach ogólnych, wykazując się przy tym zasadniczo dobrą znajomością omawianych zagadnień i operując przykładami rozwiązań w innych systemach prawnych państw UE.

Powyższe nie oznacza to, że poczynione przez Autora ustalenia są bezdyskusyjne. W tym miejscu można pozwolić sobie na kilka wypowiedzi nie tyle w duchu krytycznym, co polemicznym. W mojej ocenie nie można oceniać w sposób zero-jedynkowy tego, czy system zryczałtowanego zwrotu podatku upraszcza rozliczenia podatkowe rolników. Niewątpliwie wprowadza on bowiem pewne uproszczenia, choć trafnie Autor wskazuje na istniejące problemy. Przede wszystkim Autor przyjmuje jednak - jak się zdaje - milczące założenie, że działalność rolnicza w Polsce powinna rozwijać się w kierunku zwiększenia jej konkurencyjności na rynku unijnym w zakresie swojej produkcyjności. W efekcie uważa, że problemem jest rozdrobnienie struktury agrarnej oraz zbyt małe wykorzystanie nowoczesnych rozwiązań technologicznych. Z tej perspektywy dokonywana przez niego ocena aktualnych przepisów podatkowych i proponowane rozwiązania są w pełni zrozumiałe. Mam jednak

wątpliwości, czy takie ujęcie musi być jedynym dopuszczalnym. Zasadnicze pytanie moim zdaniem brzmi bowiem, czy jedynym akceptowalnym systemowo sposobem prowadzenia działalności rolniczej mają być duże gospodarstwa rolne z bardzo dużym zakresem wykorzystania nowoczesnych rozwiązań technologicznych. Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie wykracza poza sferę prawa podatkowego. W istocie krzyżują się tu zagadnienia polityki podatkowej i polityki agrarnej oraz szereg innych kwestii. Inną sprawą jest cel jakiemu miałyby służyć wyeliminowanie zwolnienia podatkowego dla rolników ryczałtowych. Jak wynika z wywodów Autora, nie chodzi tu o cel fiskalny, zatem Skarb Państwa nie ma interesu we wprowadzaniu tych zmian. Nawet jeśli obecne rozwiązania z uwagi na swoje wadliwości nie prowadzą do należytego uproszczenia i neutralności podatku od towarów i usług to zauważyć trzeba, że zdecydowana większość (ponad 70%) rolników z niego korzystających uważa je za korzystne dla siebie¹. Eliminacja zwolnienia dla rolników ryczałtowych to zatem w istocie mechanizm „uszcześliwiania na siłę” wspomnianych rolników. Zamiast likwidacji bardziej rozsądnym rozwiązaniem wydaje się usunięcie obecnych wadliwości redakcyjnych i niezgodności przepisów z regulacjami UE, jak i wprowadzenie ograniczeń w korzystaniu z omawianego zwolnienia w stosunku do dużych gospodarstw o odpowiednio wysokiej wartości produkcji towarowej (podobną propozycję, choć jako rozwiązanie tymczasowe, prezentuje także Autor). O ile bowiem w mniejszych gospodarstwach wprowadzanie dodatkowych formalności może być istotnie pewnym obciążeniem, o tyle przy większej skali działalności nie powinno być to odczuwalne (zwłaszcza przy korzystaniu z wewnętrznej czy zewnętrznej obsługi księgowej). Warto również zauważyć – na co wskazuje także Autor – że korzystanie ze zwolnienia dla rolników ryczałtowych jest dobrowolne i w istocie ma miejsce proces stopniowego przechodzenia rolników na ogólne zasady opodatkowania działalności rolniczej. Jak sądzę takie ewolucyjne przekształcenia są najlepszą drogą zmiany. Zaznaczam, że moje uwagi polemiczne nie wpływają na ogólnie pozytywną ocenę pracy.

b) Uwagi szczegółowe

Praca w systematyczny sposób omawia sposób opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług oraz poddaje go krytycznej ocenie.

W **rozdziale pierwszym** Autor opisuje w syntetyczny sposób genezę i koncepcję podatku od wartości dodanej, jego zasady, elementy konstrukcyjne, jak i wady i zalety. Wywód jest prowadzony z zarysowaniem szerszego kontekstu ukazującego różne modele podatków obrotowych, ich konsekwencje dla obrotu gospodarczego, a także odmiennosc w tym zakresie

¹ Tomasz Peciakowski, Dorota Gizicka, Rolnicy w obliczu wyzwań systemu podatkowego w Polsce – perspektywa społeczna [w:] Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian, pod red. Pawła Smolenia, Warszawa 2018, Legalis.

podatku od wartości dodanej. Omawianie tych zagadnień, choć bardzo ogólne i bezpośrednio nie związane z opodatkowaniem działalności rolniczej, znajduje uzasadnienie w konstrukcji pracy i treści kolejnych rozdziałów, nie budzi więc zastrzeżeń. Autor dobrze przy tym dobiera omawiane kwestie tak, aby skupić się na kwestiach zasadniczych. Pewne uproszczenia, które pojawiają się w wypowiedziach Autora, są zrozumiałe z uwagi na jedynie wprowadzający charakter tego rozdziału i ograniczoną objętość całej pracy. Uwagi, które mogę sformułować w tym zakresie są stosunkowo drobne i dotyczą raczej kwestii redakcyjno-językowych. Prowadzony wywód potwierdza ogólną wiedzę teoretyczną Autora w dyscyplinie nauki prawne. Dobrze orientuje się on w literaturze przedmiotu i potrafi ją wykorzystać. Pewne zastrzeżenia budzi wskazywanie przez Autora zasady „równego traktowania uczestników obrotu i konsumentów” (str. 26) bez jej bliższego wyjaśnienia. Jak sądzę nie chodzi w tej wypowiedzi o równe traktowanie podatników i konsumentów a Autor zastosował nieco niefortunne uproszczenie. Niefortunne wydaje się także sformułowanie „każdy podmiot może być uznany za podatnika VAT, nawet jeśli nie posiada osobowości prawnej” (str. 27). Sformułowanie to jest enigmatyczne, bowiem nie wyjaśnia znaczenia podmiotu, które może być różne na gruncie różnych gałęzi prawa. Wątpliwe jest również stwierdzenie, że „przypadku podatków obrotowych, stawka podatkowa wyraża stosunek pomiędzy wysokością podatku a wielkością podstawy opodatkowania, a także wywiera wpływ na samą podstawę, co w pewien sposób wyróżnia ten element konstrukcyjny podatku VAT, jak i ogólnych podatków obrotowych, od innych stosowanych form opodatkowania” (str. 39).

Rozdział drugi pracy zorientowany jest na prezentację regulacji unijnych. Autor wychodzi od przedstawienia koncepcji harmonizacji prawa podatkowego państw członkowskich, następnie omawia harmonizację opodatkowania podatków pośrednich i związany z tym rozwój przepisów unijnych dotyczących opodatkowania podatkiem od wartości dodanej a następnie wprowadzone w tym zakresie rozwiązania dotyczące opodatkowania działalności rolniczej. Wywód zasadniczo jest poprawny i umiejętnie prowadzony. Niektóre wypowiedzi budzą jednak zastrzeżenia. Autor stwierdza np. „przy każdej transakcji zostanie naliczona odpowiednia stawka podatku VAT, obliczona od ceny towarów i właściwa dla danej kategorii tych towarów i usług, która po odliczeniu podatku VAT poniesionego przy nabyciu różnych elementów będzie stanowiła stawkę podatku należnego” (str. 62-63). Jest to wypowiedź oczywiście nieprawidłowa, wynika z niej bowiem jakaś operacja na stawkach podatku. Myślę jednak, że jest to po prostu niefortunny błąd językowy. Podobnie niewłaściwe jest wymienianie wśród „innych dyrektyw” rozporządzenia Wykonawczego Rady nr 282/2011 (str. 68). Niejasna jest też wypowiedź na str. 97, akapit pierwszy: „Specyfika określonych rozwiązań podatkowych prowadzi w dużej mierze do uprzywilejowanego traktowania tego sektora gospodarki. Można zatem argumentować, że w tym przypadku VAT nie spełnia funkcji fiskalnych. Ulgi podatkowe spełniają jednak określone cele społeczne i gospodarcze, które są również przypisywane

podatkom.”. Dyskusyjna jest zgodność stwierdzenia o braku funkcji fiskalnych z zawartymi w innych miejscach pracy obserwacjami, że aktualny system ryczału dla rolników nie pozwala na pełne zneutralizowanie podatku od towarów i usług w stosunku do rolników (np. str. 152), co w istocie przecież oznacza, że ponoszą oni ciężar podatku, a więc jest w istocie realizowana fiskalna funkcja podatku (inną kwestią jest ocena tego, na ile jest to właściwe). Przede wszystkim wyjaśnienia wymaga jednak płynne przejście Autora do ulg podatkowych. Odniesienia do ulg podatkowych pojawiają się również w innych miejscach pracy (np. str. 99, 152). Skłania to do zadania pytania, czy zdaniem Autora system ryczału dla podatników jest ulgą podatkową i jak rozumie on ulgę podatkową? Odnosząc się do rozwiązań unijnych Autor stwierdza: „Stanowi on [system ryczału dla rolników] (...) poważne ograniczenie dla możliwości wprowadzenia realnych, nowatorskich zmian w systemie opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT, gdyż przepisy dyrektywy 2006/112/WE stanowią w tym wypadku konkretne i nieprzekraczalne ramy prawne.” (str. 97). Z tą obserwacją należy się oczywiście zgodzić. Szkoda, że nie stała się ona w pracy powodem dla dalej idącej krytyki i propozycji. Praca wskazuje, że Autor ma predyspozycje i kompetencje do tego, żeby dokonać krytyki nie tylko rozwiązań polskich, ale i unijnych. Zbyt często regulacje unijne w polskiej doktrynie traktowane są bowiem jako rodzaj „prawdy objawionej” i bezdyskusyjny punkt odniesienia. Tymczasem rozwiązania te mogą być przedmiotem krytycznej oceny, podobnie jak rozwiązania polskie.

W **rozdziale trzecim** Autor w interesujący sposób prezentuje różne modele opodatkowania działalności rolniczej VAT stosowane przez państwa Unii Europejskiej. Prezentacja ta jest zasadnie poprzedzona charakterystyką rolnictwa europejskiego. Niekiedy brakuje w tym zakresie jednak prawidłowego wskazania źródeł powoływanych danych (np. str. 103). Ponieważ Autor nie omawia wszystkich państw UE wskazane byłoby uzasadnienie wyboru jurysdykcji, których regulacje są szerzej prezentowane. Omawiając rozwiązania poszczególnych państw Autor dokonuje wstępnego podziału na państwa stosujące system ryczałtowy (podrozdział 4) i państwa stosujące pełne opodatkowanie rolnictwa (podrozdział 5). W pierwszej kategorii Autor omawia rozwiązania Włoch, Francji i Irlandii. Taki dobór państw wymagałby wyjaśnienia, zwłaszcza, że na wstępie podrozdziału 4 oraz w uwagach końcowych (str. 121) Autor wspomina o ciekawych rozwiązaniach z innych państw. Jedynie wzmiankowane są rozwiązania Niemieckie, które ze względu na bliskość geograficzną (która ma wszak znaczenie dla działalności rolniczej) wydaje się, że powinny być przedmiotem szerszego zainteresowania. W drugiej kategorii państwa Autor omawia z kolei rozwiązania Czech, Danii i Holandii. W odniesieniu do tego ostatniego państwa pojawia się pytanie, czy istotnie prawdą jest stwierdzenie, że „stawka 0% (...) obejmuje przede wszystkim WDT i WNT” (str. 120). Generalnie jednak rozdział ten jest mocną stroną pracy.

Rozdział czwarty pracy poświęcony został kształtowaniu się opodatkowania działalności rolniczej w Polsce po 1989 r. Wywód w tym zakresie ma charakter głównie historyczny. Nie

wszystkie wypowiedzi Autora można uznać za bezdyskusyjne i wystarczająco precyzyjne, np. stwierdzenie, że „(...) Polska, jako kraj starający się dopiero o członkostwo w Unii Europejskiej miała ograniczone prawa jeśli chodzi o negocjacje postanowień dotyczących treści lub zakresu norm prawnych, do których miała się dostosować (...)” (str. 136). Niektóre z podawanych danych nie mają wskazanego źródła, co utrudnia lub uniemożliwia ich weryfikację. Np. „W latach 2004 - 2006 zlikwidowano w Polsce mniej gospodarstw indywidualnych, bo około 265 tys.”. Jeśli źródłem tej wypowiedzi jest książka W. Pomorskiego, *Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2011, str. 29 (nie została ona w tym zakresie wskazana w pracy) to powołano z niej dane nieprawidłowo. W książce tej bowiem podawany jest okres lat 1995-2006. Ogólnie rzecz biorąc wywód prowadzony przez Autora jest jednak interesujący.

Rozwiązania aktualnie obowiązujące są przez Autora szczegółowo omawiane w **rozdziale piątym**, w którym dokonuje on też ich oceny. Autor wskazuje w nim podstawy tej oceny wskazując na kryteria w postaci realizacji celów przypisywanych opodatkowaniu rolnictwa oraz zasad podatkowych. Można mieć pewne zastrzeżenia do zbyt wąskiego ujęcia celów społecznych polityki podatkowej (str. 149). Dyskusyjne jest również stwierdzenie o działaniu polityki podatkowej „w sposób negatywny” we wskazanym kontekście. Jak się zdaje w istocie chodzi w tym fragmencie o błędnie realizowaną politykę lub generującą niezakładane przez jej autorów efekty. W omawianym rozdziale Autor w przekonujący sposób wykazuje szereg wadliwości polskich regulacji dotyczących opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług, trafnie wskazuje również na rozbieżności pomiędzy regulacjami polskimi i unijnymi. Nie uniknął jednak omyłek. Na str. 164 stwierdza on bowiem: „jak wskazuje uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych nie dotyczy podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, bez względu na wielkość tych przychodów, o ile podatnicy ci nie zgłosili zamiaru prowadzenia ksiąg w trybie określonym w art. 24a ust. 2 pkt 2. Prowadzenie ksiąg nie jest więc w istocie obowiązkiem takiego podatnika, ale jego uprawnieniem, z którego może on, ale nie musi skorzystać. Jeżeli zatem podatnik uzyskujący przychody z działów specjalnych produkcji rolnej nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg, nie ma obowiązku ich prowadzenia i to niezależnie od wielkości uzyskanych przychodów. Przekroczenie limitu przychodów nie ma więc w takim wypadku żadnego znaczenia, ponieważ obowiązek prowadzenia ksiąg, w tym ksiąg rachunkowych, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i dla potrzeb tej ustawy jest uregulowany swoiście, odmiennie, niż w ustawie o rachunkowości”. Pogląd ten jest już obecnie nieaktualny o czym świadczy szereg orzeczeń sądów administracyjnych, w tym NSA. Przykładowo w wyroku z dnia 12 marca 2020 r., II FSK 985/18 stwierdzono: „Zmiana stanu prawnego, wprowadzona ustawą zmieniającą i dotycząca art. 15 u.p.d.o.f. sprawiła, że dotychczasowa wykładnia przepisów art. 15 stała się nieaktualna i to mimo pozostawienia bez

zmiany art. 24a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. Dodając do art. 15 ustęp drugi i uzupełniając dotychczasową treść art. 15 (obecnie stanowiącą ustęp 1) o słowa z "z zastrzeżeniem ust. 2" ustawodawca zmienił zasady prowadzenia ksiąg przez podatników osiągających przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, a zmiana ta ma wpływ na sposób ustalania przychodów z tej działalności. Przepisy dotyczące ustalania przychodu i określające zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych należy bowiem interpretować łącznie. Od 1 stycznia 2016 r. podatnik uzyskujący przychody z działów specjalnych produkcji rolnej zachowuje uprawnienie do wyboru sposobu ustalania przychodu (na podstawie ksiąg, albo według norm szacunkowych) wyłącznie wówczas, gdy przepisy o rachunkowości nie nakładają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Stosownie zaś do art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, osoby fizyczne obowiązane są prowadzić księgi rachunkowe, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro (według mającego zastosowanie w tej sprawie stanu prawnego w 2016 r.). Inną sprawą jest to, na ile w ogóle ma znaczenie zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych wynikający z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji, w której art. 2 pkt 19 ustawy o podatku od towarów i usług nie odsyła wprost do tej ustawy, a jedynie do „odrębnych przepisów”. W tym zakresie przekonujące są poglądy wskazujące, że odesłanie to jest odesłaniem do przepisów ustawy o rachunkowości: „nie ma racji kasator twierdząc, że art. 2 pkt 19 ustawy o VAT odsyła do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z kolei przywoływana w skardze kasacyjnej uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, wbrew sugestiom pełnomocnika skarżącego, nie może mieć odpowiedniego zastosowania w niniejszej sprawie, albowiem dotyczy obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na gruncie rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych. W polskim systemie prawnym podstawowym aktem prawnym dotyczącym obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych jest ustawa o rachunkowości.” (Wyrok NSA z 16.02.2022 r., I FSK 1477/18, LEX nr 3330457). Oczywiście Autor pracy nie musi podzielać tego poglądy, błędem jest jednak jego zignorowanie, zwłaszcza jeśli stosowaną metodą badawczą jest analiza orzecznictwa. Zapewne omówiona wyżej omyłka wynika z bezkrytycznego polegania na wykorzystywanych pozycjach literatury. Zaznaczyć jednak trzeba, że wspomniane zagadnienie ma stosunkowo niewielkie znaczenie z punktu widzenia całości prowadzonego przez Autora wywodu (nie tylko w całej pracy, ale i z punktu widzenia rozdziału piątego). Na podstawie tekstu pracy można mieć również wątpliwości co do tego, czy zdaniem Autora rolnik ryczałtowy jest podatnikiem podatku od towarów i usług, czy też nim nie jest. Na str. 182 wskazuje on, że rolnik ryczałtowy ma status podatnika VAT, natomiast na str. 201 wyróżnia dwa typy rolników, w tym „rolników ryczałtowych, którzy nie są podatnikami VAT”. Nie jest również zrozumiałe, dlaczego Autor omawia kwestię szczególnych zasad opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia

towarów przez rolników (str. 189-190) w rozdziale zatytułowanym „Faktura VAT RR”. Są to zagadnienia jednak zupełnie innego rodzaju i kwestia ta powinna być omawiana w innym miejscu pracy. Jest również zbytnim uproszczeniem – choć niekoniecznie prowadzącym do innych wniosków, niż podawane przez Autora – stwierdzenie, że potrącenie „stanowi formę zapłaty” (str. 196).

Rozdział szósty pracy łączy omawianie aspektów opodatkowania działalności rolniczej na zasadach ogólnych z pewnymi zagadnieniami związanymi z opodatkowaniem rolników ryczałtowych. Autor syntetycznie przedstawia w tym rozdziale m.in. obowiązki rolników, którzy są opodatkowani na zasadach ogólnych. Przywoływanie treści niektórych regulacji prawnych – jeśli uznać je za potrzebne – nastąpiło jednak nie wystarczająco dokładnie, przez co częściowo są one niezrozumiałe (np. art. 106b ustawy o podatku od towarów i usług na str. 204-205 pracy oraz art. 87 na str. 216-217 pracy). Niezbyt fortunny jest także wywód na str. 208-209, w którym mowa jest o „nowym JPK V7M i JPK V7K”, „pierwotnym JPK V7K” i „pierwotnym JPK V7M”. Trudno jako nowe określać rozwiązania wprowadzone 5 lat wcześniej, niż pisany tekst. Kolejne dwa określenia zostały natomiast zapewne zaczerpnięte z powołanego przez Autora komentarza do ustawy, tyle że w podanym komentarzu mowa jest także o korekcie JPK, stąd odniesienia do „pierwotności”. Zapewne z podobnych względów na str. 211 Autor używa czasu przyszłego, w odniesieniu do rozwiązań, które funkcjonują już od kilku lat. Przypis nr 734 zamiast stawki 23% wskazuje omyłkowo stawkę 22% (vide art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Sugeruję Autorowi, aby na przyszłość bardziej krytycznie i z większą refleksją podchodził do wykorzystywanych źródeł.

W **rozdziale siódmym** Autor rozważa ewentualne zmiany w sposobie opodatkowania działalności rolniczej. Przekonująco wskazuje m.in., że zasadne byłoby wprowadzenie – w miejsce obecnego dokonywania zryczałtowanego zwrotu podatku przez nabywcę produktów rolnych – dokonywanie takiego zwrotu przez organy administracji, jak również trafnie postuluje zmianę regulacji stawek podatku. Autor stara się przy tym ważyć argumenty przemawiające za różnymi możliwymi rozwiązaniami. Zasadniczo rozważania te są dobrze poprowadzone.

V. Strona redakcyjna pracy

Zasadniczo Autor posługuje się klarownym i zrozumiałym językiem a prowadzony wywód jest przystępny. Nie udało się jednak uniknąć mu pewnych niedociągnięć redakcyjnych i językowych.

Przed wszystkim trzeba zwrócić uwagę, że błędne jest posługiwanie się określeniem „podatek VAT”. Niestety doszło do tego już w tytule pracy a następnie . VAT to skrót od angielskiego określenia „value-added tax” czyli podatek od wartości dodanej. Fakt ten jest oczywiście znany Autorowi, wskazuje na to bowiem treść pracy (w słowniczku Autor definiuje

VAT odnosząc się do polskiej nazwy „podatek od towarów i usług”, choć później używa jej także jako zamiennik dla określenia podatek od wartości dodanej). Poprzedzanie tego określenia wyrazem podatek nie ma zatem sensu. Co ciekawe nawet sam Autor tego sformułowania nie używa w sposób w pełni konsekwentny, używa bowiem również np. określenia „podatnik VAT” (np. str. 217) zamiast „podatnik podatku VAT”; por. również tytuł rozdziału I pracy. Wprawdzie w języku potocznym pojawiają się niekiedy sformułowania „podatek VAT” to jednak nie powinno to być usprawiedliwieniem dla używania takich określeń w poważnych pracach naukowych.

W pracy zdarzają się dość liczne omyłki językowe i literówki, np. „dokonanie dostawy towarów i usług” (str. 34), „kwota jaką nabywca towaru lub usługi zapłacił za towar” (str. 36). Na str. 178 pomyłony został rok 2013 z 2023, na str. 212 zamiast „art. 111” powołano „art. 11”. Zastrzeżenia co do swojej precyzji budzą również niektóre określenia używane przez Autora, np. „wspólnota Państw Europejskich” (str. 132) na oznaczenie Unii Europejskiej. Niektóre fragmenty tekstu nie są też jasne lub zostały wadliwie sformułowane, np. wypowiedź na str. 38 („Z istoty podatku, w szczególności zaś z relacji prawnych pomiędzy podstawą opodatkowania a wysokością podatku wynika, że chodzi tu o zapłatę stanowiącą należność netto (czyli należność niezawierającą podatku), gdyż inaczej podstawa opodatkowania byłaby utożsamiana z podatkiem.”), pierwszy akapit na str. 41, drugi akapit na str. 53, drugi akapit na str. 88, wypowiedź ze str. 189-190 („ustawodawca przyznał podatnikom prawo zadecydowania co do wyboru opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przez podatników oraz osoby prawne niebędące podatnikami, do których ma zastosowanie art. 10 ust. 6 u.p.o.t.u. zgodnie, z którym podatnicy oraz osoby prawne niebędące podatnikami, do których ma zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.o.t.u., mogą wybrać opodatkowanie WNT przez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o takim wyborze albo przez podanie dokonującemu dostawy towarów numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10 u.p.o.t.u.”). Zdarzają się również powtórzenia (np. str. 39, 48-49, 75, 79, 80, 81, 82, 101, 153, 173, 192, 194, 202, 203, 226, 228). Niektóre stwierdzenia zawierane w różnych miejscach pracy (np. str. 51, ostatni akapit podrozdziału 4) są formułowane w sposób wyprzedzający ich uzasadnienie (za które można uważać wywody zawarte w dalszej części pracy) co utrudnia śledzenie wyводу. Niektóre skróty są definiowane w pracy (np. str. 55), choć zawarto je wcześniej w wykazie skrótów.

W niektórych przypadkach można mieć zastrzeżenia co do sposobu formułowania przypisów. Niektóre z nich są niezrozumiałe, błędnie sformułowane i nie pozwalają na ustalenie źródeł. Np. przypis nr 184 zawiera odniesienie do nie w pełni wskazanej pozycji, której dodatkowo nie ma w bibliografii, z kolei przypis nr 566 jest odniesieniem do całej ustawy zamiast do jej konkretnego przepisu. Zdarzają się również przypisy, które nie mają związku z tematem i przedmiotem pracy (np. przypis 673, 674). Nie w pełni precyzyjnie są wskazywane

również niektóre źródła. Przykładowo nie wiadomo, o które wydanie danej pozycji chodzi. Dotyczy to np. powoływanego przez Autora komentarza do ustawy o podatku od towarów i usług pod red. Witolda Modzelewskiego. W 2024 r. miał on dwa wydania (wyd. 25 i 26). W niektórych przypadkach zamiast odwołania do przepisu powoływane są wypowiedzi z piśmiennictwa, które referują ten przepis (np. przypis nr 456, 711). Niektóre przypisy powtarzają też informacje zawarte w zdaniu, w którym je zamieszczono (np. przypis nr 796) co nie ma większego sensu.

Bibliografia pracy jest obszerna. Zauważyć przy tym można, że nie pojawiają się w niej niektóre istotne pozycje, które Autor powołuje kilkakrotnie w przypisach. Chodzi o pracę *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, pod red. Pawła Smolenia, Warszawa 2018.

VI. Wniosek

W mojej ocenie przedstawiona rozprawa doktorska spełnia ustawowe warunki. Autor przeprowadził systematyczną analizę rozwiązań dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności rolniczej, w tym także w świetle regulacji unijnych i na tle rozwiązań stosowanych w innych państwach Unii Europejskiej, dokonał ich krytycznej oceny i zaproponował zmiany, które odpowiednio uzasadnił. Praca wskazuje, że Autor posiada wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętność prowadzenia pracy naukowej. Podane w recenzji ułomności pracy nie mają w mojej ocenie kluczowego charakteru i nie przekreślają ogólnie pozytywnej oceny pracy.

