

Białystok, dnia 20 listopada 2023 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier  
Katedra Prawa Podatkowego  
Wydział Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku

## **Recenzja**

**rozprawy doktorskiej mgr Magdaleny Dekowskiej**

**pt. „Tajemnica skarbowa w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian”, Olsztyn 2023, ss. 330 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego dr. hab. Bogumiła Pahla, prof. UWM**

### **1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze**

Mało jest tematów w obszarze prawa podatkowego, które nie doczekały się do tej pory opracowań o charakterze monograficznym, a jednocześnie mają one duże znaczenie z punktu widzenia zarówno teorii jak i praktyki. Właśnie z takim tematem mamy do czynienia w odniesieniu do recenzowanego opracowania. Problematyka tajemnicy skarbowej, pomimo tego, że została uregulowana w akcie ogólnego prawa podatkowego jakim jest ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383) – dalej zwana o.p., była pomijana jako temat badań naukowych. Uregulowanie jej we wskazanej ustawie podkreśla istotne znaczenie tej instytucji w systemie prawa podatkowego również z praktycznego punktu widzenia. Zagadnienie to, jak słusznie wskazuje się we Wstępie do recenzowanej pracy, jest ściśle powiązane z konstytucyjnie gwarantowanymi prawami obywatela, takimi jak prawo do prywatności oraz prawo do ochrony danych osobowych. Ponadto wpisuje się w szerszą tematykę tajemnic prawnie chronionych, co powoduje, że musi



być analizowane również w tym kontekście. Być może właśnie trudność związana z koniecznością analizy wątków interdyscyplinarnych spowodowała, że tajemnicą skarbową w nauce prawa podatkowego mało kto się zajmował. Regulacje te od wielu lat funkcjonują w naszym prawodawstwie i z pewnością nie jest tak, że nie wywołują problemów na płaszczyźnie ich stanowienia oraz stosowania. Recenzowane opracowanie jest tego najlepszym dowodem.

Mając powyższe na uwadze zauważyć należy, że rozprawa doktorska powinna, zgodnie z wymogami ustawowymi, stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. O owej oryginalności przesądza nie tylko prezentacja określonego tematu, ale w dużej mierze także jego dobór. W analizowanym przypadku wybór tematu, z punktu widzenia wyzwania naukowego, uważam za doskonały.

Nawiązując do przyjętych na potrzeby rozprawy założeń badawczych, to już ze Wstępu do opracowania widać krytyczne nastawienie Autorki do obowiązujących regulacji. Poza tezami badawczymi, o których będzie jeszcze mowa w dalszej części recenzji, na samym początku dysertacji (s. 14-15) wskazano na mankamenty prawnej regulacji tajemnicy skarbowej. Podniesiono więc takie kwestie jak pozornosc zamkniętego katalogu podmiotów, które mają dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową, dualizm rozwiązań w zakresie penalizacji nielegalnego ujawnienia takich informacji, czy też nieszczelność systemu ochrony tych danych. Być może taka diagnoza już we Wstępie, z metodologicznego punktu widzenia, jest przedwczesna i powinna znaleźć się dopiero w Zakończeniu opracowania, ale po lekturze pracy nie można jej odmówić trafności.

W pracy sformułowano w sposób prawidłowy podstawowe tezy badawcze (s. 17-18), przy czym wyróżniono ich aż pięć. Przyjmując jednak, że teza badawcza ma szersze znaczenie niż hipoteza badawcza, należy wskazać, że jako podstawową tezę pracy należałoby przyjąć pierwszą ze wskazanych tez, zgodnie z którą istniejący na poziomie polskiego ustawodawstwa sposób regulacji i stopień ochrony danych objętych tajemnicą skarbową nie gwarantuje podatnikom, płatnikom oraz inkasentom należytej ochrony w kontekście standardów konstytucyjnych. Natomiast rozwinięciem, uszczegółowieniem tej tezy (hipotezami) są założenia wskazane w pracy jako tezy 2-5. Ta, w mojej ocenie, nieścisłość terminologiczna, nie stoi na przeszkodzie stwierdzeniu, że w pracy sformułowano w sposób prawidłowy i precyzyjny podstawowe założenia badawcze. Nie ma też wątpliwości jaki jest cel pracy, gdyż Autorka wskazuje, że stanowi ona próbę udowodnienia, że regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej odnoszące się do tajemnicy skarbowej, nie zapewniają pełnej skuteczności w zakresie ochrony danych indywidualnych podmiotów zobowiązanych.

Dążąc do realizacji wskazanego we Wstępie celu pracy oraz weryfikacji przedstawionych tez badawczych, w dysertacji wykorzystano charakterystyczne dla nauk prawnych metody badawcze. Mam tutaj na myśli przede wszystkim metodę formalno-



dogmatyczną. W pracy posłużono się też innymi metodami, takimi jak metoda historyczno-opisowa, komparystyczna, empiryczna oraz statystyczna. Podkreślić przy tym należy, że w dobry sposób uzasadniono ich zastosowanie, co ma szczególne znaczenie zwłaszcza przy metodzie komparystycznej, przy której pojawia się na gruncie nauk prawnych dylemat związany z doбором systemów prawnych, które będą zestawiane z systemem polskim. W mojej ocenie, przedstawione przez Doktorantkę w tym zakresie argumenty przemawiające za odniesieniem się do takich państw jak Republika Federalna Niemiec, Republika Czeska czy Węgry, są właściwe.

Reasumując, wybór tematu rozprawy należy uznać za trafny i ważki zarówno z teoretycznego jak i praktycznego punktu widzenia. We Wstępie do pracy sformułowano weryfikowane tezy badawcze, jak i wskazano wykorzystane metody badawcze.

## **2. Struktura i aspekty formalne pracy**

Praca składa się ze Wstępu, siedmiu rozdziałów oraz Zakończenia. Pozytywnie należy ocenić przyjętą na potrzeby opracowania konstrukcję rozdziałów, które rozpoczynają się wstępem, a kończą wnioskami. Taki układ porządkuje tok rozważań i sprzyja jasności przekazu.

Stwierdzić należy, że układ pracy jest właściwy w kontekście realizacji jej tematu określonego w tytule. Autorka konsekwentnie rozpoczyna rozważania od zagadnień natury ogólnej, kończąc na kwestiach szczegółowych. Początkowe części pracy dają podbudowę teoretyczną oraz porządkują siatkę pojęciową, która jest wykorzystywana w dalszych rozważaniach.

W pierwszej części dysertacji przedstawiono zagadnienia odnoszące się do szerokiej problematyki tajemnic prawnie chronionych w prawie polskim oraz do kryteriów ich klasyfikacji. Końcowo pozwoliło to zdefiniować, czym jest tajemnica skarbowe i ukazać, jaka jest jej istota oraz cechy charakterystyczne na tle innych kategorii tajemnic.

W kolejnym rozdziale Autorka odnosi się już wyłącznie do kwestii tajemnicy skarbowej przedstawiając ewolucję rozwiązań prawnych w tym zakresie. Wyróżnienie tej części rozprawy jest zasadne, gdyż rys historyczny jest przydatny przy analizie obowiązujących regulacji. Dodatkowo nie spotkałem się do tej pory w literaturze przedmiotu z takim ujęciem wskazanej problematyki.

Pewne zastrzeżenia można mieć do umieszczenia w rozdziale III pracy rozważań o charakterze komparystycznym. W mojej ocenie, odniesienie się do obcych systemów prawnych byłoby bardziej zasadne już po przedstawieniu polskich regulacji dotyczących tajemnicy skarbowej. Dla oceny rozwiązań krajowych bardziej właściwa byłaby więc taka



kolejność rozważań, przy której najpierw są prezentowane właśnie one, a dopiero potem, mając wiedzę co do ich przedmiotu, analizowane są systemy obce. Nie jest to jednak mankament o zasadniczym znaczeniu, a bardziej sugestia, która może być wykorzystana, gdyby Autorka chciała w przyszłości opublikować recenzowaną rozprawę.

Szczegółowy charakter mają rozdziały V-VII. Ta część pracy świadczy o jej dużym znaczeniu praktycznym i potwierdza bez wątpienia, że Doktorantka nie tylko bardzo dobrze porusza się w rozwiązaniach o charakterze ogólnym, systemowym, ale także może być uznana za specjalistkę od regulacji dotyczących tajemnicy skarbowej zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa. Rozważania w tym zakresie, o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części recenzji, mają charakter głęboko merytoryczny. Już samo zidentyfikowanie tak wielu problemów związanych z przestrzeganiem tajemnicy skarbowej świadczy o szerokiej wiedzy Autorki.

Zaprezentowany układ pracy jest więc, z poczynionym zastrzeżeniem, odpowiedni dla prowadzonych rozważań.

W sferze formalnej należy stwierdzić, że praca świadczy o tym, że jej Autorka opanowała warsztat pisarski. Napisana jest w sposób komunikatywny, pozwalający na zrozumienie często bardzo złożonych zagadnień. Podkreślić także należy staranność dołożoną przy redakcyjnej stronie opracowania – zidentyfikowane przede mnie błędy pisarskie nie są liczne.

Zwraca uwagę wykorzystana bogata literatura przedmiotu, a przede wszystkim bardzo liczne orzecznictwo sądów. Świadczy to o praktycznym aspekcie prowadzonych rozważań oraz znaczeniu, jakie mogą mieć one właśnie dla praktyki stosowania prawa podatkowego. Docenić także należy wykorzystanie w pracy danych statystycznych, które stanowią uzasadnienie dla formułowanych przez Autorkę tez.

### **3. Uwagi szczegółowe**

Pierwsza refleksja, jaka nasuwa mi się po lekturze recenzowanego opracowania, związana jest przede wszystkim z jego nowatorskim charakterem. Zajmując się od wielu lat problematyką uregulowaną w Ordynacji podatkowej miałem świadomość, że zagadnienie tajemnicy skarbowej zasługuje na uwagę w kontekście badawczym. Myślę jednak, że po skutecznej obronie (w co nie wątpię) recenzowanej rozprawy i jej opublikowaniu (do czego zachęcam), nikt przez wiele lat tym tematem nie będzie się już zajmował. Po prostu Doktorantka napisała o tym wszystkim, co w związku z tajemnicą skarbową należy wiedzieć.

Pracę przeczytałem z przyjemnością i uważam, że jest to bardzo dobre pod względem warsztatowym i merytorycznym opracowanie.



Przechodząc do kwestii szczegółowych, chciałbym w swojej recenzji, uwzględniając poczynione wcześniej zastrzeżenie dotyczące wysokiej oceny pracy, odnieść się do kilku kwestii o charakterze spornym. Prawem Doktorantki jest bowiem formułowanie w rozprawie jednoznacznych wniosków, a prawem recenzenta jest polemika z nimi w tych sytuacjach, w których ich jednoznaczność go nie przekonuje.

Na bardzo wysoką ocenę w pierwszej kolejności zasługuje uporządkowanie przez Doktorantkę problematyki tajemnic w ustawodawstwie polskim oraz źródeł tego rodzaju obowiązków. W pracy przedstawiono znajdujące w tym zakresie regulacje o charakterze podstawowym, to jest art. 30, 31, 47 oraz 51 Konstytucji RP. Stanowią one dobry punkt wyjścia do bardziej szczegółowej analizy poszczególnych kategorii tajemnic oraz ich klasyfikacji. Autorka wyróżnia na tym tle tajemnice powszechne, zawodowe oraz prawnie chronione, chociaż stwierdzić należy, że przyjęte w tym zakresie kryteria nie mają charakteru rozłącznego. Omówienie poszczególnych kategorii tajemnic pozwala przejść do zdefiniowania tajemnicy skarbowej oraz wskazania jej istoty, przy czym zgodzić się należy z Autorką, że wobec braku definicji normatywnej, nie jest to proste. Zasadnie jednak przyjmuje, że chodzi o zakaz ujawniania określonych informacji indywidualnych dotyczących podmiotów zobowiązanych (podatników, płatników, inkasentów), ujmując jednocześnie taki zakaz jako prawo podmiotowe przysługujące tym osobom. W tym kontekście podkreślić należy, że art. 293 § 1 o.p. nie wskazuje na inne podmioty zobowiązane np. następców prawnych czy osoby trzecie, dla których przecież standard ochrony powinien być identyczny. Sugerowałoby to, z czym nie sposób się zgodzić, że dane ich dotyczące takiej ochronie nie podlegają.

Na tle rozważań poczynionych w początkowej części dysertacji pojawia się ciekawe zagadnienie związane z dostępem do tajemnicy skarbowej profesjonalnych pełnomocników podmiotów zobowiązanych. Jak wskazano w pracy (s. 88) Ordynacja podatkowa nie przyznaje im szczególnych uprawnień, a zatem są one tożsame z zakresem uprawnień ich mocodawcy. Podkreślić jednak należy, że radcowie prawni czy adwokaci mogą nie tylko reprezentować podatników. W przypadku samorządowych organów podatkowych powszechną praktyką jest korzystanie z zewnętrznej obsługi prawnej tych podmiotów, w oparciu o stosowne umowy cywilnoprawne, czy też na podstawie nawiązanego stosunku pracy. O ile nie budzi zastrzeżeń pod kątem dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową sytuacja, w której radca prawny zatrudniony jest na podstawie umowy o pracę w urzędzie gminy (staje się on przez to pracownikiem urzędu obsługującego wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, o którym mowa w art. 294 § 1 pkt 2 o.p.), o tyle wątpliwości w tym kontekście budzi status prawny adwokatów. Przypomnieć bowiem należy, że zgodnie z przepisami regulującymi ten zawód, to jest art. 4b ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2022 r. poz. 1184), adwokat nie może wykonywać zawodu, jeżeli pozostaje w stosunku pracy. Jednakowoż nie należy do



rzadkości sytuacja, w której przedstawiciele tej korporacji prawniczej, w oparciu o umowy cywilnoprawne, prowadzą obsługę prawną urzędów gmin. W części pracy odnoszącej się do kategorii podmiotów objętych tajemnicą skarbową, jakimi są pracownicy urzędów obsługujących wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast (s. 145 i nast.) Doktorantka kwestii tej nie rozważa. Podobnie analizując zakres art. 294 § 4 o.p. wskazującego na obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej przez inne osoby, którym udostępniono tajemnicę skarbową, zagadnienie to zostało pominięte. W związku z tym należy postawić pytanie, czy w ocenie Doktorantki prawnie dopuszczalne jest – w aspekcie regulacji dotyczących tajemnicy skarbowej – świadczenie na rzecz gminnych organów podatkowych usług prawniczych przez podmioty zewnętrzne w oparciu o umowy cywilnoprawne? Odpowiedź na to pytanie, jak już wskazano, wymaga odniesienia się zarówno do katalogu podmiotów, które zobowiązane są do przestrzegania tajemnicy skarbowej (art. 294 § 1 i 4 o.p.), jak i uwzględnienia wyłączeń w tym zakresie wynikających z dalszych przepisów ustawy, a także ustosunkowania się do kwestii tajemnicy zawodowej, do której przestrzegania zobowiązani są pełnomocnicy profesjonalni.

Nie bez znaczenia dla sprawy może być także kwestia swobody wykonywania działalności gospodarczej. Zwrócić bowiem należy uwagę na uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2003 r. w sprawie SK 22/02 (Dz.U. Nr 206, poz. 2012), w którym wskazano, że zgodnie z art. 65 ust. 1 Konstytucji, każdemu zapewnia się wolność wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy, a wyjątki od tej reguły zawierać powinna ustawa. Ograniczenia w tym zakresie muszą być określone w ustawie wyczerpująco, a więc zakazane może być jedynie to, co w akcie normatywnym zostało wyraźnie wskazane. Zasada wolności działalności gospodarczej i równości jej prowadzenia wyrażona została także w art. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221): „Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach”. Zatem dopuszczalne jest prowadzenie każdego rodzaju działalności gospodarczej przez każdego przedsiębiorcę, chyba że przepisy stanowią inaczej.

Gdyby więc przyjąć, że adwokaci, ze względu na regulacje odnoszące się do tajemnicy skarbowej, nie mogliby świadczyć usług na rzecz gminnych organów podatkowych, mogłoby dojść do naruszenia wskazanych wyżej zasad. Czy tak faktycznie, w ocenie Doktorantki, jest?

Z kwestii nieoczywistych, które zostały zaprezentowane w pracy, chciałbym także zwrócić uwagę na sformułowaną w Zakończeniu (s. 295) tezę, wedle której danych objętych tajemnicą skarbową nie można udostępniać w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902). W tym kontekście tak jednoznaczne postawienie sprawy może jednak budzić wątpliwości. Mam tutaj na myśli sytuację, w której wniosek o udostępnienie danych, które objęte są zakresem tajemnicy



skarbowej, odnosi się do podmiotów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. W praktyce można bowiem spotkać się z sytuacjami, w których mieszkańcy gminy występują do wójta, burmistrza (prezydenta miasta) z zapytaniem o wysokość ponoszonych przez nią wydatków związanych z ciężarami publicznymi, w tym podatkami. Przykładowo chodzi o przypadek, w którym pytanie takie dotyczy wysokości uiszczanego w danym roku przez gminę podatku od nieruchomości (pytanie to jest zasadne mając na uwadze fakt, że w polskim porządku prawnym nie występuje generalne wyłączenie gminy z obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości). Analizując dopuszczalność udzielenia odpowiedzi na takie pytanie, należałoby rozważyć nie tylko regulacje Ordynacji podatkowej odnoszące się do tajemnicy skarbowej (skoro pytanie dotyczy konkretnego podatnika), ale także art. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej oraz art. 33 ustawy z dnia 27 września 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U z 2023 r. poz. 1270). W tych dwóch ostatnich ustawach wprowadza się zasadę dostępu do informacji publicznej oraz zasadę jawności finansów publicznych. Jak zatem postrzega Doktorantka relacje pomiędzy nimi, a wynikającą z Ordynacji podatkowej regułą wyłączenia jawności danych objętych tajemnicą skarbową? Czy faktycznie w tym zakresie Ordynacja podatkowa ogranicza powołane zasady? Czy obywatel nie może uzyskać informacji o wysokości obciążeń podatkowych jednostki samorządu terytorialnego dlatego, że mieszczą się one w zakresie przedmiotowym tajemnicy skarbowej? Po analizie pracy należy stwierdzić, że Autorka dostrzega sprzeczności, jakie zachodzą pomiędzy różnymi rozwiązaniami o charakterze systemowym, co również w powyższej sytuacji może mieć miejsce. Przykładowo w rozprawie wskazuje się na brak zgodności z regulacjami z zakresu tajemnicy skarbowej reguły, jaką jest jawność rozpraw sądowniczo-administracyjnych. Dylemat jest więc podobny, jakiej zasadzie dać pierwszeństwo?

Recenzowana praca ma w wielu obszarach charakter interdyscyplinarny, co widać przede wszystkim na tle rozważań poczynionych w rozdziałach I oraz VII. Świadczy to o tym, że mamy do czynienia z osobą dojrzałą w wymiarze naukowym, która potrafi poruszać się nie tylko w obszarze prawa podatkowego, ale także swobodnie wiąże ważne z punktu widzenia prowadzonych rozważań fakty z innych gałęzi prawa.

Wnioski płynące z recenzowanej pracy Doktorantka ujęła w syntetyczny sposób w Zakończeniu. Przede wszystkim wskazała tam, że pozytywnie zweryfikowane zostały postawione we wstępnej części rozprawy założenia badawcze. Podziela krytyczną ocenę obowiązujących rozwiązań w zakresie tajemnicy skarbowej. Podkreślić też należy, że praca naukowa powinna dążyć do formułowania nie tylko krytycznych ocen, ale także wskazówek pod adresem ustawodawcy, które mogą być wykorzystane w procesie stanowienia (ulepszania) prawa. Solą pracy naukowej są więc formułowane konkretne wnioski, postulaty, które znalazły się również recenzowanej dysertacji. Na poziomie teoretycznym można się z



nimi zgodzić, zwłaszcza z postulatem poddania kontroli sądu wniosków o udostępnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Wydaje się jednak, że postulat ten abstrahuje od aspektu praktycznego sprawy, gdyż prowadziłoby to zapewne do wygenerowania znacznej liczby sporów pomiędzy podmiotami zobowiązanymi a organami podatkowymi. Nie widzę natomiast mankamentów proponowanego rozwiązania, wedle którego każdy z takich podmiotów musiałby być zawiadamiany o ujawnieniu dotyczących go informacji objętych tajemnicą skarbową. Za oczywiste, ale może tylko dla Doktorantki i dla mnie, uznaję także likwidację dublujących się przepisów karnych dotyczących naruszenia tajemnicy skarbowej w Ordynacji podatkowej i ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Dziwić może, że taka sytuacja ma miejsce.

Należy wskazać, o czym świadczy załączony do dysertacji wykaz orzeczeń sądowych, że praca jest mocno osadzona w praktyce. Zatem mamy do czynienia z prezentacją zagadnień teoretycznych i bardzo często wskazaniem ich mankamentów lub też problemów interpretacyjnych, które na ich tle powstają, a które znajdują swoje potwierdzenie w judykaturze. Dodatkowo nie może ujść uwadze pozyskanie przez Doktorantkę oraz omówienie w pracy danych statystycznych związanych ze złożonymi do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wnioskami o wyrażenie zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową, a także danych odnoszących się do prowadzonych postępowań związanych z podejrzeniem popełnienia przestępstwa polegającego na ujawnieniu tej tajemnicy. W tym zakresie praca ma charakter nowatorski, gdyż w swojej pracy naukowej nie spotkałem się z analizą problematyki tajemnicy skarbowej w tym aspekcie.

Warto też podkreślić fakt, że Doktorantka w bardzo dobry sposób posługuje się literaturą przedmiotu, w szczególności w tych obszarach, w których wywód wymaga przedstawienia różnych koncepcji prezentowanych przez przedstawicieli nauki prawa. Ich poglądy są powoływane, ale co ważne, także oceniane. Bazując więc na dorobku nauki Autorka formułuje określone, własne stanowisko.

#### **4. Podsumowanie**

Przedmiot recenzowanej rozprawy wymagał od jej Autorki pogłębionej wiedzy nie tylko z zakresu prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że mgr Magdalena Dekowska wykazała się zarówno szeroką wiedzą teoretyczną, jak i praktyczną. Z całą stanowczością można przyjąć, że cel pracy został zrealizowany, a założone tezy badawcze zweryfikowane. Z pewnością rozprawa pozwala stwierdzić, że obowiązujący model ochrony informacji objętych tajemnicą skarbową nie jest wolny od wad i należałoby rozważyć zmiany w tym zakresie. Konkretnie propozycje mające charakter wniosków *de lege ferenda* Doktorantka przedstawiła



w dysertacji. Ten aspekt rozważań ma bez wątpienia charakter twórczy i oryginalny, co pozwala uznać, że opracowanie stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego.

**W konkluzji stwierdzić więc należy, iż rozprawa doktorska mgr Magdaleny Dekowskiej spełnia wymogi stawiane tego typu pracom w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.**

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pani mgr Magdaleny Dekowskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

**Mając na uwadze wysoki poziom merytoryczny recenzowanej pracy oraz oryginalność prezentowanego tematu, niniejszym składam wnioszek o wyróżnienie rozprawy.** Jakość prowadzonych rozważań i ich szeroki, interdyscyplinarny charakter, pozwalają sformułować tezę o zasadności wskazanego wniosku. Równocześnie należy wskazać na szeroką paletę metod badawczych wykorzystanych przez Doktorantkę. W mojej ocenie, po pewnych modyfikacjach związanych z rozwinięciem wątków wskazanych w recenzji, rozprawa powinna być opublikowana. Nie mam wątpliwości, że mając na uwadze jej oryginalny charakter, spotka się ona z zainteresowaniem ze strony renomowanych wydawnictw prawniczych.

prof. dr hab. Rafał Dowgier