

## R e c e n z j a

### rozprawy doktorskiej

**Pana mgr Piotra Kasprzaka pt.: „Stymulacyjna funkcja podatku dochodowego na przykładzie ulg i zwolnień”**

#### ***1. Informacje ogólne o rozprawie doktorskiej***

Praca doktorska Pana magistra Piotra Kasprzaka pod tytułem „Stymulacyjna funkcja podatku dochodowego na przykładzie ulg i zwolnień”, opracowana została pod kierunkiem dr hab. Wojciecha Wyrzykowskiego, profesora Politechniki Gdańskiej, w Katedrze Finansów na Wydziale Zarządzania i Ekonomii Politechniki Gdańskiej.

Rozprawa doktorska liczy łącznie 350 stron, w tym 319 stron tekstu zasadniczego (małą czcionką), podzielonego na pięć rozdziałów, poprzedzonego wstępem i zakończonego podsumowaniem. W tekście opatrzonym przypisami wykorzystano bogaty zbiór współczesnej literatury fachowej dotyczącej przedmiotu badań, zestawionej w spisie publikacji w czasopiśmie (74 pozycje), spisie monografii i rozdziałów w książkach (165 pozycji), oraz w spisie źródeł internetowych, aktów prawnych i pozostałych źródeł (23 pozycje). Tekst rozprawy wzbogacono licznymi tablicami, rysunkami i schematami.

#### ***2. Problematyka i zawartość pracy doktorskiej***

Oceniając tematykę rozprawy można zauważyć jej duże walory teoretyczne i poznawcze na gruncie systemu podatkowego, zwłaszcza, że w tym zakresie „w Polsce, jak również w państwach UE nie opublikowano żadnych kompleksowych opracowań” (str. 8). **Skonstruowanie tytułu** rozprawy doktorskiej okazało się bardzo zwięzłe i trafne. Zawarto w nim główny problem oraz wskazano obszar badawczy, co z kolei umożliwiło prawidłową konceptualizację struktury rozprawy i ukierunkowało organizację badań empirycznych. Z

tytułu wynika oczywista **hipoteza badawcza**, chociaż nie wiadomo dlaczego Autor jej nie omawia. Sprowadza się ona do postulatu korzystania z reaktywności podatników na określone instrumenty w uprawianiu polityki podatkowej.

Intencje badawcze Autora bliżej objaśnia **cel podstawowy** jako „zbadanie i określenie, czy i w jakim stopniu preferencje podatkowe w postaci ulg i zwolnień są wykorzystywane przez przedsiębiorców należących do sektora MŚP i czy spełniają one funkcję stymulacyjną...”. Nietrudno zauważyć, że cel ten zawiera podmiotowe ograniczenie zbioru podatników do sektora MŚP. Cel ten uzupełniają cele poznawcze odnoszące się bezpośrednio do części teoretyczno-opisowej.

Ze względu na dużą objętość rozprawy szczegółowe uwagi zamieszczone w recenzji, rezygnuję ze zwyczaju przedstawiania zawartości jej rozdziałów. Część wstępna opracowania, obejmująca uzasadnienie problematyki, konceptualizację i metodykę badań oraz obszerna część teoretyczna i opis realizacji badań empirycznych, **posiadają jasną i prawidłową formę** układającą się **w dobrze skonstruowaną** i przekonującą **merytorycznie całość**.

Pragnę zwłaszcza podkreślić oryginalny, autorski charakter **wieloetapowych badań empirycznych**. Badania, zgodnie z celem pracy, dotyczą reaktywności populacji podatników na stosowane ulgi podatkowe. Obejmują one część pilotażową, o ograniczonym merytorycznie zakresie, oraz badania główne oparte na połączeniu odpowiedzi w arkuszach ankietowych i informacji ekonomiczno-finansowych.

Zebrane wieloetapowo i pogrupowane dane opracowano metodą wielokryterialnej analizy statystycznej. Etap końcowy będący formą wymiany poglądów z uczestnikami badań, stworzył możliwość aktualizacji i korekty wyników jako swojego rodzaju sposób doprecyzowania i weryfikacji materiału celem prezentacji jako wniosków końcowych. Mając na uwadze populację i różnorodność podatników, w ocenie „aplikacyjnej wartości badań” trzeba mieć na uwadze nie tylko ograniczony zasięg badań i próbę badawczą dość specyficznych podmiotów MŚP stanowiącą mały wycinek ogólnej populacji przedsiębiorstw.

Postulaty odnośnie instrumentów podatkowych na ogół sprowadzają się do obniżenia ciężarów i dyscypliny podatkowej. Na trudność solidnej weryfikacji wniosków i ich ograniczoną użyteczność wpływa także czynnik czasu niosący zmiany warunków gospodarowania. Nowe formy przedsiębiorczości (Start-Up-y, strefy ekonomiczne, sektor internetowy), wspieranie biznesu, komplikacje przepisów podatkowych, duża dynamika gospodarcza zaburzana przez

nowe czynniki ryzyka (konflikty, wojny, pandemie, inflacja), zmieniają oczekiwania interesariuszy. Wbrew samoocenie Autora, wszystko to obniża użyteczność już historycznych wniosków. Mimo dozy subiektywizmu, opinie Autora świadczą o dobrej intuicji opartej na solidnej wiedzy o podatkach. Wartość aplikacyjną rozprawy opierałbym bardziej na wykorzystaniu konceptualizacji jej badań w projektowaniu przyszłych rozwiązań podatkowych. Mając to na względzie pragnę natomiast podkreślić **wzorową metodykę badań**. Stwierdzam, iż w mojej ocenie dobrze zaprojektowane, zorganizowane i podsumowane badania same w sobie mają wysoką wartość naukową. Poprawne przeprowadzenie badań ważnej problematyki w oparciu o autorską metodę stanowi walor oryginalności posiadający największą wagę w postępowaniu na stopień naukowy doktora.

### **3. Wartość naukowa, ważność i oryginalność rozprawy doktorskiej**

Zdaniem recenzenta, tytuł, cele rozprawy i działania prowadzące do rozwiązania problemu naukowego z całym przekonaniem spełniają wysokie wymagania rozprawy doktorskiej. Materia rozprawy dotycząca regulacji podatku dochodowego w istocie rzeczy dotyczy **racjonalności podatkowej**. W sensie ogólnym, a także ze względu na szczegółowe ukazanie zagadnień będących przedmiotem badań, problematyka ta okazuje się bardzo żywym, atrakcyjnym i oryginalnym obszarem sporów naukowych.

Główna materia rozprawy jest powiązana z szeroko pojętą sferą regulacji procesu gospodarowania, jako jednej z głównych funkcji państwa. Jej integralną częścią jest funkcjonowanie podatków oraz ulg i zwolnień podatkowych w gospodarce. **Ważność podjętej tematyki badań** ma wyraźne uzasadnienie także w tym, iż jakość rozwiązań instytucjonalnych decydujących o funkcjonowaniu systemu podatkowego stanowi obecnie jedną z głównych determinant innowacyjnej gospodarki, aktywizacji samorządności, budowy partycypacyjnego stylu kierowania, reformy sfery publicznej itd., do czego praca inspiruje.

Autor koncentruje się na funkcji stymulacyjnej jako szczegółowym zagadnieniu funkcjonowania podatku dochodowego. Funkcja ta jest poddana ocenie i racjonalizacji z perspektywy stosowanych lub możliwych do wykorzystania instrumentów polityki podatkowej. Przedmiotem badań jest zatem **doskonalenie instytucjonalnej obudowy mechanizmu funkcjonowania podatku dochodowego** w systemie podatkowym państwa nastawione na efekty ogólnogospodarcze i społeczne, które obok oczekiwanego wzrostu PKB można określić procesem **inicjowania pozytywnych zmian** jakościowych.

**Oryginalność i atrakcyjność naukowa** badanej problematyki wynika z głębokiej penetracji problematyki podatkowej w kontekście jej racjonalności. Pragnę podkreślić, iż ujęcie tej tematyki w badaniach empirycznych przez Autora okazuje się dalekie od spotykanego w wielu podręcznikach. Autor nie ulega popularnym nurtom **liberalnej deregulacji**, a także **ekonomicznego dogmatyzmu**, w którym dominuje jednostronne nastawienie na efektywność podatkową, czy **pragmatyzmu podatkowego**, rozumianego jako dążenie do możliwie najwyższych wpływów podatkowych.

**O wysokim poziomie naukowym** rozprawy może świadczyć świadomość Autora nie tylko skutków fiskalnych polityki podatkowej, lecz także dostrzeżenie jej wpływu na realną sferę gospodarki i efekty społeczne. Nie jest to wizja tradycyjnego **paradygmatu równowagi** realizowana metodą finansowego obrazu gospodarki, bowiem Autor poszukuje dróg do nowoczesności, innowacji i innych przemian strukturalnych instrumentami polityki podatkowej. Bada percepcję rozwiązań instytucjonalnych przez podatników i ich wymagania związane z ograniczeniem negatywnego oddziaływania podatków będąc świadomym innych zagrożeń w otwartej gospodarce rynkowej wynikających z wymienialności waluty, swobody handlu, przepływu kapitałów i międzynarodowej konkurencji itd.

**Dużym walorem rozprawy** doktorskiej jest zwięzły przegląd praktyki zagranicznej i współczesnego piśmiennictwa dotyczącego podatków, ulg i zwolnień podatkowych. Znajomość teoretycznych nurtów w nauce o podatkach wydaje się ważna ze względu na zróżnicowanie praktyki ich stosowania w życiu gospodarczym. Promowanie trafnych i bardziej racjonalnych rozwiązań instytucjonalnych drogą naukowych poszukiwań i rozwiązań wymaga pragmatycznego podejścia do **optymalizacji podatkowej** w ramach każdego suwerennego państwa.

**Jak wynika z badań**, większość rozwiązań podatkowych jest źródłem dylematów i konfliktów wynikających ze sprzeczności interesów. Wszystkie one postulując podnoszenie (fiskalizm) albo obniżanie podatków (deregulację podatkową), charakteryzują się jednostronnością, zatem nie ułatwiają polityki podatkowej i mogą prowadzić do konfliktów interesariuszy. Wynika stąd, iż kwestia racjonalności podatkowej jest rozumiana jako pochodna wielu współzależnych uwarunkowań, stosowanych instrumentów, ich rzeczywistych funkcji oraz zaistniałych okoliczności. Stanowią one kompleks czynników, co objawia się jako rzeczywistość słabo rozpoznana, wymagająca dalszych badań.

Warto także rzucić światło na **oryginalne elementy metodologii** badań empirycznych. Badając reaktywność populacji podatników rozprawa wchodzi w przestrzeń **ekonomii behawioralnej**. Wiadomo, iż niedoskonałość metodologii behawioralnej, także odnośnie oceny zachowań podatników, stanowi dla nauki duże wyzwanie dotyczące głębokości badań, współmierności wyników i procesu wnioskowania, z czego Autor wywiązuje się zadowalająco konstruując pojęcia i wskaźniki analizy polityki podatkowej.

**Odnosząc się do użyteczności naukowej** rozprawy, warto nadać szerszy rezonans temu, aby wyniki badań i **wnioski końcowe zawarte we wzorowo zredagowanym podsumowaniu** stały się przyczynkiem do szerszej dyskusji naukowej prowadzącej do modyfikacji podejścia podatników i organów systemu podatkowego z perspektywy szeroko rozumianej **racjonalności podatkowej**. Wskazują one na możliwości zabezpieczenia poszczególnych interesariuszy przed występowaniem różnej natury ryzyka związanego z zachowaniem stabilności systemu podatkowego, w tym jego fiskalnych i pozafiskalnych funkcji.

#### **4. Komentarz z uwagami recenzenta:**

**W pracy można wskazać drobne usterki i niedociągnięcia, niemniej pragnę wyraźnie zaznaczyć, że ich obecność nie obniża wysokiej oceny rozprawy doktorskiej:**

1. Zdaniem recenzenta Autor stosuje niekiedy **skrót myślowe** redukując złożoność opisywanych zagadnień. Nie zawsze konsekwentnie traktuje podatników podatku dochodowego. Raz uogólnia ich zbiorowość do populacji przedsiębiorstw, innym razem do przedsiębiorców jako osób fizycznych, niekiedy zaś opisuje podatników jako mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa. Unika mało przejrzystych zachowań podatkowych korporacji zagranicznych. W roli płatników podatku, każda z tych grup podatników zachowuje się zasadniczo odmiennie.
2. W pracy akademickiej brakuje **solidnej systematyki pojęciowej**, co stwarza nadmierną swobodę w operowaniu terminologią. Na przykład obok siebie używa się określeń „system gospodarczy”, „system podatkowy”, „system ulg i zwolnień”, „system bodźcowy” nie precyzując relacji między tymi zagadnieniami.
3. Mając na uwadze bardzo **obszerny tekst pracy**, moim zdaniem, rozbudowane wątki historyczne, oraz wtrącenia i dywagacje prawnicze, np. dotyczące historii państwa,

teorii podatków itd., nie dotyczą bezpośrednio problematyki „stymulacyjnej funkcji podatku dochodowego” i nie powiększają istotnie wartości rozprawy.

4. Autor niekiedy napotyka na trudności **rozgraniczenia kwestii ekonomicznych i prawniczych**. Zagadnieniem ekonomicznym i przedmiotem badań są procesy i decyzje gospodarcze przynoszące określone skutki ekonomiczne, w tym podatkowe. Są one pochodną wielu różnych zmiennych o charakterze rynkowym, psychologicznym, kulturowym, instytucjonalno-prawnym i innych. Przedsiębiorstwa muszą brać pod uwagę wszystkie te czynniki łącznie, stąd bywają mniej wrażliwe na rozwiązania podatkowe. Polityka podatkowa z natury rzeczy nie jest nastawiona na interes podatników, zaś podatki, w tym ulgi i zwolnienia, nie są silnym motywatorem, lecz ubocznym skutkiem ich działalności. Nie ma tu jednokierunkowych zależności.
5. Różnokierunkowe zależności powodują **wyjatkową trudność badań**, a także ograniczają użyteczność wyników, analiz porównawczych oraz doświadczeń zagranicznych, dobrze funkcjonujących w innych warunkach. Dodatkowo, szczegóły rozwiązań instytucjonalno – prawnych, w tym doktryn i wykładni prawnych oraz tworzenia i stosowania regulacji (prawa cywilnego, administracyjnego, finansowego, budżetowego, podatkowego, skarbowego, itd.), nie należą bezpośrednio do przedmiotu badań a także, wymagają innej, prawniczej metodologii.
6. W tekście rozprawy, przy ponadprzeciętnej liczbie źródeł literaturowych, można wskazać **przypadki źródeł o niewielkiej randze naukowej** ( m.in. kluczowy opis funkcji państwa oparto na źródle „Studia Elbląskie” - str. 18). Warto zatem poszukiwać źródeł naukowych najwyższej wagi, które nie mają charakteru streszczeń, korzystać z tekstów oryginalnych wybitnych autorów w uznanych publikacjach.

##### **5. Pytania recenzenta adresowane do Autora:**

1. Jak należy rozumieć cele systemu podatkowego z punktu widzenia konfliktu interesów państwa i podatników w warunkach otwartej gospodarki ?
2. Co, zdaniem Autora, jest głównym przedmiotem krytyki i jak można by usprawnić stopień racjonalności obecnych rozwiązań w podatku dochodowym?

3. Jakie zmiany w sferze funkcjonowania systemu podatkowego przyniesie dalszy rozwój technologii informatycznych (m.in. Big Data, Internet 5G i 6G, komputery kwantowe, rozwój sztucznej inteligencji itd.)?

## **6. Wniosek końcowy**

Podsumowując dokonania Autora na polu badań stwierdzam stosunkowo wysoki poziom naukowy dysertacji. Autor samodzielnie rozwiązał problem naukowy, wykazał się wiedzą ekonomiczną i interdyscyplinarną, wychodzącą poza w obszar problematyki podatkowej. Wykazał umiejętność prowadzenia badań empirycznych oraz formułowania wniosków i uogólnień. Wniósł także istotny wkład do toczącej się dyskusji naukowej w obszarze doskonalenia i racjonalizacji systemu podatkowego. Odnośnie struktury opracowania stwierdzam, że zaprezentowana praca doktorska jest hierarchicznie złożonym opracowaniem, zachowującym wszakże czytelny i logiczny układ. Za szczególnie ważne i cenne uważam metodykę pracy oraz wnioski i wskazówki płynące z badań empirycznych.

W warstwie formalnej recenzowanej rozprawy stwierdzam, że nie budzi ona istotnych zastrzeżeń. Jako tekst naukowy **jest napisana poprawnie pod względem metodologicznym i językowym**, nie zawiera poważniejszych błędów i braków wpływających znacząco na ogólną ocenę opracowania. Ogólnie stwierdzam, że praca Pana mgr Piotra Kasprzaka spełnia wymogi merytoryczne i formalne stawiane rozprawom doktorskim. W swoich rozważaniach Autor prezentuje należyłą, dojrzałą postawę badacza, zachowuje krytycyzm i daleką ostrożność w formułowaniu opinii, a zarazem w swoich osądach jest niezależny, wolny od wszelkich nurtów ideologicznych i uprzedzeń.

**Konkludując, stwierdzam że recenzowana rozprawa doktorska**

**Pana magistra Piotra Kasprzaka pt.**

**„STYMULACYJNA FUNKCJA PODATKU DOCHODOWEGO NA PRZYKŁADZIE ULG I ZWOLNIEŃ”**

**spełnia ustawowe kryteria stawiane pracom doktorskim w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie ekonomia i finanse, określone 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 (Dz. U. z 2003 r., nr 65, poz. 595 z późn. zm.) i na tej podstawie wnioskuję do Rady Dziedziny Nauk Społecznych Politechniki Gdańskiej o jej **dopuszczenie do publicznej obrony.****

