

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

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Ilony Szczepańskiej pt. „Status dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych”, Warszawa 2021 (s. 314)

Promotor – prof. dr hab. Artur Kuś
Uczelnia Łazarskiego, Wydział Prawa i Administracji

I. Wybór tematu pracy, tezy i problemy badawcze rozprawy

- [1] Niewątpliwie określenie statusu dziecka w materialnym prawie podatkowym (podatku dochodowym od osób fizycznych) ma duży potencjał badawczy. Status dziecka można analizować z dwóch perspektyw.
- [2] Jedna dotyczy dziecka jako podmiotu opodatkowanego. W tym wypadku dziecko jest podatnikiem, a jego dochody (przychody) podlegają opodatkowaniu. Intuicyjnie można odnieść wrażenie, że status ten ma obecnie charakter eklektyczny i stanowi odzwierciedlenie sytuacji prawnej dziecka w innych dziedzinach prawa. Najbliższą dziedziną jest ta, która reguluje podmiotowość (zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych) i sytuację majątkową dziecka oraz wpływa na możliwości uzyskiwania dochodów, a więc prawo cywilne.
- [3] Druga płaszczyzna związana jest oceną regulacji odnoszących się do posiadania dziecka, jego wychowania i ponoszenia kosztów z tym związanych. Prawo podatkowe zauważa także okoliczności związane z posiadaniem dziecka w poszczególnych elementach konstrukcyjnych podatku (m.in. kosztach podatkowych, ulgach i zwolnieniach). Często łączy się te elementy z dążeniem zapewnienia sprawiedliwości podatkowej. W tym też zakresie warto wskazać na czynniki składające się na to pojęcie.
- [4] Pojęcie sprawiedliwości w naukach prawnych ma charakter z jednej strony dynamiczny, z drugiej zaś wieloaspektowy i złożony. Dynamiczny, gdyż pojęcie sprawiedliwości zmienia się w czasie. Zmiany są wynikiem przede wszystkim uwarunkowaniami ustrojowymi, społecznymi i ekonomicznymi. Wieloaspektowy, gdyż pojęcie prawne sprawiedliwości odnosi się do szeregu problemów z różnych dziedzin prawa (karnego, gospodarczego, podatkowego itd.), także dotyczy kwestii materialnych i proceduralnych. Na aspekty złożoności wpływa nie tylko wieloaspektowość pojęcia sprawiedliwości, ale także multimetryczność systemu prawa, a więc istnienie wielu autonomicznych i niezależnych,

wzajemnie oddziaływujących na siebie systemów prawnych¹. Nie ma normatywnej definicji pojęcia sprawiedliwości opodatkowania. W tym zakresie rozważania dotyczą z jednej strony aspektów związanych z wysokością podatków (aspekt materialny), z drugiej zaś sposobu nakładania podatków i ich legitymizacji (aspekt proceduralny). Częściową odpowiedzią na aspekty formalne jest art. 217 Konstytucji, gdzie określono w jaki sposób należy nakładać podatki (wymóg ustawowego kształtowania konstrukcji podatku). W tym przepisie nie odniesiono się jednak do kwestii materialnych². Jako podstawę analizy sprawiedliwości opodatkowania przyjmuje się etyczną normę postępowania³. W odniesieniu do opodatkowania zasady etyki odnoszą się do idei indywidualnego świadczenia wzajemnego, rozumianą jako wymóg sprawiedliwości świadczenia wzajemnego od państwa za zapłacony podatek⁴. Koncepcje opodatkowania odwołują się do zasady równości opodatkowania. W tym ujęciu skutkiem opodatkowania powinien być równomierny ubytek korzyści u jednostki opodatkowanej.

- [5] Rozróżnia się zasadniczo dwie koncepcje sprawiedliwości podatkowej: (i) opartej na wymianie (sprawiedliwość pozioma) oraz (ii) sprawiedliwość społeczną (sprawiedliwość pionową)⁵. Zasada sprawiedliwości opartej na wymianie zakłada jednakowe traktowanie podatników. Nie uwzględniana się ich sytuacji indywidualnej i ewentualnych nierówności ekonomicznych lub społecznych. Zakłada się, że istnieje wzajemny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków publicznych pozostających w związku z ochroną podatników i ich majątku. Ten typ sprawiedliwości charakteryzuje powszechność i równość opodatkowania⁶. Podatek jest swego rodzaju zapłatą za usługi dostarczone przez państwo, a jego wysokość powinna być uzależniona od wartości tych usług, a nie indywidualnej zdolności płatniczej opodatkowanego⁷. W odniesieniu do określenia statusu dziecka w elementach konstrukcji podatku istotne jest wskazanie na koncepcję sprawiedliwości pionowej (redystrybucyjnej, wyrównawczej). Zakłada ona, że pomiędzy opodatkowaniem sprawiedliwym a opodatkowaniem optymalnym nie będzie sprzeczności, jeśli ciężar opodatkowania będzie nawiązywał do pewnych zobiektywizowanych kryteriów zdolności płatniczej podatników⁸. Sprawiedliwość pionowa oznaczać będzie odmienne traktowanie jednostek o różnych cechach, w celu zmniejszenia istniejących między nimi dysproporcji. Koncepcja sprawiedliwości pionowej nawiązuje do idei sprawiedliwości dystrybucyjnej Arystotelesa (według zasady „jednemu mniej, drugiemu więcej”)⁹. W ujęciu tak pojętej sprawiedliwości sprawiedliwym jest podatek, który uwzględnia założenia progresywności, zindywidualizowania i uwzględnienia zdolności podatkowej¹⁰. Zasada sprawiedliwości redystrybucyjnej jest konkretyzowana przez następujące zasady: (i) powszechności opodatkowania (wszystkie podmioty powinny być opodatkowane bez względu na pozaekonomiczne kryteria), (ii) równości opodatkowania (podmioty znajdujące się w takich samych ekonomicznych warunkach należy traktować identycznie w odniesieniu do danego

¹ Szerzej: E. Łętowska, Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje, Państwo i Prawo, 2005, z. 4, s. 3 i nast.

² T. Dębowska – Romanowska, Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji, [w:] Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, tom IX, Poznań 2003, s. 219

³ J. Głuchowski, Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne [w:] J. Mujżel, S. Owsiak i E. Mączyńska (red.), System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy, Warszawa 1999; A. Krzyżanowski, Nauka Skarbowości, Poznań: Fiszer i Majewski, Warszawa: E. Wedle i spółka, 1923, s. 175-189

⁴ Gomułowicz A., Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1995, z. 1, s. 59

⁵ A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej..., s. 36

⁶ M. Kosek-Wojnar, Zasady podatkowe teorii i praktyce, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 91-94

⁷ A. Gomułowicz, Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1995, z. 1, s. 59

⁸ A. Gomułowicz, Podatki a etyka, Lex a Wolters Kluwer busienss, Warszawa 2013, s. 49-51

⁹ B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, TNOiK, Toruń 2001, s. 87

¹⁰ Gomułowicz A., Funkcja..., s. 59

podatku, przy czym uwzględnia się zdolności płatniczą i możliwość poniesienia podatku. Zakłada się jednocześnie, że poziom opodatkowania nie powinien zagrażać ani źródłom dochodu podatnika, ani realizacji celów polityki gospodarczej¹¹. Wskazać trzeba, że zasada zdolności płatniczej w kontekście sprawiedliwości opodatkowania znajduje swoje potwierdzenie w przepisach Konstytucji¹². Trzeba również zauważyć, że nakładanie podatków (danin publicznych) nie stanowi niedopuszczalnego ograniczenia własności i innych praw majątkowych, co wynika z obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych¹³. Z zasady powszechności opodatkowania wynika, że podmioty obowiązane mogą być tak dalece opodatkowane jak to przewidują ustawy podatkowe¹⁴ i nie może to być przedmiotem negocjacji lub przetargu¹⁵. Z drugiej strony wskazuje się, że przepisy nie mogą naruszać istoty wolności i praw jednostki, w tym istoty prawa własności¹⁶.

- [6] Tym samym powyższe potwierdza, że zbadanie sytuacji prawnopodatkowej dziecka, a także elementów odnoszących się do dziecka w konstrukcji podatku z uwagi na wskazany wyżej postulat dążenia do stworzenia sprawiedliwego systemu podatkowego w ujęciu pionowym jest uzasadnione i ma potencjał badawczy.
- [7] Z tych przyczyn oceniam pozytywnie wybór tematu, gdyż dotyczy on dwu rodzajów zagadnień. Samej pozycji (podmiotowości prawnopodatkowej) dziecka i pierwszej zarysowanej wyżej płaszczyzny, a także ujęcia w elementach konstrukcji podatku dążenia do realizacji postulatów sprawiedliwości wyrównawczej, co składa się na drugą płaszczyznę. Można stwierdzić zatem, że praca składa się z tych dwóch części. Wydaje się, że nie są one zależne od siebie bezpośrednio, ale jedna część może wpływać na drugą. Pozycja finansowa rodziców może przecież wpływać na sytuację dziecka, a także osiąganie przez niego dochody (przychody). Stąd uzasadnione jest tak przyjęte w recenzowanej pracy podejście, zaś wybór tematu jest ważny nie tylko z punktu widzenia prawnego, ale też i społecznego. Warto jednak w sposób wyraźny oddzielić te dwie płaszczyzny i uzasadnić dlaczego są one od siebie zależne. Wyraźnego wytłumaczenia się z tego nie znajdziemy w recenzowanej pracy.
- [8] Literatura odnosząca się bezpośrednio do tematu pracy nie jest liczna i można w tym zakresie dostrzec istotny deficyt. Podobnie judykatura i praktyka interpretacyjna właściwych organów podatkowych jest w bardzo szczątkowym zakresie.
- [9] Autorka określiła następującą tezę główną: *„podatek dochodowy od osób fizycznych rodzi skutki podatkowe zasadniczo wobec osób fizycznych, które posiadają pełną zdolność do czynności prawnych. Jego konstrukcja przewiduje jednak skutki podatkowe wobec osób fizycznych, które ze względu na wiek nie posiadają pełnej zdolności do czynności prawnych, czyli małoletnich dzieci”*, a także następujące tezy częściowe:
- *„polska konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych zawiera preferencje podatkowe, których przyznanie następuje poprzez uwzględnienie pozycji dziecka;*

¹¹ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 91-94

¹² Szerzej: A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 16-30

¹³ Wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00, OTK 2001, nr 6, poz. 166; wyrok TK z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 156; wyrok TK z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. akt K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83; wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04, OTK-A 2004, nr 10, poz. 110.

¹⁴ R. Mastalski, *Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego*, w: *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa 2001, s. 163.

¹⁵ C. Kosikowski, *Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej*, „PiP”, nr 10, s. 5.

¹⁶ Rwyrok 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.

- *system ulg i zwolnień podatkowych jest skutecznym narzędziem regulacji dochodów rodziny małoletniego dziecka oraz sprawiedliwego podziału obciążeń podatkiem dochodowym;*
- *sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów nie pozwala na pogodzenie realnych wydatków ponoszonych na wychowanie dziecka;*
- *realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej jest utrudniona z uwagi na nieuwzględnianie kosztów wychowania dziecka w konstrukcji podatku;*
- *przyjęcie koncepcji zdolności płatniczej przy wymiarze podatku nakazuje uwzględnienie sytuacji rodzinnej małoletniego dziecka”.*

- [10] W recenzowanej rozprawie została wykorzystana przede wszystkim dogmatyczno-prawna metoda badawcza. Autorka sięga dodatkowo szeroko do metody historycznoprawnej. Falsyfikacja postawionych tez wymaga sięgnięcia do wspomnianych narzędzi przez co ich dobór należy uznać za właściwy.
- [11] Ogólnie stwierdzając korzystanie przez Autorkę ze wskazanych metod badawczych było, z punktu widzenia założonego celu rozprawy, poprawne. Zastosowano techniki badawcze: badania literaturowe, analiza i krytyka piśmiennictwa, badania dokumentów oraz analiza orzecznictwa.

II. Układ treści

- [12] Praca została podzielona na 4 rozdziały i dodatkowo zawiera wstęp oraz zakończenie. Zawartość poszczególnych rozdziałów rozłożona została dość równomiernie.
- [13] We Wstępie Autorka kolejno przedstawia wprowadzenie do przedmiotu pracy i uzasadnienie dla jego wyboru. Dotyczy to konstrukcji pracy, literatury, uwag terminologicznych, założeń metodologicznych, zakresu badań i materiału badawczego.
- [14] W rozdziale pierwszym odniesiono się do pojęć podstawowych, a więc terminologii odnoszącej się do dziecka w prawie konstytucyjnym, prawie międzynarodowym, unijnym. Odniesiono się do podstawowych praw dziecka (do wychowania w rodzinie, pracy i nauki), a także do elementów wykorzystywanych w materialnym prawie podatkowym, a więc władzy rodzicielskiej.
- [15] Rozdział drugi przybliżył nam w ujęciu historycznym konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym wskazano na genezę opodatkowania dochodów, źródła i funkcje podatku dochodowego, a także elementy składające się na ten podatek (podmiot, przedmiot, stawki podatkowe, zwolnienia i ulgi).
- [16] W rozdziale trzecim Autorka odniosła się do zagadnień związanych ze sprawiedliwością opodatkowania oraz określiła poszczególne źródła przychodów dziecka (dochód z pracy, działalności osobistej i inne dochody dziecka).
- [17] W ostatnim rozdziale poddano analizie tzw. preferencje podatkowe w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, a związane z dzieckiem.
- [18] Każdy rozdział zawiera podsumowanie i wnioski. W Zakończeniu Autorka odniosła się do postawionych na wstępie tez badawczych i przedstawiła własne wnioski.

III. Dobór źródeł

- [19] Autorka sięgnęła do aktualnej literatury dotyczącej przedmiotu rozprawy, odwołała się też do reprezentatywnych linii orzeczniczych i interpretacyjnych organów podatkowych. Stąd dobór źródeł wykorzystanych w rozprawie podział nie budzi zastrzeżeń. Uwzględniono aktualne i adekwatne orzecznictwo i poglądy doktryny. Wykaz źródeł nie budzi zastrzeżeń.

IV. Uwagi ogólne i szczegółowe

- [20] Warsztat naukowy prezentowany w rozprawie nie budzi zastrzeżeń, praca nie zawiera błędów merytorycznych i stanowi o właściwym przygotowaniu. Autorka ustrzegła się zasadniczo od błędów redakcyjnych, zaś błędy literowe, stylistyczne są rzadkie. Stąd można stwierdzić, że praca jest napisana, co do zasady, poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi co do zasady zastrzeżeń.
- [21] W odniesieniu do pierwszej płaszczyzny dotyczącej statusu dziecka jako podmiotu opodatkowanego to istotne jest odpowiedź na pytanie, czy osoba fizyczna dorosła i dziecko w zakresie podmiotowym jest różnicowana przez prawo podatkowe, a także czy posiadanie dziecka wpływa na odpowiedzialność prawnopodatkową rodziców lub innych opiekunów prawnych. O ile taką konstrukcją przyjęło prawo cywilne (w odpowiedzialności deliktowej za małoletnich), o tyle powstaje pytanie, czy też w tym zakresie prawo podatkowe w części lub całości recypowało przyjęte rozwiązania (?). W pracy znajdziemy wyczerpujące przedstawienie jak przepisy odnoszą się do dziecka jako podatnika, jakie jego dochody (przychody podlegają opodatkowaniu), w końcu jak rozlicza się dochody dziecka i w jaki sposób kumuluje dochody dziecka z jego rodzicami. Słusznie zauważyła Autorka, że podmiotowość prawnopodatkowa dziecka jest zrównana z podmiotowością prawnopodatkową osoby dorosłej (s. 276). Nie znajdziemy jednak odpowiedzi czy i w jakim zakresie rozszerzono odpowiedzialność prawnopodatkową rodziców za wykonywanie obowiązków podatkowych dziecka.
- [22] W odniesieniu do drugiej płaszczyzny, a więc oceny czy wykorzystanie instrumentów mających charakter ulg lub zwolnień zostało w sposób właściwy zaadresowane przez ustawodawcę to metoda historycznoprawna ukazuje w jaki sposób ten problem postrzegany wcześniej, a w jaki sposób obecnie odnosi się do niego system prawny. Widać wyraźną tendencję zastępowania instrumentów podatkowych innymi mającymi charakter dotacyjny. Z jednej strony można krytykować takie podejście jako bardziej kosztowne, bo wymagające zaangażowania aparatu administracji publicznej, z drugiej strony trzeba wskazać na jego zalety związane z możliwością uwzględniania w systemie dotacyjnym indywidualnej sytuacji odbiorców systemu wsparcia, a także uproszczeniem przepisów podatkowych. Analiza przepisów podatkowych z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej jest zasadna, gdyż pokazuje czy i w jakim zakresie uwzględnia się zdolności płatniczą i możliwość poniesienia podatku przez prawnych opiekunów dziecka. Tym niemniej, wydaje się, że twierdzenie: *„w konstrukcji podatku nie są przewidziane inne rozwiązania, takie jak ulgi podatkowe uwzględniające ogólną sumę wydatków koniecznych na zaspokojenie elementarnych potrzeb, takich jak wydatki na żywność, mieszkanie, edukację oraz zdrowie”*, a powinno się je przewidzieć, bo wynika to z tego, że istnieje *„ustawowy obowiązek rodziców do utrzymania dzieci, którego źródłem jest prawo rodzinne”* (s. 277) wymaga analizy całokształtu przepisów prawa, w tym w szczególności także instrumentów dotacyjnych, ochrony zdrowia, oświaty itd. Do tych instrumentów zresztą w pracy Autorka się odnosi i słusznie zauważa Autorka, że do pełnej oceny niezbędna jest analiza ekonomiczna (s. 278-279).

- [23] Jak już wyżej wspomniano brakuje w pracy wyraźnego określenia zależności między dwoma płaszczyznami analizy. Z jednej strony dziecka jako podmiotu podatku, z drugiej jako wyznacznika warunkującego zastosowanie preferencji podatkowych dla jego prawnych opiekunów. Dopiero takie rozróżnienie i wskazanie ewentualnych zależności między tymi płaszczyznami pozwoliłoby w sposób właściwy ocenić sytuację dziecka z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej. Tym samym, uznaje stwierdzenie, że „*Nie można uznać za sprawiedliwy podatek, który pomija zdolność podatkową jednostki, w szczególności, gdy podmiotem opodatkowania jest małoletnie dziecko, które jest zarówno podmiotem opodatkowania, jak i kryterium przyznawania preferencji podatkowych*” (s. 278) jest raczej przedwczesne.
- [24] Autorka odniosła się w recenzowanej pracy do nowelizacji przepisów prawa podatkowego w ramach tzw. „Polskiego Ładu) w Zakończeniu pracy. Samo przytoczenie przepisów i rozwiązań prawnych bez pogłębionej refleksji i analizy wydaje się zbędne. Z pewnością znajdziemy analizę tych rozwiązań w kolejnych pracach Autorki.
- [25] Powyższe uwagi nie dyskredytują recenzowanej pracy, a raczej świadczą o tym, że tematyka wzbudza zainteresowanie. Gdy pojawia się dyskusja naukowa świadczy to o wysokim poziomie merytorycznym. Samo podejście badawcze recenzenta może się różnić, co także wpływa na pozytywną ocenę pracy Autorki. Stąd rozważania i refleksje recenzenta stanowią podstawę do pozytywnej oceny pracy. Wywołanie refleksji naukowej potwierdza, że praca jest wartościowa i stanowi o dojrzałości naukowo-badawczej Autorki
- [26] Autorka pracy postawiła sobie bezsprzecznie za cel rozwiązanie oryginalnego problemu badawczego. Wynika to z określonego we Wstępie celu. Przez to można stwierdzić, że rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską spełniającą wymogi formalne i merytoryczne. Rozprawa doktorska ma nowatorski charakter i niewątpliwie dotyczy bardzo ważnych zagadnień prawnych. Podstawową zaletą pracy jest obszerna prezentacja poglądów Autorki w zakresie odnoszącym się do problemu badawczego, w tym wskazanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* (s. 284). Autorka nie boi się formułować odważnych postulatów, które jednocześnie stanowią wywód spójny i logiczny na podstawie treści ze wcześniejszych rozdziałów. Dlatego jej rozważania stanowią wyraz opanowania umiejętności jurystycznych, przedstawiania własnych poglądów, krytycznego odniesienia się do przyjętych rozwiązań prawnych. Wnioskowanie jest w tym przypadku klarowne, wyważone i dojrzałe, nawiązuje do wcześniejszych rozdziałów. Zakreślone na wstępie zadanie badawcze zostało skonstruowane, przyjęta struktura pozwoliła na wyciągnięcie umotywowanych wniosków. Wnioski odnoszą się do tez badawczych postawionych we wstępie pracy. Stanowią odpowiedź na postawione przed pracą zagadnienia, które miały być zbadane w pracy.
- [27] Z drobnych uwag w pracy znalazły się powtórzenia dotyczące omówienia pojęcia preferencji podatkowych (ulg i zwolnień), a także nieliczne błędy redakcyjne i stylistyczne.

VI. Konkluzja

- [28] Rozprawa doktorska Pani mgr Ilony Szczepańskiej zatytułowana „*Status dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych*” spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim przez właściwe przepisy. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego oraz potwierdza ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w zakresie prawa finansowego, w tym podatkowego. Poruszane w rozprawie wątki, własne opinie i komentarze, oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na

to, że Autorka posiada ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie nauk prawnych, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

- [29] W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pani mgr Ilony Szczepańskiej do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Warszawa, dnia 11 maja 2022 r.

Handwritten signature in cursive script, reading "Aleksandra Wencur".

