

dr hab. Aleksander Werner, prof. nadzw. SGH
Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
mail: awerne@sgh.waw.pl

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Dariusza Stanisława Szydełko pt. „Dochód z działalności rolniczej jako podstawa opodatkowania. Studium teoretycznoprawne”,
Warszawa 2019 (s. 272)**

Promotor – prof. dr hab. Witold Modzelewski
Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

I. Wybór tematu pracy, tezy i problemy badawcze rozprawy

1. Opodatkowanie dochodu z działalności rolniczej stanowi żywy i istotny problem debaty politycznej od wielu lat. W tym zakresie powstało kilka koncepcji reformy podatku rolnego, który obecnie jest ujęty w najstarszym w stosunku do innych ustaw materialnego prawa podatkowego akcie. Od 1984 roku rolnictwo uległo tak daleko idącym zmianom, że opodatkowanie tej działalności przyjęte dekady temu jest daleko nieadekwatne w stosunku do założeń stanowiących podstawę pierwotnych założeń. Transformacja gospodarki nie ominęła tej grupy społeczno-zawodowej, co też słusznie zauważył i wykazał Autor rozprawy. Podobne motywy znaleźć można w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010r. sygn. K 58/07. Trybunał w uzasadnieniu wskazał, że zróżnicowanie wśród populacji rolników się zwiększyło i obok przeważającej grupy osób o dochodach niższych lub zbliżonych do średniej krajowej są osoby o bardzo wysokich dochodach (za: M. Wasilewski, K. Gruział, Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki, „Zagadnienia ekonomiki rolnej” nr 1/2008, Sytuacja ekonomiczna polskiego rolnictwa po akcesji do Unii Europejskiej, red. J. S. Zegar, Warszawa, Instytut Ekonomiki Rolnictwa 2009).
2. Stąd istnieje potrzeba prowadzenia badań w kierunku zasadności objęcia osób prowadzących działalność rolniczą podatkami skonstruowanymi o kryteria dochodowe. Obecny podatek rolny, jako podatek majątkowy (w doktrynie zauważa się, że pewne elementy konstrukcyjne tego podatku odwołują się do podatku przychodowego, a nawet podatku dochodowego – por. L. Etel, Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe [w:] System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Wyd. Wolters Kluwer, s. 305-320) opiera swoją taryfę podatkową w elementy przestarzałe i nieadekwatne (m.in. średnia cena sprzedaży żyta) w stosunku do realiów rynku rolnego. W konsekwencji uzasadniona jest postawiona przez Autora teza, że system opodatkowania działalności rolniczej jest niesprawiedliwy. Przyjęty model opodatkowania działalności rolniczej oparty w zasadniczej mierze na podatku majątkowym rodzi pytania dotyczące o zgodności z konstytucyjnie gwarantowaną zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Przepisy nie mogą naruszać istoty wolności i praw jednostki, w tym istoty prawa

własności¹. Zasady te wiąże się z zasadą równości i sprawiedliwości podatkowej². Same koncepcje opodatkowania odwołują się do zasady równości opodatkowania. Podmioty znajdujące się w takich samych ekonomicznych warunkach należy traktować identycznie w odniesieniu do danego podatku, przy czym uwzględnia się zdolności płatniczą i możliwość poniesienia podatku. Jako podstawę tej tezy można wskazywać zasadę równości, zgodnie z którą należy jednakowo traktować podmioty prawa w obrębie określonej klasy (kategorii) i różnie traktować podmioty różne, a więc te podmioty, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej (por. wyrok TK z 20 października 1998r. sygn. K 7/98). Wobec powyższego postępujące zróżnicowanie wśród grupy rolników pozwala zadać pytanie, czy opodatkowanie podatkiem rolnym jest zgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji(?).

3. Powyższe skutkuje pozytywną oceną wyboru tematu pracy. Jest on aktualny, odnosi się do konkretnych modeli prawnych opodatkowania działalności rolniczej w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej. Mając to na uwadze oceniam, że wybór tematu jest ważny nie tylko z punktu widzenia prawnego, ale też społeczno-gospodarczego. Także ze względu na swoją aktualność, szczególne znaczenie dla określonego sektora gospodarki i złożoność prawną (wieloaspektowość) temat zasługuje na aprobatę. Jest to o tyle istotne, że tematyka pracy nawiązuje do wspomnianego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego finansowania ubezpieczenia zdrowotnego rolników z KRUS. Obecnie nadal w gospodarstwach rolnych poniżej 6 ha przeliczeniowych użytków rolnych składka na ubezpieczenie zdrowotne za rolników i domowników wynosi 1 zł za każdy pełny hektar przeliczeniowy użytków rolnych i składka ta jest finansowana z Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.
4. Liczba badań naukowych poświęconych tej tematyce jest stosunkowo ograniczona. Literaturę chociaż istniejącą nie można ocenić za liczną. Można zauważyć istotną lukę badawczą w tym zakresie i dlatego z tego punktu widzenia wybór tematu jest trafny.
5. Zasadnicza teza rozprawy sprowadza się do wskazania, że konstrukcja podatku rolnego „*sprawia wrażenie archaicznej*”. Autor uznaje, że jest to wynikiem ograniczonej zdolności do uchwycenia rzeczywistego dochodu gospodarstwa rolnego, a także wyłączenia w znacznej mierze spod opodatkowania hodowli i chowu zwierząt (s. 17). Faktem jest, że podatek rolny jako podatek majątkowy zasadniczo nie odnosi się do dochodu i w tym przypadku nie uwzględnia tego kryterium w konstrukcji podatku. Stąd można dokonać konfirmacji tej tezy na wstępie, a to może stanowić o oczywistości formuły tezy. Tym niemniej, celem pracy nie była falsyfikacja bądź konfirmacja tak postawionej tezy, ale przede wszystkim wskazanie modelu docelowego, który będzie w większym stopniu uwzględniał zasadę sprawiedliwości podatkowej wśród podatników prowadzących działalność rolniczą. Z tej też przyczyny stosunkowo zachowawcze sformułowanie tezy, przy braku hipotez i pytań badawczych nie stanowi istotnej wady dyskwalifikującej przedmiot badań recenzowanej rozprawy doktorskiej. Dobrze się stało, że teza została potwierdzona we wstępnej części rozprawy (s. 72 i 92), zaś jej zasadnicze kolejne rozdziały stanowią o elementach, które pozwalają zaproponować inny, lepszy w ocenie Autora rozprawy, model opodatkowania działalności rolniczej, oparty w konstrukcji o kryteria dochodowe, które oddadzą w większym zakresie postulaty wynikające z zasady sprawiedliwości podatkowej. Taki cel pracy wynika z konstrukcji i treści następujących rozdziałów, a także z podsumowania rozprawy, w którym Autor wskazuje, że „*celem badawczym podjętym w niniejszej pracy jest opracowanie najlepszej metody ustalania wysokości sprawiedliwego podatku od działalności rolniczej*”.

¹ wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK 2001, nr 8, poz. 257; wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K. 18/98, OTK 1999, nr 5, poz. 95; wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K. 27/98, OTK 1999, nr 1, poz. 1; wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64.

² E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym, w: Konstytucja. Ustrój, system finansowy państw. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, TK, Warszawa 1999, s. 389.

Nowy podatek dochodowy od działalności rolniczej powinien możliwie jak najpełniej, wszechstronnie i ściśle ujawniać dochód podatnika ze źródeł zarówno rolniczych, jak i nierolniczych(...)" (s. 110). Tak postawiony problem badawczy należy ocenić pozytywnie, gdyż w istocie jest to kwestia niezwykle istotna, jak już wspominałem wyżej, zarówno z punktu widzenia prawnego, jak i społeczno-ekonomicznego.

6. Autor wykorzystuje przede wszystkim metodę badawczą dogmatyczno-prawną. Sięga dodatkowo szeroko do komparatystyki (analiza regulacji wybranych państw Unii Europejskiej: Niemcy, Francja, Belgia, Hiszpania, Irlandia, Węgry i Czechy) i do metody historycznoprawnej (m.in. analiza opodatkowania działalności rolnej w okresie międzywojennym i po II wojnie światowej do czasów współczesnych). Zaobserwować można także w niektórych miejscach próby ekonomicznej analizy prawa, co z punktu widzenia celu pracy (docelowy model opodatkowania dochodów z działalności rolnej) jest zasadne, bo pozwala ocenić skutki proponowanej regulacji. Dobór metod z tego punktu widzenia jest uzasadniony i poprawny. Zastosowano techniki badawcze: badania literaturowe, analiza piśmiennictwa, badania dokumentów statystycznych i raportów o rynku rolnym oraz analiza orzecznictwa.

II. Układ treści

1. Praca składa się z 8 rozdziałów (w tym zagadnienia wstępne i podsumowanie), a dodatkowo zawiera bibliografię, wykazy: aktów prawnych (polskich i zagranicznych), materiałów źródłowych orzeczeń, interpretacji podatkowych, wykresów i tabel.
2. W ramach zagadnień wstępnych Autor postawił w/wym. tezę, wyjaśnił po co są i co zawierają poszczególne rozdziały, a także zaprezentował podstawowe pojęcia prawne i dane liczbowe (statystyczne) związane z rynkiem rolnym i działalnością rolniczą (w tym przedstawił pojęcia: gospodarstwa rolnego i działalności rolniczej). Dodatkowo dodał historyczne aspekty związane z kształtowaniem się opodatkowania rolnictwa.
3. Rozdział II poświęcony został przedstawieniu obowiązujących regulacji opodatkowania producentów rolnych. W tym rozdziale znalazły się zagadnienia związane zarówno z podatkiem rolnym, jak również innej działalności rolników opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych (tzw. sprzedaż bezpośrednia, agroturystyka, działy specjalne produkcji rolnej). Co istotne z punktu widzenia oceny sytuacji prawnopodatkowej rozważono kwestie dotyczące dopłat i wykonywania podatkowych obowiązków pomocniczych (ewidencje).
4. W rozdziale III przedstawiono teoretycznoprawne podstawy dotyczące opodatkowania dochodu z działalności rolniczej. To w tym rozdziale Autor rozprawy wskazuje, jakie rodzaje dochodów występują w działalności rolniczej, jakie cechy powinien posiadać podatek rolny, co wynika dla opodatkowania działalności rolniczej z wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 58/07 z 26 października 2010r., a dotyczącego ubezpieczeń zdrowotnych rolników indywidualnych i w końcu jakie można wyróżnić metody opodatkowania dochodu (przychodu) działalności rolniczej.
5. Charakterystyka opodatkowania działalności rolniczej w wybranych państwach Unii Europejskiej jest przedmiotem rozdziału IV. Opis systemu opodatkowania każdego z państw został zaprezentowany według tego samego schematu (cechy charakterystyczne rynku, ogólne informacje o systemie podatkowym w danym państwie, sposób opodatkowania i - jak występują - opis preferencji podatkowych). Systemy podatkowe poszczególnych państw zostały zgrupowane w kategoriach: państwa stosujące preferencyjne opodatkowanie (Niemcy, Francja, Belgia, Hiszpania), państwa stosujące w ograniczonym zakresie preferencje podatkowe (Irlandia, Węgry) i w końcu państwa, które takich preferencji nie stosują (tu wyłącznie Czechy).

6. Próba reformy podatku rolnego była przedmiotem projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej z 2012r. W rozdziale V przedstawiono najważniejsze elementy tej propozycji. W końcu rozdziału Autor przedstawił także własną ocenę tej propozycji.
7. W rozdziałach VI i VII Autor przedstawia swoje propozycje opodatkowania działalności rolniczej. Jako metody ustalania podstawy opodatkowania wskazuje: porównanie wpływów i wydatków z działalności rolniczej, oparcie się o tzw. współczynnik standardowej produkcji (współczynnik SO, stosowany w nomenklaturze unijnej dla określenia charakterystyki gospodarstw rolnych, który uwzględnia także wielkość ekonomiczną gospodarstwa) oraz metodę opartą o ewidencję podatkową prowadzoną na zasadach ogólnych. Autor pod koniec rozdziału VI zauważa zalety dla sposobu ustalania dochodu w odwołaniu się wspomnianego do unijnego współczynnika SO, postuluje zwolnienie od podatku dla małych gospodarstw rolnych (poniżej 1 ha). W rozdziale VII Autor zaprezentował wyniki badania zdiagnozowanych metod opodatkowania podatkiem dochodowym. Badaniu podlegało 180 losowo wybranych gospodarstw, które zostały podzielone na 3 grupy pod względem ich wielkości (małe, średnie i duże) oraz 4 typy produkcyjne (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, producenci mleka, hodowcy zwierząt trawożernych oraz hodowcy zwierząt ziarnożernych). Tak określona grupa podawcza podatników została objęta symulacją opodatkowania wg następujących metod: (i) podatku rolnego, (ii) podatku dochodowego od osób prawnych wyliczonego w oparciu o księgę rachunkową oraz (iii) podatku, którego podstawa opodatkowania byłaby wyliczana przy pomocy w/wym. współczynnika SO. Autor przedstawił także symulacje wpływów do budżetów samorządowych dla poszczególnych badanych metod. W podsumowaniu Autor zauważył istotną różnicę między wielkością obciążeń podatkowych w ramach obecnie obowiązującego podatku, a innymi badanymi metodami opartymi o kryteria dochodowe. Stanowić to może o stosowaniu w stosunku do tej grupy preferencyjnego opodatkowania. Stosowanie innych metod niż obecnie obowiązujące w stosunku do małych gospodarstw, zdaniem Autora, niekoniecznie może oznaczać to dla tej grupy badanej wzrost obciążenia podatkowego (przy uwzględnieniu preferencji podatkowych, w tym zwolnienia podatkowego).
8. Ostatni, ósmy rozdział to podsumowanie wcześniejszych rozważań. Zawiera rekapitulację rozważań odpowiadającą strukturze pracy, wskazanie modelu docelowego opodatkowania dochodu z działalności rolniczej. W rozdziale zawarto wnioski *de lege ferenda*, które znajdują poparcie w postulacie zapewnienia sprawiedliwości podatkowej i przeprowadzonych badaniach zaprezentowanych w rozdziale VII.
9. Układ treści rozprawy doktorskiej jest, co do zasady, poprawny. Autor nie ustrzegł się opisywania nieistotnych z punktu widzenia przedmiotu rozprawy wątków (np. opisy oczywiste dotyczące charakterystyki i ustroju poszczególnych państw), szerokiego przytaczania tekstów prawnych wraz ze skromnym ich komentarzem (np. obowiązujących przepisów czy też szerokich cytatów projektu ustawy z 2012r.). Zasadniczo takie podejście z punktu widzenia celu opracowania nie było zasadne, a przynajmniej Autor nie wykazał (nie uzasadnił dostatecznie) potrzeby odwoływania się do nich *in extenso*. Dla ogólnej oceny pracy ma to jednak znaczenie drugorzędne.

III. Dobór źródeł

1. Autor sięgnął do aktualnej literatury dotyczącej przedmiotu rozprawy. Odwołał się też do reprezentatywnych badań naukowych dotyczących stosowania podatku rolnego, a także projektów ustaw (m.in. projekt z 2012 opodatkowania dochodu z działalności rolniczej).

Praca została mocno osadzona w danych liczbowych, co pozwoliło pokazać kierunki polityki podatkowej (lub jej braku) w odniesieniu do opodatkowania działalności rolniczej.

2. Dlatego dobór źródeł wykorzystanych w rozprawie i ich podział nie budzi zastrzeżeń. W ograniczonym zakresie sięgnięto do literatury obcojęzycznej, ale z uwagi na zakres tematyczny pracy (badanie polskiego podatku rolnego) nie budzi to zastrzeżeń.
3. Uwzględniono historyczne i aktualne orzecznictwo i poglądy doktryny. W szeroki sposób odniesiono się do prawnej sytuacji podatników nie tylko w odniesieniu do ich opodatkowania, ale także uzyskiwanych innych, różnych form dofinansowania o charakterze dotacyjnym. Bez wątplenia takie podejście z uwagi na istotność tych instrumentów dla oceny prawnopodatkowej sytuacji rolników ma swoje bezsprzeczne uzasadnienie.

IV. Uwagi ogólne i szczegółowe

1. Zgadzam się ze stwierdzeniem, że regulacje podatkowe powinny podążać za rzeczywistością gospodarczą. Brak reakcji ustawodawcy na te zmiany skutkuje powstaniem i utrzymywaniem się stanu niesprawiedliwego obciążenia podatkowego wśród badanej grupy podatników, a także nieuzasadnionego uprzywilejowania określonych podatników prowadzących działalność gospodarczą w porównaniu do innych podatników prowadzących działalność gospodarczą. To ostatnie powinno uwzględniać specyfikę tej działalności gospodarczej. W pracy taką sytuację zdiagnozowano. Dlatego rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską spełniającą wymogi formalne i merytoryczne. Stanowi to o nowatorskim charakterze rozprawy.
2. Dlatego wybór tego tematu zasługuje na aprobatę. Podstawową zaletą pracy jest obszerna prezentacja poglądów Autora w zakresie odnoszącym się do problemu badawczego, w tym zarysowanie postulowanego modelu opodatkowania dochodów z działalności rolniczej. Właśnie przeprowadzone badania i zaprezentowane w rozdziale szóstym i siódmym wnioski z tego badania wynikające stanowią niewątpliwie najbardziej wartościową część rozprawy. Pozostałe rozdziały były też niezbędne, gdyż dopiero po przedstawieniu rysu historycznego, wzorcowych modeli opodatkowania działalności rolniczej w innych państwach oraz teorii opodatkowania dochodu można było wywieść w ostatnich rozdziałach wnioski i określić docelowy model opodatkowania działalności rolniczej. Autor nie boi się formułować odważnych postulatów, które jednocześnie stanowią wywód spójny i logiczny na podstawie treści ze wcześniejszych rozdziałów. W pracy Autor wykazał, że opanował umiejętności przedstawiania własnych poglądów, krytycznego odniesienia się do przyjętych rozwiązań prawnych i formułowania wniosków *de lege ferenda*. Wnioskowanie jest klarowne, wyważone, uwzględnia sytuację ekonomiczną i społeczną opodatkowanych.
3. Zakreślone na wstępie zadanie badawcze zostało rozwinięte w początkowych rozdziałach i w konsekwencji w kolejnych Autor mógł sformułować umotywowany model opodatkowania dochodów z działalności rolniczej. Propozycja odwołuje się do techniki opodatkowania jasnej i co istotne możliwej do zastosowania, przy czym wykorzystuje się istniejące obecnie formuły ustalania potencjału ekonomicznego opodatkowanych (w/wym. współczynnik SO). Można zauważyć braki w zakresie postawionych tez i hipotez oraz pytań badawczych. Sformułowanie ich z pewnością pozytywnie wpłynęłoby na ogólny kształt pracy. Tym niemniej, te braki są uzupełnione w podsumowaniach poszczególnych rozdziałów i w samej pracy, w których następuje rekapitulacja treści, które mogłyby znaleźć się we wstępie.

4. W recenzowanej pracy nie ma błędów merytorycznych. Warsztat naukowy Autora nie budzi zastrzeżeń. Autor ustrzegł się zasadniczo od błędów redakcyjnych, nie ma też błędów literowych oraz stylistycznych. Praca jest napisana poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi co do zasady zastrzeżeń.
5. Autor w tezie pracy wskazuje na niedopasowanie obecnie obowiązujących rozwiązań opodatkowania działalności rolniczej w stosunku do sytuacji ekonomicznej i społecznej opodatkowanych. Konsekwencją tego jest, jak wykazuje, niezgodność z wartościami konstytucyjnymi, w tym zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania. Autor dowodzi tak zwaną „archaiczność” przepisów co przekłada się na niesprawiedliwe obciążenie opodatkowanych i wpływa też na niskie dochody do budżetów jednostek samorządu terytorialnego.
6. Spostrzeżenie o niesprawiedliwym obciążeniu podatkowym mogło być także zakotwiczone szerzej w teorii sprawiedliwości opodatkowania. Powyższe nie świadczy o wadach pracy, a raczej stanowi przyczynek do dalszych badań. Poprawnie odwołano się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych, gdyż wnioski z tego orzeczenia także mają wpływ na ocenę obciążeń podatkowych.
7. Wśród uwag szczegółowych wskazać można, że wielokrotnie w pracy Autor posługuje się pojęciem kraju. To nie kraj a państwo jest organizacją polityczno-społeczną uprawnioną do stanowienia podatków. Wskazane „uchybień” w żadnym stopniu nie umniejszają generalnie pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej.

VI. Konkluzja

1. Rozprawa doktorska Pana mgr Dariusza Stanisława Szydelko zatytułowana „*Dochód z działalności rolniczej jako podstawa opodatkowania. Studium teoretycznoprawne*” spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim wynikające z art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tj. Dz.U. 2017 poz. 1789 ze zm.). Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego oraz świadczy o posiadaniu przez Autora rozprawy ogólnej wiedzy teoretycznej w zakresie prawa finansowego, w tym podatkowego. Własne opinie i komentarze, oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na to, że Autor posiada ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie nauk prawnych, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.
2. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pana mgr Dariusza Stanisława Szydelko do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Warszawa, dnia 31 sierpnia 2019 r.

