

dr hab. Aleksander Werner, prof. nadzw. SGH
Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
mail: awerne@sgh.waw.pl

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Jakuba Chowaniec pt. „Prawny model
szczególnego podatku od transakcji finansowych”, Warszawa 2019 (s. 488)**

Promotor – prof. dr hab. Witold Modzelewski
Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji,
Katedra Prawa Finansowego

I. Wybór tematu pracy, tezy i problemy badawcze rozprawy

1. Tak zwane podatki sektorowe nie są niczym nowym i ich wprowadzenie ma różne uzasadnienia (cel fiskalny, czy też uproszczenie opodatkowania niektórych sektorów). W ostatnich latach pojawiają się coraz to nowe rozwiązania prawne odnoszące się do poszczególnych sektorów i w tym zakresie polski system podatkowy szczególnie się wyróżnia (m.in. podatek kopalniany, węglowodorowy, tonażowy, stoczniowy, od biurowców i galerii handlowych). Opodatkowanie, które w swym przedmiocie lub podmiocie odnosi się do rynku finansowego, chociaż w naukach ekonomicznych znajduje swoje szczególne miejsce¹, to w naukach prawnych nie było przedmiotem kompleksowych badań. Podatki odnoszące się do rynku finansowego w naukach ekonomicznych mają swoją genezę związaną z tworzeniem mechanizmów antykrzysowych (por. koncepcje J.M. Keynesa, J. Tobina). Sama koncepcja wykorzystania podatku jako instrumentu antykrzysowego ma bogate doświadczenia, w tym także praktyczne, co też Autor rozprawy sam zauważył w części pierwszej swojej rozprawy. Przez podatek (opłatę) antykrzysowy rozumie się szczególne obciążenie publicznoprawnej, nakładane na przedsiębiorstwa w trakcie lub po kryzysie w celu jego dezaktywacji lub prewencji kryzysowej². W przypadku Polski też były próby wykorzystania takiego instrumentu w praktyce. Wystarczy wskazać na podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń (potocznie „popiwek”), który w czasie transformacji gospodarczej początku lat dziewięćdziesiątych był jednym z elementów walki z hiperinflacją. Przyczynkiem do badań Autora rozprawy było opodatkowanie niektórych instytucji finansowych³, a więc pojawienie się nowego podatku, który w swym zamierzeniu pełni funkcję fiskalną, ale przy jego wprowadzaniu w przestrzeni publicznej kojarzono ten podatek z jego innymi modelami mającymi na celu realizację funkcji

¹ por. podsumowanie badań pracowników Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie: P. Dec, P. Masiukiewicz, *Podatek bankowy*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2013

² por. P. Dec, P. Masiukiewicz, *Podatkowe instrumenty antykrzysowe*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, vol. XLVIII, no. 3, 232

³ ustawa z dnia 15 stycznia 2016r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (tj. Dz.U. 2017r. 1410 ze zm.)

antykryzysowych. Sama koncepcja polskiego podatku wpisana się w plany organizacji unijnych opodatkowania sektora bankowego, a także przyjmowane w niektórych państwach unijnych konkretne rozwiązania wprowadzające opodatkowanie sektorowe odnoszące się do instytucji bankowych. Stąd temat pracy jest aktualny, odnosi się do konkretnych modeli prawnych opodatkowania instytucji finansowych w Polsce i innych państwach, w tym propozycji unijnych i przyjętych rozwiązań w poszczególnych państwach Unii Europejskiej). Mając to na uwadze oceniam, że wybór tematu jest ważny nie tylko z punktu widzenia prawnego, ale też gospodarczego. Także ze względu na swoją aktualność, szczególne znaczenie dla określonego sektora gospodarki i złożoność prawną (wieloaspektowość) temat zasługuje na aprobatę.

2. W odniesieniu do stanu literatury (prawnej) oraz orzecznictwa przedmiot pracy ma charakter pionierski. Może wynika to ze stosunkowo krótkiego czasu obowiązywania polskich regulacji, czy ograniczonego kręgu podatników. Polska literatura ogranicza się do komentarzy odnoszących się do określonych przepisów ustawy. Podobnie zastrzeżenie dotyczy orzecznictwa polskich sądów i praktyki interpretacyjnej ministra właściwego do spraw finansów.
3. We Wstępie Autor stawia dwie tezy. W pierwszej wskazuje, że *„system podatkowy uprzywilejowuje podmioty sektora finansowego gospodarki względem podmiotów z innych sektorów, a biorąc pod uwagę ich wyższą rentowność oraz generowane ryzyko systemowe dla państwa, powinno się wdrożyć szczególny sektorowy podatek, dodatkowo obciążający te podmioty, w miejsce obecnie obowiązującego podatku od niektórych instytucji finansowych”*. W drugiej odnosi się do przyjętej polskiej regulacji uznając, że *„wprowadzony w Polsce w 2016 r. podatek od niektórych instytucji finansowych nie jest właściwą i pożądaną konstrukcją podatkową, która powinna obciążać podmioty sektora finansowego gospodarki w Polsce, z uwagi na liczne wady konstrukcyjne i wadliwe założenia, leżące u podstaw jego wdrożenia i należy go zastąpić inną konstrukcją, która lepiej realizuje założone cele, opartą o model podatku od działalności finansowej lub ewentualnie o model podatku od transakcji finansowych (ale jedynie w przypadku przyjęcia tego typu podatku także w innych państwach, w sposób skoordynowany lub nawet zharmonizowany)”*.
4. Tezy pomocnicze dotyczą braku międzynarodowej koordynacji we wdrażaniu podatku w poszczególnych państwach i wypracowanego międzynarodowego konsensu politycznego co do wdrożenia podatku oraz współpracy państw w celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i unikaniu podwójnego opodatkowania, a także powinności zapewnienia międzynarodowej współpracy, szczególnie w kontekście woli wdrożenia daniny w formie podatku od transakcji finansowych, tak aby uniknąć zjawiska arbitrażu podatkowego, powodującego przeniesienie inwestorów oraz miejsca przeprowadzania transakcji podatkowych do jurysdykcji dysponującej odpowiednią infrastrukturą, ale nienakładającej tego typu podatku lub nakładającej, ale w znacznie niższym wymiarze. Jako motywy rozwoju koncepcji tego Autor wskazał kryzysy finansowe, w tym ostatni kryzys *subprime* zapoczątkowany w 2007r. Autor przyjął także w tezach pomocniczych, że: (i) zmiany nie powinny ograniczać się wyłącznie tylko do nowego podatku, a powinna nastąpić szersza reforma obejmująca rozwiązania innych podatków (dochodowych i pośrednich), (ii) podatek od działalności finansowej jest rozwiązaniem lepszym od podatku od transakcji finansowych w przypadku, gdy dane państwo unilateralnie decyduje się na wdrożenie podatku sektorowego.
5. Tak postawiona teza oraz tezy pomocnicze są jasne, zrozumiałe i nie budzą zastrzeżeń merytorycznych.

6. W recenzowanej rozprawie została wykorzystana przede wszystkim dogmatyczno-prawna metoda badawcza. Autor sięga dodatkowo szeroko do komparatystyki i do metody historycznoprawnej. Zaobserwować można także w niektórych miejscach próby ekonomicznej analizy prawa, co z punktu widzenia celu pracy i postawionych tez (uprzywilejowanie sektora bankowego) należy pochwalić. Korzystanie przez Autora ze wskazanych metod badawczych było, z punktu widzenia założonego celu rozprawy, poprawne i zasadne. Zastosowano techniki badawcze: badania literaturowe, analiza i krytyka piśmiennictwa, badania dokumentów, analiza orzecznictwa, obserwacja, przy czym w dużej mierze dotyczyły one materiałów zagranicznych, z uwagi na bardzo niewielki zasób i aktualność źródeł polskojęzycznych.

II. Układ treści

1. Na pracę (poza wstępem i podsumowaniem) składa się 7 rozdziałów. Zakres poszczególnych zagadnień rozdziałów został przedstawiony dość nierównomiernie.
2. We Wstępie Autor kolejno przedstawia wprowadzenie do przedmiotu pracy i uzasadnienie dla wyboru tematu. Następnie cel, przedstawienie problemu badawczego, zagadnienia badawcze, tezy badawcze, tezy pomocnicze, założenia metodologiczne, uzasadnienie dla układu i treści pracy.
3. Rozdział pierwszy dotyczy kwestii dotyczących genezy podatku od transakcji finansowych. W nim opisano rys historyczny ekonomicznego ujęcia tego podatku, wskazując na tło historyczne i próby wdrożenia poszczególnych rozwiązań do ustawodawstwa. Ważnym wątkiem są ostatnie badania, w tym związane z inicjatywami międzynarodowymi (*vide*: raport Międzynarodowego Funduszu Walutowego z 2010r.), które w ostatnich latach były przyczynkiem do szerokiego wdrożenia zróżnicowanych koncepcji opodatkowania sektora finansowego. W rozdziale przedstawiono charakterystykę poszczególnych modeli opodatkowania, a także wskazano na potencjalne wady i zalety poszczególnych rozwiązań. Podłożem tego rozdziału były koncepcje z nauk ekonomicznych, w tym szkoły interwencjonizmu państwowego (J.M. Keynes) i teorii inwestycji (J. Tobin i inni).
4. W rozdziale drugim opisano na dość dużym poziomie ogólności wybrane konstrukcje podatków odnoszących się do sektora finansowego. Zawarto zarówno rozwiązania, które historycznie funkcjonują od dziesiątek lat, jak również wprowadzone jako odpowiedź na ostatni kryzys finansowy, postulaty Unii Europejskiej oraz Międzynarodowego Funduszu Walutowego.
5. Trzeci rozdział dotyczy unijnego projektu dyrektywy wdrażającej podatek od transakcji finansowych. Pomimo tego, że prace nad koncepcją tego podatku zostały zawieszono to jednak wskazanie konstrukcji i założeń tego podatku jest zasadne. W rozdziale zawarto także charakterystykę instytucji jednolitego funduszu restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji instytucji kredytowych.
6. Rozdział czwarty zawiera obraz szczególnej sytuacji prawnopodatkowej instytucji finansowych. Odnosi się to do opodatkowania podatkiem od towarów i usług (zwolnienie usług finansowych), specjalnego ujęcia przychodów i kosztów w podatku dochodowym od osób prawnych i w końcu zagadnień dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych. Słusznie Autor ograniczył się w tym rozdziale do kwestii istotnych z punktu widzenia opodatkowania instytucji finansowych.

7. Podatek od niektórych instytucji finansowych jest przedmiotem rozdziału piątego. W nim także znajduje się ocena skutków drożenia tego podatku do polskiego ustawodawstwa. Dodatkowo rozdział zawiera opis innych danin (parapodatków), do których uiszczania zobowiązane są instytucje finansowe (system gwarancji, fundusz wsparcia kredytobiorców, opłaty za usługi publicznych organów nadzorczych).
8. Rys historyczny wprowadzania podatku od instytucji finansowych jest przedmiotem rozważań rozdziału szóstego. Obok opisu innych planowanych koncepcji w rozdziale opisano incydentalny podatek od sprzedaży akcji, który obowiązywał w Polsce w latach 90-tych ubiegłego wieku.
9. Ostatni rozdział siódmy to podsumowanie wcześniejszych rozważań. Zawiera model postulowanego podatku dla sektora finansowego w Polsce. Odnosi się nie tylko do samego podatku sektorowego, ale szerzej obejmuje także wnioski *de lege ferenda* w odniesieniu do innych obciążeń podatkowych tego sektora (podatku od towarów i usług, dochodowego od osób prawnych, parapodatków).
10. Układ treści rozprawy doktorskiej jest, co do zasady, poprawny. Zastrzeżenia mogą dotyczyć nierównomiernego rozkładu, a przez to objętości opisu niektórych zagadnień z punktu widzenia postawionych na wstępie tez (zagadnień) badawczych. Autor nie ustrzegł się opisywania nieistotnych z punktu widzenia przedmiotu rozprawy wątków, w tym szerokiego przytaczania tekstów prawnych wraz ze skromnym ich komentarzem (zwłaszcza w rozdziale piątym i szóstym). Zasadniczo z punktu widzenia celu opracowania nie są one istotne, a przynajmniej Autor nie wykazał (nie uzasadnił dostatecznie) potrzeby odwoływania się do nich *in extenso*. Dla ogólnej oceny pracy ma to jednak znaczenie drugorzędne, tym niemniej może umiar w tym zakresie pozytywnie wpłynąłby na obszerność rozprawy.

III. Dobór źródeł

1. Autor sięgnął do aktualnej literatury dotyczącej przedmiotu rozprawy, w tym z uwagi na jej tematykę przede wszystkim do publikacji anglojęzycznych. Odwołał się też do reprezentatywnych badań dotyczących podatków sektora finansowego. Stąd dobór źródeł wykorzystanych w rozprawie podział nie budzi zastrzeżeń. Uwzględniono orzecznictwo i poglądy doktryny. Pozytywnie należy ocenić prezentację poglądów autorów z dziedziny ekonomii, gdyż ten podatek szczególnie dużo ma wspólnego z tą dziedziną nauki.
2. Wykaz źródeł nie budzi zastrzeżeń. W sposób prawidłowy określono dzień, na który praca uwzględnia judykaturę i stan poglądów doktryny (str. 19).

IV. Uwagi ogólne i szczegółowe

1. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, co jest warunkiem uznania jej za pracę doktorską spełniającą wymogi formalne i merytoryczne. Rozprawa doktorska ma nowatorski charakter i niewątpliwie dotyczy bardzo ważnych zagadnień prawnych tj. opodatkowania sektora finansowego.
2. Sama decyzja co do przedmiotu rozprawy zasługuje na aprobatę. Podstawową zaletą pracy jest obszerna prezentacja poglądów Autora w zakresie odnoszącym się do problemu badawczego, w tym wskazanie postulowanego modelu opodatkowania sektora finansowego. Ta część stanowi największą wartość pracy (s. 405-421). Autor nie boi się formułować odważnych postulatów, które jednocześnie stanowią wywód spójny i logiczny na podstawie treści ze wcześniejszych rozdziałów. Dlatego jego

rozważania stanowią wyraz opanowania umiejętności jurystycznych, przedstawiania własnych poglądów, krytycznego odniesienia się do przyjętych rozwiązań prawnych. Wnioskowanie jest w tym przypadku klarowne, wyważone i dojrzałe, nawiązuje do wcześniejszych rozdziałów.

3. Zakreślone na wstępie zadanie badawcze w ten sposób zostało skonsumowane, przyjęta struktura pozwoliła na wyciągnięcie umotywowanych wniosków. Wnioski odnoszą się do tezy postawionej na wstępie pracy. Stanowią odpowiedź na postawione przed pracą zagadnienia, które mają być zbadane w pracy.
4. Warsztat naukowy prezentowany w rozprawie nie budzi zastrzeżeń, praca nie zawiera błędów merytorycznych i stanowi o właściwym przygotowaniu. Autor ustrzegł się zasadniczo od błędów redakcyjnych, zaś błędy literowe, stylistyczne są rzadkie. Stąd można stwierdzić, że praca jest napisana, co do zasady, poprawnym, klarownym językiem prawniczym. Styl opracowania, formułowanie przypisów dolnych (przypisy są zarówno opisowe jak i informacyjne) nie budzi co do zasady zastrzeżeń.
5. Autor w tezie pracy oraz często w jej treści wychodzi z założenia, że preferencje w stosunku do sektora finansowego, w tym w szczególności bankowego (zastosowanie zwolnienia podatkowego w podatku od towarów i usług oraz pomoc państwa udzielona po kryzysie *subprime*), a także wysoka rentowność sektora finansowego jest uzasadnieniem dla wprowadzenia podatku sektorowego. To pierwsze stanowi o niesprawiedliwym obciążeniu tego sektora względem innych sektorów, a także potrzebą odzyskania pomocy państwa udzielonej temu sektorowi. Drugie zaś powinno być ewentualnie uwzględnione w celach fiskalnych.
6. W odniesieniu do preferencji podatkowych w podatku od towarów i usług Autor kilkakrotnie powołuje się na dane z oceny skutków regulacji Komisji Europejskiej w sprawie podatku od transakcji finansowych (przykładowo na stronach: 171, 397, 403, 423), gdzie określa się wysokość preferencji podatkowych z tytułu zwolnienia usług sektora finansowego na poziomie 0,15 %PKB. Warto zauważyć, że Komisja Europejska sama wskazała w aneksie nr 5 do *impact assesment* do podatku FTT, że dane te są szacunkowe i powinny być interpretowane z dużą ostrożnością. Samo zwolnienie w VAT z uwagi na konstrukcję tego podatku nie powinno być wyłącznie utożsamiane z preferencją dla formalnych podatników, a raczej preferencją dla ekonomicznie obciążonego daniną podatnika. Samo zwolnienie w VAT nie jest więc typową preferencją, ale może wpływać na ceny usług oferowanych przez formalnych podatników. Nie wchodzi szeroko w problematykę kosztów zwolnienia wskazać należy, że wskazywane dane i liczby przez Komisję Europejską były przedmiotem krytyki (por. raport prof. B. Lockwood z Warwick University oraz raport PWC z 2011r.).
7. Spostrzeżenie o niesprawiedliwym obciążeniu podatkowym sektora finansowego mogło być także zakotwiczone w teorii sprawiedliwości opodatkowania. Takie ujęcie mogłoby dać szersze uzasadnienie do tezy i, które stanowiłoby uzupełnienie w stosunku szacunkowych danych Komisji Europejskiej i założenia o obowiązku wyrównania pomocy państwa poprzez instrumenty podatkowe. Warto zauważyć, że przepisy polskiej Konstytucji nie odwołują się wprost do kwestii dotyczących aspektów materialnych sprawiedliwości opodatkowania. Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków łączy się z zasadą powszechności opodatkowania i zasadą konieczności podatku⁴. Z zasady powszechności opodatkowania wynika, że podmioty obowiązane mogą być tak dalece opodatkowane jak to przewidują ustawy podatkowe⁵ i nie może to być przedmiotem

⁴ R. Mastalski, Charakterystyka ogólna prawa podatkowego, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 358–359.

⁵ R. Mastalski, Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego, w: *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa 2001, s. 163.

negocjacji lub przetargu⁶. Z drugiej strony wskazuje się, że przepisy nie mogą naruszać istoty wolności i praw jednostki, w tym istoty prawa własności⁷. Zasady te wiąże się z zasadą równości i sprawiedliwości podatkowej⁸. Same koncepcje opodatkowania odwołują się do zasady równości opodatkowania. Koncepcja sprawiedliwości pionowej nawiązuje do idei sprawiedliwości dystrybtywnej Arystotelesa (według zasady „jednemu mniej, drugiemu więcej”)⁹. W ujęciu tak pojętej sprawiedliwości sprawiedliwym jest podatek, który uwzględnia założenia progresywności, zindywidualizowania i uwzględnienia zdolności podatkowej¹⁰. Zasada sprawiedliwości redystrybtywnej jest konkretyzowana przez następujące zasady: (i) powszechności opodatkowania (wszystkie podmioty powinny być opodatkowane bez względu na pozaekonomiczne kryteria), (ii) równości opodatkowania (podmioty znajdujące się w takich samych ekonomicznych warunkach należy traktować identycznie w odniesieniu do danego podatku, przy czym uwzględnia się zdolności płatniczą i możliwość poniesienia podatku. Zakłada się jednocześnie, że poziom opodatkowania nie powinien zagrażać ani źródłom dochodu podatnika, ani realizacji celów polityki gospodarczej¹¹. Zasada równości podatkowej oznacza, że „wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo”¹² oraz „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących”¹³. Waga interesu stojącego za różnicowaniem (w tym wypadku zwolnieniem podatkowym) musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych¹⁴. Różnicowanie podmiotów wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne¹⁵. Można zbadać zatem można szczególną rolę sektora finansowego w kontekście powyższego i dopiero po tym sfalsyfikować tezę o nieuzasadnionej preferencji podatkowej w stosunku do sektora finansowego.

8. Jeśli Autor motywuje tezę preferencyjnym potraktowaniem instytucji bankowych w postaci udzielenia znacznej pomocy państwa dla sektora bankowego można rozważyć potrzebę wyjaśnienia tego mechanizmu wsparcia. Przez to może wnioski i uzasadnienie dla wprowadzenia tego podatku byłyby inne. Samo wsparcie przy użyciu pomocy państwa miało charakter incydentalny, co nie uzasadnia wprowadzenia podatku, który w sposób ciągły oddziałuje na sytuację nim obciążonych.
9. Powyższe nie świadczy o wadach pracy, a raczej stanowi o niezwykle interesującym problemie postawionym przez Autora. Gdy pojawia się dyskusja naukowa świadczy to o wysokim poziomie merytorycznym. Samo podejście badawcze recenzenta może się różnić, co także wpływa na pozytywną ocenę pracy Autora. Stąd rozważania i refleksje recenzenta stanowią podstawę do pozytywnej oceny pracy. Wywołanie refleksji

⁶ C. Kosikowski, Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej, „PiP”, nr 10, s. 5.

⁷ R. Mastalski, Charakterystyka..., s. 359; por. także: wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK 2001, nr 8, poz. 257; wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K. 18/98, OTK 1999, nr 5, poz. 95; wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K. 27/98, OTK 1999, nr 1, poz. 1; wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 64.

⁸ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym, w: Konstytucja. Ustrój, system finansowy państw. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, TK, Warszawa 1999, s. 389.

⁹ B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, TNOiK, Toruń 2001, s. 87

¹⁰ Gomułowicz A., Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1995, z. 1, s. 59

¹¹ M. Kosek-Wojnar, Zasady podatkowe teorii i praktyce, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 91-94

¹² A. Nita, Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 16-30

¹³ Ibidem.

¹⁴ Wyrok TK z dnia 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04, OTK-A 2005, nr 2, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia.

¹⁵ L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. 3, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10.

naukowej potwierdza, że praca jest wartościowa i stanowi o dojrzałości naukowo-badawczej Autora.

Wśród uwag szczegółowych wskazać należy na nieliczne i następujące:

10. Rozdział drugi zawiera skromne odwołanie do źródeł, a nawet czasami ich brak (np. s. 152 opis instrumentów podatkowych stosowanych w Stanach Zjednoczonych AP. Sam rozdział drugi mógłby zawierać podsumowanie tabelaryczne ukazujące trendy w wykorzystywaniu instrumentów podatkowych w stosunku do sektora finansowego).
11. W pracy występują w niektórych wypadkach literówki (np. na str. 176 w drugim akapicie).
12. Na stronie 239 następuje odwołanie do dorobku naukowego bez wskazania w przypisie o jaki dorobek naukowy chodzi.
13. Na str. 323 niepoprawnie przywołano tę samą pozycję literatury.
14. Wskazane powyżej uchybienia „techniczno-stylistyczne” w żadnym stopniu nie umniejszają generalnie pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej.

VI. Konkluzja

1. Rozprawa doktorska Pana mgr Jakuba Chowaniec zatytułowana „*Prawny model szczególnego podatku od transakcji finansowych*” spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim wynikające z art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tj. Dz.U. 2017 poz. 1789 ze zm.). Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktoranta w zakresie prawa finansowego, w tym podatkowego. Poruszane w rozprawie wątki, własne opinie i komentarze, oraz poprawność analitycznego formułowania wypowiedzi wskazują na to, że Autor posiada ogólną wiedzę teoretyczną w zakresie nauk prawnych, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.
2. W związku z powyższym wnoszę o przyjęcie recenzowanej pracy jako rozprawy doktorskiej i o dopuszczenie Pana mgr Jakuba Chowaniec do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Warszawa, dnia 19 kwietnia 2019 r.

