

Olsztyn, 12.04.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pani magister Ilony Szczepańskiej pt. „Status dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych”, Warszawa 2021, ss. 314 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr hab. Artura Kusia

Tematyka podmiotowości w prawie stanowi przedmiot licznych sporów i dyskusji. Jest to bowiem jedno z kluczowych, wręcz elementarnych, zagadnień w naukach prawnych, w tym w prawie podatkowym. Podmiotowość na gruncie prawa podatkowego związana jest z przyznaniem podmiotom (lub grupie podmiotów) określonych praw lub obowiązków o charakterze prawopodatkowym. Wśród nich są osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej na których ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek podatkowy (podatnicy). Podmiotami prawa podatkowego mogą być również osoby (jednostki organizacyjne) na których wprowadzie nie ciąży obowiązek podatkowy ale przepisy prawa podatkowego nakładają na nie określone obowiązki (płatnicy, inkasenci, następcy prawni czy też osoby trzecie odpowiadające za „cudze” zaległości podatkowe) lub przyznają określone uprawnienia.

W doktrynie prawa podatkowego tematyka podmiotowości była przedmiotem wielu opracowań (np. M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, ss. 210), niemniej jednak trudno znaleźć kompleksowe opracowania naukowe poświęcone *stricto* statusowi dziecka w konstrukcji prawnej podatków, w tym w podatku dochodowym od osób fizycznych. Dotychczas zagadnienie to poruszane było wybiórczo i w znakomitej większości przypadków sprowadzało się do wąskich, pojedynczych, zagadnień. Z całą pewnością recenzowana dysertacja naukowa wypełni tę lukę.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Ma przy tym charakter interdyscyplinarny. Wymaga bardzo dobrej i wnikliwej znajomości prawa podatkowego, prawa cywilnego, prawa konstytucyjnego, prawa pracy oraz prawa unijnego i międzynarodowego. Jest to więc zagadnienie wieloaspektowe, które narzuca wielopłaszczyznowość badań naukowych nad tym zjawiskiem. Przedmiotowa rozprawa stanowi ważną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia, przynajmniej w pewnych aspektach, nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa podatkowego prezentowane. Wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Główna teza badawcza pracy została sformułowana prawidłowo. Autorka wyraźnie stwierdza, że 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. W celu zweryfikowania tezy głównej doktorantka wyraźnie formułuje pięć tez cząstkowych, tj. polska konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych zawiera preferencje podatkowe, których przyznanie następuje poprzez uwzględnienie pozycji dziecka; system ulg i zwolnień podatkowych jest skutecznym narzędziem regulacji dochodów rodziny małoletniego dziecka oraz sprawiedliwego podziału obciążeń podatkiem dochodowym; sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów nie pozwala na pogodzenie realnych wydatków ponoszonych na wychowanie dziecka; realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej jest utrudniona z uwagi na nieuwzględnienie kosztów wychowania dziecka w konstrukcji podatku oraz przyjęcie koncepcji zdolności płatniczej przy wymiarze podatku nakazuje uwzględnienie sytuacji rodzinnej małoletniego dziecka.

Doktorantka posłużyła się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. wykorzystwała metodę dogmatycznoprawną, historycznoprawną oraz empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizie poddała 21 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 21 orzeczeń Sądu Najwyższego, 47 orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, 40 wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych oraz 7 wyroków sądów powszechnych. Szkoda tylko, że oceniana dysertacja naukowa nie zawiera rozdziału prawnoporównawczego. Podkreślić trzeba, że w pracach naukowych ta część zawsze odgrywa ważną rolę. Uzasadnione jest to tym, że doświadczenia innych krajów w danej dziedzinie prawa

pozwalają na recypowanie do porządku prawnego państwa podobnych instytucji bądź też rezygnację z nich.

Zaprezentowana teza główna i tezy częściowe bezsprzecznie wskazują na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych. Determinują również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest im podporządkowana. W tym kontekście uznaję, że dysertacja jest spójna i logiczna. Stanowi usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i prawnych opartych na badaniach. Generalnie zastosowane metody badawcze podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, czterech rozdziałów oraz zakończenia. Nerozerwalną jej część stanowi bibliografia. Podkreślić przy tym należy, że opiniowana bardzo dobrze dobrała i wykorzystała literaturę przedmiotu, w tym literaturę obcojęzyczną. Analizie poddano 172 pozycje monograficzne oraz 51 artykułów z czasopism naukowych. Świadczy to o bardzo dużym zaangażowaniu autorki w podjęty temat. Ponadto ten sposób ujęcia badanej tematyki znakomicie ułatwia jej zrozumienie przez potencjalnych odbiorców i dotarcie do interesujących ich zagadnień prawnych. Podoba mi się to, że każdy z rozdziałów ocenianej dysertacji naukowej zawiera uwagi ogólne oraz wnioski.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony jest statusowi prawnemu dziecka. Opiniowana trafnie dostrzega, że w prawie polskim nie ma jednej uniwersalnej definicji dziecka. Trudno jednak domagać się od ustawodawcy aby wprowadził jeden akt prawnych odnoszący się całościowo do podmiotowości dziecka. Wynika to z różnorodności i szczegółowości poszczególnych zagadnień. Niejednolita jest nawet terminologia określająca tę kategorię podmiotów prawa. W prawodawstwie można bowiem spotkać się z takimi określeniami jak: małoletni, nieletni, młodociany, osoba podlegająca władzy rodzicielskiej, przysposobiony. Bez wątplenia punktem wyjścia do rozważań nad statusem prawnym dziecka są regulacje konstytucyjne. Ustawa zasadnicza uwidacznia rangę dziecka poprzez zapewnienie mu ochrony prawnej. Pojęcie dziecka występuje natomiast w prawie międzynarodowym. Zgodnie z Konwencją Praw Dziecka jest nim istota ludzka, która nie ukończyła osiemnastego roku życia. W tym przypadku jako kryterium wyodrębnienia podmiotowości dziecka przyjęto okres życia, to z kolei, jak dobrze dostrzega doktorantka, utożsamiane jest ze stanem niedojrzałości fizycznej i psychicznej oraz brakiem samodzielności.

Dokumentem o charakterze międzynarodowym, który ma doniosłe znaczenie w zakresie pojęcia dziecka jest Deklaracja Praw Dziecka przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych. Wynika z niej, podobnie jak z Konwencji Praw Dziecka, że za dziecko uznaje się istotę ludzką jeszcze przed narodzeniem. Podejmując próbę sformułowania terminu dziecko autorka poddała analizie prawodawstwo unijne, przy czym w tej części rozprawy (s. 28) popełniła błąd wskazując na Dyrektywę Rady Europy z dnia 22 czerwca 1994 r. w sprawie ochrony pracy młodych. Rada Europy nie jest organem Unii Europejskiej, wskazana zaś Dyrektywa wydana została przez Radę Unii Europejskiej. Podobnie w przypadku Dyrektywy Rady z dnia 25 lipca 1977 r. w sprawie kształcenia dzieci pracowników migrujących.

Kluczowe znaczenie z punktu widzenia podjętego tematu badawczego mają regulacje prawa polskiego. W tej części rozważań doktorantka analizie poddała m. in. ustawę o Rzeczniku Prawa Dziecka, ustawę Kodeks pracy, ustawę o systemie oświaty, ustawę o pomocy państwa w wychowaniu dzieci. Zgadzam się z doktorantką, że z porównania prawa międzynarodowego, unijnego i polskiego wynika, że pojęcie dziecka jest dość zbliżone, przy czym przepisy analizowanych rozwiązań prawnych nie regulują precyzyjnie początkowej granicy dzieciństwa. Celnie konstatuje, że wyznaczenie granicy dzieciństwa ma dwa aspekty. Z jednej perspektywy granica dzieciństwa przy ustanowieniu ochrony dziecka przed szkodliwymi zjawiskami powinna być usytuowana jak najwyżej, z drugiej jednak powinna uwzględniać rosnącą autonomię i dojrzałość dziecka wraz z obowiązkiem respektowania jego cywilnych praw. Jednym z postulowanych przez doktorantkę rozwiązań prawnych jest stworzenie legalnej definicji dziecka i przysługującego mu katalogu praw. Jej zdaniem za dziecko należy uznać osobę fizyczną od chwili urodzenia do uzyskania pełnoletności. Szkopuł w tym, w jakim akcie prawnym definicja to powinna być umiejscowiona? Nadto jakie skutki wywoływałyby na etapie stosowania przepisów unormowanych w innych aktach prawnych jeżeli byłaby zawarta w regulacjach z poza zakresu prawa podatkowego?

Ważne są rozważania dotyczące podmiotowości dziecka w świetle przepisów prawa podatkowego. Jak wynika z definicji podatnika uregulowanej w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa każda osoba fizyczna, a zatem również dziecko, posiada zdolność prawnopodatkową – może być podmiotem praw i obowiązków w prawie podatkowym. Utożsamiam się z poglądem w myśl którego dziecko traktowane jest jako niezależny podmiot prawa podatkowego, którego zakres uprawnień i obowiązków w materialnym prawie podatkowym nie jest uzależniony od wieku ani ograniczenia zdolności do czynności prawnych. W świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych każda

osoba, bez względu na wiek, może być podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych.

Pani magister Ilona Szczepańska celnie zwraca uwagę na zdolność procesową dziecka. W tym przypadku, wskutek odesłania w przepisach ordynacji podatkowej do przepisów prawa cywilnego, posiadanie zdolności procesowej uzależnione jest od posiadania zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych. Nie chybione są także uwagi dotyczące prawa dziecka do wypowiedzi w trakcie toczącego się postępowania podatkowego. W tym zakresie słusznie nawiązuje do przepisów konstytucyjnych oraz regulacji Europejskiej Konwencji o Wykonywaniu Praw Dziecka.

Druga część rozprawy dotyczy, istotnego z punktu widzenia podjętego tematu badawczego zagadnienia, tj. konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych w kontekście statusu prawnego dziecka. Autorka rozpoczyna swoje rozważania od genezy podatku dochodowego od osób fizycznych w tym regulacji traktujących w swej treści o dziecku i rodzinie. Podkreślić należy, że analiza dawnych rozwiązań wydaje się niezbędna w kontekście obecnych i przyszłych rozwiązań prawnych, których celem jest stworzenie docelowego systemu opodatkowania dzieci i ich opiekunów prawnych. Część historyczna nie zawsze zawarta jest w pracach naukowych. W mojej ocenie istotnie jednak ułatwia zrozumienie obowiązujących regulacji prawnych i niejednokrotnie skłania do refleksji w kontekście przyszłych rozwiązań prawnych.

W ramach tego rozdziału pracy doktorantka skrupulatnie przeanalizowała poszczególne elementy konstrukcyjne podatku dochodowego od osób fizycznych. Na szczególną uwagę zasługuje część poświęcona preferencjom podatkowym w tym podatku. Słusznie na wstępie podjęła próbę zdefiniowania preferencji podatkowych przez które rozumie uregulowane przepisami prawa podatkowego konstrukcje, których zastosowanie w technice wymiaru podatku pozwala na zmniejszenie albo złagodzenie ciężaru opodatkowania ze społecznie lub gospodarczo uzasadnionych względów. Tak szeroko rozumiane preferencje podatkowe stanowią narzędzie prowadzonej przez państwo polityki finansowej, a ściślej polityki podatkowej. Doktoranta wyraźnie wyodrębnia ulgi podatkowe od zwolnień podatkowych oraz dokonuje analizy tych, które mają kluczowe znaczenie z punktu widzenia podjętego tematu badawczego. Aprobuję jej pogląd zgodnie z którym ustawodawca nie uwzględnia w pełni podmiotowości prawnopodatkowej dziecka. Na pierwszy plan wyłania zaś się rodzina i związana z tym możliwość łączenia dochodów rodziców oraz dochodów małoletnich dzieci i ich rodziców. Opiniowana bardzo dobrze konfrontuje regulacje z zakresu prawa pracy i prawa podatkowego, wyodrębnia poszczególne źródła dochodów dziecka.

Kolejny, trzeci rozdział dysertacji naukowej, poświęcony jest dziecku jako podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych. Doktorantka rozpoczęła badania od zasady sprawiedliwości opodatkowania. Nabiera ona szczególnego charakteru w kontekście opodatkowania dzieci, tym bardziej, że opodatkowanie dochodów osiągniętych przez dzieci przestaje być, jak zauważa, kwestią teorii prawa. Ich obecność jest dostrzegana coraz częściej w sferze obrotu gospodarczego. Doktorantka wyraźnie wyodrębnia zasadę – dochody osoby małoletniej dolicza się do dochodów rodziców lub opiekunów prawnych oraz wyjątek – małoletnie dzieci od dochodów z pracy, stypendiów oraz przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, jak i w sytuacji, gdy rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów, zobowiązane są do złożenia zeznania rocznego i rozliczenia się z podatku dochodowego. W dalszych rozważaniach skupia się na analizie dochodów osiągniętych przez dzieci z poszczególnych źródeł.

Zgadzam się z Panią Iloną Szczepańską, że pozycja małoletniego dziecka osiągającego dochody jest złożona. W określonych przez przepisy prawa podatkowego sytuacjach ciąży na niej obowiązek podatkowy. Skutkuje to tym, że jest ono niezależnym podmiotem prawa podatkowego bez względu na wiek. Ustawodawca w tym zakresie wykorzystuje ogólne rozwiązania opodatkowania dochodu z pewnymi wyjątkami. Regulacje prawne w tym zakresie są bowiem determinowane szczególnymi powiązaniem rodzinnymi.

Bardzo interesującą częścią recenzowanej dysertacji naukowej jest ostatni, czwarty rozdział poświęcony preferencjom podatkowym w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych związanych z dzieckiem. Na wstępie autorka dysertacji naukowej porządkuje i wyjaśnia znaczenie poszczególnych przywilejów podatkowych, wskazuje ich istotę. Wśród ulg podatkowych prawidłowo wyodrębnia rozwiązania, które nie odnoszą się bezpośrednio do opodatkowania dochodu rodziny, w której wychowuje się małoletnie dziecko. Należą do nich: kwota uwzględniająca minimum wolne od podatku, koszty uzyskania przychodu, skala podatkowa oraz stawki podatku. Natomiast w ramach drugiej grupy – rozwiązania, które bezpośrednio służą rodzinie małoletniego dziecka – wymienia konstrukcję wspólnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez członków rodziny, uwzględniająca liczbę osób pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym oraz osób będących na utrzymaniu podatnika.

Doktorantka odpowiednio typizuje zwolnienia od podatku dochodowego. W ich ramach wymienia zwolnienia o charakterze socjalnym, zwolnienia związane z odszkodowaniami i rekompensatami, zwolnienia związane z wygranymi, zwolnienia

odnoszące się do korzyści osiągniętych przez pracownika, zwolnienia nagród, zwolnienia stypendiów.

Niewątpliwie jednym z kluczowych problemów powstających na etapie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest ustalenie normatywnego znaczenia terminu „osoba samotnie wychowująca dziecko”. Doktorantka podejmując tą tematykę prawidłowo wykorzystuje metody wykładni prawa, analizuje orzecznictwo sądów administracyjnych. Ta część rozprawy dowodzi o bardzo dobrej znajomości podjętego tematu badawczego. Jednocześnie utwierdza mnie w przekonaniu, że Pani Ilona Szczepańska wykazuje predyspozycje do dalszej pracy naukowej.

Ciekawe są wnioski formułowane w ostatniej części rozprawy doktorskiej, w tym dotyczące ulg, które uwzględniałyby ogólną sumę wydatków koniecznych na zaspokojenie elementarnych potrzeb, takich jak: wydatki na żywność, mieszkanie, edukację i zdrowie. W związku z tym powstają pytania o potencjalne rozwiązania prawne, które zrealizowałby ten postulat, tj. czy ulgi te odliczane byłyby od podstawy opodatkowania czy też od podatku? W jaki sposób dokumentować poniesione wydatki? Czy nie doprowadziłoby to do znacznego obniżenia wpływu z podatku dochodowego? W jaki sposób zrekompensować jednostkom samorządu terytorialnego utracone wpływy z udziału w tym podatku?

Aprobuje w pełni stanowisko Pani magister Ilony Szczepańskiej w przedmiocie stabilności przepisów prawa podatkowego, w tym dotyczących ciągłych zmian w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych, np. zmian wprowadzonych w ramach tzw. „Polskiego Ładu”. W tym przypadku mamy do czynienia z wyraźnym naruszeniem zasady pewności prawa. Pewność prawa rozumiana jest jako cecha prawa polegająca na tym, że podmiot do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik) jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów (stanów rzeczy) w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów. Dla pewności prawa kategorią centralną jest przewidywalność, która jest osiągnięta w szczególności przez jawność, dookreśloność, jasność i stabilność prawa (w znaczeniu niezmienności, trwałości czy też pokoju prawnego w aspekcie jego stanowienia i stosowania). Prawo podatkowe stanowi gałąź prawa charakteryzującą się dużym stopniem ingerencji w prawa i wolności jednostki. W związku z tym rezultaty procesu tworzenia i stosowania tego prawa muszą być przewidywalne dla jego adresatów. Przewidywalność prawa jest bardzo mocno eksponowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wielu orzeczeniach przyjął on, iż obywatel ma prawo ochrony swoich przewidywań opartych na obowiązującym prawie jako zasadniczej przesłance jego zaufania do systemu prawa. Przewidywalność jest możliwa przy stabilnym i

jasnym prawie. Przede wszystkim normy nakładające ciężary podatkowe muszą być przejrzyste, aby podatnik nie miał wątpliwości jakie są jego prawa i obowiązki i żeby miał możliwość odpowiedniego odniesienia się do nich w swojej działalności.

Reasumując powyższe stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w opiniowanej dysertacji naukowej analizy obrazują dużą wiedzę doktorantki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autorka poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie tezy głównej oraz też szczegółowych (częstkowych) i co najważniejsze – praca jest na temat. Nie ma w niej żadnych, zbędnych rozważań. Świadczy to też o dużej dyscyplinie autorki.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wytknięcie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowana dysertacja naukowa należy jednak do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych, z wyjątkiem wskazanych na wstępie. W tym zakresie praca została napisana na wysokim poziomie. Czytałem ją z wielką przyjemnością. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie powinny być dostrzeżone przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego. Są one spójne, logiczne i rozwiązują wiele dotychczasowych problemów i sporów prawnych.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Pani magister Ilonie Szczepańskiej udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym 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 (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 1789). Jest to staranna analiza statusu dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych. Rozprawa wykazuje ogólną, bardzo wysoką wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Ilony Szczepańskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 12.04.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Bogumił Pahl