

Lublin, 2019.01.28

Dr hab. Jolanta Szołno-Koguc, prof. UMCS  
Katedra Finansów Publicznych  
Wydział Ekonomiczny UMCS w Lublinie

## Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Joanny Węgrzyn  
pt. „*Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata*” (Wrocław 2018, ss. 327),  
przygotowanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Konrada Raczkowskiego  
oraz promotora pomocniczego dr. Tomasza Kopyściańskiego

### 1. Podstawa prawna i kryteria oceny

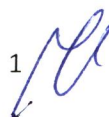
Podstawę dla sporządzenia niniejszej recenzji stanowiło pismo dr. Radosława Kamińskiego – Dziekana Wydziału Finansów i Zarządzania Wyższej Szkoły Bankowej we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2018 r.

Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska pani mgr Joanny Węgrzyn pt. „*Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata*”, napisana pod kierunkiem prof. dr. hab. Konrada Raczkowskiego oraz dr. Tomasza Kopyściańskiego.

Zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 13.1 Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1789) *rozprawa doktorska przygotowana pod opieką promotora powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.*

Uwzględniając powyższe, na potrzeby oceny rozprawy doktorskiej pani mgr Joanny Węgrzyn wykorzystane zostały następujące kryteria:

- trafność wyboru obszaru badań i tematu rozprawy,

1 

- złożoność celów badawczych, oryginalność założeń naukowych,
- struktura i treść merytoryczna pracy,
- stopień realizacji założeń badawczych,
- ocena strony formalnej,
- konkluzja końcowa.

## I. Trafność wyboru obszaru badań i tematu rozprawy

Problematyka roli i znaczenia współczesnych systemów podatkowych od dawna stanowi jeden z zasadniczych obszarów zainteresowań badawczych nauk społecznych: ekonomii, finansów, prawa, nauk o administracji, a nawet socjologii i psychologii. Uwaga skupiana zazwyczaj jest wokół poszukiwania rozwiązań modelowych, zwłaszcza w aspekcie realizacji przypisywanych podatkom i systemom podatkowym celów i zadań tak o charakterze fiskalnym, jak i pozafiskalnym. Zmieniające się uwarunkowania gospodarcze, społeczne i polityczne, czynią wciąż aktualnym dyskurs naukowy, czy i w jakim zakresie system podatkowy pełni odrębne funkcje, czy raczej jego funkcjonowanie stanowi synergię znaczenia poszczególnych instrumentów podatkowych, ich odpowiedniego wykorzystania w polityce fiskalnej. Czy można tak ukształtować system podatkowy, aby uzyskać efekt wzmacniający osiągnięcie określonych celów gospodarczych i społecznych? W jaki sposób poszczególne podatki i szerzej system podatkowy mogą prowadzić do realizacji celów pozafiskalnych, w szczególności pro wzrostowej i prorozwojowej stymulacji? W recenzowanej dysertacji podjęta została próba wykazania znaczenia systemu podatkowego dla wzrostu i rozwoju gospodarczego dziewięciu państw o najwyższym poziomie innowacyjności. Analiza uwzględnia porównanie elementów konstrukcyjnych systemów podatkowych, ocenę adekwatności rozwiązań dla celów wzrostu gospodarczego (w nawiązaniu do siedmiu zmiennych), oraz akceptowalności ciężarów podatkowych przez podatników. Poprzez swój zakres praca bardzo dobrze wpisuje się we wskazany nurt poszukiwań racjonalnych systemów podatkowych, wypełniając istniejącą lukę w przedmiocie badań nad rozwiązaniami służącymi wzrostowi gospodarek innowacyjnych.

Temat został sformułowany w sposób interesujący, oddając zasadnicze zogniskowanie rozprawy: porównanie (komparatystyka) pod względem aspektów ekonomicznych (komparatystyka ekonomiczna) systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw (a właściwie gospodarek) świata.

## II. Złożoność celów badawczych, oryginalność tez naukowych

Główny cel badawczy dysertacji został sformułowany we *Wstępie* (s. 10 rozprawy) i jest nim „porównanie ekonomiczne systemów podatkowych państw, których wzrost gospodarczy na podstawie syntetycznych mierników oraz międzynarodowych rankingów innowacyjności Globalnego



2

*Indeksu Innowacyjności i Globalnego Indeksu Konkurencyjności został uznany za najbardziej innowacyjny na świecie w latach 2010-2016*". Zdaniem Autorki, „zrealizowanie powyższego celu umożliwi określenie determinantów systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata w kontekście ich wpływu na innowacyjny wzrost i rozwój gospodarczy". W ten sposób, w mojej opinii, Doktorantka sformułowała dwa równorzędne, choć silnie powiązane ze sobą cele zasadnicze dysertacji: jeden, koncentrujący się na analizie porównawczej istniejących wybranych systemów podatkowych, drugi, pozwalający zestawić determinanty badanych systemów podatkowych określające wpływ na innowacyjny wzrost i rozwój gospodarczy.

Z głównego zogniskowania badawczego dodatkowo wyprowadzone zostały przez Doktorantkę cztery **cele szczegółowe**, obejmujące:

- 1.) *omówienie ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego w ujęciu historycznym,*
- 2.) *przedstawienie elementów systemu podatkowego determinujących innowacyjny rozwój gospodarczy państwa,*
- 3.) *przedstawienie najważniejszych cech, zasad i elementów funkcjonujących modeli systemów podatkowych w państwach uważanych za najbardziej innowacyjne,*
- 4.) *określenie zależności pomiędzy rozwiązaniami systemów podatkowych wybranych najbardziej innowacyjnych państw świata a wzrostem i rozwojem gospodarczym.*

W nawiązaniu do ww. zamierzeń badawczych, w rozprawie sformułowane zostały w formie pytań **problemy badawcze: główny** (*w jakim stopniu systemy podatkowe determinują gospodarki narodowe najbardziej innowacyjnych państw świata?*) oraz **szczegółowe** (1- *jaki jest stan rozwoju myśli ekonomicznej w kontekście ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego?*, 2- *które elementy systemu podatkowego wpływają pośrednio i bezpośrednio na innowacyjny rozwój ekonomiczny?*, 3- *jaka jest charakterystyka modeli systemów podatkowych gospodarek wspierających innowacyjny wzrost i rozwój gospodarki narodowej?*, 4- *które systemy podatkowe wspierające innowacyjność są równocześnie zdolne do trwałego zapewnienia i rozwoju gospodarczego państwa?*). Choć same sformułowanie celów i problemów badawczych dysertacji nie budzi większych zastrzeżeń, to lektura pracy pozostawia, w mojej opinii, niedosyt co do należytego podjęcia zdefiniowanych zagadnień i wystarczająco satysfakcjonującej realizacji.

Na potrzeby rozprawy Doktorantka przyjęła **tezy badawcze**: główną oraz cztery robocze, zaznaczając przy tym, iż mają charakter wstępny (s. 12-13 dysertacji, Autorka nie wyjaśnia przy tym, na czym ten wstępny charakter polega). Na s. 15 znalazło się nawiązanie do hipotez, których jednakże szerzej w pracy nigdzie nie przedstawiono. Warto zauważyć, iż wykorzystane podejście badawcze raczej jest charakterystyczne dla nauk prawnych: przyjmuje się określoną tezę/tezy badawcze, które

następnie są poddawane w toku rozważań doktrynalnych i legislacyjnych stopniowej weryfikacji, a zatem pozytywnemu sprawdzeniu. Tezy bowiem wyrażają twierdzenia prawdziwe, nie wymagają dowodzenia, a jedynie usystematyzowanego, opartego na argumentacji potwierdzenia. Tezy mogą i zazwyczaj stanowią rezultat postępowania badawczego, przeprowadzonego w oparciu o zweryfikowane hipotezy. W mojej opinii mogą stanowić podstawę sformułowania kolejnych zamierzeń badawczych. Rozprawa naukowa w obszarze nauk ekonomicznych, zwłaszcza uwzględniających analizy empiryczne, wymaga przyjęcia hipotez, poddawanych w toku rozważań i badań stopniowemu sprawdzaniu pozytywnemu lub negatywnemu. Hipoteza może zostać bowiem potwierdzona lub nie w rezultacie postępowania badawczego.

Sformułowane przez Doktorantkę wstępne tezy mają mało dysertacyjny charakter, ze względu na swoją ogólność i niefalsyfikowalność. **Teza główna** (*Stymulacyjna i elastyczna rola opodatkowania poprzez wspieranie określonych dziedzin życia gospodarczego pozwala w sposób bezpośredni i pośredni wpływać na innowacyjność przedsiębiorstw i gospodarki narodowe państw*) ma, w mojej opinii, intuicyjny charakter. Nie stanowi ani powszechnie uznanego twierdzenia, ani nie wynika z doktryny podatkowej. Tezy tej nie potwierdzają argumenty prezentowane w dysertacji, zarówno w jej części teoretycznej, jak i empirycznej. Ponadto niezręczne językowo jest samo sformułowanie wskazujące, iż określona rola poprzez coś pozwala na coś wpływać.

Bardziej inspirująca badawczo wydaje się **teza robocza T1** - *Ekonomiczna teoria opodatkowania pomimo znacznych i długoletnich dokonań zawiera wciąż luki informacyjno-analityczne, odnosząc często badania ex post danej gospodarki na gospodarki państw będących na innym etapie rozwoju –* choć pierwsza część zdania zawiera w gruncie rzeczy uzasadnienie podjęcia wysiłków dysertacyjnych, w kolejnej znalazło się interesujące twierdzenie dotyczące odnoszenia koncepcji teoretycznych wypracowanych na podstawie badań określonej rzeczywistości gospodarczej, na inne systemy działające w odmiennych warunkach i etapach rozwoju. To, w moim odczuciu, jedno z kluczowych zagadnień i problemów, na jakie napotykają badania nie tylko dotyczące systemów podatkowych, ale w ogóle gospodarek: czy i w jakim zakresie wnioski płynące z badań na bazie ogólnych statystyk, jak i na podstawie wybranych przykładów państw, można odnieść do innych gospodarek, funkcjonujących w innej przestrzeni i czasie. W przypadku sformułowania T1 także pojawia się niezręczność językowa: jeśli „odnosząc” to „do czegoś” (a jest „na gospodarki”), chyba, że Autorka miała na myśli przenoszenie (wtedy oczywiście „na”).

Co do **tezy roboczej T2** – *System podatkowy jako całość powinien aktywizować działania podmiotów gospodarczych kreujących innowacyjność państwa, a nie ingerować w wybory rynkowe w sposób dyskryminujący i nieuzasadniony rachunkiem ekonomicznym*, Autorka prawdopodobnie ma na myśli system podatkowy jako zbiór regulacji prawnych, które pozwalają na wspomnianą aktywizację,

przewidując w tym zakresie określone rozwiązania instrumentalne. Stanowi to w istocie bardzo ogólny i niewystarczająco uargumentowany wniosek *de lege ferenda* lub *de lege lata*.

W szeroki sposób została nakreślona **teza robocza T3** – *System podatkowy oraz jego instrumenty, obok bezpośredniego finansowania przez państwo działalności innowacyjnej środkami publicznymi, pozwalają w sposób pośredni wpływać na podstawy opodatkowania przedsiębiorstw i determinować w tym kontekście nakłady inwestycyjne oraz rozwój gospodarczy*. Osobiście oczekiwałabym konkretyzacji wspomnianego instrumentarium, z możliwym doprecyzowaniem siły i kierunku określonego pośredniego wpływu. Nie jest jasne, czy Autorce chodzi o podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, czy raczej zakres obciążenia podatkowego. Doktorantka eksponuje we wnioskach zaprezentowanych na końcu rozdziału III (s. 256, pierwszy akapit), iż teza ta została w tym rozdziale udowodniona. Ja mam co do tego wątpliwości, ponieważ w przytoczonym rozdziale nie były badane wskazane zależności, zostały zaprezentowane i omówione elementy systemów podatkowych wybranych państw, z uwzględnieniem ich ewolucji w określonym czasie.

**Teza robocza T4** – *Efektywna strategia wspierania wzrostu gospodarczego państwa uznawanego za innowacyjne powinna uwzględniać nadanie podatkom ekonomicznego wymiaru akceptowalności poprzez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych i adekwatności stosowanych rozwiązań do tempa wzrostu gospodarczego* – ma również postulatywny charakter, wyraża raczej wniosek z badań co do kierunków stanowienia i stosowania rozwiązań w zakresie polityki gospodarczej w ogóle, przy wykorzystaniu określonych instrumentów podatkowych.

Do realizacji zamierzeń badawczych Doktorantka wykorzystwała zróżnicowane metody, opierając się na krytycznym przeglądzie krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu (pragnę zaznaczyć, iż przegląd literatury obejmuje nie tylko studia publikacji książkowych, artykułów z czasopism, ale także raportów organizacji międzynarodowych, nie stanowi przy tym zastosowania metody empirycznej, jak przedstawiła to Doktorantka we *Wstępie*, s. 15), jak też analizach empirycznych z wykorzystaniem narzędzi statystyki opisowej, oraz analizy współzależności. Badania ilościowe oparte zostały na danych z baz OECD, ONZ, UNESCO, Banku Światowego, MFW.

### III. Struktura treści rozprawy

Treść została podzielona na wstęp, cztery rozdziały merytorycznych oraz podsumowanie. Niestety nie zostały zachowane przy tym proporcje: wstęp obejmuje 16 stron, kolejne rozdziały 64 strony (rozdział pierwszy), 57 (drugi), aż 111! (trzeci), „tylko” 34 (najważniejszy badawczo rozdział czwarty), wreszcie podsumowanie i wnioski zapełniają nieco ponad 4 strony. Rozdziały są również zróżnicowane co do wewnętrznego podziału treści: pierwszy zawiera 5 podrozdziałów, z których drugi i trzeci posiadają kolejne punkty, a nawet podpunkty (podrozd. 3). Po trzy, bardzo rozbudowane podrozdziały zawierają rozdział II i III. Dwa podrozdziały wydzielone zostały w

przypadku rozdziału ostatniego, przy czym tylko pierwszy został „poszatutowany” podpunktami (łącznie 7). Niektóre rozdziały kończą syntetyczne wnioski; szkoda, że zabrakło syntetycznych konkluzji na podsumowanie rozdziału III. Zaburzenie proporcji dotyczy także objętości niektórych podrozdziałów np. w rozdziale II w podrozdziale 2 „Istota i główne determinanty wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej” tekst wprowadzający zajmuje 6,5 strony, podczas gdy punkt 2.1 zawarty został na 4,5 stronach, a 2.2. (dotyczący barier i czynników wspierających rozwój innowacyjny gospodarki) - na niespełna 1 (!).

*Wstęp* (s. 6-22) został podzielony na 8 obszernych części, przedstawiających uzasadnienie wyboru tematu, cele i pytania badawcze, wstępne tezy, metodologię i metody badania, zakres i przedmiot analizy, omówiono konstrukcję rozprawy. Szczególnie istotny z punktu widzenia założeń badawczych jest fragment wyjaśniający zasady doboru grupy badawczej dla potrzeb analizy systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata. Jako kluczowe założenie przyjęto, iż badanie obejmie państwa o podobnych parametrach rozwoju innowacyjności w ujęciu syntetycznych mierników oraz międzynarodowych rankingów innowacyjności (wyniki *Global Innovation Index* i *Global Competitiveness Index*). Wyłoniono grupę badawczą obejmującą 9 państw (Szwajcaria, Szwecja, Finlandia, USA, Holandia, Wielka Brytania, Dania, Niemcy, Singapur).

*Rozdział I* (s. 23-87) ma charakter teoretycznego wprowadzenia do problematyki podatków i systemu podatkowego. Jest nadmiernie rozbudowany, przy czym bardzo nierówny co do wagi poruszanych zagadnień merytorycznych. M.in. zawiera interesujący przegląd ekonomicznych teorii opodatkowania, z drugiej strony jawi się sporo mało potrzebnych fragmentów o charakterze podręcznikowym (podstawowe pojęcia i klasyfikacje dotyczące podatku, systemu podatkowego, funkcji, zasad podatkowych). Z części rozważań, zawierających w dodatku liczne powtórzenia, wielokrotne nawiązywanie do tych samych bądź bardzo podobnych wątków (np. kontekst celów i funkcji, ale także wymiarów podatków, jak i systemu podatkowego, prezentowany jest nie tylko w tej części pracy, ale także jeszcze raz na początku rozdziału III) z korzyścią dla całości pracy można było zrezygnować, ewentualne dygresje rozwijając w komentujących przypisach, lub też odsyłając do szerszych opracowań źródłowych. Np. najpierw pojawia się bardzo rozbudowane zestawienie tabelaryczne teorii ekonomicznych odnoszących się do opodatkowania, wprost przeniesione ze współautorskiego artykułu (tabela 5, s. 60 i n.), a następnie Doktorantka kolejno omawia je na kilkunastu stronach w ramach treści punktów 3.2.1 - 3.2.3. Szkoda przy tym, że Autorka sporadycznie sięga do oryginalnych dzieł cytowanych klasyków (ma to miejsce tylko w przypadku niektórych współczesnych autorów), ograniczając się do komentatorów i źródeł podręcznikowych.

Choć wiele miejsca zajmują klasyfikacje podatków, najważniejsza - z racji zastosowania dla celów komparatystycznych w dalszej części pracy - klasyfikacja OECD nie została wyczerpująco rozwinięta (s.24, uwzględniając także treści rozdziału III s. 161). Analogicznie zaprezentowano wiele obszernych definicji systemu podatkowego, zabrakło natomiast wyeksponowania własnego autorskiego podejścia. Kluczowymi w pojęciu systemu podatkowego jako szczególnego, uporządkowanego zbioru konstrukcji podatkowych są „spoiwa” o charakterze ekonomicznym i prawnym. Nie znalazłam rozwinięcia tego zagadnienia, a od stosownego sprzężenia ww. spoiw zależy, czy wspomniany zbiór nabierze cech systemowych. Bardzo ważny z punktu widzenia tematyki pracy podrozdział 2.4 dotyczący funkcji bodźcowej podatków w kierunku rozwoju innowacyjnego gospodarki państwa obejmuje zaledwie 0,5 strony. Krótko nawiązano do wykorzystania w tym zakresie podatków dochodowych, ale w obszarze innowacyjności mogą być uwzględniane także inne podatki. Niejasne jest przy tym eksponowanie w funkcji podatków obciążających dochody osób fizycznych kwestii „progu socjalnego” (s. 49), wszak osoby fizyczne także mogą i powinny brać udział poprzez swoją aktywność w rozwoju innowacyjności (jako przedsiębiorcy, dawcy kapitału itp.).

Daleko kontrowersyjne jest zaprezentowane na rys. 2 (s. 30) ujęcie podmiotowe systemu podatkowego: nie można w żadnym razie utożsamiać sektora publicznego z podmiotowością czynną. Podmiot czynny to państwo i inne związki publicznoprawne, którym przysługuje władztwo podatkowe w zakresie stanowienia i pobierania podatków. Natomiast analizując zakres sektora publicznego, warto zauważyć, iż jest znacznie szerszy, wykracza poza sferę władzy publicznej. Niektóre podmioty należące do tzw. sektora publicznego są również podmiotami biernymi, podatnikami i płatnikami określonych konstrukcji podatkowych (np. spółki kapitałowe Skarbu Państwa). W nawiązaniu do zawartości tabeli 3 (s. 32) już w samym tytule powinno być wyeksponowane, że chodzi o klasyfikację właściwą dla systemu amerykańskiego – różnica co do rozwiązań stosowanych w innych krajach dotyczy nie tylko podatku od towarów i usług/VAT, ale również podatku od spadków, a nawet form opodatkowania zasobów naturalnych – stąd byłabym ostrożna co do zastosowanej próby unifikacji. Pragnę też zauważyć (w nawiązaniu do treści s. 37), iż tzw. naukowe systemy podatkowe, to nie systemy nowotworzone, tylko propozycje stanowiące rezultat prac koncepcyjnych badaczy, teoretyków. Natomiast systemy historycznie ukształtowane to systemy faktycznie funkcjonujące w danym miejscu i czasie, strukturalizowane pod wpływem m.in. czynników o charakterze politycznym, społecznym, ekonomicznym. Moje zastrzeżenia dotyczą rys.3 (s. 51) – jego zawartość jest fragmentami niedoprecyzowana, mało klarowna, a stanowi ważny kontekst analityczny. I tak, jeśli chodzi o wymiar „mezo”, wskazane zostały „jednostki budżetowe”, natomiast jak sądzę Autorce chodziło o jednostki samorządu terytorialnego, dysponujące określonym władztwem w zakresie podatków samorządowych, przy uwzględnieniu zróżnicowania przestrzennego

znaczenia poszczególnych podatków (różnice pomiędzy gminami). W zakresie wymiaru „mikro” powinno wyraźnie być podkreślone, że chodzi o poszczególne podmioty podatkowe, czyli kategorie podatników.

*Rozdział II* (s. 88-145) podejmuje w szczególności zagadnienie wielowymiarowości innowacji czy innowacyjności. Zaprezentowano istotę, główne determinanty gospodarki innowacyjnej, uwzględniając rozwiązania podatkowe nakierowane na wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej. I tutaj z powodzeniem można byłoby zrezygnować z niektórych fragmentów, koncentrując uwagę na treściach niezbędnych w kontekście przyjętych założeń badawczych. Kluczowe bowiem są rozważania dotyczące mierzenia innowacyjności dla celów porównawczych (punkt 1.3).

Lektura rozdziału nasuwa też kilka uwag szczegółowych. Moje zastrzeżenia budzi tytuł punktu 3.2. Zestawione zostały preferencje i ulgi podatkowe, podczas gdy ulgi w istocie stanowią rodzaj rozwiązania preferencyjnego. W tabeli 7 (s. 94 i n.) w kolumnie „Definicja innowacyjności”, w wierszu 2 niejasne jest przypisane państwu zdolności do wprowadzania na rynek nowych produktów i usług; w wierszach 3 i 7 nie zaprezentowano definicji, a raczej skutki innowacji czy innowacyjności.

Wg mnie, treść najobszerniejszego *rozdziału III* (s. 146-257) z powodzeniem mogłaby być podzielona na dwa odrębne: pierwszy skupiałby uwagę na charakterystyce wybranych systemów podatkowych, drugi - ich ocenie w oparciu o wyróżnione kryteria. Poza tym w przypadku opisu dziewięciu systemów podatkowych poruszane są niejednokrotnie bardzo szczegółowe kwestie poboczne, natomiast brakuje ogólnego tła makroekonomicznego i organizacyjnego. Pojawiają się poza tym ogólne oceny, iż dany system podatkowy jest złożony i skomplikowany, że stawki są bardzo wysokie (Holandia, Niemcy), ale brakuje stosownego odniesienia źródłowego (choćby w przypisach). W zakresie uwag szczegółowych, niejasne jest, dlaczego na rysunku 12 (s. 153) przyjęto, że wzrost innowacyjny gospodarki powiązany został z dochodami budżetowymi głównie z podatków pośrednich, a rozwój - bezpośrednich.

*Rozdział IV* (s. 258-292), badawczy, stanowi bez wątpienia najważniejszą część pracy. Zawiera wyniki autorskich badań w zakresie wpływu opodatkowania, jego poziomu, na wzrost gospodarczy analizowanych dziewięciu państw o najbardziej innowacyjnych gospodarkach. Uwzględniona została analiza wydajności fiskalnej, weryfikacji poddano również zróżnicowanie struktur systemów podatkowych. Zasadnicze badania oparte zostały na siedmiu charakterystykach definiujących wzrost gospodarki innowacyjnej: roczny wzrost PKB per capita, nakłady brutto na środki trwałe, nakłady brutto na badania i rozwój, eksport nowych technologii, oszczędności krajowe brutto, BIZ, liczebność pracowników naukowych. Przeprowadzone badania pozwoliły Doktorantce wyciągnąć kluczowy z punktu widzenia założeń dysertacji wniosek (w nawiązaniu do tezy roboczej T4): weryfikacja roli



systemów podatkowych w wybranych najbardziej rozwiniętych gospodarkach świata pokazała, iż prymat celu dochodowego, nie wykluczał możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym. Konkluzja ta w istocie otwiera dyskusję, inspirując do dalszych dociekań naukowych w obszarze proinnowacyjnych rozwiązań w systemach podatkowych.

#### IV. Stopień realizacji założeń badawczych

W zakresie oceny merytorycznej należy wyeksponować przede wszystkim badania własne, które zostały zaprojektowane i przeprowadzone przez Autorkę. Stanowią wartościowy materiał w zakresie adekwatności stosowanych rozwiązań systemów podatkowych do wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej. Z pewnością mogą stanowić inspirację dla rozwijania tego typu studiów w przyszłości, jak też cenną wskazówkę dla praktyki. Podsumowując zalety recenzowanej rozprawy należy podkreślić, iż jest dziełem interesującym i oryginalnym, skoncentrowanym na poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu systemy podatkowe determinują gospodarki narodowe najbardziej innowacyjnych państw świata, a co za tym, jakie rozwiązania systemów podatkowych sprzyjają wzrostowi i rozwojowi gospodarek innowacyjnych. Wartości opracowania nie umniejsza fakt, że przeprowadzone rozważania i analizy nie dają jednoznacznej odpowiedzi. Przeciwnie, to ważne, że wnioski stanowią podstawę do dyskusji naukowej i podejmowania kolejnych badań. Na tym tle pozwalam sobie zatem zgłosić kilka refleksji do ewentualnego rozwinięcia w toku obrony pracy.

Podejmując problematykę systemów podatkowych państw o najbardziej innowacyjnych gospodarkach, Doktorantka założyła, iż rozwiązania podatkowe mogą i powinny wspierać innowacyjność. Warto zauważyć, iż oddziałując w sposób zamierzony, tak poprzez poszczególne konstrukcje podatkowe, jak i cały system podatkowy, państwo może dążyć do ochrony i utrzymania istniejącego stanu jakiegoś zjawiska albo jego zmiany w kierunku wyeliminowania, ograniczenia, czy wreszcie wsparcia pewnych procesów, aby rozwijały się lepiej i bardziej dynamicznie. Z drugiej jednak strony, jak zauważył F. Ferhall: "*W polityce podatkowej nie można służyć naraz dwóm panom*" [za: A.Gomułowicz, *Zagadnienia neutralności systemu podatkowego*, RPES 1990, nr 2]. Głównym celem systemu podatkowego, wynikającym z samej istoty podatków jako świadczeń zasadniczych, jest zawsze dostarczenie dochodów budżetowych. Cele dodatkowe powinny współistnieć w ograniczonym zakresie i tylko wówczas, gdy nie stoją w sprzeczności z nadrzędnym przeznaczeniem podatków. Jak określił M. Lauré "*Trudno jest oddziaływać sterującą za pomocą podatków, ponieważ podatki są pomyślane jako instrumenty pobierania dochodów, a nie kierowania; system podatkowy to chirurgia, tyle że nie ciała, lecz portfela - lancetem się nie kieruje, lancetem się tnie*" [M. Lauré, *Traite de politique fiscale*, Paris 1956, cyt. za: M.P. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa

2000, s.364]. Stąd w literaturze wydają się dominować poglądy zalecające ostrożne posługiwanie się instrumentami podatkowymi. W warunkach stosowania wielu preferencji podatkowych, system staje się zbyt skomplikowany i często niezrozumiały, w konsekwencji traci sterowalność, a co za tym idzie swoją skuteczność.

Kolejna refleksja dotyczy metod i form interwencji podatkowej, które w praktyce przybierają różny kształt i formy począwszy od wprowadzenia samego podatku i określenia jego konstrukcji, poprzez odpowiednie zróżnicowanie stawek podatkowych (rodzajowo i co do wysokości), na różnego typu ulgach, zniżkach, zwyczajach oraz zwolnieniach kończąc. Chodzi przy tym o podatki ustanowione w celach czysto fiskalnych, przy których przewiduje się następstwa pozafiskalne i poprzez wykorzystanie ww. elementów techniki podatkowej odpowiednio ukierunkowuje na realizację celów gospodarczych czy społecznych. Trudno przy tym określić, jaki poziom stawki podatkowej czy zastosowanej ulgi decyduje o tym, iż dany podatek zaczyna pełnić funkcje pozafiskalne. Po drugie, także w przypadku ustanowienia podatków niefiskalnych, dyskusyjna staje się ich skuteczność, choćby z uwagi na fakt, iż zjawiska społeczno-ekonomiczne nie podlegają wyłącznie wpływom elementów podatkowych. Trudno zatem z całą pewnością stwierdzić, czy osiągnięty cel należy zawdzięczać wyłącznie wpływom danego/danych podatków czy też innych czynników pozapodatkowych. Stąd ograniczając się do badania wybranych systemów podatkowych trudno definitywnie wskazać, w jakim zakresie wzrost i rozwój gospodarek innowacyjnych determinowany jest rozwiązaniami podatkowymi. Nawet jeśli określone działania są skuteczne w przypadku jednych krajów, niekoniecznie przyniosą podobne efekty w innych (na co *notabene* zwraca pośrednio uwagę sama Doktorantka w tezie roboczej T1).

Wreszcie bardzo dyskusyjny jest pogląd wyrażony w przypisie 87: „*racjonalny system podatkowy w sensie ekonomicznym powinien być oparty na podatkach dochodowym ze względu na ich wydajność (...)*”. Czy faktycznie we wszystkich współczesnych systemach podatkowych podatki dochodowe należą do najwydajniejszych? Czy wydajność przesądza o ich roli? Dyskusyjne jest także stwierdzenie (s. 150, pierwszy akapit), iż „*istnieją istotne przesłanki ekonomiczne wskazujące, że niskie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych wspierają wzrost gospodarczy państw rozwijających się, jak również pozwalają dostosować gospodarkę do wyzwań globalizacji poprzez zachęcanie do inwestowania w kapitał ludzki, innowacje, przedsiębiorczość, podejmowanie ryzyka itp.*” W tym przypadku odesłanie do źródła pojawia się dopiero na końcu akapitu, stąd nie jest jasne, czy Autorka podziela tego typu poglądy, czy uważa, że są nadal aktualne (wszak przywołana publikacja ukazała się w 2005 r.).

## VI. Ocena strony formalnej

Recenzowana praca doktorska została przygotowana poprawnie pod względem edytorskim. Tekst uzupełniają dobrze sporządzone odnośniki do odpowiednich pozycji bibliograficznych, jak również liczne przypisy o charakterze komentującym i rozszerzającym podstawowe treści, a tym samym podwyższające walory poznawcze pracy. Dla lepszego, bardziej przejrzystego zobrazowania zwłaszcza wyników analiz empirycznych wykorzystane zostały 53 tabele, 22 wykresy, oraz 21 rysunków. Na końcu pracy zamieszczono wykaz obszernej bibliografii (łącznie ponad 300 publikacji książkowych, artykułów, raportów itp.) oraz odrębnie zestawiono akty prawne (nie wszystkie wymienione pozycje mają taki charakter, np. aktem prawnym nie jest dokument *Europa 2020*). Choć całość jest dopracowana redakcyjnie, jako recenzent pozwalam sobie wskazać kilka drobnych niedociągnięć: s. 35 – nie „wg I. Ożoga” tylko „wg I. Ożóg” (chodzi wszak o Irenę Ożóg); s.53 (drugi akapit, piąty wiersz) – jest „zależy on od”, jak domyślam się chodzi o zobowiązania podatkowe, zatem powinno być „zależy ono”, w poprzednim akapicie (wiersz trzeci) zabrakło „fizyczne” i „samodzielnie” tzn. powinno być „(...)osoby fizyczne samodzielnie prowadzące działalność gospodarczą(...)”; przypisy nr 112, 153, 169, 212, 219, 223 – jest „M. Kostek-Wojnar” a powinno „M. Kosek-Wojnar”; tytuł wykresu 2 (s. 154) sugeruje, iż dane będą wyrażane w %, podczas gdy zaprezentowano wielkości w ułamku dziesiętnym; wbrew sugestii w tytule, nie wszystkie wielkości w tabeli 12 (s. 155-157) są w %, trzy ostatnie kolumny pokazują różnice w punktach procentowych; w przypadku wykresów na s. 169 i następnym wskaźniki udziałowe nie dopełniają 100% (wykres 7: w przypadku danych 2007 suma wynosi 99,5%, 2016 – 96,3%, wykres 8: 2007 – 99,9%, wykres 9: 2016 – 99,9%, wykres 10: 100,1%, wykres 11: 2007 - 96,8%, 2016 – 98,6%, wykres 13: 2007- 96,4%, 2016- 95,4%, wykres 14: 2016- 100,1%, wykres 15: 2007 i 2016 – 99,9%); drobna literówka w źródle pod tabelą 16 – jest „pracowanie” a powinno „opracowanie”.

Moja uwaga dotyczy także mało precyzyjnej formuły dokumentowania źródeł internetowych – Doktorantka podaje skopiowany link z okna przeglądarki, natomiast w przypadku artykułów z czasopism dobrze było wskazać adres strony głównej wraz z datą dostępu, oraz najlepiej symbol DOI.

## VII. Konkluzja końcowa

Reasumując należy stwierdzić, że pomimo podniesionych uwag krytycznych recenzowana dysertacja spełnia wymagania merytoryczne, metodologiczne i formalne stawiane rozprawom doktorskim. Doktorantka posiada szeroką wiedzę ekonomiczną i dobrą znajomość omawianej w pracy problematyki. Dysertacja pani mgr Joanny Węgrzyn pt. „*Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata*” jest twórczym, wartościowym opracowaniem, potwierdzającym umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Pani Magister nie tylko wykazała wiedzę teoretyczną w dyscyplinie ekonomii, ale sformułowała ważny

problem naukowy, który następnie rozwiązała w oryginalny sposób, czyniąc ostatecznie zadość zacytowanym na wstępie wymogom ustawowym. Tym samym, w moim przekonaniu, praca może stanowić podstawę ubiegania się o nadanie stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia\.. W związku z powyższym **rekomenduję Wysokiej Radzie Wydziału Finansów i Zarządzania Wyższej Szkoły Bankowej we Wrocławiu przyjęcie niniejszej rozprawy oraz dopuszczenie do dalszych etapów postępowania i publicznej obrony.**

A handwritten signature in blue ink, reading "Jolanta Szlachetko". The signature is written in a cursive, flowing style.