



Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Śląski w Katowicach

## RECENZJA

Rozprawy doktorskiej Pani mgr **Klaudii Weroniki Kanieckiej**  
pt. „**Kontrola rozliczeń podatkowych: zagadnienia**  
**prawnofinansowe**”

przygotowanej na Wydziale Prawa i Administracji  
Uniwersytetu Warszawskiego  
pod kierunkiem prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Warszawa 2024 r., 221 stron maszynopisu.

W wykonaniu Uchwały Rady Naukowej Instytutu Nauk Prawno-Administracyjnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 10 grudnia 2018 roku o powierzeniu mi funkcji recenzenta w postępowaniu o nadanie stopnia naukowego doktora nauk prawnych Pani mgr Klaudii Kanieckiej, niniejszym przedstawiam opinię zawierającą odpowiedzi na dwa zasadnicze pytania:

- czy rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego;
- czy Autorka prezentuje wiedzę teoretyczną na poziomie pozwalającym na samodzielne prowadzenie pracy naukowej w dyscyplinie nauki prawne.

### **I. Uwagi ogólne.**

Recenzowana praca doktorska jest opracowaniem obejmującym 223 strony maszynopisu (wraz z wykazami literatury, orzecznictwa, źródeł prawa oraz wykazem uzasadnień do projektów ustaw i stron internetowych, a także krótkim streszczeniem w języku angielskim). W tekście zasadniczym, który liczy 206 stron Autorka przywołała 507 przypisów odsyłających do źródeł (w tym poglądów doktryny, orzeczeń i aktów prawnych) jak również komentujących i rozszerzających treści zasadnicze.

Na potrzeby niniejszej recenzji zastosowane zostały następujące kryteria i elementy oceny:

- trafność wyboru obszaru, przedmiotu badań i tematu rozprawy,
- oryginalność tez naukowych, złożoność celów badawczych, struktura rozprawy,
- przydatność praktyczna rozprawy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- skala uwag metodycznych i formalnych,
- konkluzja końcowa.

Zapewniam, że przy formułowaniu ocen stosowałam wyłącznie kryteria obiektywne, oparte na mojej najlepszej wiedzy i doświadczeniu.

## **II. Ocena pracy przedłożonej do recenzji**

Wybór tematu rozprawy doktorskiej jest cenny zarówno z teoretycznego, ale także i praktycznego punktu widzenia, ponieważ międzynarodowy charakter podmiotów i przedmiotów opodatkowania stanowi coraz częściej utrudnienie dla kontroli rozliczeń podatkowych. Postępująca transgraniczność, połączenie cyfryzacji i umiędzynarodowienia zdarzeń gospodarczych, wykonywanych usług oraz przepływu kapitału i osób (pracowników) staje się powodem powstawania wielu zagrożeń dla prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz dla ich efektywnej weryfikacji, a także zgodnego z prawem poboru podatkowych należności budżetowych. Wykorzystywanie przez Krajową Administrację Skarbową nowych technologii w gromadzeniu i analizie danych dają organom odpowiedzialnym za kontrolę rozliczeń podatkowych rozległe możliwości. Cyfryzacja i postęp technologiczny umożliwiają zautomatyzowane gromadzenie i przetwarzanie informacji na masową skalę. Proces ten jest nieuchronny i dotyczy szerokiego zakresu życia społecznego, w tym także rozliczeń podatkowych. Wykorzystanie nowych technologii w kontroli rozliczeń podatkowych może w przyszłości odegrać istotną rolę w kształtowaniu sprawnego systemu podatkowego oraz zapewnić zobowiązanym nowoczesne i przyjazne wykonywanie swoich obowiązków podatkowych, a organom efektywny pobór danin publicznych. Powstaje jednak pytanie czy nakładanie na podatników kolejnych, nowych obowiązków informacyjnych faktycznie ulepszy polski system podatkowy, biorąc pod uwagę coraz większą automatyzację i zwiększającą się liczbę danych, z których może nic nie wynikać. Także mnożenie się procedur kontroli i występowanie dualizmu procedur kontrolnych w ujęciu funkcjonalnym ze względu na pokrywanie się uprawnień kompetencyjnych organów uprawnionych do przeprowadzania kontroli podatkowej

oraz kontroli celno-skarbowej nie sprzyja rozwiązywaniu problemów praktycznych i sporów na linii kontrolowany – organ podatkowy na kanwie przeprowadzonej kontroli.

Jest rzeczą oczywistą, że proces zmian w prawie podatkowym w znacznym zakresie wykorzystuje technologie cyfrowe i aktualnie niemożliwe jest prowadzenie skutecznej i nowoczesnej kontroli przez administrację podatkową bez oparcia się na technologiach cyfrowych i systemach informatycznych. Jednakże wynikający ze zmian w prawie podatkowym wzrost obowiązków ciążących na podatnikach oraz zwiększenie uprawnień aparatu fiskalnego niesie ze sobą wiele potencjalnie negatywnych następstw. Rozwiązania efektywne fiskalnie wiążą się najczęściej z głęboką ingerencją w prawa podatnika. Nakładanie na podatników kolejnych obowiązków informacyjnych powoduje zmianę ról w zakresie realizacji funkcji fiskalnej i jej kontroli, ponieważ obowiązki zbierania i przygotowywania informacji zostały przeniesione z organów podatkowych na podatników. Pociąga to za sobą zwiększenie kosztów i odpowiedzialności za jakość przekazywanych danych, co utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej, zwłaszcza przedsiębiorcom z sektora małych i średnich podmiotów. Zgodzić należy się z Autorką dysertacji, że w polskim ustawodawstwie prawa podatkowego proceduralnego rozpoczął się proces zanikania kontroli następczych rozliczeń podatkowych na rzecz rozwoju kontroli transakcji gospodarczych oraz kontroli bieżących w zakresie poszczególnych elementów rozliczenia podatkowego. I chociaż organy podatkowe dysponują instytucją kontroli *sensu largo* rozliczenia podatkowego, jednak nie zachowała się w obecnym stanie prawnym formuła kontroli *sensu largo* rozliczenia podatkowego obejmująca w całości jego zakres, tj. wszystkie jego elementy poczynając od ujawnienia obowiązku podatkowego, przez ujawnienie zobowiązania podatkowego oraz pobór podatku w ujęciu pierwotnym. Wraz ze wzrostem znaczenia nowych instrumentów, takich jak JPK, MDR czy STIR, a w przyszłości Krajowy System e-Faktur (KSeF), co do zasady – choć nierównomiernie i z okresowymi tendencjami przeciwnymi – maleje liczba tradycyjnych kontroli podatkowych. Nie powinno to dziwić, gdyż w dużej mierze celem kontroli podatkowej było zebranie informacji gromadzonych obecnie drogą elektroniczną (z zastrzeżeniem, że kontrola celno-skarbowa pełni inne funkcje i umyka powyższej prawidłowości).

Trudno jednak na tym etapie jeszcze ocenić, czy efektywna wymiana informacji pozyskanych poprzez szersze wykorzystanie systemów informatycznych doprowadzi

do zmniejszenia liczby kontroli na rzecz kontroli skuteczniejszych, przeprowadzanych na podstawie uprzednio dokonanej analizy ryzyka, pozwalającej określić gdzie występują największe nieprawidłowości. Powstaje zatem pytanie czy funkcjonowanie KAS faktycznie pozwoli na uniknięcie podejmowania działań uciążliwych dla podatników i przedsiębiorców. Jest ono o tyle zasadne, że przy znacznej ingerencji organów w działalność podatników i rozszerzaniu obowiązków sprawozdawczych, nowelizacje przepisów podatkowych nie przewidują w zasadzie żadnych nowych, istotnych instrumentów ochrony interesów podatników.

Poruszane w pracy zagadnienia są niezwykle istotne i aktualne, zwłaszcza ze względu na to, że kształt, formy i zasady przeprowadzania kontroli rozliczeń podatkowych oraz funkcjonowania organów podatkowych mają znaczenie nie tylko dla całego systemu budżetowego państwa poprzez zapewnienie mu wpływów, ale także dla ochrony interesów podatników, których podatki obciążają. Ważne w tym kontekście są relacje organów z podatnikami, które – przynajmniej w naszym kraju – nie należą do partnerskich. Zbudowaniu prawidłowych relacji nie sprzyja również brak stabilizacji w prawie podatkowym. To powoduje, że podatnik traci zaufanie do państwa i prawa i narasta w nim opór podatkowy, natomiast praktyka dowodzi, że polski podatnik mimo ustawowych gwarancji często nie znajduje ochrony swoich praw w toku czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego, a jego interesy zostają naruszone w przedłużających się postępowaniach, na dodatek zakończonych dla niego niekorzystnymi rozstrzygnięciami, czasami nawet niezgodnymi z prawem.

Recenzowana praca w wielu aspektach jest dziełem bardzo interesującym. Temat, forma, treść i zakres rozważanej problematyki, a także przyjęta metodologia i sformułowane wnioski zasługują na pozytywną ocenę. Autorka przedstawiła pracę oryginalną pod względem koncepcji merytorycznej. Zgodzić należy się z Doktorantką, że w efekcie przenoszenia się aktywności ludzkiej i działalności gospodarczej do przestrzeni wirtualnej oraz wzrostu mobilności transgranicznej osób i kapitału rozpoczął się proces, w którym znane dotychczas formy zjawiskowe kontroli rozliczeń podatkowych opierające się na kontroli następczej, dokonywanej w siedzibie kontrolowanego o częściowym i nierzadko wyrywkowym charakterze, zostają wypierane przez nowsze instytucje nadzoru i monitoringu wykonywanego permanentnie, opierające się na pracy algorytmów analizujących otrzymane dane. Podzielić należy wątpliwości pani mgr Klaudii Kanięckiej czy nakładanie na podatników kolejnych obowiązków informacyjnych zapewni właściwe i skuteczne

udoskonalenie systemu podatkowego, czy są one zgodne z prawem i czy wykorzystanie automatyzacji i najnowocześniejszych narzędzi informatycznych faktycznie zminimalizuje uciążliwość dla podatników.

Przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska posiada walor nie tylko naukowy, ale również praktyczny i jest udaną próbą przedstawienia nowych, wcześniej nie tylko nieznanymi, ale nawet nieistniejących problemów pojawiających się w praktyce, związanych z kontrolą rozliczeń podatkowych. Na tle przeprowadzonych rozważań można zadać pytanie czy ewolucja kontroli rozliczeń podatkowych w polskich przepisach prawa podatkowego i wprowadzanie narzędzi typowania do kontroli celowanych oraz narzędzi nadzoru stałego i tworzenie narzędzi umożliwiających prowadzenie kontroli wykonywanej w czasie rzeczywistym lub maksymalnie zbliżonym do rzeczywistego nie zmierza w kierunku weryfikacji nie tylko poszczególnych elementów rozliczenia podatkowego, ale przekształca się w kontrolę, która stanowi zarządzanie transakcjami gospodarczymi i zaczyna stanowić *de facto* wykonywanie władztwa gospodarczego, a nie fiskalnego. Podzielić należy pogląd, że nowe rozwiązania opierają się jednak zbyt często na niezbadanych dostatecznie narzędziach nowych technologii, które stanowią zagrożenie dla rzetelności przeprowadzanych procesów kontrolnych oraz ochrony praw i wolności takich jak prawo do prywatności.

Te wszystkie argumenty świadczą o trafności wyboru tematu rozprawy.

2. Zasadniczym założeniem Autorki recenzowanej pracy było podjęcie próby odpowiedzi na pytanie czym jest kontrola rozliczeń podatkowych oraz czy wszystkie sukcesywnie dodawane do polskiego systemu prawnego nowe instytucje, które rzekomo służą kontroli rozliczeń podatkowych faktycznie spełniają tę rolę? Ponadto Doktorantka na tle przeprowadzonej analizy obowiązujących regulacji prawnych postanowiła dokonać prognozy ewolucji kształtu kontroli rozliczeń podatkowych w szerokim rozumieniu na tle rozwoju technologicznego.

Przeprowadzona pogłębiona analiza miała na celu ustalenie jaka jest jakość wprowadzanych zmian, jakie są ich konsekwencje oraz skuteczność w realizacji stawianych celów i jakie są reakcje adresatów norm prawnych. Doktorantka uznała, że w ramach analizy warto zbadać czy i w jakim zakresie rozwój narzędzi z zakresu analizy bazy danych i informatyzacji posiada bezpośredni wpływ na zwiększenie monitoringu podatników oraz stanowi grunt na powstawanie nowych, nieznanymi wcześniej ustawodawcy w zakresie podatków, instytucji kontrolnych, które to nie zostały

dotychczas dostatecznie zbadane pod kątem tego, czy stanowią faktycznie narzędzia kontroli rozliczeń podatkowych.

Natomiast podstawowy problem badawczy pracy sprowadza się do oceny jakości zmian w polskim systemie prawa podatkowego w obszarze nowych technologii, cyfryzacji i informatyzacji oraz przeprowadzenia analizy jak kształt rozliczenia podatkowego, liczba i charakter podatników, a także okoliczności, w jakich dochodzi do opodatkowania, takie jak transgraniczność czy opodatkowanie sprzedaży usług i towarów o charakterze niematerialnym, wpływają na to, iż niektóre dawniej efektywne instytucje kontroli rozliczeń podatkowych tracą dziś na znaczeniu i czy słusznie są zastępowane nowymi instytucjami prawnofinansowymi o zupełnie innym charakterze.

W tym kontekście Autorka zauważyła, że rozwój technologiczny wpływa na konieczność przemodelowania podejścia do kontroli rozliczeń podatkowych, które nie może funkcjonować na dotychczasowych zasadach, bo staje się nieefektywne. Natomiast zmiany w sposobie wykonywania kontroli nad realizacją zobowiązań podatkowych wynikają zarówno z zagrożeń, jak i z szans oraz nowych możliwości, jakie niosą za sobą informatyzacja i nowe metody gromadzenia oraz analizy danych. Pojawiające się nowe instytucje prawnofinansowe potwierdzają – zdaniem Doktorantki – zbliżający się nieuchronnie koniec pewnej ery w funkcjonowaniu kontroli rozliczeń podatkowych, a etap przełomu, który jest bez precedensu w historii kontroli rozliczeń podatkowych, jest optymalnym momentem dla skonstruowania teoretycznoprawnych koncepcji, które umożliwią osiągnięcie celów stawianych przed administracją podatkową. Podjęcie problemu oceny jakości zmian oraz ujęcie jej z takiej perspektywy powinno – w ocenie Doktorantki – pozwolić na opracowanie koncepcji właściwego kierunku tych zmian, ale także na zbadanie jaką rolę w procesie kontroli i weryfikacji danych przez organy podatkowe odgrywa technologia i na tej podstawie zaproponować rozwiązania niwelujące zaobserwowane negatywne skutki. W tym kontekście Autorka sformułowała sześć hipotez badawczych, które miały jej umożliwić ustalenie czy kontrola rozliczeń podatkowych była i jest właściwa oraz skuteczna i czy nowe instrumenty udoskonaliły system podatkowy i jak ostatecznie powinny one wyglądać, by stanowiły rzetelne źródło informacji dla administracji podatkowej i nie zwiększały nadmiernie obowiązków podatników.

Dążenie do maksymalnej precyzji w osiągnięciu zamierzonego celu oraz teoretycznoprawny charakter pracy spowodowały, że Autorka posłużyła się zasadniczo

w prowadzonych badaniach metodą dogmatycznoprawną, a na potrzeby badania konfrontacji treści obowiązującego prawa z praktyką jego stosowania uzupełniająco także historyczno-dogmatyczną i formalno-dogmatyczną. Korzystając ze wskazanych metod Doktorantka starała się wskazać na rozwiązania już niecelowe, nieprzystające do założeń czy oczekiwań formułowanych wobec nowych obowiązków kontrolowanych i kontrolujących. Bez wątpienia zastosowana metodologia pozwoliła w interesującej formie ująć dysertację w taki sposób, że istnieje związek pomiędzy treścią Wprowadzenia, tematyką pięciu rozdziałów oraz zakończeniem zawartym w Podsumowaniu zawierającym wynik weryfikacji hipotezy badawczej i postulaty *de lege ferenda*. Wnioski Autorki stanowią logiczne następstwo problematyki omawianej w kolejnych rozdziałach, nie są sformułowane powierzchownie, są dobrze uzasadnione i nie są oderwane od treści przeprowadzonej analizy.

3. Treść pracy odpowiada w pełni jej tytułowi, który sformułowany został w sposób zwarty i komunikatywny. Tym samym tytuł należycie oddaje najistotniejsze elementy tej treści. Nie budzi zastrzeżeń pod względem metodologicznym struktura rozprawy złożonej z pięciu rozdziałów oraz wniosków końcowych, poprzedzonych wprowadzeniem. Kolejność rozdziałów w recenzowanej dysertacji nie budzi wątpliwości, ponieważ stanowią one logiczny ciąg zdarzeń, a stopień ogólności zjawisk i odpowiadających im pojęć wyznaczyły układ pracy. Dobrym rozwiązaniem konstrukcyjnym, którego zabrakło w pracy, byłoby zamieszczenie na końcu każdego rozdziału krótkiego podsumowania, które pozwoliłoby Doktorantce na zachowanie logicznej struktury wywodu, a także dało możliwość odwoływania się i bazowania w dalszych częściach pracy na wcześniejszych rozważaniach.

Rozdział pierwszy jest wprowadzeniem do właściwych rozważań. Trudno bowiem analizować aktualny stan polskich regulacji prawnych bez ustalenia zakresu pojęciowego, w ramach którego i w oparciu o który prowadzone są dalsze wywody, wraz z niezbędnymi odniesieniami teoretycznymi. Doktorantka rozpoczęła rozważania od teoretycznego ujęcia pojęcia kontroli w ujęciu historycznym, by umożliwić udzielenie odpowiedzi na pytanie: czym jest kontrola rozliczeń podatkowych i kiedy można o niej mówić w kontekście konkretnych instytucji prawnofinansowych. Rezultatem rozważań w tym zakresie było zdefiniowanie pojęcia „kontroli”, co stanowiło podstawę do zdefiniowania pojęcia „kontroli rozliczeń podatkowych”. Autorka dokonała rozdzielenia pojęć kontroli *sensu largo* i kontroli *sensu stricto*. Jako główne kryteria

wskazujące na charakter kontroli w ujęciu wąskim zostały wybrane między innymi kryterium czasu, okresu i miejsca. Rozdział ten razem z rozdziałem drugim stanowią podstawę dla skonstruowania w dalszej części pracy definicji kontroli rozliczeń podatkowych.

Zasadnicze znaczenie, z punktu widzenia tytułu rozprawy, mają rozważania zawarte w rozdziałach drugim, trzecim i czwartym, w których Autorka szczegółowo omówiła pojęcie rozliczenia podatkowego, jego kontrolę oraz dokonała analizy narzędzi kontroli rozliczeń podatkowych w polskim systemie podatkowym. I tak w rozdziale drugim zawarte zostały uwagi dotyczące definicji pojęcia rozliczenia podatkowego, jego fenomenologii oraz pojęć z nim powiązanych, które wpływają na jego kształt. W rozdziale tym Autorka dokonała analizy wpływu sposobu powstania zobowiązania podatkowego na formę rozliczenia podatkowego oraz starała się wykazać, jak kształt rozliczenia podatkowego wynikający ze sposobu powstania zobowiązania podatkowego oraz konstrukcji podatku przekłada się na potrzeby w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych. Z kolei w rozdziale trzecim zatytułowanym „Kontrola rozliczeń podatkowych”, obejmującym tylko 3,5 strony Autorka ponownie dokonała zdefiniowania pojęcia kontroli rozliczeń podatkowych i przeprowadziła analizę wpływu formy rozliczenia podatkowego na potrzeby w zakresie dokonywania kontroli prawidłowości wykonania tegoż rozliczenia. W mojej ocenie rozdział ten jest zupełnie zbędny, tym bardziej, że jego tytuł pokrywa się z tytułem dysertacji.

Natomiast najbardziej obszerny rozdział – czwarty – zawiera analizę potencjalnych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych, a rozważania koncentrują się przede wszystkim na prawnych instytucjach wynikających zarówno bezpośrednio z prawa krajowego, jak i prawa UE. Zdaniem Autorki analiza tych instytucji, których byt oraz działanie praktyczne oparte są na obowiązującym prawie, pozwoliła na zbadanie stanu jurydycznego ujmowania poszczególnych instytucji prawnofinansowych kontroli rozliczeń podatkowych. Ostatni rozdział merytoryczny – piąty – poświęcony został prognozie ewolucji rozliczeń podatkowych. Doktorantka powołując się na założenia sformułowane przez OECD wskazuje, że administracje podatkowe powinny skoncentrować się na udzielaniu podatnikom wsparcia oraz asystowaniu im przy wykonywanych przez nich rozliczeniach podatkowych. W oparciu o raport OECD podkreśla jak wielkie możliwości dla rozwoju krajowych systemów podatkowych wnosi technologia Big Data wraz z analityką danych. Zachęca to administracje podatkowe do wdrożenia technologii cyfrowych przy kontroli rozliczeń



podatkowych, wskazując na potrzebę tworzenia rozwiązań zachęcających do wypełniania informacyjnych elementów rozliczenia podatkowego automatycznie i przy okazji wykonywania innych elementów rozliczenia podatkowego np. gromadzenia danych poprzez prowadzenie rachunkowości i zbieranie dowodów oraz poprzez użycia takich systemów, których podatnik używa do innych celów niż podatkowe np. systemów bankowych.

Podzielić należy pogląd Doktorantki, że kwestią niesporną jest nieuchronność i konieczność rozwoju cyfrowego. Zawarta w podsumowaniu pracy konkluzja wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych badań i analiz omawianych w kolejnych rozdziałach dysertacji przesądziły o pozytywnej weryfikacji postawionej na wstępie zasadniczej tezy rozprawy, która sprowadza się do stwierdzenia, że w polskim systemie prawa podatkowego istnieje więcej instytucji służących do kontroli rozliczeń podatkowych niż instytucje prawne, które faktycznie w swej nazwie zawierają słowo „kontrola” lub „sprawdzanie” oraz że organy podatkowe posiadają kompetencje do kontroli materii wykraczającej znacznie poza granice pojęcia „rozliczenie podatkowe”. Przeprowadzona analiza wykazała, że istnieją dwa podstawowe rozumienia tego pojęcia. Pierwszą z nich jest kontrola rozumiana w ujęciu funkcjonalnym jako procedura porównawcza nakierowana na wykrycie ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym oraz kontrola *sensu largo* rozumiana jako władztwo, panowanie i zarządzanie obszarem rozliczeń podatkowych. Kontrola w ujęciu funkcjonalnym stanowi więc narzędzie dla kontroli *sensu largo*. Jednocześnie jednak narzędzie kontroli *sensu stricto* w swoim klasycznym ujęciu jawi się jako skostniałe, przestarzałe i mało skuteczne w swojej roli wspomagającej kontrolę *sensu largo* w obliczu rozwijającej się gospodarki cyfrowej. Zgodzić należy się z Doktorantką, że narzędzia kontroli funkcjonalnej oraz nadzór jedynie iluzorycznie wpływają na optymalną wysokość budżetu państwa. Jeśli prawo materialne nie będzie miało akceptacji społecznej, a poczucie obowiązku co do płatności danin publicznych rezydenta podatkowego nie będzie wystarczająco silne, wszelkie zmiany i narzędzia kontroli nad rozliczeniami podatkowymi będą przynosiły jedynie iluzoryczne wpływy do budżetu państwa, ze względu na wysokie koszty jakie generuje ich utrzymywanie i używanie oraz ze względu na usilne próby zmiany rezydencji podatkowej podatników.

Przeprowadzone analizy pozwoliły Autorce na stwierdzenie, że zmiany zachodzące w polskim systemie prawa podatkowego wymagają przebudowy, a wykorzystanie narzędzi informatycznych przez administrację podatkową powinno

zapewnić właściwe wykorzystanie zebranych informacji bez naruszenia praw podstawowych i wolności podatnika.

4. Poza generalną zgodnością z wymogami ustawowymi, recenzowana rozprawa posiada kilka zalet. Na podkreślenie zasługuje zwłaszcza dobra znajomość tematu podjętego przez Panią mgr Klaudię Kaniecką jako przedmiotu rozważań. Stąd też prezentowane wątki i myśli formułowane są w sposób zrozumiały, chociaż można mieć zastrzeżenia do niektórych sformułowań i niezręczności językowych (np. „wielką doniosłością” s. 11; „dochody wywindowały” s. 14; „dochodzi do przepychanek” s. 51; „na pierwszy rzut oka” s. 193). Sposób prowadzenia rozważań nie budzi zastrzeżeń, wywody są dojrzałe, a poglądy i oceny wyważone i rozsądne. Należy uznać, że cele rozprawy określone we wstępie zostały zrealizowane, a przyjęte metody badawcze oraz właściwie dobrane źródła umożliwiły wyciągnięcie prawidłowych wniosków oraz ukazanie problemu i jego konsekwencji. Przedmiot i układ zagadnień prezentowanych oraz analizowanych w poszczególnych rozdziałach jest logiczny i spójny, a treści merytoryczne będące wynikiem studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych i orzecznictwa, jak również dywagacje odzwierciedlające poglądy Doktorantki, nie budzą zastrzeżeń, choć inspirują do polemicznych refleksji. Opracowanie naukowe wszak powinno skłaniać do dyskusji i polemik, a dla Autorki stanowić inspirację do dalszych dociekań i badań.

Praca jest dobrze udokumentowana poglądami doktryny (wykorzystano 116 „wybranych” (?) pozycji literatury przedmiotu), umiejętnie dobranymi wyrokami sądów oraz Trybunałów (powołano 5 wyroków Trybunału Konstytucyjnego oraz 41 NSA i WSA), a także aktami prawnymi (krajowymi i unijnymi). Autorka korzystała również z raportów i dokumentów oraz uzasadnień projektów ustaw. Na uznanie zasługuje trud zebrania i umiejętnego wykorzystania źródeł, co dowodzi nie tylko dużego nakładu pracy ze strony Pani mgr Klaudii Kanieckiej, ale również dobrej znajomości podjętego tematu oraz sumienności w jego rozwiązaniu. Oceniana dysertacja jest pracą dojrzałą, poprawną warsztatowo, oraz wartościową merytorycznie.

5. Ogólne zadowolenie z lektury recenzowanej rozprawy nie zwalnia jednak recenzenta od obowiązku zadawania pytań i podniesienia kwestii, które w przedstawionym ujęciu wydają się być dyskusyjne, albo nie całkiem jasne. Mając

zatem na uwadze przedstawione w pracy pozytywne i negatywne aspekty cyfryzacji i wprowadzania nowych technologii do kontroli rozliczeń podatkowych chciałabym poznać stanowisko Doktorantki w czym upatruje zagrożeń dla ochrony praw podatnika? Mam również wątpliwość co do zasadności tezy, że pojęcie „obowiązku podatkowego” należy zastąpić pojęciem „obowiązku wymiarowego”.

Przykrym obowiązkiem recenzenta jest wskazywanie pewnych uchybień, często zaraz po omówieniu najlepszych fragmentów rozprawy; ich celem jest jednak dążenie do eliminacji błędów w przyszłej pracy naukowej oraz do utrwalenia w świadomości Autorki, że praca ta wymaga stałego śledzenia zmian i podwyższania kwalifikacji zawodowych. W pracy zdarzają się niewielkie uchybienia redakcyjno-językowe i interpunkcyjne, razi jednak nadmierne używanie wielkich liter, podczas gdy nie mamy do czynienia z nazwami własnymi. Ponadto oznaczenia przypisów (odnośniki) często znajdują się w niewłaściwych miejscach (zamiast na końcu zdania przed kropką, to po kropce). Błędy te są jednak marginalne i nie wpływają na generalnie pozytywną ocenę rozprawy.

6. Uważam, że przedłożona przez Panią mgr Klaudię Kaniecką rozprawa, a zwłaszcza jej konstrukcja i sposób prezentacji, a także wykorzystanie zebranego materiału źródłowego oraz zastosowana metoda krytycznej analizy problemu połączona z logicznym wnioskowaniem, pozwala stwierdzić, że zakładane przez Doktorantkę cele badawcze zostały osiągnięte. Autorka udowodniła, iż posiada szeroką wiedzę teoretyczną w reprezentowanej dyscyplinie (prawo) oraz własny warsztat badawczy umożliwiający kompleksowe i skuteczne badanie złożonych problemów. Zagadnienia przedstawiono w sposób przejrzysty, z zachowaną logiką kolejnych wywodów i poprawną argumentacją. Recenzowana praca została przygotowana sumiennie pod względem edytorskim.

### **III. Konkluzja.**

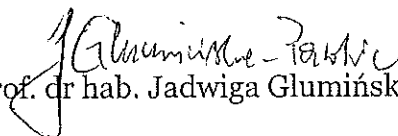
Recenzowana rozprawa Pani mgr Klaudii Kanieckiej skonstruowana jest poprawnie, a wybór problematyki badawczej, tak ważnej i aktualnej, należy ocenić wysoko, tak z teoriopoznawczego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Uważam, że zarówno ogólna koncepcja pracy, przyjęty sposób argumentowania i ocen, jak też rozważania i analizy szczegółowe rozwijane w kolejnych rozdziałach zasługują na

uznanie. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, a wnioski zawarte w podsumowaniu wynikają z jej treści i przeprowadzonych analiz, zaś oceny formułowane przez Autorkę zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez Doktorantkę. Pani mgr Klaudia Kaniecka wykazała się dobrą wiedzą teoretyczną w dyscyplinie nauk prawnych oraz sformułowała ważny problem naukowy, który następnie rozwiązała w oryginalny sposób. Zarówno dobór tematu, konstrukcja pracy, przeprowadzone badania, a także poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy, bez wątpienia czynią zadość wymogom, które zostały określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.) przy uwzględnieniu przepisów wprowadzających w życie ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Uwzględniając powyższe, rekomenduję Wysokiej Radzie Naukowej Dyscypliny Nauki Prawne Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego przyjęcie niniejszej rozprawy oraz dopuszczenie jej Autorki do publicznej obrony i do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych po spełnieniu przez Autorkę innych wymogów określonych prawem.

Katowice, listopada 2024 roku

  
prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic