



Dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji
Katedra Finansów i Prawa Finansowego
Al. Raławickie 14
20-950 Lublin
beakuc@kul.pl

Lublin, 10.11.2024 r.

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Dominiki Wróblewskiej
„Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane
przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu”
- przygotowanej pod kierunkiem dr hab. Katarzyny Świech-Kujawskiej, prof. US

I. Podstawa prawna i kryteria oceny

Podstawą sporządzenia poniższej recenzji jest powołanie mnie na recenzenta przez Radę Naukową Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego (Uchwała nr 126/2024 z dnia 4 października 2024 r. w sprawie wyznaczenia recenzentów w postępowaniu w sprawie nadania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne mgr Dominice Wróblewskiej). Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska Pani mgr Dominiki Wróblewskiej **„Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu”** Szczecin 2024, liczącej 347 stron maszynopisu - przygotowanej pod kierunkiem dr hab. Katarzyny Świech-Kujawskiej, prof. US.

Zgodnie z wymaganiami ustawowymi (*art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce – Dz.U. z 2022 r., poz. 574*) „rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie albo dyscyplinach oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej. Przedmiotem rozprawy doktorskiej jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, oryginalne rozwiązanie w zakresie zastosowania wyników własnych badań naukowych w sferze gospodarczej lub społecznej albo oryginalne dokonanie artystyczne”.

Mając powyższe na uwadze, przy ocenie rozprawy doktorskiej Pani Dominiki Wróblewskiej przyjęto następujące kryteria: **wybór i znaczenie pojętej tematyki, poprawność w sformułowaniu celów badawczych, zastosowaną metodologię badań, wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo, a także strukturę i treść dysertacji wraz z jej stroną formalną.**

II. Wybór i znaczenie podjętej tematyki

Podjęta w dysertacji problematyka zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych przyznawanego przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu stanowi ważny problem badawczy, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i jego praktycznego odniesienia. Należy podkreślić, że tematyka rozprawy doktorskiej ma charakter wielowymiarowy. Łączy w sobie kilka kontekstów, których zestawienie i poddanie analizie w takim kształcie nie miało miejsca w literaturze przedmiotu, co wskazuje na elementy nowatorskie, a tym samym stanowi zapowiedź oryginalnego rozwiązania problemu naukowego. Potwierdza tę konstatację kilka argumentów.

Po pierwsze, nie ulega wątpliwości, iż z punktu widzenia brzemienia tematu rozprawy szczegółowej eksploracji zostały poddane przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.p.) szczególności art. 17 ust. 34a oraz ust. 4-6d, regulujące tytułowe zwolnienie podatkowe. Biorąc pod uwagę poziom skomplikowania w warstwie dogmatycznoprawnej analizowanych przepisów i konieczność ich interpretacji w szerszej perspektywie prawa konstytucyjnego, publicznego gospodarczego, administracyjnego, procedury administracyjnej, czyli norm pozapodatkowych praca badawcza wymagała szerokiej znajomości specyfiki innych aniżeli podatkowe dziedzin prawa i umiejętności ich analizy łącznie z konstrukcjami prawnopodatkowymi. Wielopłaszczyznowość analizy zagadnienia badawczego potwierdzona została w pracy poprzez szerokie odniesienie się nie tylko do prawa krajowego, ale także do prawa Unii Europejskiej w zakresie zasad udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Wątek historyczny, wskazujący na ewolucję instytucji wymagał od Autorki swoistej retrospekcji i selekcji materiału pod kątem jego późniejszego wykorzystania w celu ustalenia statusu prawnopodatkowego przedsiębiorców realizujących uprzednio inwestycje w specjalnych strefach ekonomicznych a po 2018 roku w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Tak, więc wybór tematyki wymagającej wielowątkowego i interdyscyplinarnego odniesienia do przepisów prawa, ukazanie jej w perspektywie historycznej, osadzenie realiów krajowych w szerszej perspektywie prawa unijnego, jest wystarczającym powodem, aby uznać, że wybór tematyki rozprawy doktorskiej jest trafny. Pozwala, bowiem nie tylko rozwijać umiejętności badawcze, wymagające szerokiej znajomości prawa, ale umiejętności dostrzeżenia problemów wynikających z gospodarczej praktyki funkcjonowania przedsiębiorców.



Po drugie, docenić należy podjęcie wyzwania badawczego związanego nie tyle i nie tylko z samym instrumentem, jakim jest zwolnienie podatkowe, ale koncepcją i konstrukcją zwolnienia podatkowego, jako formy udzielania przedsiębiorcom pomocy publicznej. Owa pomoc o charakterze regionalnym nie jest bowiem jednorodna ani z punktu widzenia jej form, ani charakteru prawnego, a jednak powinna być skorelowana na poziomie zasad jej udzielania w ramach Unii Europejskiej tak, aby stosowane ograniczenia w jej przyznawaniu realizowały podstawowy cel jaki jej przyświeca czyli wsparcie przedsiębiorców, przy jednoczesnym nie doprowadzaniu do zakłóceń konkurencji na poziomie wewnątrzspółnotowym. Biorąc przy tym pod uwagę krąg adresatów, jakimi są przedsiębiorcy, czyli beneficjenci pomocy publicznej przyznawanej na podstawie decyzji o wsparciu, trzeba mieć na uwadze ich zróżnicowany status prawny i finansowy rzutujący na możliwość korzystania ze zwolnienia, a także specyfikę działalności gospodarczej w ramach, której realizowane są nowe inwestycje warunkujące udzielenie tejże pomocy. Nie ulega, więc wątpliwości, że tematyka jest niezwykle ważna z praktycznego punktu widzenia, ale także stanowi poważne wyzwanie naukowe wymagające biegłej znajomości nie tylko teoretycznoprawnych procedur właściwych prawu publicznemu i prawu prywatnemu, ale także praktyki, dzięki której można zidentyfikować realia prowadzenia działalności objętej wsparciem. Dodać należy, że takie szerokie nakreślenie problemu jest niezbędne, aby w sposób właściwy odkodować konstrukcję zwolnienia podatkowego. Ten aspekt zaś wymaga także pogłębionej analizy teoretycznopodatkowej instytucji zwolnień podatkowych i ich specyfiki na tle innych preferencji podatkowych w odniesieniu do znaczenia tych elementów zmiennych w konstrukcji podatku.

Po trzecie, wybór zagadnienia zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych przyznawanego przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu, jako tematyki badawczej ma kapitalne znaczenie pod względem eksploracji zagadnienia prawnopodatkowego, które jest wyjątkowo skomplikowane pod względem prawnym, nie tylko z powodu zawiłości przepisów podatkowych, ale przede wszystkim osadzenia tego instrumentu w szerokim kontekście regulacji pozapodatkowych, bez których stosowanie tego instrumentu nie jest możliwe. Jest to świetnie zdiagnozowany przykład wskazujący na poziom zawiłości regulacji prawnej oraz realnych trudności stosowania prawa podatkowego. Zestawienie przy tym typowego instrumentu prawa podatkowego, jakim jest zwolnienie przedmiotowe ze specyficzną formułą udzielania pomocy publicznej, wymaga oceny skuteczności i efektywności tego instrumentu w kontekście funkcji stymulacyjnej



podatku i realizacji innych niż cele fiskalne podatku. Dodatkowym atutem wyboru tematyki dysertacji jest konieczność dogmatycznej analizy warunków uzyskania zwolnienia, a następnie sposobu jego wykorzystania. Oba te konteksty pozwalają na wielowątkowe odniesienie się do aspektów prawnopodatkowych, ale ujętych w szerokiej perspektywie prawa gospodarczego.

Po czwarte, problematyka zwolnienia przyznawanego przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu jak dotąd nie doczekała się szerszego zainteresowania w polskiej nauce prawa finansowego. Nieliczne opracowania naukowe mają charakter fragmentaryczny i przyczynkowy. Rozprawa ta jest nie tylko pierwszym zakrojonym na tak szeroką skalę, ale i nowatorskim – monograficznym – ujęciem przedmiotowej tematyki. Ten argument także w pełni potwierdza trafność wyboru tematu rozprawy. W polskiej literaturze prawnofinansowej wystąpiła luka, która została bardzo dobrze zdiagnozowana przez Doktorantkę. Można stwierdzić z pełnym przekonaniem, że jeszcze nikt w Polsce z takim rezultatem w oparciu o tak szeroki materiał badawczy nie ukończył pracy naukowej.

III. Cele badawcze, zakres i metodologia pracy

We *Wstępie* do rozprawy Autorka sformułowała problemy badawcze ujęte w formie pytań badawczych (hipotez), które podporządkowane zostały wyjaśnieniu metodologicznemu głównego celu pracy, a następnie szczegółowych celów realizowanych w poszczególnych rozdziałach pracy.

Głównym celem dysertacji było kompleksowe przedstawienie rozwiązań prawnych w zakresie uzyskania i korzystania przez przedsiębiorców ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych oraz ukazanie i próbę rozstrzygnięcia przynajmniej najważniejszych wątpliwości, które pojawiają się na gruncie tych regulacji. Autorka, jako zadanie wynikające z tak ujętego celu wskazała sformułowanie postulatów na przyszłość.

Takie sformułowanie celu głównego ukierunkowało Doktorantkę na wyjaśnienie kwestii szczegółowych, ujętych w 7 pytań nazwanych hipotezami, uwydatnionych we *Wstępie* do pracy doktorskiej na stronie 7.

Sformułowanie szczegółowych pytań badawczych, które raczej nazwałabym problemami badawczymi nie budzi wątpliwości. Bowiem zgodnie z przyjętą metodologią



prac doktorskich to właśnie problemy naukowe stanowią kwestie sporne, zagadnienia wymagające i podlegające rozwiązaniu, rozstrzygnięciu lub wyjaśnieniu. To na tej płaszczyźnie ich sformułowanie każdy autor doktoratu powinien zdiagnozować pole, co do którego za pomocą metod naukowych dąży do usunięcia niewiedzy w danej dziedzinie, wzbogacając stan badań w stosunku do sytuacji wyjściowej o własne propozycje rozwiązań. Wydaje się, że Autorka ocenianej pracy w sposób prawidłowy za pomocą pytań nakreśliła w jaki sposób będzie ustalała dotychczasowy stan obiektywny i jego niedostateczne opisanie w piśmiennictwie i w jakim kierunku jej analiza i ocena rozwiązań prawnych doprowadzi do nowych rozwiązań.

Natomiast oceniając sformułowanie głównego celu badawczego dostrzegam mankamenty metodologiczne. Wydaje mi się, że Doktorantka pomyliła problem naukowy z przedmiotem badań naukowych. Przedmiot badań naukowych to właśnie to, co chcemy badać, czyli dokładnie jak ujęto w rozprawie „kompleksowe przedstawienie rozwiązań prawnych w zakresie uzyskania i korzystania przez przedsiębiorców ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawych oraz ukazanie i próbę rozstrzygnięcia przynajmniej najważniejszych wątpliwości”. Ubolewam, że Autorka zakończyła powyższy opis „ukazanie i próbę rozstrzygnięcia przynajmniej najważniejszych wątpliwości” bo uszczegółowienie tychże wątpliwości właśnie predestynowało do „bycia” celem badawczym. Zgodnie z literaturą przedmiotu odnoszącą się do metodologii rozpraw doktorskich: „Celem badawczym jest to, co zamierza się osiągnąć przez realizację badań. Cel musi wyraźnie wskazywać, na czym ma polegać wkład autora do nauki prawa”¹. Wydaje się, że niewystarczającym wkładem (jak na dysertację doktorską) jest przedstawienie nawet kompleksowe rozwiązań prawnych. Ewidentnym brakiem, który jestem zobowiązana wytknąć, jest niesformułowanie przez Autorkę pracy tezy badawczej. Posiłkując się wypracowanym stanowiskiem metodologicznym „każda rozprawa doktorska musi mieć jasno i wyraźnie sformułowaną tezę lub tezy badawcze. Z językowego punktu widzenia teza to „twierdzenie zawierające treść o charakterze podstawowym dla jakiejś dziedziny, wymagające dowodu; założenie, na którym oparte są dalsze wywody; konkluzja, której należy dowieść na podstawie przyjętych przesłanek”. Teza jest zatem pewnym założeniem, twierdzeniem, pytaniem lub konkluzją przedmiotu. Metodologicznie poprawne sformułowanie tezy badawczej jest istotne, gdyż na jej podstawie ocenia się oryginalność rozprawy doktorskiej, sposób jej rozwinięcia w formie

¹Zob. R.A. Stefański, *Metodyka przygotowania rozprawy doktorskiej*, [w:] *Metodologia dysertacji doktorskiej dla prawników. Teoria i praktyka*, pod red. H. Izdebskiego, A. Łazarskiej, Warszawa 2022, s. 150 i n.

hipotez badawczych, metodologiczną poprawność badania służącego jej weryfikacji oraz prawidłowość interpretacji uzyskanych wyników, a także prób ich uogólnienia. Jest uszczegółowieniem problemu badawczego, wyrażona twierdzeniem lub pytaniem, co należy zbadać, poznać i udowodnić².

Na szczęście, nie zatrzymawszy się jedynie na nieco niewłaściwym ujęciu celu badawczego i brakiem tezy badawczej we *Wstępie*, przeanalizowałam całość dysertacji i bez wątplenia mogę stwierdzić, że to nie jest praca pozbawiona cech naukowych, nie stanowi jedynie zbioru zgromadzonych informacji, faktów i metod. Autorka, choć nie *expressis verbis*, ale jednak dokonywała analizy dogmatycznej pod kątem tezy którą można osnuć wokół kwestii osadzenia przedmiotowego zwolnienia w regulacjach pozapodatkowych, które to warunkują jego prawidłowe zastosowanie do czego szerzej odniosę się w finalnej części niniejszej recenzji.

Samo zakreślenie tematyki i przedmiotu rozprawy oceniam pozytywnie. Doktorantka bez wątplenia stosując szeroką dyferencjację hipotez udowodniła umiejętność dostrzeżenia wielowątkowości i poziomu skomplikowania materiału badawczego, a także potrzebę prowadzenia badań analityczno-dogmantycznych w celu ich weryfikacji.

Przyjęte cele pracy określiły kierunek i zakres badań. Podjęte w dysertacji zagadnienie wymagało równoległego rozważenia kilku aspektów nie tylko finansowopravných, ale administracyjnoprawných, prawnogospodarczych. Tę paralelność Autorka uzyskała poprzez zastosowany w dysertacji układ problematyki, który nazwać można równoległym. Autorka skonstruowała bazową warstwę rozważań obejmującą podstawowe dla pracy zagadnienia merytoryczne, aby na niej nadbudowywać i wywodzić kolejne zagadnienia ogniskujące się wokół przedmiotowej tematyki. Zastosowana metoda pozwala wzbogacać zaprezentowaną treść o nowe elementy merytoryczne, stale odnosząc się przy tym do bazowych zagadnień, przez co treści te zazębiają się i przenikają.

Dokonując ogólnej oceny realizacji zadania naukowego nie można odmówić Autorce zdyscyplinowania naukowego i konsekwencji prowadzonych rozważań. Możliwe to też było dzięki właściwemu zastosowaniu metodologii badań. Przyjęte przez Doktorantkę metody badawcze zasługują na aprobatę. Autorka wskazuje na wykorzystanie w ocenianej rozprawie dwóch metod badawczych: dogmatycznej i historycznej; ale moim zdaniem szeroko została

² R.A. Stefański, *Metodyka przygotowania rozprawy doktorskiej...*, s. 152.

wykorzystana także metoda prawno-porównawcza, z uwagi na interdyscyplinarne ujęcie warunków i sposobu stosowania zwolnienia. Posłużenie się przede wszystkim metodą dogmatyczno-prawną, uzasadnione było szeroko zakrojoną w pracy koniecznością dokonywania analizy szeregu regulacji prawnych, a także odniesienia się do stanowiska doktryny prawa. Dokonana w pracy egzegeza przepisów prawa świadczy o dobrym prawniczym przygotowaniu merytorycznym Pani Dominiki Wróblewskiej. Stała się ona podstawą do sformułowania wniosków oraz ocen własnych (*de lege lata*), a także umożliwiła wysunięcie wniosków (choć nieśmiało) *de lege ferenda*. Uzupełnienie metody dogmatyczno-prawnej metodami: historyczną umożliwiło Autorce poszukiwanie rozwiązania problemu badawczego poprzez odniesienie się do genezy omawianych instytucji. Co ważne, geneza owa nie stanowi jedynie tła, ale ma znaczenie w aktualnym stanie prawnym, gdyż obecne rozwiązania nawet po ich nowelizacji osadzone są mocno interpretacyjnie w wcześniej wypracowanym dorobku orzecznictwa.

IV. Wykorzystane źródła prawa, orzecznictwo oraz piśmiennictwo

Podejmując się oceny wykorzystanych w pracy źródeł prawa, dorobku judykatury i doktryny, należy podkreślić, że omówiona w rozprawie tematyka nie była w literaturze przedmiotu ujmowana z tak zakrojonej perspektywy badawczej w tym sensie ma charakter autorski i oryginalny.

W pracy wykorzystano 101 aktów prawnych. Obejmują one swym zakresem zarówno akty prawa Unii Europejskiej oraz akty prawa krajowego o różnej randze i zakresie obowiązywania. Autorka prawidłowo ujęła ich wykaz na końcu opracowania.

W pracy wykorzystany został bogaty dorobek orzecznictwa. Składa się na niego w sumie 233 judykatury (w tym: 56 wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE, 9 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 4 orzeczenia Sądu Najwyższego, 161 wyroków sądów administracyjnych, 2 wyroki sądów powszechnych). Ponadto Pani Dominika Wróblewska wykorzystowała 70 interpretacji podatkowych. Uważam, że tak szerokie odniesienie do orzecznictwa i interpretacji stanowi jedną z istotniejszych zalet ocenianej pracy. Dzięki temu możliwe było zweryfikowanie niektórych problemów badawczych, co służyło nie tylko analizie na płaszczyźnie teoretycznej, ale znalazło potwierdzenie i ugruntowanie przyjętych założeń w płaszczyźnie stosowania prawa.



Wysoko należy ocenić zgromadzony i przytoczony przez Autorkę w rozprawie doktorskiej dorobek literatury, który stał się głównym punktem odniesienia w ocenianej pracy. Jego ilość (w sumie 206 pozycji) i dobór dzieł o najistotniejszym znaczeniu dla badanego przedmiotu świadczy o umiejętności pozyskiwania materiału badawczego. Przytoczone pozycje literatury stanowią opracowania polskojęzyczne, Autorka powołała 7 pozycji literatury obcej – publikacje w języku angielskim, ta nie wielka ilość usprawiedliwiona jest tym, iż problematyka pracy dotyczy dość hermetycznej materii, choć z pewnością studia prawnoporównawcze ubogaciłyby rozważania, ale też wymagałyby realizacji odmiennej koncepcji badawczej. Dokonując oceny wykorzystanej literatury przedmiotu należy wskazać na dwie kwestie. Po pierwsze, Autorka wykroczyła poza prawnopodatkową literaturę przedmiotu, co stanowi zaletę jako że świadczy o wszechstronnym ujęciu problematyki. Po drugie, ujęcie bibliografii na końcu opracowania poza niewielkimi uchybieniami jest przygotowane w sposób prawidłowy zarówno pod względem uporządkowania hierarchicznego jak i dbałości o stronę formalną.

Doktorantka sporządziła w sposób prawidłowy przypisy, co uznać należy za przejaw rzetelności i uczciwości badawczej. Autorka w niewielkim stopniu skorzystała z pozycji o charakterze podręcznikowym, bazowała co do zasady na monografiach oraz profesjonalnym czasopiśmiennictwie. Dostrzeżone błędy w wykazie literatury i przypisach mają raczej charakter marginalny (błędy literowe). Biorąc pod uwagę przyszłą publikację, do czego zachęcam, warto dopracować, głównie poprzez ujednoczenie opisów bibliograficznych stronę formalną pracy.

V. Struktura i treść dysertacji

Struktura ocenianej rozprawy jest zgodna z koncepcją badawczą. Dysertacja składa się ze *Wstępu*, pięciu rozdziałów merytorycznych oraz *Zakończenia*. W pracy zamieszczone zostały wykazy wykorzystanych źródeł prawa, literatury, orzecznictwa. Każdy z rozdziałów został podzielony na punkty i podpunkty. Rozważania merytoryczne w każdym rozdziale poprzedzone zostały *Uwagami wprowadzającymi* a zwieńczone *Uwagami końcowymi*, które stanowiły podsumowania rozdziałów. Opatrzanie każdego rozdziału uwagami wprowadzającymi, w których zawarte zostały cele szczegółowe, uzasadnienie doboru treści i metody badawcze ułatwiło odczytanie intencji Autorki, oraz było kompatybilne z wnioskami zwartymi na końcu rozdziału, czyniąc je klarownymi i adekwatnymi do szczegółowych celów badawczych.



Dokonując oceny relacji struktury recenzowanej rozprawy do jej treści już w punkcie wyjścia trzeba podkreślić, że jest ona logiczna i przemyślana. W moim przekonaniu, opiera się na schemacie, w którym bazę dla rozważań stanowi ogólna, ale wielopłaszczyznowa charakterystyka przedmiotowego zwolnienia podatkowego jako elementu konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych obejmująca jego teoretyczne podstawy, genezę oraz powiązane z tym elementem podatku akty prawne mające znaczenie dla interpretacji norm o charakterze podatkowo prawnym. Dopiero na tej podstawie w kolejnych rozdziałach Autorka nadbudowuje poszczególne „elementy składowe” przedmiotowego zwolnienia. Podkreślić trzeba, że także schemat analizy tych poszczególnych elementów, odpowiada kolejnym etapom-warunkom jakie są niezbędne, aby podatnik mógł skorzystać z tej preferencji podatkowej. Zwieńczeniem doktoratu jest *Zakończenie* w którym zawarto podsumowanie rozważań oraz wnioski końcowe. Zawarta w pracy analiza dogmatyczno-prawna jest przede wszystkim wynikiem przeprowadzonych badań źródeł prawa i dorobku doktryny, judykatury oraz interpretacji organów podatkowych. Świadczy to o umiejętności stosowania zasad wykładni prawa, argumentacji, a także prowadzenia studiów interdyscyplinarnych i właściwego ich udokumentowania. Autorka skrupulatnie relacjonuje poglądy doktryny, stan ustawodawstwa, a także istotny w przedmiocie rozprawy dorobek orzeczniczy czy stanowiska organów podatkowych. Na uznanie zasługuje także krytyczne podejście do poszczególnych zagadnień, Autorka nie stroni od oceny własnej popierając swoje stanowisko właściwymi i przekonującymi argumentami.

We *Wstępie* Doktorantka zawarła najistotniejsze informacje dotyczące przedmiotu, celu dysertacji, pytań badawczych realizowanych w poszczególnych rozdziałach, omówiła także metody badawcze. Wyeksponowane elementy *Wstępu* pozwoliły na potwierdzenie zasadności podjętej problematyki. Podkreślenia wymaga także fakt, że prezentacja struktury pracy we *Wstępie* pozwala na precyzyjne dookreślenie przedmiotu pracy. Takie ujęcie świadczy o pełnej świadomości zamiarów badawczych Autorki. Pewien niedosyt budzi także dość pobieżne uargumentowanie istotności podjętego w pracy doktorskiej tematu. A trzeba zwrócić uwagę, że omawiane w pracy zwolnienie podatkowe jest instrumentem wsparcia nowych inwestycji. Ma ono ogromne znaczenie, jeśli chodzi o mapę pomocy dla przedsiębiorców. Z ogólnodostępnych danych wynika, że tylko w 2024 r. polskie firmy z sektora MŚP otrzymały aż 155 decyzji o wsparciu na wartość 1,4 mld zł. Duże kancelarie podatkowe reklamując swoje usługi w zakresie „obsługi” przedsiębiorców odnośnie zwolnienia wskazują na ogromne kwoty uzyskane w ramach tej preferencji, co więcej wyodrębniają odrębne działy



specjalizujące się w pomocy dla przedsiębiorców, aby zwolnienie podatkowe uzyskać. Są to argumenty, które obok podniesionych przez Doktorantkę we Wstępie pracy powinny być mocniej wyeksponowane. Natomiast uwagę zwraca dobra argumentacja odnosząca się do struktury pracy tak w zakresie elementów niezbędnych w podjętej tematyce, jak również pominiętych w opracowaniu. Najistotniejszym mankamentem Wstępu, jak już powyżej wskazałam jest brak poprawnie sformułowanego celu badawczego oraz brak tezy badawczej. Opracowanie *Wstępu* potwierdza dobre metodologiczne przygotowanie do prowadzenia badań naukowych.

Pracę można podzielić na dwie wyraźne części. W pierwszej – obejmującej pierwsze trzy rozdziały podjęto zagadnienia rudymenarne dla ustalenia zakresu formalnego, teoretycznego w ujęciu historycznym i aktualnym zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem dysertacji. Ma ona raczej charakter deskryptywny i teoretyczno-formalny. Druga część pracy obejmująca rozdziały czwarty i rozdział piaty punkt ciężkości kładzie na rozważania prawnopodatkowe, zarówno widziane w optyce dogmatycznej jak i praktycznego odniesienia.

Rozdział pierwszy pt. *Teoretyczne aspekty zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego w związku z realizacją nowej inwestycji* (s. 11- 73) ma charakter otwierający merytoryczne rozważania, gdyż zostały w nim ujęte podstawowe kwestie o charakterze definicyjnym pozwalające na wskazanie teoretycznych podstaw kształtowania się zwolnienia będącego przedmiotem dysertacji. Jako cel badań Autorka obrała wskazanie cech wyróżniających zwolnienie spośród innych preferencji podatkowych oraz zbadanie tego instrumentu w kontekście konstytucyjnych zasad powszechności i równości opodatkowania. Pani Doktorantka poddała analizie także funkcje, jakie realizuje tytułowe zwolnienie eksponując realizację celów pozafiskalnych. Te rozważania doprowadziły ją do konkluzji, że nawet przy naruszeniu przez ustawodawcę zasady równości opodatkowania odbywa się to w granicach konstytucyjnie mu przyznanych do stanowienia prawa podatkowego zgodnie z celami gospodarczymi i politycznymi. Doktorantka w sposób systematyczny i klarowny zaprezentowała także ewolucję udzielania wsparcia na realizację nowych inwestycji. Pozwoliło to na spójne przedstawienie wieloaspektowej problematyki funkcjonowania od 1994 roku najpierw specjalnych stref ekonomicznych, a następnie Polskiej Strefy Inwestycji. Zwraca uwagę fakt, że przekrój historyczny odnosi się do zmieniającej się konstrukcji zwolnienia przedmiotowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Z tego też względu należy pozytywnie ocenić zarówno zamysł i realizację przedstawienia genezy instytucji. Tym

bardziej, że analiza Doktorantki wykazała pewną ciągłość konstrukcji prawnej, a także co jest nieczęste w polskim prawie podatkowym, etapowe usuwanie ujawnionych mankamentów konstrukcji podatkowych. To też ma niebagatelne znaczenie jeśli chodzi o praktykę stosowania prawa, czy też względy interpretacji przepisów w oparciu o dorobek orzeczniczy czy doktrynalny.

W pełni przekonująca jest konstrukcja pierwszego rozdziału będąca ujęciem koncepcji wspierania nowych inwestycji przy zastosowaniu instrumentu jakim jest zwolnienie podatku dochodowym. Takie ujęcie stanowi płaszczyznę „wyjściową” dla zrozumienia dalszych wywodów zawartych w rozprawie. Autorka z pełną konsekwencją i świadomością ukierunkowuje wstępne rozważania na realizację głównego zadania badawczego jakim jest kompleksowa analiza i ocena regulacji prawnych w zakresie tytułowego zwolnienia. Rozważania te stanowią też wprowadzenie do kolejnych rozdziałów.

W rozdziale drugim pt. *Zakres podmiotowy i przedmiotowy decyzji o wsparciu - ustalenia terminologiczne* (s. 74-125) przedstawione zostały definicje podstawowych terminów jako elementów przedmiotowo-podmiotowych decyzji o wsparciu. Chociaż rozdział ma znaczenie raczej sprawozdawcze nie można Autorce odmówić racji, że odpowiednie ustalenia terminologiczne stanowią punkt wyjścia do rozważań w kolejnych rozdziałach pracy. Na niekorzyść Doktorantki przemawia mocno odtwórczy charakter tego rozdziału, jednakowoż ta ocena powinna być złagodzona na rzecz Pani Magister, gdyż starała się nie obiektywizować przedstawianych pojęć, a właśnie je subiektywizować pod kątem założeń badawczych i celu pracy. Także nawet, jeśli czytelnik ma wrażenie, że przedstawione zostały dość dobrze opisane i wręcz dogłębnie przeanalizowane w literaturze zagadnienia takie jak przedsiębiorca czy działalność gospodarcza, to w ocenianej pracy Autorka konsekwentnie powracała do głównego wątku, czyli decyzji o wsparciu będącej podstawą tytułowego zwolnienia.

Trzeci rozdział pt. *Charakter prawny decyzji o wsparciu oraz warunki jej wydania* (s. 126-186) to wieńczący pierwszą część rozważań fragment pracy doktorskiej, poświęcony został charakterowi prawnemu decyzji o wsparciu będącej podstawą prawną do korzystania ze zwolnienia będącego przedmiotem pracy. Autorka przedstawiła kryteria formalne wydania decyzji o wsparciu, okres jej obowiązywania a także sposób określania przedmiotu działalności. Decyzja o wsparciu, wydana na wniosek przedsiębiorcy, jest formalnoprawnym kryterium udzielania mu pomocy publicznej w postaci przedmiotowego zwolnienia. Jej

znaczenie, więc dla tytułowej preferencji podatkowej jest kluczowe. Wydanie decyzji, poprzedzający całą procedurę wniosek regulują przepisy KPA z uwzględnieniem postępowania szczególnego regulowanego przez przepisy odnoszące się do wspierania nowych inwestycji. Wydanie decyzji o wsparciu jest wyrazem udzielenia przedsiębiorcy regionalnej pomocy inwestycyjnej. Już samo to ujęcie wskazuje na konieczność wielowątkowej analizy. Autorka pracy doktorskiej wykazała się w tym zakresie bardzo dobrą znajomością zarówno procedury administracyjnej jak i prawa unijnego. Dodatkowym atutem prowadzonych rozważań była analiza aspektu niezbędnego do wydania decyzji o wsparciu jakim jest element zachęty. Do przedstawienia wniosków w tym ostatnim zakresie nie wystarczyła wiedza Autorki na temat prawa i procedur, w szczególności w zakresie prawa administracyjnego, ale także umiejętność oceny realiów i otoczenia gospodarczego w tym problemach jakie mogą się wiązać z sytuacją budżetową w państwie.

Rozdział czwarty pt. *Warunki uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych* (s. 187-243) otwiera część prawnopodatkową. Autorka wskazuje na specyficzną konstrukcję prawną formy uzyskania pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego. Skorzystanie z tego przywileju podatkowego warunkuje spełnienie kryteriów ilościowych i jakościowych, które są określane w sposób indywidualny w każdej decyzji o wsparciu wydawanej na realizację nowej inwestycji. Takie ujęcie konstrukcji tytułowego instrumentu podatkowego przez ustawodawcę jest skomplikowane i zindywidualizowane. Sposób i kolejność, w jaki Doktorantka przedstawiła warunki zwolnienia, wyjaśnia de facto konstrukcję całej pracy. Nawet bowiem sceptyczny czytelnik, którego zastanawiało ujęcie trzech pierwszych rozdziałów niniejszej pracy, musi przyznać, że Autorka była zobligowana do bardzo szerokiego ujęcia definicyjnego wszystkich terminów i konstrukcji istotnych dla zrozumienia elementów tytułowego zwolnienia. Rozdział ten więc jest kluczowy z punktu widzenia zebrania wszystkich podnoszonych dotychczas wątków teoretycznych i praktycznych, podatkowych i pozapodatkowych. W mojej ocenie, przedstawione w pracy aspekty prawnopodatkowe zostały opisane właściwie. Szczególnie pozytywnie należy ocenić to, że Autorka pracy nie stroniła od krytycznej oceny praktyki stosowania prawa, w szczególności dostrzegając rozbieżności w bogatym orzecznictwie czy interpretacjach podatkowych. Na uwagę zwraca konstatacja, iż Doktorantka próbuje sposób uregulowania zwolnienia z punktu widzenia zasady sprawiedliwości, precyzyjności i spójności sformułowania kryteriów jakościowych i ilościowych, natomiast negatywnie ocenia dostrzeżoną praktykę organów podatkowych i sądów modyfikacji treści przepisów

odnoszących się do uzyskania zwolnienia poprzez ograniczanie katalogu kosztów kwalifikowanych czy momentu uznania danego wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji. Na uwagę także zasługuje fakt, że doktorantka dostrzega szeroką perspektywę gospodarczo-społeczną skutków stosowania przez podatników zwolnienia podatkowego stanowiącego dla nich pomoc publiczną.

Rozdział piąty pt. *Sposób korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych* (s. 244-303) odnosi się do analizy zakresu zwolnienia oraz sposobu korzystania z niego. Rozważania tego rozdziału także mają głównie wymiar prawnopodatkowy jako że odnoszą się do konstrukcji zwolnienia wychodząc od kwestii przychodów i kosztów podatkowych z działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu, a także szczegółowych problemów praktycznych takich jak kwestia wydzielenia organizacyjnego, czy działalności pomocniczej. Niezbędnym elementem tego rozdziału, gdyż mającym potencjał aplikacyjny w wymiarze praktycznym, uznać należy problematykę rozliczania zwolnienia.

Autorka dostrzega w procesie korzystania ze zwolnienia liczne trudności, z jakimi przedsiębiorcy w praktyce się mierzą, co wynika to nie tylko z poziomu znacznego skomplikowania materii prawnej, ale także problemów braku jednolitej interpretacji przepisów przez organy podatkowe i judykaturę. Nawet zmiana przepisów, która miała w swoim założeniu doprecyzować warunki zwolnienia w praktyce przyczyniła się do powstania nowych wątpliwości. Takie przedstawienie tej skomplikowanej materii przez Doktorantkę zasługuje na docenienie, wskazuje bowiem na jej umiejętność krytycznej oceny nie tylko stanu ustawodawstwa, ale także praktyki stosowania prawa.

Ostatnią częścią merytoryczną pracy jest *Zakończenie*, w którym zebrane zostały wnioski płynące z pracy. Wskazać można, że Autorka dokonała trafnych uogólnień, a jednocześnie w sposób klarowny i uporządkowany zaprezentowała obraz, jaki wyłania się z analizy dogmatycznej w zakresie przedmiotowym rozprawy. Dobrą praktyką w finalnej części dysertacji jest wyraźne wskazanie na wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*. Autorka nie zdecydowała się na taką metodykę, ale odniosła się w *Zakończeniu* pracy do szczegółowych problemów badawczych i dość nieśmiało zaproponowała zmiany (*de lege ferenda*). Na uwagę i podkreślenie zasługuje konstatacja iż, *tytułowe zwolnienie dedykowane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje jest osadzone w szerokim kontekście regulacji pozapodatkowych bez których stosowanie tego przywileju byłoby niemożliwe*. Ujęcie



warunków formalnych uzyskania decyzji o wsparciu wynikające z odrębnych niż podatkowe regulacji prawnych odnoszących się do pomocy publicznej świadczy o wzajemnych powiązaniach prawa podatkowego oraz prawa gospodarczego. To stwierdzenie moim zdaniem stanowi główną tezę pracy – szkoda, iż Autorka jej niewyeksponowała we *Wstępie*. Nie mogę jednak stwierdzić, że jej nie ma, (choć to nie jest zadanie recenzenta, aby w całej pracy poszukiwać tego ważnego elementu), na szczęście Doktorantka świadomie bądź intuicyjnie wokół tego stwierdzenia osnuła całą pracę.

Pomimo dostrzeżonych mankamentów, które nie mają zasadniczego znaczenia, merytoryczna ocena pracy jest pozytywna. Nie dotyczy ona jedynie sposobu ujęcia i realizacji problematyki, czy zdyscyplinowania Autorki, ale także podniesienia w niniejszej pracy szeregu zagadnień prowokujących do debaty naukowej, mogących stanowić także asumpt do dalszych badań. Mają one wymiar ogólny i szczegółowy. Lektura pracy nasuwa ogólne zagadnienia warte naukowej dyskusji: związków prawa podatkowego z innymi dziedzinami prawa. Sposób ujęcia problematyki przez Panią Doktorantkę stanowi dowód na to, że zastosowanie regulacji podatkowych możliwe jest po spełnieniu licznych i dość skomplikowanych warunków określonych w odrębnych przepisach. Zakres typowych instrumentów prawnopodatkowych nie wynika jedynie z ustawodawstwa podatkowego, przeciwnie tytułowe zwolnienie wskazuje, iż konieczne jest ustalenie treści elementów dogmatycznych na podstawie odrębnego ustawodawstwa. To w sposób oczywisty prowokuje do zabrania głosu w dyskusji jaka toczy się w doktrynie na temat autonomii prawa podatkowego.

Do ciekawych i inspirujących do dyskusji zagadnień szczegółowych ujętych w pracy zaliczam następujące. Po pierwsze, jaki wpływ ma status przedsiębiorcy na możliwość korzystania ze zwolnienia, ze szczególnym uwzględnieniem zagranicznego przedsiębiorcy (w szczególności w kontekście zakładu zagranicznego)? Po drugie, jaki charakter prawny ma decyzja o wsparciu i jakie są skutki prawnopodatkowe jej wydania? Po trzecie, jakie są przesłanki wstrzymania wydawania decyzji o wsparciu, czyli jakie może mieć znacznie sytuacja budżetowa w państwie w tym kontekście? Jaka jest praktyka w tym zakresie? Po czwarte, jakie są mechanizmy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania w konstrukcji zwolnienia w szczególności tzw. mała klauzula strefowa oraz przepisy o cenach transferowych? Szczegółowa analiza pracy nasuwa jeszcze szereg innych tematów dyskusyjnych, wykracza jednak ich wskazanie poza recenzję pracy doktorskiej. Konstatacja ta jednocześnie poświadcza, że tematyka jest inspirująca i rokuje dalsze badania.



VI. Język i strona formalna pracy

Dysertacja jest napisana językiem komunikatywnym, w sposób czytelny i logiczny. Autorka swobodnie posługuje się językiem prawniczym. Strona formalna pracy raczej nie budzi zastrzeżeń, choć zdarzają się błędy literowe i stylistyczne, ani ich ilość, ani waga nie wpływają na pozytywną ocenę pracy. Dysertacja została podzielona proporcjonalnie na mniejsze jednostki redakcyjne: rozdziały oraz punkty. Przypisy zostały sporządzone z dużą starannością i rzetelnością zgodnie ze standardowymi wymaganiami stawianymi tego rodzaju opracowaniom. Mają one nie tylko walor dokumentacyjny, ale także poznawczy.

VII. Konkluzja

Konkludując stwierdzam, że sformułowane w niniejszej recenzji wątpliwości i sugestie, mają charakter polemiczny i w żadnym razie nie podważają wartości ocenianej rozprawy. Oceniam ją pozytywnie, jako pracę opartą na znajomości literatury przedmiotu, ustawodawstwa, praktyki stosowania prawa oraz dobrym warsztacie naukowym Doktorantki. Treść dysertacji dowodzi zarówno znajomości podjętej problematyki, jak i odpowiedniego poziomu ogólnej wiedzy prawniczej Autorki.

Rozprawa doktorska Pani mgr Dominiki Wróblewskiej „Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu”- przygotowanej pod kierunkiem dr hab. Katarzyny Święch-Kujawskiej, prof. US, może być uznana za oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Autorki w zakresie prawa podatkowego, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Recenzowana dysertacja, w moim przekonaniu spełnia wymagania stawiane rozprawie doktorskiej określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2022 r., poz. 574) tym samym może stanowić podstawę od ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora. W związku z powyższym wnoszę o dopuszczenie Pani Dominiki Wróblewskiej do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

