

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Aleksandry Barwaniec pt. „Podatki wydobywcze- ocena systemu opodatkowania wydobywania niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów”

Łódź 2019r., stron maszynopisu 251

I. Uwagi ogólne oraz uzasadnienie wyboru tematu rozprawy.

Tematyka stanowiąca przedmiot rozważań zawartych w recenzowanej rozprawie doktorskiej jest istotna. Dotyczy to zarówno jej aspektów teoretycznych jak i praktycznych. Wybór tematu pracy został wywołany istotnymi przyczynami. Składają się nań: rola i znaczenie wpływów podatkowych z tytułu wydobywania gazu, ropy naftowej i innych kopalin na poziom dochodów budżetu państwa w Polsce oraz możliwość kształtowania procesów zarządzania gospodarką narodową poprzez ustalenie warunków ich poboru i poziomu wpływów. Nie mniej istotne znaczenie posiada podjęta w pracy próba wykazania zależności pomiędzy rozwiązaniami prawnopodatkowymi a zasadami zarządzania wskazanymi zasobami bogactw naturalnych. Tematyka ujęta w pracy nabiera znaczenia, gdy skonfrontujemy rozwiązania prawne obowiązujące w tym zakresie w Polsce z rozwiązaniami przyjętymi przez ustawodawstwo innych państw. O praktycznym wymiarze pracy decyduje natomiast fakt, że Autorka podjęła w niej próbę weryfikacji poglądów nauki i judykatury z praktyką stosowania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do działalności wydobywczej podejmowanej na obszarze Polski. W tym miejscu zauważyć należy, iż do niewątpliwych pozytywów pracy zaliczyć należy wskazanie przez doktorantkę barier prawnych i pozaprawnych, ograniczających możliwość wypracowania bardziej efektywnego systemu opodatkowania wydobywania kopalin oraz instrumentów prawnofinansowych, które mogą sprzyjać usuwaniu takich barier.

Tematyka podjęta w recenzowanej pracy jest istotna także z tego powodu, że dotychczas w polskim piśmiennictwie z zakresu prawa podatkowego zajmowano się jedynie wybranymi zagadnieniami dotyczącymi opodatkowania wydobywania kopalin. W recenzowanej pracy podjęto na podstawie szczegółowej analizy polskich rozwiązań prawnych dotyczących opodatkowania wydobywania, niektórych kopalin próbę przedstawienia tych zagadnień w sposób szeroki, co zasługuje na ocenę pozytywną. Ocena ta znajduje uzasadnienie także w

tym, że w pracy zamieszczono i omówiono szereg danych o charakterze pozaprawnym, które służą zilustrowaniu wniosków formułowanych przez doktorantkę.

Podkreślając trafność wyboru tematu należy również uwypuklić, iż polskie regulacje prawne dotyczące opodatkowania wydobywania kopalin po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej nabrały nowego wymiaru i znaczenia. Przystąpienie do UE z założenia wymusiło unormowanie tych zagadnień w sposób nieodbiegający od rozwiązań unijnych.

Podkreślając zasadność podjęcia rozważań dotyczących problematyki określonej tematem rozprawy wskazać należy, że analiza tego typu zagadnień należy do złożonych. Stanowi to następstwo tego, że zarówno sam szeroko rozumiany proces wydobywania kopalin, jak i zobowiązania podatkowe ciążyące na jego uczestnikach nie są uregulowane jednoznacznie przepisami prawa obowiązującego w Polsce.

Podjęta w recenzowanej pracy próba wykazania istnienia takiego stanu rzeczy, przy jednoczesnym przedstawieniu istoty, zasad i rodzajów opodatkowania działań związanych z wydobywaniem kopalin, posiada istotne znaczenie poznawcze i może stanowić podstawę do inicjowania dalszych badań szczegółowych dotyczących tej materii.

Oceniając zasadność wyboru tematu podnieść także należy, iż charakter prowadzonych w pracy analiz, nawiązujących także do pozaprawnych uwarunkowań prowadzenia działalności wydobywczej w Polsce zmusił Autorkę do wykorzystywania dla potrzeb prowadzonej analizy nie tylko metod badawczych właściwych nauce prawa, lecz także metod wykorzystywanych w innych dziedzinach nauki, co niewątpliwie zwiększa wartość naukową recenzowanego opracowania.

W tym miejscu podkreślenia wymaga, iż podjęcie w rozprawie problematyki uwzględniającej różne źródła prawa, lecz także orzecznictwo sądowe jest zadaniem trudnym i wymagającym dobrej znajomości wielu aspektów funkcjonowania prawa podatkowego.

Oparcie się przez doktorantkę na wskazanych założeniach co do wyboru tematu pracy i jej układu przyniosło efekt w postaci opracowania nieprzekraczającego standardowych rozmiarów rozpraw doktorskich. Zamiarem doktorantki było rzetelne przedstawienie problematyki objętej tematem rozprawy i świadoma tego, że swoimi badaniami objęła obszerny zakres tematyczny dokonała w sposób właściwy wyboru analizowanej problematyki.

II. Uwagi dotyczące formalnej konstrukcji dysertacji.

Struktura i zakres rozprawy wynika z określonego tytułem rozprawy zakresu przedmiotowego oraz założonej koncepcji-potrzeby traktowania opodatkowania kopalin jako jednego ze źródeł dochodów budżetowych, niezależnie od tego jakiego typu kopaliny ono dotyczy. Doktorantka w części pracy nazwanej „Wprowadzenie” wyraźnie jednak zaznacza, iż ze względu na potrzeby metodologii badań przyjętej w pracy skupia swe rozważania, gdy chodzi o opodatkowanie wydobywania kopalin w Polsce przede wszystkim na opodatkowaniu wydobywania gazu i ropy naftowej oraz miedzi i srebra. Analiza zawarta w rozprawie pomija zatem kwestie opodatkowania wydobywania innych kopalin ,przede wszystkim węgla kamiennego i węgla brunatnego. Wyłączenia z badań tego typu zagadnień spłaszcza pole naukowej obserwacji, lecz znajduje odzwierciedlenie w temacie rozprawy.

Rozprawa składa się z Wprowadzenia, pięciu rozdziałów, przy czym każdy jest zakończony wnioskami oraz Zakończenia. Na końcu pracy zamieszczono wykazy: literatury powołanej w pracy, orzecznictwa oraz innych źródeł. Niestety w pracy zabrakło wykazów: aktów normatywnych powołanych w pracy oraz tabel, rysunków i schematów, które w niej zamieszczono. Na początku rozprawy umieszczono wykaz skrótów, którymi posłużyła się doktorantka.

Układ pracy jeżeli kryterium oceny stanowić będą kompleksowość i kolejność zawartych w niej rozdziałów należy ocenić pozytywnie. Każdy kolejny rozdział wynika z poprzedniego i jest niezbędny następnemu.

Za prawidłowe należy uznać także proporcje pomiędzy poszczególnymi rozdziałami z tym zastrzeżeniem, że najbardziej rozbudowany rozdział III mógłby ulec podziałowi na dwie mniejsze jednostki redakcyjne, np. jednostkę zawierającą rozważania na temat prawnych ram własności kopalin i opłat ponoszonych przez przedsiębiorców w sektorze wydobywczym oraz jednostkę poświęconą dwóm zasadniczym typom podatków , tj. podatkowi od wydobywania niektórych kopalin oraz podatkowi węglowodorowemu. Takie rozwiązanie zdaniem recenzenta zwiększałoby przejrzystość prowadzonych rozważań. Niezależnie od tego uznać należy, że zastosowane w pracy proporcje objętości poszczególnych rozdziałów, także tego najobszerniejszego, tj. rozdziału III- 72 strony świadczą o tym, że badając poszczególne zagadnienia objęte problematyką danego rozdziału Autorka starała się poświęcić im uwagę.

Konstrukcja rozprawy oparta została na wskazaniu celów jakie doktorantka zamierza osiągnąć podejmując się analizy zagadnień określonych tematem rozprawy / niestety w pierwszej części pracy- Wprowadzeniu- brak wyraźnego oznaczenia tez jakie są stawiane przez nią przed podjęciem analizy / strona 11. Sprowadzają się one do dokonania oceny polskiego systemu opodatkowania wydobywania kopalin oraz sformułowania postulatów de lege

ferenda pod adresem polskich rozwiązań. W ocenie doktorantki osiągnięcie zasygnalizowanych celów uzasadnia przedstawienie w rozprawie rozmaitych narzędzi fiskalnych wchodzących w skład tego systemu, choć następnie precyzuje, że w praktyce instrumenty podatkowe objęte badaniami będą sprowadzały się do podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz specjalnego podatku węglowodorowego. Ujęcie w ten sposób pola badań, w szczególności bez wyznaczenia tez pracy, choć z formalnego punktu widzenia dopuszczalne, niewątpliwie nieco utrudniło przeprowadzenie analizy zagadnień objętych tematem rozprawy.

Autorka zastosowała w pracy różne metody badawcze. Przede wszystkim posłużyła się metodą dogmatyczną opartą na analizie materiału normatywnego, dorobku doktryny, a także orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych oraz uzupełniając metodą prawnoporównawczą i opisową. Ostatnia z metod została wyraźnie zaznaczona przy okazji formułowania przez doktorantkę wniosków płynących z analizy tabel i schematów, licznie zamieszczonych w pracy.

We Wprowadzeniu do pracy nie wskazano daty bieżącej stan prawny, który został w niej uwzględniony, biorąc jednak pod uwagę jej zawartość należy przyjąć, że był to zapewne dzień 30 maja 2019r.

Mając powyższe na względzie należy uznać, że praca opiera się na właściwym wyborze tematyki i metod badawczych umożliwiając tym samym przeprowadzenie analizy zagadnienia określonego jej tematem. Cel pracy i sposób jego realizacji przez Autorkę uzasadnia pogląd, że recenzowana praca posiada cechy oryginalności, jest prawidłowa pod względem rzeczowym, metodologicznym oraz jest przydatna w praktyce. Do walorów pracy należy zaliczyć komunikatywność wywodów Autorki oraz ich poprawność logiczną, językową i stylistyczną.

Osoba ubiegająca się o stopień naukowy doktora powinna przygotować rozprawę doktorską która:

- stanowi oryginalne rozwiązanie przez autora problemu naukowego,
- wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną jej autora w danej dyscyplinie naukowej,
- potwierdza umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Każdy z tych warunków został spełniony. Doktorantka wykazała się wiedzą teoretyczną z prawa podatkowego, a także w niezbędnym zakresie z prawa cywilnego administracyjnego i górniczego.

W rozprawie uwzględniono poglądy doktryny na istotę podatku jako daniny publicznej, w tym podatków pobieranych od wydobycia kopalin, zasady ich wymiaru i formy poboru. Ze

zdecydowana większością uwag Autorki wynikających z analizy przeprowadzonej w rozprawie nie sposób polemizować, pozostałe choć budzą pewne wątpliwości zasługują na uwagę.

III. Uwagi szczegółowe.

Pierwszy rozdział pracy zatytułowany „Charakterystyka opodatkowania sektora wydobywczego” liczący 50 stron stanowi merytoryczne wprowadzenie do zasadniczych rozważań i oparty został na analizie piśmiennictwa krajowego i zagranicznego dotyczącego istoty działalności wydobywczej i jej opodatkowania. W związku z tym doktorantka przedstawiła w tej części pracy min. podstawową terminologię związaną z omawianą tematyką w formie swoistego „słowniczka „ oraz przebieg inwestycji wydobywczych /podrozdział 1.3 /. Drugi z wymienionych elementów należy ocenić szczególnie pozytywnie, ponieważ biorąc pod uwagę zasadniczy cel rozprawy zilustrowano w nim podstawowe / powtarzalne / etapy inwestycji wydobywczej, które posiadają znaczenie z punktu widzenia sposobu opodatkowania i jego zakresu -ss. 16-20. W podrozdziale 1.3 zwraca uwagę jeszcze jeden element otóż przedstawiono w nim i uzasadniono przyczyny funkcjonowanie dwóch podstawowych systemów, w ramach których państwa, które osiągają korzyści z wydobycia bogactw naturalnych zapewniają sobie ich uzyskanie. Chodzi o system koncesyjny i kontraktowy. Kierując się charakterem omawianej części pracy przedstawiono w nim także cechy opodatkowania wydobycia kopalin, które zdaniem Autorki rozprawy należy uznać za cechy charakterystyczne / podrozdział 1.4 /. W tym zakresie należy na wstępie zauważyć, iż istnieje pewna niespójność pomiędzy nazwą podrozdziału a jego treścią. W rzeczywistości bowiem Autorka omawia w powołanym podrozdziale nie elementy prawnofinansowe mające bezpośredni wpływ na poziom opodatkowania wydobycia kopalin, lecz cechy towarzyszące przedsięwzięciu wydobywczemu- kryteria w oparciu o, które przedsiębiorcy podejmują decyzję o podjęciu bądź niepodjęciu inwestycji wydobywczej. Poza sporem jest, iż istnieje związek pomiędzy polityką gospodarczą i przesłankami ekonomicznymi, którymi kierują się przedsiębiorcy podejmując wskazane wyżej decyzje i doktorantka podjęła generalnie udaną próbę jego wykazania. Wydaje się jednak, że dokonana analiza tego zagadnienia zyskałaby, gdyby w większym stopniu przedstawiono ten związek w kontekście rozwiązań kształtujących konstrukcje daniny publicznej obciążającej wydobycie kopalin. Na uwagę zasługuje to, że Autorka w tej i następnych częściach rozprawy podkreśla istnienie wyraźnego wpływu polityki państwa na sektor wydobywczy.

Wśród zagadnień, których analiza została zawarta w rozdziale I znalazły się także : pojęcie renty surowcowej oraz formy prawne opodatkowania wydobywania kopalin i związane z nimi instrumenty fiskalne. Ujęcie przez doktorantkę pierwszego z zasygnalizowanych zagadnień /podrozdział 1.5/ nawiązuje do rozważań zawartych w poprzednim podrozdziale. Zagadnienie „renty surowcowej „/ resource rent / przedstawiono jako element szerszego pojęcia „renta ekonomiczna”. Zasadniczym celem tego rozróżnienia jest wykazanie czym z punktu widzenia polityki podatkowej państwa jest renta surowcowa. Zgodnie z poglądem doktorantki renta surowcowa stanowi „(...) rodzaj renty ekonomicznej generowanej w sektorze wydobywczym” ,a jej celem jest uchwycenie nadzwyczajnych zysków z wydobywania bogactw naturalnych, stanowiących ponadprzeciętny czynnik produkcji. Doktorantka na s. 30 ujmując to nieco inaczej stwierdzając, że rentę surowcową należy postrzegać jako „całokształt kwot należnych państwu w zamian za korzystanie z należących do niego złóż” w postaci wydobywania i sprzedaży surowców. Autorka rozprawy akceptuje ten sposób uzasadniania opodatkowania wydobywania kopalin. Zwraca jednak uwagę to, iż sygnalizuje ona jednocześnie występowanie mechanizmów finansowych, który omawia w dalszej części pracy, zgodnie, z którymi modele opodatkowania sektora wydobywczego w różnych państwach włączać mogą do renty surowcowej nie tylko obciążenia podatkowe, lecz również inne ciężary finansowe np. opłaty czy inne koszty. Z przedstawionym stanowiskiem trudno polemizować szkoda jedynie, iż omawiając zagadnienia renty ekonomicznej i renty surowcowej Autorka nie zdecydowała się na przeprowadzenie szerszego wywodu naukowego. W omawianej części pracy jak wskazano wyżej poddano obszernej analizie, choć z niejednakowym stopniem szczegółowości zagadnienia związane ze stosowanymi przez ustawodawstwa krajowe różnych form prawnych opodatkowania wydobywania kopalin oraz jak określa to doktorantka związanych z nimi „instrumentów fiskalnych”. Na trzydziestu czterech stronach tekstu doktorantka zawarła rozważania dotyczące pojęcia danina publiczna, w szczególności danin związanych z wydobywaniem kopalin oraz ich klasyfikację opartą na różnych kryteriach. Niezależnie od tego w tej części pracy dokonano rozróżnienia na rodzaje danin znanych i stosowanych w ramach ustawodawstw poszczególnych państw, a następnie na tym tle przedstawiono rodzaje danin obciążających działalność wydobywczą na gruncie prawa polskiego. Taka kolejność czynności badawczych podjętych w pracy zasługuje na aprobatę albowiem pozwala skonfrontować rozwiązania stosowane w Polsce z innymi, typowymi rozwiązaniami. W świetle powyższego pozytywnie należy również ocenić przedstawienie przez doktorantkę na s. 32 znane praktyce różne systemy opodatkowania wydobywania i produkcji gazu oraz ropy naftowej. Zaliczono do nich systemy: opłat licencyjnych i podatku

sektorowego / wydobywczego / oraz system oparty na umowach o wspólnej produkcji. Cechy charakterystyczne dla poszczególnych systemów zostały przez Autorkę przedstawione choć pewien niedosyt budzi brak próby ich porównanie i co za tym idzie wskazania, który z nich system jest najbardziej efektywny. W pewnym zakresie brak ten został wypełniony w podsumowaniu rozważań prowadzonych w rozdziale I. Następnie doktorantka dokonuje klasyfikacji instrumentów fiskalnych związanych z opodatkowaniem wydobywania kopalin poprzez skupienie się na pojęciu daniny, biorąc za podstawę rozważań przepisy Konstytucji RP oraz ustawy z 29 sierpnia 2009r. o finansach publicznych. W rzeczywistości analiza ta ma na celu przedstawienie dwu typów danin publicznych tj. podatku i opłaty. W tym zakresie choć końcowe uwagi dotyczące obu typów danin są uzasadnione stwierdzić należy, że rozważania poświęcone wymienionym zagadnieniom są nieco powierzchowne. W ocenie recenzenta gdyby praca miała być opublikowana ta część analizy powinna być pogłębiona. Uwagi tego rodzaju nie można natomiast kierować do tych wywodów, które dotyczą podziału danin ze względu na ich konstrukcję. W tym przypadku bowiem przedstawiono zarówno podział danin zaproponowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy jak i znajdujący się uzasadnieniu projektu ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin. Autorka przedstawiła poszczególne typy danin wyodrębnione w oparciu o to kryterium takie jak: royalties / od wielkości wydobywania /, daniny od zysku /w tym specjalne podatki surowcowe / oraz daniny rentowe, choć zdecydowanie największą uwagę poświęca daninie pierwszego typu- ss.43-49. Jest to zabieg uzasadniany jeżeli weźmie się pod uwagę fakt, że choć generalnie dla potrzeb opodatkowania sektora wydobywczego rozumie się przez nie kwoty należne państwu od podmiotu prowadzącego działalność wydobywczą za korzystanie z kopalin, to w praktyce w ramach poszczególnych rozwiązań prawnych może ono przybierać różną postać służąc jednocześnie temu samemu celowi. Za uzasadnione w związku z tym należy uznać stanowisko zaprezentowane przez doktorantkę na stronie 43, że royalties bliskie należnościom licencyjnym oznacza należności przysługujące państwu od przedsiębiorcy dokonującego wydobywania kopalin. Za trafne należy także uznać wnioski doktorantki dotyczące czynników, które powinny być brane pod uwagę przy stosowaniu royalties oraz wady i zalety tego rozwiązania-s. 48 i n. Do interesujących partii tej części pracy należy zaliczyć rozważania dotyczące ostatniego z podziałów danin- ze względu na zakres opodatkowania- ss. 51- 54. Stanowi to następstwo tego, że doktorantka kierując się kryterium specyfiki przedmiotu opodatkowania w oparciu o unormowania prawne nie tylko z zakresu prawa podatkowego, lecz także prawa górniczego i geologicznego oraz ochrony środowiska naturalnego, wyodrębniła trzy główne rodzaje danin występujących w branży wydobywczej.

tj. daniny o charakterze stricte geologiczno- górniczym, ogólnym oraz za korzystanie ze środowiska. Podział ten zyskuje na znaczeniu jeżeli weźmie się pod uwagę, że doktorantka z powodzeniem umiejscowiła go na gruncie prawa polskiego. Szczegółowa analiza tego zagadnienia przedstawiona na ss. 52-61 pozwoliła jej na sformułowanie wyważonych wniosków korespondujących z wnioskami wynikającymi z analizy przeprowadzonej we wcześniejszych partiach rozdziału I. W tym miejscu na podkreślenie zasługuje fakt, iż wnioski te przybrały nietypową postać ponieważ zostały one przedstawione w formie tabeli obrazującej podstawowe rodzaje instrumentów fiskalnych nakładanych na podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie wydobywania kopalin ze złóż- ss. 62 i n.

W rozdziale II, który otrzymał tytuł „Opodatkowanie wydobywania niektórych kopalin w wybranych krajach”- ss. 64- 77 zamieszczono rozważania na temat narzędzi fiskalnych używanych w różnych państwach w odniesieniu do specyficznego sektora gospodarki - sektora wydobywczego. Decydując się na objęcie analizą rozwiązań podatkowych funkcjonujących w wybranych państwach doktorantka kierowała się tym, że opisane przez nią w rozdziale I typy narzędzi fiskalnych w różnym stopniu są wykorzystywane przez ustawodawstwa poszczególnych państw. Dokonując ich wyboru oparła się jednak na nieco enigmatycznych kryteriach: wykorzystywaniu interesujących rozwiązań fiskalnych w sektorze wydobywczym oraz rozmieszczeniu geograficznym. W tym wypadku zamysłem Autorki było przedstawienie rozwiązań wykorzystywanych przez państwa położone na różnych kontynentach, tj Australii, Kanady, Meksyku i Norwegii. Taki wybór z przedmiotowego punktu widzenia jest do przyjęcia przede wszystkim dlatego, że narzędzia fiskalne stosowane w wymienionych krajach dotyczą nie tylko wydobywania ropy naftowej i gazu , lecz także miedzi i srebra. O wiele istotniejsze znaczenie posiada natomiast to, iż analizując modele opodatkowania znajdujące zastosowanie we wskazanych krajach doktorantka oparła się na klasyfikacji narzędzi fiskalnych zawartej w rozdziale I, starając się scharakteryzować istotę tych narzędzi poprzez pryzmat ogólnych cech, które je wyodrębniają spośród innych danin publicznych. Dotyczy to zarówno opłat typu royalty i podatku od korzystania z zasobów naftowych w Australii, jak i podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku surowcowego / resource rent tax /stosowanego w Norwegii, czy wreszcie kontraktów licencyjnych, usługowych i na wspólną produkcję oraz podział zysku znanych systemowi prawnemu Meksyku. To czego brakuje tej analizie, choć w pewnej mierze stanowi następstwo tego, iż według doktorantki przedstawione rozwiązania są traktowane jako zarys i stanowić mają punkt wyjścia do analizy rozwiązań prawnych przyjętych w tym zakresie w Polsce- to brak próby ich porównania. Oceniając zatem generalnie rozważania zawarte w

rozdziale II za przydatne dla ogółu rozważań zawartych w pracy należałoby postulować ich poszerzenie o ten element. Należy również zgłosić uwagę o charakterze metodologicznym, iż celowe byłoby przywoływanie w przypisach jako źródeł informacji konkretnych aktów prawnych.

Jak wskazano wcześniej rozdział III pracy zatytułowany „Polskie ustawodawstwo regulujące opodatkowanie wydobywania kopalin” stanowi najbardziej rozbudowaną jej część i posiada kluczowe znaczenie dla prowadzonych rozważań. Celem Autorki było przedstawienie w tym rozdziale rozwiązań prawnych i organizacyjnych dotyczących wymierzania i poboru danin z tytułu prowadzenia wydobywania kopalin na obszarze Polski. Takie wyznaczenie obszaru badań spowodowało, że w rozdziale poruszono szereg zagadnień szczegółowych, lecz ściśle ze sobą powiązanych. W pierwszej kolejności Autorka traktując to jako formę wprowadzenia do merytorycznych rozważań dotyczących narzędzi fiskalnych, poddała ocenie aktualny stan prawny dotyczący prawa własności kopalin. Przyczyną podjęcia tych rozważań była potrzeba wykazania istnienia szczególnych kompetencji państwa w zakresie eksploatacji złóż i wydobywania kopalin. Badania tego typu zmusiło doktorantkę do przeprowadzenia analizy stanu prawnego nie tylko w oparciu o przepisy prawa podatkowego, lecz także, a może głównie przepisy ustawy Prawo geologiczne i górnicze z 2011r oraz kodeksu cywilnego. W tym miejscu należy zauważyć, iż doktorantka pominęła w swych badaniach rozwiązania prawne funkcjonujące w ramach poprzednio obowiązującego stanu prawnego, opartego na aktach prawnych z roku 1930 i 1953 mimo, że istnienie takich unormowań sygnalizuje. Ten brak historycznego spojrzenia na obecnie obowiązujące rozwiązania prawne nie jest uzasadniony. Przeciwnie wydaje się, że wzbogaciłby on argumentację Autorki przemawiającą za stosowaniem aktualnych rozwiązań. Powyższa uwaga nie pozostaje w sprzeczności z ogólnie pozytywną oceną przedstawienia przedmiotowego zagadnienia przez doktorantkę. Na szczególnie pozytywną ocenę zasługują analizy instytucji prawnych dokonane przez doktorantkę na ss. 81 – 86, dotyczące określenia charakterystycznych cech własności górniczej przypadającej Skarbowi Państwa, praw związanych z własnością nieruchomości gruntowych, choćby w granicach tych nieruchomości umiejscowione były płytko położone złoża kopalin skalnych oraz użytkowania górniczego. Wywód prawny dokonany przez doktorantkę przekonuje, że prawa własności nieruchomości nie mogą stanowić przedmiotu użytkowania górniczego, podobnie jak definicja przez nią sformułowana, że własność górnicza to szczególne prawo podmiotowe przysługujące Skarbowi Państwa do złóż określonych kopalin oraz części górotworu, które znajdują się poza granicami nieruchomości gruntowych. Ponadto wskazać należy, iż doktorantka słusznie

zauważa- s. 85 w przypadku użytkowania górniczego, które należy traktować w myśl obowiązujących przepisów, jako sposób wykonywania uprawnień Skarbu Państwa przez inny podmiot spełniający określone warunki, że nadal aktualny jest doktrynalny spór o to, czy może ono być uznane za jeden z rodzajów prawa rzeczowego. Wątpliwości natomiast budzi objęcie stosunkowo szczegółowymi badaniami zagadnień związanych z udzielaniem koncesji na poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż- ss. 84-98. W ocenie recenzenta dokonanie analizy zasad udzielania koncesji, poza kwestią opłat za ich wydanie- ss. 98-99 nie pozostaje w istotnym związku z zasadniczą problematyką wynikającą z tematu rozprawy i Autorka w tym zakresie mogła ograniczyć się do przedstawienia podstawowych informacji na ten temat bez szkody dla pozostałych rozważań.

Integralną częścią rozważań zawartych w rozdziale III są rozważania dotyczące opłat ponoszonych przez przedsiębiorców w sektorze wydobywczym. W związku z tym doktorantka opisuje zasady wymiaru i poboru czterech zasadniczych typów opłat, tj. ww. opłatę za wydanie koncesji, opłatę eksploatacyjną oraz opłaty za ustanowienie użytkowania górniczego i za udostępnienie informacji geologicznej. W każdym przypadku stara się także przedstawić charakter prawny tego świadczenia oraz zasady ustalania jego wysokości, choć słusznie zauważa, że nie wszystkie one, jak np. ostatnia z wymienionych opłat pełnią funkcję ściśle fiskalną. Odrębną, szczegółową analizą objęto świadczenia podatkowe związane z wydobywaniem kopalin. W tym zakresie omówiono konstrukcję podatku w oparciu o wykładnię przepisów ustawy z 2 marca 2012r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz ustawy z 25 lipca 2014r. o specjalnym podatku węglowodorowym z uwzględnieniem projektów zmian tych ustaw przedstawionych w latach późniejszych. Takie ujęcie zasygnalizowanego zagadnienia stanowi następstwo tego, że pierwszy z wymienionych aktów prawnych dotyczy kopalin: miedzi i srebra, a drugi znajdzie zastosowanie dopiero od roku 2020. Zauważyć w tym miejscu należy, że badania dokonane przez doktorantkę w zakresie wymienionych typów podatków odbiegają od standardowych badań poświęconych danej daninie publicznej o charakterze podatkowym. Doktorantka nie ograniczyła się bowiem do przedstawienia konstrukcji podatku, lecz objęła analizą także kwestie wykraczające poza ten obszar. Dotyczy to próby wyjaśnienia konieczności wprowadzenia podatku od wydobycia niektórych kopalin- ss. 105 i n. oraz zasad ustalania właściwości organów w sprawie poboru podatku. Oceniając tę część wywodów doktorantki należy uznać je za rzetelne i spójne. Ponadto uwagę zwraca fakt, że w celu ilustracji formułowanych wniosków, np. gdy mowa o stawkach podatku przedstawiono szczegółowy wykaz cen miedzi i srebra notowanych w okresie od kwietnia 2012r. do stycznia 2019r. Równie szczegółowo na ss. 123-147 przedstawiono rozwiązania

prawne, które określają zasady podatku węglowodorowego. Omawiając przedmiotowe zagadnienia doktorantka przedstawiła istotne zmiany regulacji zawartej w ustawie z 2012r., co należy uznać za zabieg pożądany, tym bardziej, że jak wskazano wcześniej podatek węglowodorowy będzie pobierany dopiero 1 stycznia 2020r., choć ustawa o podatku od wydobywania niektórych kopalin obejmuje zarówno pierwotnie nią objęte miedź i srebro jak i od 2016r. ropę i gaz. Według Autorki ustawa z 25 lipca 2014r. wprowadza do polskiego porządku prawnego nowe obciążenie związane z wydobywaniem węglowodorów, będące w istocie formą elastycznego podatku dochodowego. Taka ocena prawna omawianego świadczenia wymusiła ustalenie przez doktorantkę relacji pomiędzy obowiązującym podatkiem dochodowym od osób prawnych a podatkiem węglowodorowym. Według Autorki można się w tym zakresie dopatrzeć pewnej zbieżności regulacji poświęconych obu podatkom ale nie powinno się stawiać pomiędzy nimi znaku równości. Z poglądem tym należy się zgodzić, w szczególności dlatego, że podatek węglowodorowy powinien być dostosowany do specyfiki branży, a jednocześnie zgodnie z założeniami projektodawców służyć określonym celowi, tj. stworzyć atrakcyjną perspektywę prowadzenia takiej działalności na obszarze kraju i sprzyjać wzrostowi produkcji gazu ziemnego i ropy naftowej. Projektodawca o czym wspomina doktorantka na s. 130 w związku z tym określił zasady: równość i powszechność opodatkowania, sprawiedliwość opodatkowania i efektywność opodatkowania oraz wyłączność regulacji w formie ustawy, które powinny zapewnić osiągnięcie postawionego wyżej celu. Doktorantka analizuje możliwość ich realizacji w praktyce w kolejnych rozdziałach pracy. Analizując rozwiązania prawne związane z wymierzaniem i poborem podatku węglowodorowego w omawianym rozdziale omówiono szereg zagadnień szczegółowych związanych z konstrukcją podatku w tym aspekty temporalne- ss. 131 – 147, przy czym na szczególną uwagę zasługują poglądy Autorki na temat wydatków kwalifikowanych i uznanych za niekwalifikowane art. 11 i 12 ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym. Doktorantka poruszając to zagadnienie odniosła się do rozwiązań prawnych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, co zrozumiałe jeżeli weźmie się pod uwagę, że wcześniej określiła ten podatek jako specyficzną, elastyczną formę podatku dochodowego od osób prawnych. Porównanie zatem kosztów potrącalnych i niepotrącalnych z kosztami uznanymi za kwalifikowane i nie mającej takiej cechy jest zrozumiałe. To co warto podkreślić to fakt, iż doktorantka precyzyjnie wyznaczyła relacje pomiędzy wskazanymi kategoriami kosztów przejrzyście to uzasadniając. Część omawianego rozdziału zatytułowana Wnioski w pełni koresponduje z ustaleniami poczynionymi w treści rozdziału.

Rozważania zawarte w dwóch ostatnich rozdziałach pracy- IV i V zatytułowanych odpowiednio „ Kryteria oceny podatków wydobywczych” - ss. 150- 175 oraz „Ocena polskich podatków wydobywczych”- ss. 176- 233 pełnią szczególną rolę z punktu widzenia celów jakie postawiła sobie doktorantka. Wynika to również z tego, że są one ze sobą ściśle powiązane. Pierwszy z wymienionych rozdziałów przedstawia bowiem ustalone przez doktorantkę kryteria i zasady budowy prawidłowej konstrukcji systemu opodatkowania sektora wydobywczego, zaś drugi / V / zawiera ocenę Autorki, co do tego czy polskie rozwiązania prawne dotyczące podatków wydobywczych te kryteria i zasady realizują, a w związku z tym czy można je zaakceptować? Już z samych tytułów powołanych rozdziałów pracy wynika, że doktorantka postawiła przed sobą trudne i złożone zadanie wskazania czynników przy pomocy, których można wypracować wzorcowe rozwiązanie, a następnie z tego punktu widzenia poddała ocenie stan prawny obowiązujący w Polsce. Zdaniem recenzenta z tego zadania się wywiązała. Świadczy o tym choćby wybór kryteriów w oparciu o które należało podjąć próbę wyodrębnienia cech, jakie powinny charakteryzować ” idealny system opodatkowania sektora wydobywczego”. Autorka przyjęła dla potrzeb prowadzonych rozważań dwie kategorie kryteriów, tj. kryterium natury prawnej, które oparła na uznanych zasadach podatkowych i standardach konstytucyjnych. Zaliczyła do nich zasadę sprawiedliwości podatkowej / w tym postulat równości i powszechności /, neutralności oraz pewności. Druga kategoria wyznaczająca kryterium oceny prawidłowej budowy rozwiązań prawnych w zakresie systemu opodatkowania sektora wydobywczego odwołuje się do wybranych kryteriów pozaprawnych. W tym miejscu podkreślić należy, iż Autorka podejmując wskazaną analizę wyraźnie wskazała przyczynę jej złożoności, tzn. że prowadzona jest ona w sytuacji gdy, istnieje brak zbieżności pomiędzy celami rządu państwa gospodarującego złożami a celami inwestorów prowadzących działalność gospodarczą. Słusznie także wyeksponowała znaczenie bezpieczeństwa energetycznego państwa dla procesu konstruowania powołanych kryteriów- s. 152.

Sposób argumentowania przez doktorantkę potrzeby uwzględniania w procesie wypracowywania kryteriów prawnych zasad podatkowych należy ocenić pozytywnie. W tym przypadku Autorka odwołała się do ich pojmowania według ujęcia „ klasycznego „. Dotyczy to zarówno zasady sprawiedliwości podatkowej / w tym równości i powszechności /, jak i zasady neutralności. Konkluzje przez nią przedstawione do sformułowania, których upoważnia Autorkę analiza przez nią przeprowadzona, poparte stanowiskiem doktryny i judykatury są uzasadnione. Sprowadzają się one w przypadku zasady sprawiedliwości do stwierdzenia, że jej rozumienie i stosowanie w ujęciu pierwotnym /klasycznym / nie da się

pogodzić ze specyfiką opodatkowania współcześnie działającego sektora wydobywczego. W przypadku zasady neutralności natomiast do uznania, że istnienie w pełni neutralnego systemu podatkowego, w tym systemu opodatkowania sektora wydobywczego jest utopią, zasadne jest natomiast takie rozumienie tej zasady, które zakłada jej względny, dostosowany do realiów gospodarczych charakter. Na tym tle zagadnienie stosowania kolejnej zasady-pewności przedstawione zostało w nieco odmienny sposób, choć także wyważony i odpowiadający najczęściej formułowanym poglądom na ten temat. Otóż według doktorantki jeżeli wiązać zasadę pewności z istnieniem stabilnego systemu podatkowego, to należy uznać, iż w określonym horyzoncie czasowym system ten nie powinien podlegać zasadniczym zmianom lub zmiany te powinny być przewidywalne. Pozwala to jej zdaniem na zachowanie bezpieczeństwa prawnego adresata zobowiązania podatkowego oraz ogranicza negatywne dlań skutki ewentualnych zmian stanu prawnego. Prezentowany pogląd na sposób pojmowania współcześnie zasady pewności opodatkowania sektora wydobywczego nie powinien budzić wątpliwości. Pewne wątpliwości może natomiast budzić pogląd Autorki sformułowany w oparciu o przedmiotową analizę na s. 168 zgodnie, z którym, postulatu pewności prawa podatkowego nie można utożsamiać z absolutną ochroną interesów podatnika kosztem słuszych interesów finansowych państwa. Autorka w sposób przekonywujący nie wyjaśniła bowiem tej kwestii ograniczając się do stwierdzenia, że realizacja zasady pewności nie może służyć unikaniu opodatkowaniu, gdyż to prowadziłoby do zaprzeczenia podstawowej funkcji podatków, czyli funkcji fiskalnej.

Nieco inny tok rozważań, praktycznie oderwany od analiz obowiązującego stanu prawnego musiała zastosować doktorantka, podejmując próbę przedstawienia kryteriów pozaprawnych służących ocenie prawidłowości konstrukcji systemu opodatkowania sektora wydobywczego. W tym przypadku ograniczyła się ona do trzech kryteriów, tj. powiązanych ze sobą kryteriów: roli podatków wydobywczych w strukturze polskiego budżetu i politycznego kontekstu towarzyszącego opodatkowaniu wydobywania kopalin oraz kryterium innego rodzaju tzn. wielkości zasobów kopalin podlegających opodatkowaniu oraz dynamika ich wydobywania w ostatnich latach. Wybór tego typu kryteriów pozaprawnych może budzić dyskusję zwłaszcza jeżeli chodzi o drugie z nich, w ocenie recenzenta pewną wątpliwość budzi także to, iż przedstawiając kryteria o charakterze prawnym Autorka w swych analizach „wychodziła” poza granice prawa polskiego, natomiast kryteria pozaprawne właściwie opierają się na zdarzeniach, faktach mających znaczenie jedynie w polskich realiach. Mimo zgłoszonych wyżej wątpliwości rozważania zawarte w rozdziale IV wraz z końcowymi wnioskami oceniam pozytywnie. Na tle uwag dotyczących rozdziału IV wywody doktorantki zawarte w

rozdziale V należy traktować w sposób odrębny. Zgodnie z tym co powiedziano wyżej sprowadzają się one bowiem do autorskiej oceny tego, czy w świetle wcześniej ustalonych kryteriów prawnych i pozaprawnych system opodatkowania sektora wydobywczego w Polsce można uznać za prawidłowy. Szczegółowa i rzetelna analiza zasygnalizowanego zagadnienia przeprowadzona przez doktorantkę, poparta wieloma danymi liczbowymi skłania do wniosku, iż z większością ocen dokonanych przez nią należy się zgodzić. Wskazać jednak należy, co podkreśla sama doktorantka, że przedmiotowe oceny posiadają częściowy charakter ponieważ odnoszą się aktualnie jedynie do podatku pobieranego na podstawie ustawy opodatkowaniu niektórych kopalin ponieważ specjalny podatek węglowodorowy do 1 stycznia przyszłego roku jest konstrukcją „wirtualną”. Nie ulega jednak wątpliwości, że konstrukcja i sposób poboru tego podatku w jakiejś mierze koliduje z zasadą sprawiedliwości, zwłaszcza jeżeli chodzi o ustalenie wysokości stawki podatkowej, której poziom jest niezależny od rentowności danej inwestycji wydobywczej. Pod tym względem na bardziej pozytywną ocenę zasługuje konstrukcja podatku węglowodorowego- s. 180. Zgodzić należy się także ze stanowiskiem Autorki według, którego ze względu na słabnącą pozycję ekonomiczną praktycznie jedynego podatnika uiszczającego ten podatek / KGHM / nie można tego podatku uznać za podatek neutralny- s. 184 i n., co sprzyja formułowaniu propozycji jego całkowitej likwidacji. Z kolei weryfikując rozwiązania prawnopodatkowe stosowane w Polsce w odniesieniu do sektora wydobywczego z punktu widzenia kryterium pewności opodatkowania, według doktorantki sytuacja jest korzystniejsza ponieważ ujawniono tylko jedno naruszenie tej zasady polegające na ustaleniu w toku procedury legislacyjnej zbyt krótkiego okresu vacatio legis dotyczącego ww. ustawy. Trudno także polemizować z uwagami doktorantki, które dotyczą pozaprawnych kryteriów oceny. Analiza przeprowadzona w tym zakresie, wykorzystująca szereg publikowanych danych finansowych pozwala powtórzyć za doktorantką, że w warunkach naszego kraju rejestruje się duży wpływ uwarunkowań politycznych na konstruowany system danin obciążających sektor wydobywczy, zaś z geologicznego punktu widzenia istnieje duży potencjał wydobywczy w zakresie miedzi i srebra, lecz z przyczyn wyżej opisanych jedyny podatnik tego podatku, nadmiernie obciążony skutkami jego płatności nie dysponuje możliwościami rozwojowymi adekwatnymi do jego możliwości organizacyjnych i surowcowych.

Oceniając tę część pracy podkreślić należy, że Autorka uczyniła duży wysiłek w celu wskazania podstawowych czynników wywierających wpływ na efektywność poboru omawianych danin. Wysunęła także szereg interesujące wnioski dotyczących badanej materii, np. w zakresie efektywności stosowanych w Polsce rozwiązań prawnopodatkowych. Z wnioskami tymi należy się zgodzić ponieważ znajdują one oparcie w dokonanej analizie.

Na uwagę zasługuje także zamieszczenie przez Autorkę w tej części pracy licznych tabel i wykresów obrazujących planowane i osiągnięte dochody budżetowe z omawianych podatków, głównie za lata 2012- 2017.

Ostatnia część pracy zatytułowana „Zakończenie „- ss.234- 237 stanowi krótkie podsumowanie badań przeprowadzonych w poprzednich rozdziałach. Decydując się na taką objętość Zakończenia Autorka chciała uniknąć powtórzeń wcześniej dokonanych ocen i sformułowanych na ich podstawie wniosków. Takie rozwiązanie należy ocenić pozytywnie, podobnie jak ograniczenie się do dwu zasadniczych wniosków *de lege ferenda* dotyczących każdej z omawianych w pracy danin. W przypadku specjalnego podatku węglowodorowego propozycja doktorantki zmierza do rozszerzenia zakresu przedmiotowego tego podatku. Oznaczałoby to jednak objęcie opodatkowaniem także innych kopalin- w domyśle węgla kamiennego i brunatnego. Zmiana taka rzutowałaby na zakres podmiotowy podatku. Propozycja ta jest interesująca, lecz trudna do przeprowadzenia w warunkach Polski z uwagi na uwarunkowania pozamerytoryczne. Warto w tym miejscu zauważyć, iż Autorka zdaje sobie z tego sprawę. Jeżeli chodzi o propozycje dotyczące drugiego typu daniny- pobieranej od niektórych kopalin to w przekonaniu doktorantki rozwiązania, które mogłoby oddalić wizję likwidacji tego podatku, co jest już sugerowane, powinny być wielotorowe. W praktyce oznaczałoby to potrzebę obniżenia stawki podatkowej, wprowadzenie wobec podatnika-KGHM zachęt inwestycyjnych i stworzenie możliwości zmniejszenia podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego tego podatnika poprzez wyłączenie tego podatku z katalogu kosztów zabronionych / niepotracalnych /. Podkreślić należy, że zaproponowane rozwiązanie nie pozostaje w sprzeczności z celami podatkowymi państwa, wydaje się jednak, że jego wprowadzenie byłoby zabiegiem jeszcze trudniejszym niż wdrożenie propozycji, która dotyczy podatku węglowodorowego z uwagi na konieczność przeprowadzenia głębszych zmian w polskim systemie opodatkowania osób prawnych. Mimo to zgodzić się należy z ostatnim stwierdzeniem Autorki zawartym w treści Zakończenia, iż zagadnienie opodatkowania polskich kopalin uczynić należy przedmiotem rzetelnej analizy, która skutkować powinna opracowaniem spójnego, długofalowego planu działania.

Dokonując końcowej oceny poszczególnych części pracy należy stwierdzić, że ich treść wskazuje na dobrą wiedzę Autorki w zakresie warunków funkcjonowania podatków od wydobywania kopalin w Polsce. Oryginalność ujęcia tematyki określonej tematem rozprawy polega na całościowym, a przez to rzeczowym jej przedstawieniu na tle wielowątkowych aspektów uregulowań prawnych. Recenzowana praca niewątpliwie może być zaliczana do tych, które porządkują dotychczasowy stan wiedzy, co należy uznać za cenne z punktu widzenia zadań stawianych przed nauką. Przeprowadzając ocenę pracy nie można także pominąć faktu, że ustalenia w niej zawarte zostały oparte na płaszczyźnie doktrynalnej. W pracy wykorzystano 158 pozycji literatury i innych źródeł, w tym obcojęzycznych. Dorobek doktryny został skonfrontowany z obowiązującymi regulacjami prawnymi i orzecznictwem sądowym. W pracy wykorzystano 14 orzeczeń.

Tak jak każda inna recenzowana praca, niektóre ustalenia i twierdzenia w niej zawarte mogą nasuwać wątpliwości lub refleksje, nie mają one jednak zasadniczego wpływu na pozytywną ocenę pracy.

IV Konkluzja

Mgr Aleksandra Barwaniec wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu prawa finansowego, podatkowego, cywilnego, administracyjnego i górniczego i umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej oraz oryginalnością ujęcia zagadnienia naukowego, a tym samym dowiodła, że spełnia wymagane warunki konieczne do ubiegania się o stopień naukowy doktora. Rozprawa została prawidłowo skonstruowana, tok rozważań jest przejrzysty, poprawny językowo i stylistycznie, poszczególne tezy i wnioski zostały należycie uzasadnione. W rozprawie wykorzystano zróżnicowaną literaturę, akty prawne, inne źródła oraz tezy orzeczeń. Doktorantka wykazała się umiejętnością posługiwania się naukowymi metodami pracy. Ogólnie należy stwierdzić, że recenzowana praca doktorska zarówno pod względem merytorycznym, metodologicznym jak i formalnym spełnia kryteria poprawności. Recenzowana rozprawa doktorska mgr Aleksandry Barwaniec pt. „Podatki wydobywcze- ocena systemu opodatkowania wydobywania niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów,, stanowi oryginalne rozwiązanie zagadnienia naukowego, wskazuje na wiedzę teoretyczną jej Autorki i potwierdza umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Może być zatem zgodnie z przepisem art. 13 ust.1 ustawy z dnia 14 marca 2003r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki / Dz.U. Nr 65, poz. 595 ze zm. / podstawą dopuszczenia do publicznej obrony, po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.

20.06.2016