

dr hab. Katarzyna Kopyściańska prof. nadzw. UWyr.
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Aleksandry Barwaniec

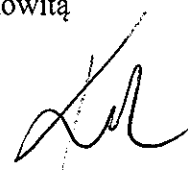
„Podatki wydobywcze – ocena systemu opodatkowania wydobycia niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów”

Łódź 2019 r., str. 251

1. Uwagi dotyczące wyboru tematu, celu badawczego i metody rozprawy

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej są zagadnienia z zakresu prawa podatkowego, jak również wszystkich innych gałęzi, w ramach których nakłada się na wydobywców obowiązki o charakterze finansowym w kontekście istotnej roli wydobycia kopalin w Polsce.

Wybór tematu Doktorantka uzasadniła, po pierwsze, brakiem, obejmującego aktualny stan prawny, opracowania o charakterze monograficznym, które odnosiłoby się wprost do kwestii ustawowych regulacji opodatkowania wydobycia kopalin, a po drugie trudnością sformułowania kompletnych wniosków dotyczących skutków obowiązywania tych regulacji. Należy uznać takie uzasadnienie wyboru tematu za całkowicie trafne, a w konsekwencji z aprobatą podejść do samego wyboru tematu. Skoro bowiem u podstaw wyboru przez Doktorantkę tematu leżała troska o usunięcie pewnego mankamentu w literaturze przedmiotu w postaci braku całościowego opracowania ważnego dla prawa podatkowego zagadnienia, przy podjętej jednocześnie starannej próbie uchwycenia istoty aktualnej regulacji prawnej w kontekście ewolucyjnych zmian instrumentów fiskalnych nakładanych na podmioty funkcjonujące w sektorze wydobywczym oraz wysiłków ukierunkowanych na uchwycenie tendencji w zakresie ujednolicania regulacji prawnej, to nie ma wątpliwości, że wybór tematu trzeba uznać za usprawiedliwiony. W konsekwencji zaś wybór tematu zasługuje na całkowitą aprobatę.



Autorka we wstępie pracy przyjęła tezę, że państwo dąży do maksymalizacji korzyści powstałych z wydobycia bogactw naturalnych

Dalej Autorka formułuje tezę, że złoża cechuje wyczerpywalność, co oznacza, że z ich dobrodziejstw nie sposób korzystać w nieskończoność a konieczność odpowiedniego uregulowania prawnego tej gałęzi gospodarki jest wyzwaniem niezwykle trudnym.

Doktorantka w rozwinięciu wyżej wskazanych tez stwierdza, że cel fiskalny należy uznać za nadrzędny, ale nie jedyny albowiem niezwykle doniosła z perspektywy państwa – gospodarza jest również dbałość o bezpieczeństwo surowcowo – energetyczne kraju, będące czynnikiem o znaczeniu strategicznym dla jego suwerenności. Z kolei cele przyświecające przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie wydobycia kopalin są zasadniczo zbliżone do celów przedsiębiorców funkcjonujących w jakimkolwiek innym sektorze gospodarki. W konsekwencji można do nich zaliczyć: osiąganie możliwie jak największego zysku, wzrost sprzedaży i produkcji, wzrost udziału w rynku, redukcję kosztów i ryzyka gospodarczego czy wreszcie budowanie i wzmacnianie pozycji firmy na rynku. Doktorantka przyjmuje założenie o braku jednolitości instrumentów fiskalnych o zróżnicowanym statusie prawnym, które nakładane są na podmioty funkcjonujące w sektorze wydobywczym.

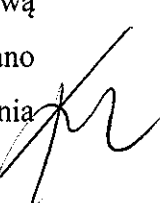
Doktorantka jako główny cel badawczy przyjęła dokonanie oceny polskiego systemu opodatkowania wydobycia kopalin oraz sformułowanie postulatów *de lege ferenda* pod adresem polskich rozwiązań w tym zakresie.

Tak określony główny cel badawczy wydaje się naturalną konsekwencją sformułowanych we wstępie tez badawczych, gdyż to właśnie na bazie analizy ww. oceny można podejmować próbę formułowania wniosków w zakresie postawionych tez.

Niezależnie od głównego celu badawczego Doktorantka przyjęła także cele operacyjne w postaci analizy rozmaitych narzędzi fiskalnych wchodzących w skład tego systemu.

Wszystkie cele operacyjne wskazane w rozprawie, badane konsekwentnie z różnych punktów widzenia, przybliżają Autorkę do realizacji podstawowej hipotezy badawczej. Sposób sformułowania przedmiotu badań i celów prowadzonych badań należy uznać za właściwy, a jednocześnie ułatwiający transparentne prowadzenie samych badań. Dzięki temu także Autorce udało się ukazać wielowątkowość materii badawczej rozprawy.

Z uwagi na charakter analizy wydaje się, że Autorka przyjęła jako podstawową metodę badawczą, **metodę analizy dogmatycznej**, z wykorzystaniem której przeanalizowano obowiązujące przepisy prawa mające fundamentalne znaczenie dla systemu opodatkowania



kopalin jednakże nie zawierała tego we wstępie pracy *expresiss verbis*. Niemniej jednak Autorka nie wskazuje wyraźnie na przyjęcie takiej metody.

Obok metody analizy dogmatycznej w pracy posłużono się metodą analizy i krytyki piśmiennictwa, niemniej jednak również nie wskazała wprost, że posłużyła się tą metodą badawczą. W konsekwencji Autorka nie stwierdza w żadnym fragmencie, że metodą tą posłużono się pomocniczo, to jednak lektura przedłożonej do recenzji rozprawy doktorskiej wskazuje, że jest to metoda komplementarna w stosunku do metody analizy dogmatycznej. **Obie metody wzajemnie się jednak w pracy uzupełniają i pozwalają zachować Autorce właściwy balans, zważywszy na naukowy charakter pracy. Niemniej jednak jako pewien mankament, który zawiera recenzowana rozprawa doktorska, wskazać należy całkowity brak wskazania jakiejkolwiek metody badawczej we wstępie pracy. Jednakże w istocie, w trakcie prowadzonych rozważań obszernie posłużono się oboma metodami, odnosząc się do wielu wypowiedzi i poglądów doktryny.**

W pracy wykorzystano także orzecznictwo sądowe, w zakresie niezbędnym do formułowania wniosków, a w konsekwencji zrealizowania celu badawczego. Materia, którą poddano badaniu w ramach rozprawy doktorskiej uzasadniała zresztą selektywne podejście do dorobku orzecznictwa. **Niemniej jednak jako pewien mankament, który zawiera recenzowana rozprawa doktorska, wskazać należy powołanie w pracy tylko 14 pozycji orzecznictwa w tym zaledwie trzy wyroki NSA. Wydaje się, że przywołanie większej ilości poglądów orzecznictwa niewątpliwie wzbogaciłoby nie tylko treść samej rozprawy, ale również potencjał analityczny Autorki. Biorąc wszakże pod uwagę zawarte w pracy rozważania, a także sformułowane wnioski, należy przyjąć, iż wskazany mankament nie wpłynął na ostateczną pozytywną ocenę rozprawy doktorskiej.**

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno główny cel badawczy rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie zwartą teoretycznie i empirycznie poprawną formułę naukową, która pozwala Autorce wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego.



2. Układ i język rozprawy

Rozprawa składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów i zakończenia, w którym zawarte zostały wnioski z przeprowadzonych badań. W końcowej części pracy znajdują się następujące wykazy: aktów prawnych, literatury, orzecznictwa, źródeł internetowych i innych źródeł.

Wykaz skrótów znajduje się na początku pracy.

Znaczącą zaletą konstrukcji pracy, wpływającą istotnie na zachowanie przejrzystości prowadzonych rozważań, jest opatrzenie poszczególnych rozdziałów uwagami wstępnymi oraz uwagami końcowymi (wnioskami) zawierającymi podsumowanie danej części pracy. Przedstawiane w rozprawie doktorskiej uwagi wstępne pozwalają Autorce na wyjaśnienie formy i zakresu zagadnień poruszanych w danym rozdziale, a jednocześnie uzasadniają, dlaczego Autorka dokonała wyboru szczegółowych zagadnień, które w treści rozdziałów poddała następnie analizie. Natomiast treść uwag końcowych ułatwia formułowanie ocen dotyczących poszczególnych fragmentów rozprawy.

Uszeregowanie rozdziałów jest nie tylko prawidłowe, ale w kontekście postawionego celu badawczego jak najbardziej właściwe i zarazem przydatne w prowadzeniu badań zmierzających do zrealizowania głównego celu badawczego w postaci oceny polskiego systemu opodatkowania wydobywania kopalin.. Ponadto podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia dokładne podążanie czytelnika za tokiem myśli Autorki. W rezultacie należy uznać, że przyjęty układ pracy, porządkując przebieg prowadzonych rozważań, zapewnia swobodę w lekturze opracowania.

Pani mgr Aleksandra Barwaniec zapoznała się rzetelnie z literaturą przedmiotu, właściwie selekcionując dzieła mające najistotniejsze znaczenie w badanym dorobku myśli prawniczej. Wykaz cytowanej literatury obejmuje ponad 140 pozycji wydanych drukiem, w tym również pozycje obcojęzyczne.

W rozprawie wykorzystano również **orzecznictwo sądowe, w tym 11 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, i 3 orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.**



Praca została napisana poprawnym językiem, z umiejętnym posługiwaniem się językiem prawniczym. W pracy występują nieliczne błędy literowe, czy interpunkcyjne.

3. Treść i wnioski rozprawy

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia znaczny poziom merytoryczny, a rozważania Doktorantki cechuje klarowność i precyzja w formułowaniu twierdzeń i wniosków. W wielu miejscach Autorka podejmuje polemikę z poglądami doktryny i judykatury, nie obawiając się przedstawić własnej, najczęściej trafnej oceny. Warto także podnieść, że czyni to w sposób zasługujący na aprobatę, rzetelnie i z dużą kulturą, okazując tym samym szacunek dla odmiennych ustaleń, które dokonali inni przedstawiciele doktryny.

Recenzowana rozprawa, jak już wskazano, składa się ze wstępu, pięciu merytorycznie powiązanych ze sobą rozdziałów i zakończenia zawierającego istotne wnioski. Część podstawowa pracy zawiera 237 stron.

Tematyka podjęta w rozprawie doktorskiej należy do niezwykle aktualnych i ważnych problemów prawa. Ze względu na badawczy charakter pracy, a w szczególności przeprowadzenie skrupulatnej analizy zagadnień związanych z różnymi instrumentami fiskalnymi, które nakładane są na podmioty funkcjonujące w sektorze wydobywczym, a także ze względu na ciekawe i w dużej części oryginalne wnioski, dysertacja stanowi istotny wkład w naukę prawa podatkowego. Tematyka recenzowanej rozprawy doktorskiej została podjęta w sposób odpowiedni, dobrze dobrana i prawidłowo sformułowana, co niewątpliwie pozwoliło na realizację wymogów stawianych rozprawom doktorskim.

We wstępie rozprawy Autorka zawarła najważniejsze informacje **dotyczące przedmiotu, celu i hipotez badawczych**. Określiła także zakres materiału badawczego oraz informacje o strukturze i treści pracy. W sposób **zwięzły przedstawiła przedmiot badań** poszczególnych rozdziałów z drobnym mankamentem dotyczącym nieustosunkowania się do wybranej metody badawczej.

W ramach pierwszego rozdziału Doktorantka charakteryzuje opodatkowanie sektora wydobywczego. W pierwszej kolejności Doktorantka przedstawiła najważniejsze definicje a

następnie poszczególne etapy inwestycji wydobywczych raz systemy uzgodnień, w ramach których dochodzi do porozumienia między państwem gospodarującym złożami kopalin oraz przedsiębiorcami dokonującymi ich wydobycia. Następnie w ramach prowadzonych rozważań Doktorantka omawia formy prawne służące opodatkowaniu wydobycia kopalin oraz instrumenty fiskalne z zastosowaniem następującej klasyfikacji: rodzaj daniny, jej konstrukcja oraz zakres opodatkowania. Doktorantka świadomie zrezygnowała z nadmiernej wnikliwości w ramach omawiania wyżej wskazanych zagadnień, wskazując już we wstępie, że rozdział pierwszy ma stanowić jedynie wprowadzenie do zagadnień, które stały się przedmiotem pogłębionych analiz w kolejnych rozdziałach. Takie podejście należy uznać za słuszne, gdyż przyjęcie innego sposobu prowadzenia rozważań nosiłoby znamiona dużego ryzyka zbędnych powtórzeń, a poza tym z pokaźnym prawdopodobieństwem nie wpływałoby na przejrzystość wypowiedzi. Tymczasem dzięki przyjętej w pracy koncepcji Autorce udało się zaakcentować na wstępie węzłowe zagadnienia i jednocześnie zrećźnie przejść do bardziej szczegółowych zagadnień. W konsekwencji poczynione w pierwszym rozdziale **ustalenia usystematyzowały stosowane pojęcia oraz** umożliwiły Autorce zbadanie katalogu cech charakterystycznych sektora wydobywczego. Tym samym rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający i jego treść należy ocenić pozytywnie.

Z punktu widzenia tematu pracy kluczowe znaczenie mają rozważania zawarte w rozdziałach drugim, trzecim, czwartym i piątym. W rozdziałach tych poddano bowiem analizie kardynalne z punktu widzenia tematu pracy i celu badawczego zagadnienia, tj. przegląd danin, analiza aktów prawnych dotyczących sektora wydobywczego, kryteria oceny jak i sama ocena podatków wydobywczych.

W rozdziale drugim Doktorantka dokonała zwięzłego przeglądu danin wydobywczych występujących w systemach fiskalnych wybranych państw świata, czyli w Australii, Kanadzie, Norwegii oraz Meksyku. W ocenie Doktorantki są to kraje zasobne w kopalinę, w których wykształciły się rozmaite instrumenty fiskalne nakładane na ich wydobycie. Doboru państw Doktorantka dokonała ponadto z uwzględnieniem ich położenia geograficznego, by w zestawieniu znalazły się kraje zlokalizowane na różnych kontynentach. Doktorantka sformułowała w uwagach końcowych wstępne wnioski porównawcze wskazujące, iż obok powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, przedsiębiorcy sektora wydobywczego z państw poddanych analizie zobowiązani są do uiszczania danin specyficznych dla tego sektora, tj. *royalties* (w Austrii, Kanadzie i Meksyku) czy też

podatku od renty surowcowej (w Austrii i Norwegii). Przedstawienie rozmaitych rozwiązań przyjętych w wybranych państwach stanowi dobry punkt wyjścia do szczegółowej analizy polskiego systemu fiskalnego w zakresie opodatkowania kopalin i jego oceny.

Rozważania zawarte w rozdziale drugim należy wszelako uznać za cenne, mające porządkujący charakter w zakresie analizy systemów fiskalnych, które czerpią korzyści z wydobywania bogactw naturalnych. Rozdział zawiera też wiele ważnych odniesień do szczegółowych zagadnień, opartych o poglądy wyrażane w doktrynie. Niemniej jednak rozprawa doktorska, jak każde opracowanie naukowe, o ile spełnia wymogi odpowiedniego poziomu, stanowić powinna inspirację do podejmowania polemik, a także krytyki naukowej. Taki charakter pracy, a tak jest w przypadku rozprawy recenzowanej, stanowi zwykle jej dodatkowy walor i bynajmniej nie może być podstawą do stawiania zarzutów. Mając to na względzie należy, w ramach niniejszej recenzji, poddać w wątpliwość zbyt powierzchowne przedstawienie jak i ostateczną ocenę i próbę wskazania „optymalnego” systemu opodatkowania wydobywania bogactw naturalnych (s. 77). Przychylić się przy tym należy do konstatacji, iż „.... Korzyści z wydobywania bogactw naturalnych uzależnione są od szeregu czynników związanych m. in. z kontekstem gospodarczym, politycznym, geologicznym czy historycznym właściwym dla danego kraju”. Niemniej jednak stwierdzenie to zachowuje swoją słuszność zarówno w kontekście podatku od wydobywania niektórych kopalin, ale i w przypadku wielu innych danin publicznych. Nie może zatem stanowić podstawy do formułowania rudymenarnych wniosków danego rozdziału. Wychodząc od powyższego twierdzenia Doktorantka wywodzi słuszne aczkolwiek znane nauce prawa podatkowego konstatacje.

Poruszona wątpliwość ma charakter wyłącznie polemiczny, niemniej jednak zdaniem sporządzającej niniejszą recenzję wydaje się, że w pracy zabrakło rozważań pogłębiających wątek modelu „optymalnego” opodatkowania wydobywania niektórych kopalin w kontekście opisanych w pracy systemów fiskalnych. Zgodzić się niewątpliwie należy, że podatek ten stanowi w wielu państwach integralną część systemu podatków i opłat związanych z przemysłem wydobywczym i jego fiskalny potencjał nie powinien być lekceważony.

W rozdziale trzecim Doktorantka poddała analizie zagadnienia związane z polskimi instrumentami fiskalnymi obciążającymi wydobywanie bogactw naturalnych.



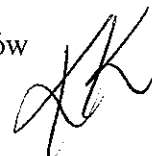
Rozważania w tym rozdziale w sposób naturalny otwiera omówienie ram prawnych własności kopalin jak i uprawnień właścicielskich Skarbu Państwa w zakresie wydobycia kopalin, którym odpowiadają skonkretyzowane obowiązki wydobywców. W dalszej części rozdziału trzeciego Doktorantka podejmuje udaną próbę analizy poszczególnych opłat ponoszonych przez przedsiębiorców w sektorze wydobywczym prezentując między innymi takie opłaty jak opłatę eksploatacyjną za wydobytą kopalinę, opłatę za ustanowienie użytkowania górniczego i inne. W ramach niniejszego rozdziału Doktorantka przedstawia również rzetelnie konstrukcję podatku od wydobycia niektórych kopalin czy regulacje dotyczące specjalnego podatku węglowodorowego. W rozważaniach poświęconych tym zagadnieniom słusznie podkreślono, że niewątpliwie kompleksowe podejście i pewnego rodzaju kazuistyka rozwiązań w zakresie podatku od wydobycia niektórych kopalin jak np. wysokość podatku wynikająca wyłącznie z zaawansowanej matematycznie funkcji aktualnej ceny rynkowej nie uwzględniającej kosztów ich wytworzenia czy potęgowa progresywność względem wzrostu cen jak i fakt, że podatek ten nie stanowi kosztu w podatku dochodowym od osób prawnych to rozwiązania warte podkreślenia. Zagadnienia te są zresztą przedmiotem troski wielu autorów opracowań naukowych dedykowanych tej materii. Tymczasem Doktorantka zachowuje dużą powściągliwość w formułowaniu krytycznych ocen. Wydaje się *nota bene*, że nie są to jedyne „mankamenty” aktualnej konstrukcji podatku od wydobycia niektórych kopalin. Zauważyć bowiem jeszcze należy również brak stawki zerowej przy niskim poziomie cen surowców, co może powodować przy niskich cenach, pogłębianie strat czy też brak premiowania wydatków na eksploatację co może w konsekwencji może skutkować brakiem instrumentów wspierających udostępnianie nowych złóż. Rozwój przemysłu wydobywczego z jednej strony inspirowanie do podejmowania szerokich działań regulacyjnych nakierowanych na ekspansję obciążeń fiskalnych, z drugiej zaś strony zbyt intensywne, a w konsekwencji zbyt radykalne rozwiązania istotnie utrudniają prowadzenie działalności wydobywczej. Doktorantka zawarła w rozdziale trzecim wiele trafnych spostrzeżeń dotyczących genezy i aktualnej konstrukcji rozwiązań legislacyjnych obejmujących szereg danin publicznych obciążających działalność *stricto* geologiczno – górnictwem. Ponadto uwagi końcowe w tym rozdziale zawierają wiele cennych podsumowań, co należy wyraźnie podkreślić. **Być może pewien niedosyt pozostawia zbyt duża powściągliwość Doktorantki w sferze braku jednoznacznej oceny, czy obecny model w zakresie obciążeń fiskalnych polskiego sektora wydobywczego jest właściwy (s.148, 149) i czy zasadne jest pozostanie przy aktualnym kształcie regulacji prawnych w tym zakresie, czy też możliwe jest osiągnięcie uproszczonych rozwiązań chociażby w zakresie regulacji stawki podatkowej**

przy jednoczesnym zapewnieniu porównywalnego poziomu wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania sektora wydobywczego, choć pośrednio Doktorantka odnosi się do tego zagadnienia w rozdziale piątym s. 191.

Pomimo tego, że sporządzająca niniejszą recenzję jest świadoma, iż ustosunkowanie się do takiego dylematu, nawet w przypadku podjęcia intensywnego wysiłku intelektualnego, może nie przynieść oczekiwanych rezultatów, gdyż odpowiedź prawdopodobnie nie byłaby i tak jednoznaczna, to wydaje się, że zakończenie rozważań w rozdziale trzecim w ten właśnie sposób uczyniłoby je jeszcze cenniejszymi i jeszcze ciekawszymi. Niezależnie jednak od tych uwag rozważania zawarte w rozdziale trzecim należy uznać za bardzo pozytywny wkład do dorobku doktryny prawa podatkowego. Można ewentualnie zastanawiać się czy użyte

Rozważania zawarte w rozdziale czwartym koncentrują się z kolei na wnikliwych badaniach kryteriów, w świetle których polskie podatki wydobywcze poddane zostają ocenie w kolejnym, piątym rozdziale dysertacji. W pierwszej kolejności Doktorantka poddała analizie cechy, jakimi powinien charakteryzować się „modelowy” system opodatkowania sektora wydobywczego (s.152,153) a następnie opisała szereg kryteriów, w świetle których polskie podatki wydobywcze zostaną poddane ocenie w kolejnym, piątym rozdziale. Kryteria te Doktorantka podzieliła na dwie kategorie. Pierwsza z nich obejmuje kryteria natury prawnej, które bazują na wybranych zasadach podatkowych oraz związanych z nimi standardach konstytucyjnych. Analizie słusznie poddano zasadę sprawiedliwości podatkowej (w tym postulat równości i powszechności), zasadę neutralności oraz pewności. Druga kategoria obejmuje natomiast wybrane kryteria pozaprawne, które w ocenie Doktorantki zostały uznane za szczególnie istotne w kontekście kształtowania się polskich rozwiązań prawnych związanych z opodatkowaniem wydobycia bogactw naturalnych. Doktorantka bardzo trafnie opisuje konstrukcję „idealnego” systemu opodatkowania złóż naturalnych zarówno z perspektywy państwa – gospodarza jak i przedsiębiorcy prowadzącego działalność wydobywczą.

Doktorantka trafnie sygnalizuje sprzeczność celów państwa oraz przedsiębiorców sektora wydobywczego, które nadają konkretny kształt rozwiązaniom prawnym.

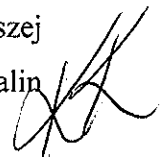


Z tak poczynionymi obserwacjami i ustaleniami należy się zgodzić. Ustalenia Doktorantki nie odbiegają zresztą od poglądów wyrażanych w doktrynie. Pewną wątpliwość pozostawia jednak konstatacja Doktorantki (s. 163) iż „klasyczne ujęcie sprawiedliwości podatkowej nie w pełni przystaje do realiów sektora wydobywczego”. Należy się zastanowić to faktycznie zasada sprawiedliwości ma przystawać do sektora. **Poruszona wątpliwość ma charakter wyłącznie polemiczny, niemniej jednak zdaniem sporządzającej niniejszą recenzję wydaje się, że to sektor wydobywczy powinien w rzeczywistości realizować i w pełni przystawać do zasady sprawiedliwości opodatkowania.**

W odniesieniu do rozważań zawartych w rozdziale piątym należy, podobnie jak to miało miejsce w odniesieniu do pozostałych rozdziałów, należy sformułować bardzo wysoką ocenę w zakresie umiejętności analitycznych Autorki, a także adekwatnej do wymagań pracy naukowej wnikliwości w zakresie próby oceny zgromadzonego materiału badawczego.

Mając jednak na względzie doniosłość poruszonej w rozdziale piątym problematyki, tj. oceny danin wydobywczych funkcjonujących aktualnie w Polsce można sformułować w stosunku do Doktorantki podobną jak w uwagach do rozdziału trzeciego pretensję, tzn. brak zajęcia oryginalnego stanowiska w zakresie ewentualnej propozycji optymalnego modelu sektora wydobywczego w Polsce. Przeprowadzona w recenzowanej rozprawie doktorskiej analiza oceny polskich podatków wydobywczych w świetle kryteriów prawnych i pozaprawnych doprowadziła Doktorantkę do sformułowania w zakończeniu pracy relewantnych wniosków. Przede wszystkim w konkluzji przeprowadzonych badań stwierdzono, że można mieć zastrzeżenia co do aktualnej konstrukcji opodatkowania sektora wydobywczego w Polsce, albowiem mając na uwadze specyfikę sektora wydobywczego, uprawnienia właścicielskie Skarbu Państwa, wyczerpywalność złóż oraz konieczność uwzględnienia w tym zakresie interesu przyszłych pokoleń, państwo naturalnie dąży do czerpania korzyści z eksploatacji złóż kopalin znajdujących się na jego terytorium. Pomimo pewnych słabości analizowanych danin – ostrożnie należałoby zdaniem Doktorantki podchodzić do pomysłów zakładających całkowitą ich likwidację.

Ponadto Doktorantka wyraziła, podzielane w pełni przez sporządzającą niniejszą recenzję, przekonanie, że niezależnie od przyszłych losów analizowanych w niniejszej dysertacji podatków, materię związaną z opodatkowaniem wydobywania polskich kopalin



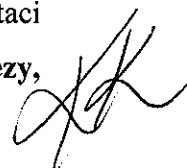
uczynić należy przedmiotem rzetelnej debaty, która skutkować powinna opracowaniem spójnego, długofalowego planu działania.

W zakończeniu sformułowano także szereg cennych wniosków szczegółowych, znajdujących swoje podstawy w ustaleniach poczynionych w poszczególnych rozdziałach. Najczęściej stanowią one zresztą syntetyczne ujęcie konkluzji zawartych w uwagach końcowych do poszczególnych rozdziałów. **Co jednak najistotniejsze zawarte w zakończeniu wnioski potwierdzają jednoznacznie zrealizowanie postawionego we wstępie celu badawczego, a wysoki poziom naukowy, w jakim uczyniła to Doktorantka, pozwala na sformułowanie tezy o dużej dojrzałości naukowej.**

Niezależnie od ogólnie bardzo wysokiej oceny odnośnie sformułowanych w zakończeniu wniosków, a także sposobu ich ujęcia, w subiektywnej ocenie sporządzającego recenzję pewnym, być może filigranowym, mankamentem pracy jest brak podjęcia próby przedstawienia własnego modelu w zakresie tytułowego zagadnienia. **Wydaje się, że zarówno odniesienie się do badanych zagadnień opodatkowania wydobywania kopalin w wybranych krajach, jak i obserwacja ewolucji w zakresie tworzenia i modelowania systemu opodatkowania sektora wydobywczego mogą być inspirujące do podjęcia badań w tym zakresie (co zresztą Doktorantka może jeszcze realizować w ramach dalszych badań naukowych). Tym bardziej, że wraz z postępującym rozwojem opodatkowania sektora wydobywczego w ogóle, a także zmieniającymi się regulacjami prawnymi, pogłębiać się będzie prawdopodobnie dylemat związany z ewentualnym (pytanie, czy w istocie zasadnym?) nadmiernym fiskalizmem systemu prawa podatkowego.**

Zważywszy na wszystkie ustalenia i uwagi poczynione powyżej należy raz jeszcze podkreślić, że w recenzowanej dysertacji w sposób bardzo rzetelny i kompleksowy zostały przedstawione pytania oraz próby odpowiedzi na te pytania wynikające z potrzeby usystematyzowania wątpliwości interpretacyjnych występujących w ramach analizowanych instytucji. Doktorantka dowiodła, iż posiada pełną, wysoko ocenioną, umiejętność formułowania celu badawczego i pytań badawczych, a także weryfikacji postawionych hipotez. Wykonane przez Autorkę badania i ich opracowanie jest jak najbardziej właściwe i świadczy o dużej dojrzałości naukowej Doktorantki jak i o bardzo dobrej znajomości literatury, a także orzecznictwa. Dysertacja imponuje szerokością spojrzenia oraz jakością stawianych tez i wniosków.

W zakończeniu pracy dokonano **trafnych uogólnień**. Konkretyzuje ono w postaci wniosków **tezy zawarte w pracy**. Stanowi także potwierdzenie, że **postawione hipotezy,**



były merytorycznie zasadne. Konkluzje zawarte w zakończeniu nie pozostawiają żadnych wątpliwości, że cele, jakie Autorka sobie postawiła zostały w pełni osiągnięte.

Sporządzająca niniejszą recenzję pragnie też z całą stanowczością podkreślić, że sformułowane w niniejszej recenzji przykładowe sugestie mają jedynie charakter polemiczny. Nie podważają w żadnym razie wartości naukowej recenzowanej rozprawy, którą należy ocenić bardzo wysoko. W zakończeniu jeszcze raz należy zauważyć, że rozprawa mgr Aleksandry Barwaniec jest oparta o bardzo dobrą znajomość literatury, a w pewnej mierze także i orzecznictwa. Doktorantka zaprezentowała również bardzo solidny warsztat naukowy. Na uwagę zasługuje bardzo szerokie spojrzenie na problematykę wzajemnych relacji pomiędzy kryteriami prawnymi i pozaprawnymi w świetle poczynionej oceny polskich podatków wydobywczych. Jednocześnie Autorka przedstawia własne stanowisko w jasny i konsekwentny sposób, umiejętnie wspierając je od strony teoretycznej i pozytywno-prawnej. Dodatkowa wartość rozprawy płynie z aktualności licznych problemów poruszonych w ramach recenzowanej rozprawy. W ocenie sporządzającej niniejszą recenzję zasadne wydaje się zgłoszenie wniosku o opublikowanie tej pracy.

4. Konkluzja

Doktorantka wykazała się bardzo dobrą znajomością problematyki i starannym warsztatem naukowym. W konkluzji należy zatem z całym przekonaniem stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgr Aleksandry Barwaniec pt. „Podatki wydobywcze – ocena systemu opodatkowania wydobycia niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów” stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autorka wykazała się dużą wiedzą prawniczą. Wykazała się również umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr Aleksandry Barwaniec spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t. . Dz. U. z 2017 r., poz. 1789, ze zm.). Może być zatem przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Wrocław, 06 września 2019 r.

