

Dr hab. prof. nadzw. UWr Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgra Wojciecha Jaworskiego
„Zasada równości a progresywne opodatkowanie dochodu”
Łódź 2017 r., str. 245

I

Zagadnienie progresywnego opodatkowania dochodu należy do jednego z najistotniejszych nie tylko gdy idzie o badanie obszaru opodatkowania podatkami dochodowymi, ale także gdy chodzi o wskazywanie istotnych problemów opodatkowania w ujęciu całego systemu prawa podatkowego. Znaczenie tego zagadnienia można rozpatrywać co najmniej na dwóch płaszczyznach, tj. po pierwsze, z uwagi na zasilenie budżetu środkami pochodzącymi z podatku dochodowego, co zasadnie zauważa Doktorant (s. 5), a po drugie, ze względu na kształtowanie ciężaru podatkowego w „ujęciu rzeczywistym”. Nie ulega zatem wątpliwości konieczność badania progresywnego opodatkowania dochodu, tym bardziej, iż jak zauważa Autor można przyjąć znikome zainteresowanie doktryny w badaniu uzasadnienia dla opodatkowania w tej formie (s. 5). Przedstawiona zatem rozprawa doktorska nie tylko może stanowić istotny głos w dyskusji na temat zasadności stosowania progresywnego opodatkowania dochodu, ale jednocześnie uzupełnia pewną lukę w literaturze, co już na tym etapie analizy stanowi o jej wartości. W mojej ocenie rozprawa ta powinna zatem zostać opublikowana, gdyż nie tylko dla doktryny prawa podatkowego, ale również dla ustawodawcy podatkowego może stanowić ważny argument co do oceny zasadności stosowania opodatkowania progresywnego.

Progresywne opodatkowanie mgr Wojciech Jaworski bada w odniesieniu do zasady równości. Jest to słuszne podejście, gdyż zasada ta, jak zauważa sam Autor, jest podawana jako uzasadnienie stosowania progresywnego opodatkowania dochodu, przy czym utożsamia się ją



ze sprawiedliwością, nie dokonując „[...] szczegółowej analizy spełniania przez progresję podatkową postulatów równości i powszechności [...]” (s.7). Okazuje się bowiem, co wielokrotnie podkreśla Doktorant na kartach swego opracowania, że brakuje solidnego uzasadnienia teoretycznego w ramach zasady równości do stosowania progresywnego opodatkowania dochodu. Zasada ta nie tylko nie stanowi uzasadnienia dla wprowadzenia opodatkowania opartego na progresji, ale jednocześnie jej szczegółowa analiza pozwoli zanegować zasadność jego wprowadzenia. Dlatego też niezwykle trafnie został określony temat rozprawy doktorskiej, gdyż w rezultacie podstawowy problem badawczy w tym obszarze dotyczy w pewnym sensie zderzenia progresywnego opodatkowania dochodu z zasadą równości. Dopiero wnikliwe określenie treści tej zasady, jak również progresji z wykorzystaniem odpowiednich teorii może dać odpowiedź na zasadnicze pytanie, a zatem, czy istotnie progresywne opodatkowanie dochodu znajduje nie tylko potwierdzenie, ale jednocześnie uzasadnienie w tej zasadzie. Rozprawa ta zatem, jak już podkreślono powinna stanowić ważny argument także dla ustawodawcy podatkowego w dyskusjach toczących się wokół zmian w zakresie opodatkowania dochodów. Można przy tym stwierdzić, iż ustawodawca jedynie częściowo dostrzegł ten problem wprowadzając w roku 2009 dwustopniową skalę podatkową. Niewątpliwie takie rozwiązanie stanowiło jak na tamte czasy istotny krok „na przód”. Można je także ocenić jako zapowiedź poważniejszych zmian. Zagadnienia poruszane w niniejszej dysertacji powinny przyczynić się do stworzenia szerokiego uzasadnienia teoretycznego, ale także praktycznego dla dokonywanych zmian w zakresie progresywnego opodatkowania dochodu.

Autor, wyznaczając obszar badawczy niniejszej rozprawy doktorskiej, sformułował cztery „zasadnicze cele” (s. 7). Chodzi zatem o zbudowanie pewnej terminologii służącej do oceny opodatkowania za zgodnego z zasadą równości, wskazanie istniejących i formułowanych już uzasadnień dla progresji w podatkach dochodowych, ocenę tych uzasadnień z punktu widzenia zasady równości i rozwiązań normatywnych istniejących w różnych systemach prawnych, a także wyrażenie pewnych postulatów *de lege ferenda*, z wykorzystaniem zasady równości i odnosząc się jednocześnie do skali podatkowej. Tak określone cele badawcze należy nie tylko jednoznacznie zaaprobować ale jednocześnie wysoko ocenić. Stanowią one bowiem potwierdzenie dojrzałego naukowego spojrzenia Autora i jednocześnie precyzji w stawianiu poglądów naukowych, gdzie buduje się te poglądy od solidnej siatki pojęciowej, której przestrzega się konsekwentnie przez cały układ i treść opracowania. Przyjęta terminologia stanowi wręcz wzorzec do badania istniejących uzasadnień dla progresji i ich przede wszystkim oceny w płaszczyźnie zasady równości.



Wskazane cele badawcze pozwalają jednoznacznie stwierdzić, iż recenzowana rozprawa doktorska wyróżnia się bardzo dużym walorem teoretycznym, stanowiąc solidny fundament do badania zasadności stosowania progresji podatkowej. Takie rozważania powinny wręcz charakteryzować prace naukowe z obszaru prawa podatkowego. Nie oznacza to jednakże braku jakiegokolwiek odniesienia się do regulacji prawnych i praktyki podatkowej funkcjonującej w ich obszarze. Takie odniesienie znajdujemy również w ramach recenzowanej rozprawy doktorskiej, gdzie jej Autor analizie poddał nie tylko rozwiązania krajowe, ale także wybranych innych systemów prawnych.

Trudne i zarazem ambitne zagadnienie wymagało od Autora zastosowania różnych metod badawczych. Mimo, iż nie wymienia ich wprost we wprowadzeniu do dysertacji, to jednak swobodnie się nimi posługuje w całej treści tej rozprawy wykazując nie tylko solidne przygotowanie gdy idzie o metody badawcze charakterystyczne dla nauk prawnych, ale także w dużym stopniu korzysta z teorii ekonomicznych. Takie podejście jest niezbędne jeżeli praca dotyczy zagadnień ze szczegółowego prawa podatkowego i wskazuje nie tylko na podejście oparte o analizę wykładni i stosowania prawa podatkowego, ale równocześnie „rzeczywistą treść” danych instytucji prawnopodatkowych. W prowadzonych rozważaniach z obszaru szczegółowego prawa podatkowego należałoby oczekiwać, oprócz solidnej analizy doktryny prawa podatkowego i aspektu normatywnego, również ukazania w pewnym oczywiście niezbędnym stopniu spojrzenia ekonomicznego, co jest zadaniem trudnym, z którym Autor poradził sobie bardzo dobrze.

Przyjęte przez mgra Wojciecha Jaworskiego cele badawcze nie stanowią jedynie pewnych postulatów, do których dąży on poprzez treści rozprawy doktorskiej. Celom tym podporządkował bowiem całą strukturę pracy, co czyni z niej wręcz wzorzec, gdy idzie o prace z zakresu prawa podatkowego, tym bardziej warto podkreślenia z uwagi na wykorzystanie także analiz w oparciu o teorie ekonomiczne. Wskazuje to na bardzo dobrze opanowany warsztat pisarski. Pojawiają się jedynie pewne potknięcia językowe, które warto wyeliminować przed ewentualną publikacją.

Całość rozważań objętych rozprawą doktorską umieścił Autor w czterech rozdziałach dodając wprowadzenie i zakończenie. Bardzo dobrym zabiegiem w strukturze pracy stało się umieszczenie w każdym rozdziale uwag wprowadzających i podsumowania. Należy podkreślić, iż te części rozprawy nie zostały wydzielone jedynie ze względów formalnych, gdyż pełnią one bardzo ważną rolę, gdy idzie o ustalenie zagadnień podlegających rozważaniom w ramach każdego z rozdziałów, ale stanowią także bardzo dobre podsumowanie i uogólnienie całości często trudnej problematyki poruszanej w ramach danego rozdziału. Warto zatem



podkreślić i wysoko ocenić określenie w uwagach wprowadzających celu do realizacji w danym rozdziale, który czasem zastępuje się zadaniem. Wskazuje to na bardzo dobre opanowanie warsztatu badawczego i swobodę w wyrażaniu poglądów naukowych, a także umiejętność oceny tych formułowanych w doktrynie zarówno gdy idzie o najnowsze trendy, jak również poglądy, które mają obecnie wartość historyczną. Warta podkreślenia jest szczególnie umiejętność krytycznej oceny niektórych poglądów, co do możliwości ich zastosowania w obecnych rozważaniach zarówno o charakterze naukowym, jak również praktyki stosowania prawa podatkowego. Nie można pominąć także słownika pojęć umieszczonego w początkowej części, który daje możliwość pewnego terminologicznego uporządkowania, które zapowiadał sam Autor w jednym ze swoich celów badawczych.

Oceniając zatem ogólnie strukturę pracy należy zauważyć, iż ta część, która została określona jako wprowadzenie bardzo dobrze ustawia całość problematyki poruszanej w dysertacji. Autor bowiem szczegółowo uzasadnia potrzebę badania zagadnienia, któremu poświęcił rozprawę doktorską oraz konstruuje wskazane już cele zasadnicze, uzupełniane w ramach poszczególnych rozdziałów.

Pierwszy rozdział został poświęcony zasadzie równości, a de facto ewolucji tej zasady. Rozdział ten umieszczony zaraz po wprowadzeniu pełni także rolę pewnej wyjściowej płaszczyzny badawczej, która jest uzasadniona tytułem rozprawy. Możliwość bowiem oceny progresywnego opodatkowania z punktu widzenia zasady równości nie jest możliwa bez jej szczegółowego ukazania. Wprowadzenie w pierwszym miejscu zagadnień dotyczących progresji pozbawiłoby możliwości szerokiego i niezbędnego jak dla naukowca spojrzenia, gdy idzie o badaną problematykę. Jednocześnie mogłoby zbyt mocno ukierunkować rozważania, a tym samym ograniczyć możliwości szerokiego uwzględnienia płaszczyzny analizy wyznaczonej zasadą równości.

Rozdział drugi dotyczy progresji w podatku dochodowym. Takie ustalenie struktury pracy jest w pełni uzasadnione. Rozdział drugi stanowi zatem wraz z pierwszym pewną część ogólną, gdzie Doktorant miał możliwość szerokiego ukazania nie tylko uzasadnienia dla progresji w podatku dochodowym, ale również jej rozwoju w tym podatku. Te dwa rozdziały pod względem objętości przekraczają połowę rozprawy, jednakże nie można z tego względu poczynić tu zarzutu zarzutu względem jej struktury. Waga, zróżnicowanie, trudność problematyki, a także konieczność sięgnięcia również do teorii ekonomicznych uzasadniła decyzje Autora co do przyjęcia takiego rozwiązania ilościowego. Podział materii badawczej umieszczonej w tych dwóch rozdziałach na mniejsze jednostki – kolejne rozdziały mogłby

zaburzyć nie tylko strukturę pracy, ale jednocześnie niekoniecznie korzystnie wpłynąć na „ustawienie” i realizację celów badawczych.

O ile zatem pierwsze dwa rozdziały stanowiły w układzie struktury dysertacji swoistą część ogólną, to kolejne dwa z założenia niejako mają stanowić część szczegółową. Taką konwencję utrzymuje mgr Wojciech Jaworski, a wynika to już ze struktury pracy. W rozdziale trzecim Autor podjął się bowiem trudnego zagadnienia oceny dopuszczalności zastosowania teorii determinujących znaczenie zasady równości w prawie podatkowym. To niewątpliwie swoiste przejście od umownie przyjętej części ogólnej do zagadnienia dopuszczalności „wykorzystania” teorii wyznaczających zasadę równości w obszarze prawa podatkowego. Z kolei w rozdziale czwartym Doktorant zajął się zasadnie analizą praktycznych rozwiązań w zakresie progresji na przykładzie wybranych krajów. Badania w tym rozdziale stanowią nie tylko uzupełnienie teoretycznych rozważań o kontekst praktyki prawa podatkowego, ale jednocześnie pełnią podstawę formułowania postulatów *de lege ferenda*.

Całość rozprawy doktorskiej wieńczy syntetyczne zakończenie, gdzie Autor słusznie unika powtórzeń bogactwa rozważań poczynionych w treści, a koncentruje się na odniesieniu do kwestii zasadniczych wynikających z obranych celów badawczych.

W pracy wykorzystano 150 pozycji bibliograficznych, z czego ok. jedna trzecia to literatura zagraniczna. Ujęcie w warsztacie badawczym znacznej ilości literatury zagranicznej wskazuje na szeroki jego zakres i dużą umiejętność korzystania z rozwiązań przyjętych w innych krajach. Potwierdzeniem tego jest także analiza aktów normatywnych z innych krajów. Warto także zauważyć, iż poważną pozycję w warsztacie badawczym pełni orzecznictwo, szczególnie Trybunału Konstytucyjnego, które często Autor poddaje wnikliwej analizie.

Oceniając ogólnie wartość rozprawy doktorskiej należy także podkreślić, że została ona napisana przystępnym językiem pisarskim, a nieliczne usterki można wyeliminować przed jej publikacją. Wypada również zauważyć, iż Autor w wielu miejscach obrazuje prowadzone analizy licznymi wykresami.

II

Przechodząc do oceny treści merytorycznych zawartych w poszczególnych rozdziałach, już na samym początku, należy podkreślić walor teoretyczny rozważań, które w ogromnej części dotyczą zagadnień fundamentalnych dla kształtowania obciążeń podatkowych w podatkach dochodowych a zatem zasady równości, zagadnienia progresji podatkowej. Na szczególną uwagę zasługuje umiejętność realnej oceny zastosowania teorii determinujących znaczenie zasady równości w prawie podatkowym.

Tematyka pierwszego rozdziału dotyczy ewolucji zasady równości. Niewątpliwym walorem jest nie tylko ustalenie treści tej zasady w oparciu o odpowiednie regulacje normatywne, ale także dostrzeżenie i podkreślenie jej aspektu ewolucji. Jako zadanie do realizacji w tym rozdziale mgr Wojciech Jaworski uczynił (s. 12) interpretację zasady równości dokonaną w oparciu o art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Jest to niewątpliwie punkt wyjścia dla rozważań w całości dysertacji. Zasadnie zatem wychodzi w swych badaniach od pojęcia i znaczenia zasady równości, akcentując bogaty dorobek orzeczniczy w tym zakresie Trybunału Konstytucyjnego. Autor wzbogaca treść o analizę orzecznictwa trybunałów konstytucyjnych, bądź ich odpowiedników w innych państwach, jak choćby francuskiej Rady Konstytucyjnej (s. 18). Zauważa zatem Doktorant, iż równość nie jest pojęciem abstrakcyjnym i absolutnym (s. 18-19). Z kolei w dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dostrzega słusznie cechę relewantną i jej znaczenie dla kształtowania zakresu zastosowania tej zasady (s. 19 i nast.).

Autor analizując znaczenie zasady równości pokreśla trudności jakie niesie za sobą „[...] nadmierna kazuistyka na etapie stanowienia prawa [...]” - s. 23. Bardzo dobrze, iż mgr Wojciech Jaworski już na etapie tych ogólnych - wprowadzających uwag dostrzega te kwestie, z którymi ciągle zderza się krajowy ustawodawca, niestety z niezbyt dobrym skutkiem, gdy idzie o ilość nowych regulacji prawnych. Warto zatem zastanowić się nad tym, jakie postulaty można kierować w stosunku do ustawodawcy podatkowego, które można byłoby uzasadniać zasadą równości w kontekście tworzenia takich rozwiązań, które stanowiłyby pewien balans pomiędzy kazuistyką a przykładowo takimi środkami techniki prawodawczej, które mają postać określeń nieostrych, klauzul generalnych, czy też definicji legalnych. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż takie rozwiązania są stosowane w konstrukcji podatków dochodowych. Wydaje się, iż Doktorant dostrzega te problemy, wskazując na test „[...] teorii definiującej zasadę równości [...]” w stosunku do nowych rozwiązań (s. 29).

Rozważania dotyczące zasady równości stanowiły bardzo dobry punkt wyjścia do jej odniesienia do prawa podatkowego. Autor słusznie przedstawił teorię ekwiwalencji oraz teorię ofiary uwzględniającą zasadę zdolności płatniczej. Doktorant bardzo dobrze „porusza się” we wskazanych teoriach zarówno uwzględniając ich aspekt historyczny, jak również odnosząc się do obecnie formułowanych poglądów. Autor zasadnie zatem stwierdza, iż zgodność z zasadą równości zajdzie wówczas, gdy wraz ze wzrostem zdolności płatniczej ciężar podatku wzrośnie, a wraz z jej spadkiem będzie podlegał zmniejszeniu (s. 54). Ukazując ewolucję teorii ofiary spora część rozważań została poświęcona obecnemu rozumieniu tej teorii. Poddano zatem szczegółowemu badaniu reguły alternatywne tj. ofiary równej absolutnej, ofiary równej proporcjonalnej i ofiary równej marginalnej (s. 65 i nast.).

Rozdział ten oceniam wysoko.

Celem rozdziału drugiego uczynił mgr Wojciech Jaworski charakterystykę progresji wraz z doktrynalnym jej uzasadnieniem co do progresywnego opodatkowania dochodu w celu skonfrontowania z przyjętym rozumieniem zasady równości (s. 80-8). Już na wstępie należy podkreślić, iż z tak określonym celem badawczym Autor poradził sobie bardzo dobrze prezentując wysoki poziom rozważań teoretycznych. Wychodząc zatem od wnikliwego wyjaśnienia istoty i wskazania rodzajów progresji przedstawił także rozwój progresji w opodatkowaniu dochodu.

Kluczowe dla tego rozdziału uwagi dotyczą uzasadnienia dla progresji w podatku dochodowym. Odpowiada temu nie tylko objętość (niespełna 40 str.), ale także bogactwo i dojrzałość treści merytorycznych. Doktorant w kolejności rozpatruje argumentację zbudowaną na podstawie alternatywnej reguły ofiary absolutnej, argumentację zbudowaną na podstawie alternatywnej reguły ofiary równej proporcjonalnej, czy też argumentację zbudowaną na podstawie alternatywnej reguły ofiary równej marginalnej. Po dokonaniu szczegółowych analiz z licznym wykorzystaniem również wykresów mgr Wojciech Jaworski wskazuje na bardzo ograniczone uzasadnienie dla stosowania progresji. Dostrzega to w ramach reguły równej ofiary finansowej w sensie absolutnym, uwzględniając użyteczność dochodu dla wyznaczenia rozkładu ciężarów podatkowych. Przy czym akcentuje to jedynie przy wzroście wartości użyteczności całkowitej uzyskanej z dochodu, o ile ten wzrost następuje wolniej niż wzrost wartości dochodu (m.in. str. 125-126). W pewnym ograniczonym zakresie dostrzega także uzasadnienie dla progresji w regule równej ofiary finansowej w sensie proporcjonalnym.

Rozdział ten oceniam również wysoko.

Zadanie jakie postawił sobie mgr Wojciech Jaworski po ukazaniu dwóch płaszczyzn badawczych, a zatem płaszczyzny zasady równości oraz płaszczyzny progresji to ocena

możliwości, czy wręcz dopuszczalności zastosowania teorii determinujących znaczenie zasady równości w prawie podatkowym, a następnie analiza konkretnych regulacji w zakresie podatku dochodowego na przykładzie wybranych krajów. Tym zagadnieniom poświęcone zostały odpowiednio rozdziały trzeci i czwarty.

Celem rozdziału trzeciego stała się zatem ocena sposobów uzasadnienia progresji w opodatkowania dochodu poprzez analizę teoretyczną w odniesieniu do zasady równości (s. 154). Dokonując zatem oceny reguł alternatywnych w zakresie ich praktycznego zastosowania Doktorant stwierdza, iż teoria ofiary w ujęciu ofiary równej marginalnej w sensie praktycznego zastosowania „[...] ma charakter iluzoryczny [...]” – s. 159. Zdaniem mgra Wojciecha Jaworskiego do praktycznego zastosowania nadaje się jedynie reguła alternatywna w postaci ofiary równej proporcjonalnej (s. 167). Biorąc pod uwagę wnikliwą analizę wskazanych płaszczyzn badawczych należy jednoznacznie zaaprobować wnioski przyjęte przez Doktoranta, które mają nie tylko bardzo dobre uzasadnienie teoretyczne, ale jednocześnie równie mocne odniesienie praktyczne. Zgodzić należy się również z Autorem, iż teoria ekwiwalencji nie może służyć jako podstawa budowania systemu podatkowego (s. 171). Analizując w końcowej części tego rozdziału jak się wydaje kluczowe zagadnienie, a zatem sposób rozkładu ciężarów podatkowych w zgodzie z zasadą równości, mgr Wojciech Jaworski dochodzi do wniosku, iż najwłaściwszym w zakresie rozłożenia ciężarów podatkowych jawi się opodatkowanie proporcjonalne, z czym należy się zgodzić (s. 177).

Kluczowe stają się wnioski w tym zakresie. Doktorant zasadnie zatem przyjmuje, iż biorąc pod uwagę zróżnicowanie dochodu jako wyłączną determinantę rozumienia zasady równości uzasadnienie ma opodatkowanie dochodu w sposób proporcjonalny (s. 181). A zatem progresja oparta jedynie o przesłankę zróżnicowania dochodu jest sprzeczna z zasadą równości, brak dla niej teoretycznego uzasadnienia (s. 181).

Z trudnym zadaniem, jakie postawił sobie Autor w rozdziale trzecim poradził sobie również bardzo dobrze, a rozważania w nim zawarte zasługują na wysoką ocenę.

Rozdział czwarty w założeniu ma stanowić odniesienie uwag poczynionych w poprzednich częściach pracy, a szczególnie w rozdziale trzecim do kontekstu praktycznego, a zatem do analizy rozwiązań normatywnych przyjętych w wybranych krajach.

Jako cel rozważań uczynił zatem Doktorant ocenę sposobów uzasadnienia progresji w płaszczyźnie zasady równości poprzez analizę regulacji normatywnych w wybranych krajach. Należy zauważyć, iż wybór systemów normatywnych do analizy nie był przypadkowy. Autor jako kryterium wyboru wskazał bowiem zbliżony stopień rozwoju społeczeństwa oraz zróżnicowanie regulacji prawnych w zakresie stawek nominalnych, stawek efektywnych oraz

minimów podatkowych (s. 9). W poszczególnych częściach rozdziału poddano zatem analizie progresję w opodatkowaniu dochodu w oparciu o art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Następnie progresję w opodatkowaniu dochodu w Estonii oparciu o § 4 ust. 1 pkt 1 oraz § 23 Tulumaksuseadus z dnia 15 grudnia 1999 r, a także w opodatkowaniu dochodu w Stanach Zjednoczonych w oparciu o stawki podatkowe z § 1 lit. (c) oraz § 63 lit. c) pkt 2 lit. C) Internal Revenue Code. Ostatnim z wybranych do analizy systemów normatywnych był obowiązujący w Holandii, gdzie progresję badano w oparciu o art. 2.10. oraz art. 8.10. Wet inkomstenbelasting 2001 z dnia 11 maja 2000 r.

Podobnie analiza praktyczna w oparciu o reprezentatywne rozwiązania normatywne doprowadziła Autora do wniosku, iż brak jest uzasadnienia dla progresywnego opodatkowania dochodu zbudowanego wyłącznie o przesłankę zróżnicowania dochodu podatników (s. 227). A zatem zdaniem mgra Wojciecha Jaworskiego, z czym trudno się nie zgodzić, sprzeczność progresji w czystej postaci wynika nie tylko z braku uzasadnienia teoretycznego, ale również praktycznego (s. 228).

Rozdział czwarty zasługuje również na wysoka ocenę.

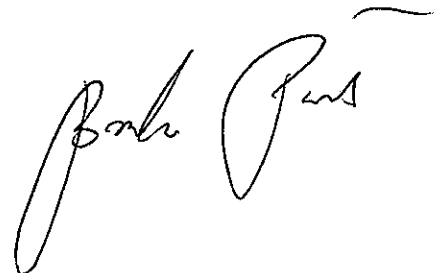
Całość rozważań merytorycznych wieńczy syntetyczne zakończenie, w którym Autor zasadnie zadaje kluczowe pytanie o atrakcyjność progresji w warunkach jej wyraźnego konfliktu z zasadą równości (s. 232). Doktorant słusznie zauważa, iż uznaje się ją niejako za założenia za najbardziej sprawiedliwą, przy czym sprawiedliwość jest tu ujmowana wyłącznie subiektywnie (s.232). Postuluje on zatem wprowadzenie podatku proporcjonalnego zamiast podatku progresywnego w ramach opodatkowania dochodu (s. 232). Należy zgodzić się z Autorem, iż wprowadzenie podatku proporcjonalnego może dopuścić także istnienie „[...] efektywnie progresywnego podatku w akceptowalnej formie [...]” - s. 233, w sensie przykładowo określenia minimum podatkowego uzasadnionego potrzebami egzystencji.

III

Opracowanie mgra Wojciecha Jaworskiego spełnia wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Autor jednoznacznie sformułował podstawowe cele badawcze i podporządkował tym celom całość rozważań, korzystając z wyników własnych badań. Ponadto Autor wykazał się bardzo dobrą znajomością literatury przedmiotu, orzecznictwa oraz analizą normatywną. W przeprowadzonych badaniach Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością analizowanej problematyki i bardzo dobrym warsztatem naukowym. W mojej ocenie praca ta zasługuje na wyróżnienie i powinno rozważyć się jej publikację.

Konkludując, należy stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Wojciecha Jaworskiego **„Zasada równości a progresywne opodatkowanie dochodu”** stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jej Autor wykazał się bardzo dobrą wiedzą prawniczą, w szczególności z zakresu nauki prawa finansowego. Rozprawa ta powinna stanowić istotny wkład w rozwój badań w zakresie prawa podatkowego. Ponadto Doktorant wykazał się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym należy przyjąć, że rozprawa doktorska mgra Wojciecha Jaworskiego spełnia przesłanki określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (j.t. Dz. U. z 2016, poz. 882) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim. Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgra Wojciecha Jaworskiego do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim, zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

Wrocław, 18 czerwca 2017 r.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters. The signature appears to be 'B. P.' followed by a long horizontal stroke.