



# Wydział Zarządzania Uniwersytet Warszawski

[www.wz.uw.edu.pl](http://www.wz.uw.edu.pl)

Ul. Szturmowa 1/3, 02-678 Warszawa, Polska  
Tel.: +48 22 55 34 002, +48 22 55 34 022, fax: +48 22 55 34 001

E-mail: [wz@wz.uw.edu.pl](mailto:wz@wz.uw.edu.pl)

**prof. dr hab. Marta Postuła**

Kierownik Katedry Finansów i Rachunkowości

Wydział Zarządzania

Uniwersytetu Warszawskiego

Warszawa, 09.09.2024 r.

**Recenzja rozprawy doktorskiej**  
**mgr. Magdaleny Pelikan-Krupińskiej**  
**pt. „Podatki dochodowe w ujęciu aksjologicznym”**  
napisanej po kierunku  
**prof. dr hab. Janiny Filek,**  
promotor pomocniczy **dr hab. Katarzyny Owsiak**

W recenzowanej dysertacji doktorskiej podniesiony został temat niezwykle ważny i aktualny, m.in. w dobie toczącej się w Unii Europejskiej i w Polsce dyskusji na temat optymalnej dla rozwoju społeczno-gospodarczego struktury systemu podatkowego zarówno na poziomie krajowym, ale również europejskim bardzo często zapomina się o kwestii częstokroć nadrzędnej jaką jest umiejscowienie działań fiskalnych w uwarunkowaniach etycznych. Odwoływanie się przez rządzących, jak słusznie zauważa Doktorantka do wartości takich jak uczciwość czy solidarność w celu zachęcenia podatników do uczciwego płacenia podatków (np.

poprzez wysyłanie do nich specjalnie skonstruowanych nieformalnych pism, tzw. listów behawioralnych), może nieść za sobą pozytywny efekt fiskalny. Każdy z nurtów w ekonomii – a nawet można się pokusić o stwierdzenie: systemów gospodarczo-politycznych i uprawianej w ich ramach polityki ekonomicznej – proponuje wprowadzić coś nowego w podejściu zagadnień związanych z polityką podatkową rzadko, który jednak odnosi się do kwestii etycznych proponowanych rozwiązań. Toczące się w Europie dyskusje dotyczące kierunków prowadzenia polityki gospodarczej w krajach członkowskich i kierunkom jej dalszego rozwoju oraz dalszego finansowego oddziaływania, jakie Wspólnota powinna wprowadzić, aby móc zrealizować cele postawione na początku jej istnienia coraz częściej odnoszą się do pojęcia szeroko rozumianych wartości. W tym kontekście pojawia się pytanie dotyczące skali, ale także sposobu polityki podatkowej, a w kraju takich jak Polska umiejscowienie prowadzonych działań w wartościach wynikających z Konstytucji RP. Teoretycy i praktycy wiele dyskutują o polityce podatkowej, podejmują próby badania pomiaru tej efektywności z wykorzystaniem wyselekcjonowanych metod, rzadko jednak swoje rozważania koncentrują na wartościach określonych w regulacjach konstytucyjnych. Mając to na względzie rozważania Pani mgr. Magdaleny Pelikan-Krupińskiej wpisują się w ten dyskurs naukowy i dostarczają dość szczegółowej analizy, jak kwestie te wyglądają z punktu widzenia dotychczasowych polskich doświadczeń. Doktorantka podjęła wyzwanie zmierzenia się z teorią (krajową i zagraniczną) podejmowanego tematu, jak również z różnego rodzaju analizami, w przedmiotowym zakresie.

## **1. Opinia ogólna**

W mojej opinii przedstawiona rozprawa doktorska zasługuje na ocenę pozytywną. Należy przy tym zauważyć, że prezentowany temat jest tematem stosunkowo rzadko poruszonym przez badaczy a dodatkowo podkreślić należy, iż praca została przygotowana bardzo dobrze metodologicznie, co ze względu na fakt, że jest to obszar badawczy o wysokim stopniu złożoności oraz przybierającym coraz to nowe oblicza, w szczególności sposób zasługuje na docenienie.

## **2. Metodyka badawcza – cel główny rozprawy**

Przyjętym przez Doktorantkę celem głównym rozprawy doktorskiej jest analiza podatków dochodowych w Polsce w kontekście aksjologicznym wywiedzionym z wartości zapisanych w Konstytucji RP. Ponadto w pracy zdefiniowanych zostało sześć celów pomocniczych w sposób

bardzo kompleksowy wpisujących się w cel główny. Autorka w swej dysertacji przedstawiła także główną hipotezę badawczą, której towarzyszyło pięć hipotez pomocniczych. Lektura pracy pozwala stwierdzić, że cel główny został osiągnięty, a postawione hipotezy (główna oraz pomocnicze) udowodnione w całym przekroju przedstawionego wywodu.

Praca Pani mgr. Magdaleny Pelikan-Krupińskiej stanowi uporządkowany wywód, którego treść dowodzi o posiadanych kwalifikacjach oraz dobrym przygotowaniu praktycznym Autorki do podejmowanego tematu. Kluczowym atutem dobrej rozprawy doktorskiej jest jasne sprecyzowanie celu głównego, pytań badawczych oraz postawienie hipotez, a następnie konsekwentne odnoszenie się do nich. Doktorantka w pełnym zakresie wykazała się takimi umiejętnościami.

Przedłożona mi do opinii dysertacja doktorska ma charakter teoretyczno-empiryczny, co zasługuje na uznanie. Część teoretyczna oparta jest na bardzo bogatych studiach literaturowych polskich i zagranicznych, analizie aktów normatywnych krajowych i unijnych oraz analizie opisowej, natomiast w części empirycznej Doktorantka zdecydowała się zastosować połączenie metod ilościowych i jakościowych. W związku z charakterem problematyki dysertacji zdecydowano się na wybór kilku metod i technik badań. W przedłożonej mi do opinii dysertacji doktorskiej Autorka zastosowała dwa rodzaje badań ilościowe i jakościowe tj. wykorzystano metodę sondażu diagnostycznego, technikę pogłębionego wywiadu indywidualnego oraz metodę studium przypadku. Pierwsza z zastosowanych metod – metoda obserwacyjna – jest metodą popularną i w jasny oraz przejrzysty sposób umożliwiła Autorce dokładne opisanie sytuacji. Druga z zastosowanych metod a –w przypadku takiego zagadnienia metodą trudniejszą do wykorzystania, ale też o wiele ciekawszą pod względem osiągniętych wyników. Należy jednak bardzo mocno docenić i pozytywnie ocenić zakres i precyzje przygotowanych badań sondażowych, a także pogłębionego wywiadu.

Metoda ankietowa badanego zjawiska została przygotowana i przeprowadzona prawidłowo, wykorzystano w nim metodę nielosowego doboru próby (kuli śnieżkowej). Autorka natomiast w zakresie kwestionariusza do przeprowadzenia badania ilościowego, który złożony był z pytań zawierających gotowe warianty odpowiedzi, zaproponowała rozwiązanie w którym w pytaniach wielokrotnego wyboru respondent mógł także zaproponować odpowiedź własną, co niewątpliwie pogłębiało zakres badanego zjawiska.

### **3. Literatura**

Niewątpliwym atutem recenzowanej pracy jest obszerna i najnowsza literatura – ponad 450 pozycji opracowań naukowych, co świadczy o umiejętności wykorzystania przez Autorkę rozprawy literatury przedmiotu. Doktorantka wykazała się także niezwykłą znajomością aktów prawnych, w zakresie badanego tematu przywołując ich 49 oraz dodatkowo powołuje się na dużą ilość orzeczeń wspartych właściwymi wyrokami. Pod względem jakościowym literatura jest dobrana prawidłowo, ponadto jest zróżnicowana. Na podkreślenie zasługuje umiejętność wykorzystywania w większości przypadku najnowszej literatury przedmiotu i liczne odwołania do najnowszych badań w podjętej tematyce. W recenzowanej rozprawie zawarty jest szereg metod opisujących sposób funkcjonowania systemu podatkowego opisanych teoretycznie w pozycjach literatury krajowej oraz odniesienie do nich w literaturze zagranicznej. Wskazywane są raporty opracowane przez organizacje międzynarodowe, tj. Komisję Europejską, OECD, co ma pozytywny wpływ na jakość przedstawionej pracy. Pod względem jakościowym literatura jest dobrana prawidłowo, ponadto jest zróżnicowana. Autorka zastosowała harwardzki styl przypisów, który konsekwentnie wykorzystywany był w całej rozprawie.

### **4. Struktura rozprawy**

Przedstawiona dysertacja doktorska składa się ze wstępu, siedmiu rozdziałów oraz zakończenia zawierającego swoistego rodzaju rekomendacje, stanowiące obraz teoretyczno-praktycznych działań w uwzględnianiu systemu wartości do kreowania i funkcjonowania systemu podatkowego. W pracy dużą część zajmują analizy teoretyczne, w których zaprezentowano wyniki przeglądu literatury, które jak już wspomniano skoncentrowane były przede wszystkim na kilku założonych przez Autorkę obszarach, to jest problematyce aksjologii, w tym w szczególności na zdefiniowaniu pojęcia wartość (włącznie z tłem historycznym), a także wartości konstytucyjnych i podatku, jako elementu polityki publicznej. Autorka przedstawiła także charakterystykę wykorzystanych metod i technik badawczych, jak i uzyskane wyniki badań. Wykorzystała również wszystkie możliwe informacje udostępniane przez administrację publiczną, międzynarodowe organizacje. Wyniki tych analiz ujęto w pracy w 41 tabelach w treści 13 rysunkach oraz 19 załącznikach zawierających.

## 5. Szczegółowa ocena merytoryczna poszczególnych części rozprawy

Wstęp do recenzowanej dysertacji doktorskiej zawiera wszystkie istotne elementy, w tym uzasadnienie wyboru podjętego tematu pracy, przedstawienie celu głównego oraz postawionych hipotez, a także opis struktury pracy (poszczególnych rozdziałów) wraz z krótkim omówieniem ich treści oraz wykorzystanych metod badawczych. Docenić należy, że w tej części pracy znalazły się szczegółowe informacje dotyczące wyznaczenia zakresu oraz skali oceny rozwiązań w badanym obszarze oraz ograniczenia z jakimi musiała uporać się Autorka dokonując takiego wyboru. Pani mgr. Magdalena Pelikan-Krupińska przedstawia w nim także, w którym z rozdziałów podjęta została próba udowodnienia postawionych hipotez badawczych głównej oraz pomocniczych. Wstęp uznać można za wzorcowy ze względu na jego zawartość i sposób prezentacji.

Pierwszy rozdział został poświęcony teoretycznym aspektom związanym z identyfikacją problematyki wartości w ujęciu teoretycznym w szczególności w odniesieniu do procesów ekonomicznych. Rozważania przedstawione, w tym rozdziale były już próbą wykazania, że wartości powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu polityki podatkowej, ponieważ powinny one być zdaniem Doktorantki niezbędnym determinantem podejmowania decyzji. W pierwszej części rozdziału scharakteryzowano pojęcia takie jak: aksjologia i wartość oraz podjęto próbą umiejscowienia ich w różnych obszarach zainteresowań badawczych. Za szczególnie interesujące, w tej części uznać należy rozważania nad podejściem do wartości prowadzone na gruncie nauk ekonomicznych. W kolejnym kroku, w tym rozdziale, Pani mgr. Magdalena Pelikan-Krupińska przybliży kwestie problemów związanych z problematyką wartości, takie jak kwestia sposobu istnienia wartości oraz możliwość tworzenia ich hierarchii. Moim zdaniem w tej części dysertacji za szczególnie interesujące uważam opinie Autorki na temat ról jakie pełnią wartość dla rozwoju społecznego i gospodarczego.

Rozdział drugi poświęcony został w całej swojej rozciągłości zagadnieniom wartości w odniesieniu do tych, które znajdują swoje umiejscowienie w Konstytucji RP. Przeprowadzona przez Doktorantkę diagnoza, które z wartości można w niej odnaleźć, a które są niedoprecyzowane lub tylko poprzez dedukcje możliwe do identyfikacji jest moim zdaniem bardzo unikatowa i stanowi istotny wkład do rozwoju nauk społecznych. Uważam, że bardzo słusznie Pani mgr. Magdalena Pelikan-Krupińska zaliczyła do tych wartości „*godność, wolność, równość, ochrona*

*wolności i praw jednostki, Rzeczpospolita Polska jako dobro wspólne wszystkich obywateli, społeczeństwo obywatelskie, państwo prawa, państwo rzetelne i sprawne, społeczna gospodarka rynkowa, wolność działalności gospodarczej, własność prywatna, solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych, sprawiedliwość społeczna*”. W rozważaniach tych dostrzegam jedynie brak odniesienia do uwarunkowań międzynarodowych tzn. interesujące byłoby wskazanie czy w jakimś innym kraju europejskim można także doszukać się analogicznych wartości czy też jest duża polska specyfika. Taka prezentacja moim zdaniem byłaby ważnym punktem odniesienia dla dalszych rozważań prowadzonych w dysertacji. W rozdziale tym pojawiło się już także odniesienie do analizy i oceny funkcjonujących w Polsce podatków dochodowych oraz procesów stanowienia oraz egzekwowania prawa, w tym w szczególności prawa podatkowego w zakresie właśnie podatków dochodowych w Polsce. Takie umiejscowienie tych zagadnień był dla mnie trochę zaskakujące, gdyż dopiero w kolejnym rozdziale Pani mgr. Magdalena Pelikan-Krupińska odnosi się dopiero w sposób teoretyczny do całości systemu podatkowego, w szczególności zagadnień związanych z podatkiem jako podstawowym źródłem dochodów budżetowych itd. Najciekawszą częścią tego rozdziału dysertacji w mojej opinii były rozważania, w których zwrócono uwagę na wartości, które historycznie wskazywane były jako istotne w procesie stanowienia i egzekwowania podatków.

W kolejnym rozdziale czwartym Doktorantka z kolei w konsekwencji istotności dla odbioru systemu podatkowego przedstawiła problematykę dotyczącą podmiotów prawa podatkowego. Prowadzone rozważania od charakterystyki czynnego podmiotu opodatkowania, którym jest państwo oraz wskazano strukturę organizacyjną podmiotów działających w imieniu i na rzecz państwa, czyli administracji skarbowej. Za szczególnie interesujące uznać należy przedstawienie różnych „dylematów” decydentów przy podejmowaniu decyzji podatkowych wynikających z jednej strony z oczekiwań wyborców, drugiej dbałości o stan finansów publicznych. W tym kontekście także szczególnie interesujące zostały przez Panią mgr Magdalenę Pelikan-Krupińską decyzje podejmowane przez państwo w sferze podatkowej, które często wiążą się z dokonywaniem trudnych wyborów – realizacji, której z wartości konstytucyjnych nadać pierwszeństwo. W tym samym rozdziale odniesiono się także do podatnika jako podmiotu biernego opodatkowania, w tym przedstawiono najważniejsze prawa i obowiązki podatników w Polsce oraz omówiono wymieniane w literaturze reakcje podatników na opodatkowanie oraz zaprezentowano wyniki badań innych autorów na temat tzw. motywatorów podatkowych, czyli

czynników wpływających na decyzje podatników związane z realizacją ich obowiązków podatkowych. Niewątpliwie jednym z istotnych czynników mających wpływ na zachowania podatników jest sposób podejścia, definicja dochodu, od którego liczony jest podatek. Temat ten został przez Doktorantkę omówiony w rozdziale piątym, w którym wskazano i przedstawiono najważniejsze elementy konstrukcyjne podatków dochodowych w Polsce (przedmiot, stawki, skale, zwolnienia, ulgi i zwyczajki) wraz z przykładami rozwiązań, które wzbudzają wątpliwości z punktu widzenia omawianej w dysertacji problematyki. W szczególności omówiono kwestię tzw. kwoty wolnej od opodatkowania oraz ulg i zwolnień podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. ulgi dla młodych, daniny solidarnościowej, raportowania schematów podatkowych i składki zdrowotnej.

Dwa ostatnie rozdziały opiniowanej dysertacji mają w pełnym zakresie charakter empiryczny i Doktorantka stara się w nich (zresztą z dużym sukcesem) zestawić wcześniej opisywane założenia teoretyczne z wynikami własnych badań. To właśnie w rozdziale szóstym można zapoznać się po pierwsze z szerokim opisem przyjętej metodologii badawczej, to jest metodę sondażu diagnostycznego wśród podatników, metodę studium przypadku a także technikę pogłębionych wywiadów indywidualnych (eksperyckich). Na docenienie w tym rozdziale zasługuje także fakt, że Autorka w sposób logiczny i osadzony w literaturze przedmiotu umotywowała wybór zastosowanych metod badawczych spośród wielu, które są charakterystyczne dla dziedziny nauk społecznych. W tej części dysertacji przedstawiono także w sposób opisowy, tabelaryczny i graficzny:

- wyniki badań własnych dotyczących motywatorów podatkowych;
- opinie ekspertów na temat podatków dochodowych w Polsce;
- studia przypadków badanych zjawisk.

Z kolei siódmy rozdział dysertacji poświęcono omówieniu wyników badań własnych zaprezentowanych w poprzednim rozdziale pod kontem odniesienia ich do sformułowanych przez Doktorantkę na wstępie celów i hipotez badawczych. Rozdział kończy się zaleceniami i zmianami, które zdaniem Pani mgr Magdaleny Pelikan-Krupińskiej powinny zostać implementowane do całego systemu podatkowego, jak i do konstrukcji podatków dochodowych po to, by w większym stopniu sprzyjały one realizacji i ochronie podstawowych wartości konstytucyjnych.

Wskazano także na działania skierowane do podatników, które można podjąć, by podnieść wśród nich poziom akceptacji obowiązków podatkowych, ze szczególnym podkreśleniem konieczności podjęcia próby wpłynięcia na opinię podatników na temat sprawiedliwości systemu podatkowego i podatków dochodowych (tzw. sprawiedliwość subiektywna). Zwrócono także uwagę na konieczność poprawy relacji podatnik-administracja skarbową, a także omówiono kwestię możliwości zawarcia umowy społecznej (kontraktu społecznego), co zdaniem autorki sprzyjałoby większej akceptacji obowiązków podatkowych ze strony podatników.

Mam pewne wątpliwości co do dwóch ostatnich rekomendacji wskazanych przez Doktorantkę na stronie 315 tj. odnoszących się między innymi do „6. *Objęcia rolników opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych* .....7. *Należy także dążyć do zwiększenia udziału podatków dochodowych w strukturze dochodów państwa (np. podniesienie ich poziomu i ewentualny powrót do trzystopniowej skali podatkowej w PIT przy jednoczesnym powrocie do ulg i zwolnień podatkowych) kosztem podatków pośrednich. Podatki pośrednie są bowiem w Polsce wyraźnie nadużywane (stanowią około 70% dochodów podatkowych) i utrudniają państwu prowadzenie racjonalnej polityki społecznej i gospodarczej.*” Moim zdaniem w całej dysertacji nie ma przeprowadzonych analiz, badań, które uprawniałyby do tak daleko idących stwierdzeń, w szczególności w kontekście głównego nurtu badań tj. odniesienia do wartości w Konstytucji RP. W związku z tym byłabym wdzięczna za ich przedstawienie podczas obrony.

Zakończenie stanowią swoistego rodzaju wnioski końcowe zebranego materiału naukowego. W tej części rozprawy Autorka w sposób zwięzły przypominała główne czynniki mające wpływ na system podatkowy w kontekście polskich rozwiązań związanych chociażby z wykorzystaniem czynników behawioralnych.

Recenzowana rozprawa łącznie z bibliografią liczy 441 stron. W całej dysertacji teoria zostaje podparta własnymi przemyśleniami oraz wskazaniem rozwiązań będących atutem implementacyjnym obserwacji do praktyki w zakresie oceny wykorzystywania systemu wartości do tworzenia przepisów podatkowych, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych.



## **6. Opinia szczegółowa**

Recenzowana dysertacja doktorska Pani mgr. Magdaleny Pelikan-Krupińskiej stanowi dorobek w naukach społecznych w dziedzinie ekonomia choć w pełnym zakresie należy się zgodzić, że poruszane w niej zagadnienia są na granicy różnych dziedzin naukowych. Zawarte w rozprawie badania dotyczące wpływu systemu wartości ujętych w Konstytucji RP na sposób kształtowania polityki podatkowej, w szczególności z odniesieniem do podatków dochodów od osób fizycznych, poparte są wnioskami Autorki. Takie podejście do tematu zasługuje na bardzo pozytywną ocenę.

Doktorantka w swojej rozprawie przeprowadziła ważne badania, które doprowadziły do realizacji postawionego na wstępie celu głównego i celów pomocniczych oraz udowodnienia postawionych hipotez (głównej i pomocniczych). Atutem rozprawy są niewątpliwie przeprowadzone badania mające charakter ilościowy i jakościowy oraz właściwy dobór zastosowanych metod badawczych. Niewątpliwą dużą zaletą pracy jest zaproponowanie przez Doktorantkę autorskich rozwiązań w zakresie podejścia do opodatkowania osób fizycznych z uwzględnieniem wartości zawartych w Konstytucji RP, ale także mając na uwadze makroekonomiczny i mikroekonomiczny charakter badanego zjawiska.

Konkludując, w mojej opinii kompleksowość prowadzonych działań w przeprowadzonych badaniach w obszarze wybranego tematu spowodowało, że Doktorantka zrealizowała cel główny oraz udowodniła postawione na wstępie hipotezy badawcze, co zasługuje na pozytywną ocenę pracy.

## **7. Język i formalna strona rozprawy**

Od strony językowej i formalnej recenzowaną dysertację doktorską można ocenić bardzo dobrze. Pracę czyta się z pewną dozą ciekawości, napisana jest językiem zrozumiałym i lekkim. Używane zwroty są zwięzłe i nadają ciąg logiczny w czytanim fragmencie pracy. Zastosowany język nie jest językiem potocznym, a bardziej przypominającym język używany w podręcznikach akademickich, co bardzo dobrze świadczy o podejściu Doktorantki do pracy naukowej. W pracy znajduje się bardzo duża ilość starannie i przejrzyście opracowanych przez Panią mgr Magdalenę Pelikan-Krupińską rysunków oraz tabel dzięki czemu czytelnik nie ma żadnych wątpliwości, co do ich zrozumienia. Pojawia się jedynie drobna słabość w pracy dotycząca tego, że niektóre

informacje prezentowane są zarówno w formie graficznej jak i tabelarycznej co powoduje, że zwiększała się ich liczba nie wnosząc jednak nowej jakości.

## 8. Wnioski i konkluzja końcowa

Do najważniejszych walorów recenzowanej rozprawy należy zaliczyć przede wszystkim podejmowanie badań naukowych na bazie najbardziej dostępnych źródeł literaturowych oraz własnych badań ankietowych, pogłębionych wywiadów, studium przypadku, co stanowi bardzo cenny wkład do nauki w dziedzinie ekonomii i finansów. Ponadto rozprawa ma bardzo aplikacyjny charakter i wnioski z niej płynące winny być podstawą do podjęcia decyzji władz odpowiedzialnych za kształtowanie polityki podatkowej. Dodatkowo podkreślenia wymagają, w szczególności:

- bardzo duża przejrzystość pracy i uporządkowany wywód naukowy;
- solidne ramy metodologiczne, w tym właściwy i bardzo ciekawy dobór metod badawczych wraz z dokładnym ich opisem;
- rzetelne opracowanie wyników zastosowanych badań;
- implementacyjny charakter wniosków sformułowanych przez Doktorantkę;
- bardzo dobry język – praca jest łatwa w odbiorze i ciekawa;
- umiejętność formułowania samodzielnych wniosków oraz zaleceń.

Konkludując, w mojej opinii przedstawiona dysertacja doktorska Pani mgr. Magdaleny Pelikan-Krupińskiej spełnia ustawowe kryteria określone w ustawie o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki z dnia 14 marca 2003 r. (Dz. U. 2017 r., poz. 1789, z późn. zm.) w związku z ustawą z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r., poz. 1669, z późn. zm.).

Biorąc pod uwagę stopień trudności podjętego tematu, wkład w rozwój nauki w dziedzinie ekonomii oraz bardzo staranną stronę formalną recenzowanej rozprawy **wnoszę o jej wyróżnienie stosowną nagrodą.**