



Dr hab. Rafał Kowalczyk prof. UW r.

Wrocław, dnia 14.12.2024 r

KPF WPAE UW r.

## Recenzja

pracy doktorskiej Pani magister Dominiki Wróblewskiej, pt.

*„Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu.”*

Pismem z dnia 7 października 2024 r. skierowanym przez Przewodniczącego Rady Naukowej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego Pana prof. dr hab. Zbigniewa Kuniewicza, zostałem poinformowany o podjęciu uchwały w dniu 4 października 2024 r. przez Radę Naukową Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, w sprawie powołania mnie do funkcji recenzenta w postępowaniu doktorskim Pani mgr Dominiki Wróblewskiej. Wypełniając obowiązki nałożone na mnie na podstawie wyżej opisanej uchwały, sporządzam i przesyłam przedmiotową recenzję.

### **I. Ramy prawne i kryteria sporządzenia recenzji.**

Recenzję sporządzono w trybie postępowania o nadanie stopnia naukowego doktora Pani magister Dominiki Wróblewskiej, wszczętego na podstawie uchwały Rady Naukowej Uniwersytetu Szczecińskiego z dnia 16 września 2024 r.

Recenzja została sporządzona w oparciu o dokumenty przedstawione przez kandydatkę poddanej procedurze, w postaci:

1. Dysertacji doktorskiej pod tytułem: „Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu.”
2. Wykazu osiągnięć potwierdzających spełnienie warunku określonego wymogami art. 186 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

## **II. Spełnienie kryterium określonego w przepisie art. 187 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.**

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, rolą recenzenta jest ocena czy rozprawa doktorska prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej, jak również ocena czy przedmiotem rozprawy doktorskiej jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. W przedmiotowym postępowaniu, spełnienie kryterium opisanego na wstępie **należy uznać za dokonane.**

### **1. Zastosowane kryteria oceny rozprawy doktorskiej**

Ocenie podlega zarówno sfera konstrukcyjna, merytoryczna i redakcyjna rozprawy doktorskiej, dokonywana przede wszystkim przez pryzmat oryginalności dzieła, jego wewnętrznej spójności, wykorzystanej metody badawczej, wykorzystanej literatury i efektów praktyki stosowania prawa, samodzielności i oryginalności wniosków zamieszczonych w pracy, jak również stylu, jasności i przejrzystości prezentowania rozważań.

### **2. Wybór tematu rozprawy doktorskiej**

Wybór tematu rozprawy doktorskiej: „Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu” należy ocenić jednoznacznie pozytywnie. Wybór konstrukcji prawnej wsparcia, jak również ujęcie tego tematu świadczą o dużej świadomości i znajomości problemów występujących w sferze szeroko rozumianego prawa podatkowego i gospodarczego. Problematyka związana z podatkiem dochodowym od osób prawnych jest co prawda często podejmowana, jako przedmiot badań naukowych, jednakże najczęściej są to rozważania dotyczące konstrukcji prawnej lub mechanizmu funkcjonowania tego podatku. Podejście do problematyki w sposób eklektyczny, łączący rozważania z zakresu prawa podatkowego i prawa przedsiębiorców jest niewątpliwie przedsięwzięciem oryginalnym. Jak wskazuje autorka, problematyka w przyjętej koncepcji dysertacji nie była dotychczas podejmowana w polskiej literaturze prawnofinansowej. Istnieją co prawda opracowania naukowe poświęcone zarówno pomocy publicznej dla przedsiębiorców, jak i samym ulgom i zwolnieniom o charakterze prorozwojowym w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże zaproponowane podejście do tematu

rozprawy doktorskiej wypełnia niewątpliwie przymiot doniosłości problemu badawczego. Na szczególne podkreślenie zasługuje zwłaszcza umiejętne połączenie rozważań z zakresu prawa podatkowego, z rozważaniami z natury administracyjno-prawnymi i administracyjno-gospodarczymi. Z treści dysertacji bije silne zaangażowanie badawcze i umiejętność łączenia i analizy zagadnień z obu zakresów prawa publicznego.

### **3. Cel badawczy, tezy i metody badawcze.**

Doktorantka wskazała w swojej pracy kilka celów badawczych, z których najważniejszym uczyniła 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. Niestety pomimo wskazania istnienia innych niż opisany wyżej cel badawczy, autorka nie doprecyzowała ich we wstępie do dysertacji (gdzie w ocenie piszącego te słowa było miejsce ich wyartykułowania), przenosząc ich zlokalizowanie do poszczególnych rozdziałów pracy i po części zmuszając czytelnika do ich identyfikowania. Autorka wskazała kilka hipotez badawczych, z których kilka można uznać już na wstępie za pytania pozostające bez odpowiedzi (jak np. hipoteza nr 2 i 4). Przyjęta przez autorkę koncepcja (co do zasady nie budząca krytycznych uwag), pozwala na ustalenie tez badawczych na podstawie zadanych w pracy pytań.

Jako dominujące w monografii metody badawcze, doktorantka wskazała metodę dogmatyczną która, jak wskazuje, została wykorzystana do analizy materiału normatywnego z krajowego, jaki unijnego porządku prawnego. Metoda ta została wykorzystana również do analizy licznie przywołanych w pracy rozstrzygnięć stosowania prawa. Jako uzupełnienie potraktowano metodę historyczną, głównie ze względu na konieczność analizy ewolucji badanych rozwiązań prawnych. Jako niezrozumiały i słabo usprawiedliwiony przez autorkę, należy wskazać problem pominięcia jakichkolwiek rozważań wypełniających cechy metody porównawczej. Oczywiście autor ma prawo do samodzielnego decydowania o zakresie i kierunkach badań, lecz przy tak założonych pytaniach badawczych, jakie sformułowała autorka wielkim niedosytem napawa pominięcie porównań rozwiązań prawnych w innych porządkach prawnych. Wydaje się, że zastosowanie choć szczątkowej analizy innych porządków prawnych dałoby pełen obraz jakości i zupełności krajowych rozwiązań, a

przede wszystkim ułatwiło odpowiedź na zadane pytania, np. te dotyczące kierunków ewolucji, czy efektywności przyjętych rozwiązań. Pomimo poczynionego zarzutu, szanując autonomię autora w zakresie jego badań naukowych, należy zarzut ten traktować bardziej jako sugestię na przyszłość, gdyby autorka zdecydowała się na publikację rozprawy doktorskiej, to warto rozważania wzbogacić choć o elementarny zakres porównawczy.

#### **4. Ocena wewnętrznej struktury pracy.**

Praca jest zbudowana co do zasady w prawidłowy sposób, choć oceniając poszczególne części stosując kryterium merytorycznych rozważań, występuje pewna dysharmonia pomiędzy częścią „gospodarczą” a „podatkowo-prawną”. Autorka rozpoczyna od zagadnień wprowadzających umiejscowionych przede wszystkim we Wstępie. Autorka uzasadniła w tym miejscu wybór tematu, główny i poboczne cele badawcze, jak również dokonała identyfikacji głównych tez badawczych. Kolejne rozdziały zostały zamieszczone według klasycznego schematu, w którym po rozdziałach wprowadzających autor przechodzi do rozważań zasadniczych, by konkluzje zawrzeć w Zakończeniu. Co istotne i bardzo pomocne w odbiorze jest zamieszczanie przez autora podsumowań po każdym z rozdziałów.

W pierwszym rozdziale rozprawy autorka poddaje rozważaniom zagadnienia, które nazywa- teoretycznymi aspektami zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznanego w związku z realizacją nowej inwestycji. Nie jest to chyba trafione rozwiązanie, przede wszystkim dlatego, że tytuł rozdziału w zasadzie pokrywa się z tytułem dysertacji, co już w samo w sobie może prokurować zarzuty co do błędów w metodologii prowadzenia dyskursu naukowego. Piszący te słowa nie czyni tego zarzutu, przede wszystkim z tego powodu, że zna treść pracy, a i struktura podrozdziałów wskazuje na zakres podnoszonych zagadnień różniący się od reszty pracy, jednakże wydaje się, że można było użyć lepszego tytułu na rozdział wprowadzający do głównego nurtu badań. Na szczególne podkreślenie zasługuje świetny warsztat autorki, która co do zasady ( i w ustalonym zakresie badawczym) nie pominęła najważniejszych dzieł przedstawicieli doktryny prawa podatkowego i gospodarczego. Na szczególną uwagę zasługuje również bardzo dobrze przeprowadzona część historyczna, pokazująca nie tylko zmiany w zakresie rozwiązań prawnych, lecz również ewolucje opisywanych instytucji prawnych.

Drugi rozdział pracy ma już inny charakter, choć wciąż pozostający w sferze wprowadzenia do głównego nurtu rozważań, gdyż autorka nadała mu charakter normatywny, poddając analizie środowisko prawne zarówno krajowe, jak i unijne, w zakresie jak to ujęła w tytule-podmiotowym i przedmiotowym. Imponujący jest wysiłek włożony w analizę, a przede wszystkim uporządkowanie zagadnień związanych z normatywną ewolucją krajowych i unijnych regulacji w zakresie „prawa przedsiębiorców”. Autorka dokładnie z wyraźną orientacją w analizowanych zagadnieniach, dokonuje przeglądu aktów prawnych, (niestety w wielu miejscach ograniczając się do zamieszczenia samego katalogu lub wyciągu z tych aktów), dokonując również analizy i ustalenia zakresu pojęciowego używanych w tych aktach prawnych pojęć poświęconych przedsiębiorcom, czy szeroko rozumianej działalności gospodarczej.

Kolejny rozdział (III) dotyczy analizy charakteru prawnego i ustalenia zakresowego pojęcia decyzji o wsparciu oraz przesłanek jej wydania. Jest to niewątpliwie rozdział o dużym nasyceniu (chyba największym w całej pracy), rozważań teoretycznych, a co ważniejsze autorskich, będących wynikiem przeprowadzenia badań dogmatyczno-prawnych.

Rozdział IV poświęciła autorka warunkom ilościowym i jakościowym skorzystania ze zwolnień z podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to niezwykle istotna część rozważań dotycząca zasadniczego problemu zasad i przesłanek skorzystania z opisywanej instytucji. Niestety zarówno lektura struktury treści pracy, jak i samej pracy wywołuje wrażenie, że nie zawsze autorka łączy w spójną całość podnoszone problemy, co czyni pracę wewnątrznie niekoherentną.

Ostatni rozdział (V) poświęciła autorka, tak jak i poprzedni przede wszystkim zasadniczym rozważaniom poświęconym głównemu celowi badawczemu. I tak jak w poprzednim rozdziale na pierwszy rzut oka widać, brak powiązania zarówno pomiędzy poszczególnymi częściami rozdziału, jak i resztą pracy. Warto na przyszłość zadbać o to (może poprzez odejście od hasłowych nazw podrozdziałów, na rzecz bardziej opisowych i problemowych), by całość wywodu sprawiała wrażenie logicznej i spójnej całości.

Całość pracy wieńczy Zakończenie, w którym autorka, choć w bardzo ograniczonym zakresie, to jednak konkluduje przeprowadzone wcześniej rozważania. Niewątpliwym

walorem jest dokonane przez autorkę sformułowanie odpowiedzi na zadane na wstępie pytania badawcze. Kolejną wartością jest cały szereg postulatów de lege ferenda, co świadczy o doskonałym rozumieniu przez autorkę niedociągnięć prawodawcy i wycuciu w zakresie możliwych i pożądanych kierunków zmian. Ciekawym pomysłem jest zawarcie w zakończeniu postulatów skierowanych nie tylko do ustawodawcy, lecz również do potencjalnego beneficjenta pomocy, której poświęcono rozważania zwłaszcza w końcowych rozdziałach dysertacji.

Przechodząc do końcowej oceny struktury rozprawy doktorskiej zrealizowanej przez doktorantkę, należy wskazać kilka uwag krytycznych, które jednak nie wpływają na ogólną ocenę pozytywną rozprawy. Przede wszystkim autorka mogła i powinna lepiej zarysować realizację (bądź nie) celów badawczych założonych na wstępie. Również zamieszczenie pod każdym rozdziałem konkluzji z przeprowadzonych rozważań, choć co do zasady bardzo potrzebne i korzystne dla pracy, mogłoby zawierać więcej materiału problematycznego, a nie tylko syntetycznego opisanie treści zawartych w tych rozdziałach. Pomimo tych drobnych uwag, które oczywiście nie każdy czytelnik musi podzielać, pozytywnie oceniam strukturę pracy, zarówno ze względu na kolejność rozdziałów, ich strukturę wewnętrzną, spójność i logikę przekazu (jednakże z zastrzeżeniami poczynionymi wcześniej) wynikających z poszczególnych fragmentów pracy.

## **5. Ocena merytoryczna pracy**

Jak już wielokrotnie wskazywano, problematyka podjęta przez doktorantkę jest doniosła, a przede wszystkim oryginalna i wnosząca wiele wartości do nauki nie tylko prawa finansowego ( w szczególności podatkowego), ale i ogólnie prawa publicznego-zwłaszcza gospodarczego. Co ważne, autorka przeprowadziła te badania wielopłaszczyznowo zarówno na gruncie prawa materialnego, jak i proceduralnego zarówno z zakresu prawa podatkowego jaki szeroko rozumianego administracyjnego, co świadczy o kompleksowym podejściu do problemu badawczego. Podejście do problemu z wykorzystaniem wskazanych metod badawczych, pozwoliło na osiągnięcie zamierzonego celu. Niezrozumiałe i w ocenie piszącego te słowa jest jednakże podkreślanie w każdy w zasadzie rozdziale metody, która została zastosowana przy jego tworzeniu. Rozprawa doktorska ma tworzyć zwartą całość, również ze względu na sposób prowadzenia badań naukowych, więc wystarczy zaznaczenie tych metod

na początku pracy, bez potrzeby podkreślania w jaki sposób został stworzony każdy z poszczególnych rozdziałów.

Autorka słusznie rozpoczęła rozważania od przybliżenia pojęcia samej instytucji zwolnienia podatkowego. Niewątpliwie zakres pojęciowy i cechy tej instytucji praw podatkowego, powinny być wyjściem do dalszych rozważań, by móc po ustaleniu tych zagadnień wstępnych, przejść do rozważań bardziej szczegółowych. Doktrynalne pojęcie zwolnienia podatkowego jest i było przedmiotem wielu badań gdyż wciąż pozostaje niejednoznaczne, co widać zwłaszcza przy przeprowadzonych rozważaniach zestawiających instytucję zwolnienia z innymi preferencjami podatkowymi, jak również obowiązującymi konstytucyjnymi zasadami tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Jako brak należy podkreślić pominięcie w rozważaniach zestawienia instytucji zwolnienia z instytucją wyłączenia podatkowego. Jako zbędne dla prowadzonego wywodu (choć niewątpliwie wymagające od autorki wysiłku), było opracowanie danych statystycznych dotyczących dochodów budżetu państwa. Jeśli autorka zdecydowała się na opracowanie i przywołanie tych danych, to należało uczynić wokół nich oś jakiegoś wybranego problemu badawczego i problem ten rozwinąć.

Niewątpliwie bardzo wartościową częścią rozważań w tej części monografii, jest historyczna analiza ewolucji wsparcia publicznego na realizację nowych inwestycji, choć z niewiadomych powodów, autorka przyjęła tezę, że tylko w ramach specjalnych stref ekonomicznych realizowane były formy wsparcia nowych inwestycji. Niemniej jednak w przeprowadzonych rozważaniach autorka wykazała się dużą dojrzałością i orientacją nie tylko w sferze prawa podatkowego (co zresztą czyni w strukturze całej pracy), ale również w sferze prawa gospodarczego. Wydaje się również (choć to uwaga o charakterze raczej redakcyjnym), że tematyka podjęta w pierwszym rozdziale jest na tyle zróżnicowana (zwolnienia podatkowe, specjalne strefy ekonomiczne, regionalna pomoc inwestycyjna), że można było umiejscowić te rozważania w odrębnych rozdziałach, bardziej jednolitych zakresowo. Ostatniej uwagi nie należy jednak traktować jako krytyki, lecz raczej sugestią przed ewentualną publikacją rozprawy. W opinii piszącego te słowa, mogłoby to spowodować lepszy odbiór i większe uporządkowanie treści.

Na szczególną uwagę zasługują rozważania przeprowadzone w drugim rozdziale monografii, przede wszystkim ze względu na ich charakter porządkujący i

systematyzujący, jak również niewątpliwie interdyscyplinarny. Choć rozdział ten ma charakter wybitnie normatywny, to jednakże wydaje się, że autorka słusznie postąpiła. Po pierwsze ze względu na to, że w tym zakresie w jakim rozdział ten ma być przyczynkiem do dalszych rozważań praca powinna się ograniczyć do analizy materiału normatywnego i jurydycznego, po drugie ze względu na gąszcz przepisów zarówno prawa unijnego, jak i wewnętrznego, które należało uporządkować, by swobodnie posługiwać się w dalszej części rozważań. Zarówno rozważania poświęcone normatywnemu i doktrynalnemu rozumieniu pomocy publicznej, jak i analiza statusu przedsiębiorcy (choć czasem stosowania zamiennie przez autorkę z pojęciem przedsiębiorstwa), są nieodzownymi elementami i etapami prowadzenia dalszych badań. Nie mogę jednakże zaakceptować zastrzeżenia poczynionego przez autorkę na stronie 110 na końcu podrozdziału 3 - uważam, że nie powinno się takich uproszczeń stosować, nawet pomimo poczynionego zastrzeżenia.

Rozdział trzeci (osobiście uważam że najbardziej dojrzały), doktorantka poświęciła samej decyzji o wsparciu, przede wszystkim w ujęciu jej charakteru prawnego i przesłanek jej wydania. Widoczna i godna podkreślenia jest umiejętność poruszania się przez autorkę w zakresie tego tematu, który z zasady nie należy przecież do prawa podatkowego. Interesujące są zwłaszcza pogłębione rozważania poświęcone momentowi rozpoczęcia inwestycji, co jak słusznie podkreśla autorka jest jednym z istotniejszych warunków uzyskania decyzji o wsparciu. Rozdział ten wydaje się również najbardziej spójny wewnątrz, a wywód prowadzony jest sposobem logiczny i kompleksowy. Szkoda że autorka nie pozwoliła sobie na więcej własnych uwag, w części temu poświęconej, czyli konkluzjach. Nie oznacza to oczywiście, że brak jest własnych przemyśleń, jednak po tak dogłębnie przeprowadzonej analizie, warto wnieść we wnioskach więcej autorskich krytycznych lub aprobujących uwag.

Niezmiernie istotny dla założonego celu badawczego jest rozdział IV dysertacji, w którym autorka podejmuje się analizy tematyki kryteriów ilościowych i jakościowych udzielanej pomocy. Niewątpliwie bardzo inspirującym fragmentami pracy, są te w których autorka dokonuje ustalenia oddziaływania rozwiązań prawnych (wprowadzanych i uchylanych), dla sytuacji prawnej podatników (str.197-210) - niewątpliwie jest to efekt świetnej orientacji w zasadach stosowania prawa podatkowego, lecz również widocznej orientacji praktycznej w prowadzonych rozważaniach- co w tym zakresie jest niewątpliwym walorem, a nie wadą. I tu (w

przeciwieństwie do innych części pracy), uwagi zawarte w konkluzjach zawierają znaczący ładunek ocenny autorki, co w znaczący sposób podnosi wartość dokonanych rozważań i dowodzi dojrzałości naukowej.

Swoistym zwieńczeniem rozważań poświęconych tematowi pracy, jest rozdział poświęcony sposobowi korzystania z zezwolenia przewidzianego w podatku dochodowym od osób prawnych. Autorka opierając się zarówno na materiale normatywnym, jak i rozstrzygnięciach i interpretacjach organów podatkowych, dokonuje ustaleń w zakresie realizacji treści i konsekwencji decyzji o udzieleniu wsparcia. Niestety sposób prowadzenia wywodu (podobnie jak w wielu innych miejscach pracy), jest hasłowy, zbyt ogólny i mało spójny wewnętrznie. Warto jednak było poprowadzić w tym zasadniczym rozdziale pracy wywód w sposób spójny i pozwalający na logiczne powiązanie poszczególnych wątków. Niemniej jednak poza tą uwagą konstrukcyjną, na kolejne słowa uznania zasługuje świetna orientacja autorki w temacie podjętym w tym rozdziale. Zwłaszcza analiza dostępnych interpretacji oraz orzeczeń, nie zawsze w duchu koncyliacyjnym (np. na stronie 298), wskazuje na bardzo rozbudowany warsztat autorski, jak również na pełne krytycyzmu spojrzenie na funkcjonowanie zwolnienia podatkowego w praktyce.

## **6. Ocena strony formalnej pracy.**

Strona formalna pracy stwarza przestrzeń do krytyki, lecz nie na tyle dużą, by obniżyć ocenę ogólną pracy. Poza błędami stylistycznymi, autorka wykazała się poprawnością językową, zarówno w tekście głównym, jak i przypisach dolnych. Można wytknąć pewne skróty myślowe, które przybierają formę dziwnych sformułowań językowych, jak pierwsze zdanie (wielokrotnie złożone) na str.124 in fine, czy zdanie na stronie 9 uzasadniające wybór tematu, jednakże nie są to błędy znaczące i uważna lektura pracy nie pozwala na wątpliwości co autorka miała na myśli. Można również natknąć się na błędy redakcyjne, jednakże uwagi krytyczne do strony formalnej pracy, nie wpływają jednakże na pozytywną ocenę pracy.

## **III. Podsumowanie**

Przedstawiona praca spełnia niewątpliwie wszelkie warunki, by uznać ją dzieło oryginalne, nowatorskie i w pełni poprawne merytorycznie. Nieliczne uwagi sformułowane w niniejszej recenzji mają charakter mieszczący się raczej w kategoriach dyskursu prawniczego i rekomendacji, niż krytyki. W pracy widać wysiłek

włożony przez autora w uporządkowanie powszechnie używanych pojęć i instytucji z zakresu prawa podatkowego, lecz również gospodarczego. Imponujący jest również warsztat, którym posłużyła się autorka. Widoczna jest dojrzałość autora, przybierająca formę samodzielnych, a co ważniejsze trafnych uwag i wniosków, przybierających często formę postulatów de lege ferenda. Przedstawiony i udokumentowany dorobek przede wszystkim dysertacja doktorska Pani Dominiki Wróblewskiej w mojej ocenie świadczą o wypełnieniu wszelkich kryteriów przewidzianych przez przepisy ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce w zakresie postępowania o nadanie stopnia naukowego doktora. Nieliczne uwagi krytyczne nie mają większego wpływu na pozytywną ocenę analizowanego materiału, a świadczą bardziej o podejmowaniu przez doktorantkę trudnych i dyskusyjnych problemów, niż o zarzutach merytorycznych wobec jego wysiłku naukowego, nawet jeśli piszący te słowa nie we wszystkim z doktorantką się zgadza.

Warszawa 16.12.2014

