

Prof. dr hab. Dominik Jan Gajewski
Katedra Prawa Podatkowego
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Karoliny Santin

pt. „*Realizacja postulatu dążenia do zabezpieczenia potrzeb mieszkaniowych na tle polskiego ustawodawstwa podatkowego*”

Kraków 2026, ss. 247

**napisanej pod kierunkiem dr hab. Prof. UEK Anety Kaźmierczyk (promotor) i
dr hab. Prof. UEK Kingi Michałowskiej (promotor pomocniczy)**

Przedstawiona do recenzji praca doktorska Pani mgr Karoliny Santin pt. „*Realizacja postulatu dążenia do zabezpieczenia potrzeb mieszkaniowych na tle polskiego ustawodawstwa podatkowego*” spełnia kryteria merytoryczne i formalne sformułowane w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2020 poz. 85 z późn. zm.).

Dokonując oceny rozprawy doktorskiej wziąłem pod uwagę następujące kryteria oceny: istotność i innowacyjność obszaru badawczego rozprawy, strukturę rozprawy (treść pracy), założenia metodologiczne rozprawy, charakterystykę materiałów źródłowych oraz charakterystykę doboru i wykorzystania literatury przedmiotu, formalną stronę rozprawy (styl i język) oraz charakter rozprawy (weryfikacja problemu badawczego).

1. Wybór tematu pracy

Założenia badawcze, które postawiła sobie Doktorantka Karolina Santin w rozprawie pt. „*Realizacja postulatu dążenia do zabezpieczenia potrzeb*

mieszkaniowych na tle polskiego ustawodawstwa podatkowego” są niezwykle ciekawe i intrygujące naukowo. Temat pracy został sformułowany poprawnie pod względem merytorycznym oraz językowym. Głównym celem dokonanej analizy jest wykazanie czy obecnie funkcjonujące regulacje w zakresie prawa podatkowego pozwalają na realizację obowiązku prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli. Przeprowadzona analiza ma charakter przekrojowy i dokonana jest przez pryzmat kluczowych podatków funkcjonujących w polskim systemie podatkowym. Temat jest adekwatny dla badań w obszarze nauk społecznych i dyscypliny nauki prawne. Temat pracy jest zgodny z jej treścią. Zarówno struktura rozprawy, jak i zawarty manuskrypt jest skorelowany z tematem pracy. Zaproponowana tematyka dotychczas nie doczekała się tak kompleksowego i wielowątkowego ujęcia w polskiej doktrynie. Dotychczasowe opracowania naukowe mają charakter cząstkowy i odnoszą się zazwyczaj do analizy przez pryzmat tylko wybranego podatku. Stąd wybór tematyki należy uznać za niezwykle udany, o czym świadczy również fakt oryginalnego ujęcia problemów badawczych, jak i zakresu obszaru badawczego.

2. Hipoteza i cele badawcze

Autorka w bardzo przejrzysty sposób zaznacza cel pracy, a także lukę badawczą. Głównym celem badawczym – jaki postawiła sobie Doktorantka - jest ustalenie, czy ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a tym samym stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych. Doktorantka trafnie zauważa, że zmniejszenie obciążeń podatkowych stwarza realną możliwość działań nakierowanych na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych. Tak postawiony cel badawczy należy uznać za logiczny, właściwie uzasadniony, jak również dojrzały naukowo.

Wsparciem dla postawionego celu badawczego są sformułowane pomocnicze hipotezy badawcze:

1/ Ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a zatem stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych;

2/ Ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych w zakresie podatku od spadków i darowizn realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a zatem stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych;

3/ Ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a zatem stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych;

4/ Ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych w zakresie podatków dochodowych realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a zatem stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych;

5/ Ustawodawca poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP, a zatem stara się umożliwić, aby zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych odbyło się jak najmniejszym kosztem obciążeń podatkowych.

Postawione hipotezy zostały dopasowane do sześciu kluczowych ustaw podatkowych, w związku z tym główną płaszczyzną badawczą stały się właśnie te akty prawne.

Dostrzec i docenić należy, że postawione hipotezy badawcze, zostały poprzedzone gruntowną analizą zagadnienia badawczego. Stąd należy uznać, że są one interesujące badawczo i dotyczą istoty zagadnienia. Ponadto wszystkie sformułowane przez Doktorantkę hipotezy są komplementarne i w pełni nawiązują do głównego celu badawczego. Przedstawiona ilość hipotez jest uzasadniona ze względu na perspektywę różnych podatków, które różnią się nie tylko podejściem do tytułowego zagadnienia, ale również różnymi poglądami zaprezentowanymi w orzecznictwie sądowym. Zmierzenie się z tak postawionymi zagadnieniami niewątpliwie wymagało głębszej znajomości problematyki, nie tylko na gruncie teoretycznym, ale i orzeczniczym.

Z pełnym przekonaniem należy uznać, że tak skonstruowane hipotezy badawcze świadczą o wiedzy i doświadczeniu Doktorantki w zakresie podejmowanej problematyki.

3. Metody badawcze

Doktorantka w swojej pracy umiejętnie wykorzystała kilka metod badawczych. Kluczową i dominującą metodą okazała się skrupulatna analiza źródeł, dzięki której możliwe było odczytanie norm prawnych zawartych w krajowym prawie podatkowym odnoszących się do tytułowego zagadnienia.

Równie właściwie Autorka posłużyła się metodą dogmatyczno-prawną w celu zbadania dorobku piśmiennictwa prawniczego, a także judykatury. Ten zakres badań okazał się niezwykle ważny dla konstruowania wniosków końcowych. Nadmienić należy, że dzięki wykorzystaniu tej metody rozprawa doktorska nabrała walorów bardzo wartościowego opracowania naukowego.

Dodatkowo w rozprawie znalazła zastosowanie także metoda aksjologiczna, która sprowadzała się do badania wartości stojących za określonymi preferencjami podatkowymi. Dzięki temu procesowi udało się ustalić, czy zaprezentowane rozwiązania prawne funkcjonują wystarczająco skutecznie, a tym samym, czy ustawodawca dopełnił obowiązku nałożonego na niego poprzez art. 75 Konstytucji RP.

Mając na uwadze, że w rozprawie pojawiły się również wątki odnoszące się do analizy już nie obowiązujących instytucji i tekstów prawnych, została użyta metoda historyczna. Dzięki niej czytelnicy będą mogli zrozumieć genezę i istotę stosowanych obecnie rozwiązań legislacyjnych odnoszących się do tytułowego zagadnienia.

Charakter uzupełniający ma również użyta metoda prawno-porównawcza. Dzięki niej poszczególne preferencje podatkowe wprowadzone przez ustawodawcę zostały zestawione między sobą z uwzględnieniem ich zakresów oraz możliwości ich równoczesnego stosowania.

Podsumowując, Doktorantka posługuje się w sposób umiętny aparatem metodologicznym, co świadczy o Jej dojrzałości naukowej.

4. Systematyka rozprawy doktorskiej

Praca składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów merytorycznych, zakończenia oraz elementów składowych pracy takich jak bibliografia, akty prawne i wykaz orzecznictwa. Doktorantka wprowadziła podział w poszczególnych rozdziałach merytorycznych na podrozdziały, co sprawia, że układ pracy jest przejrzysty i rzeczowy merytorycznie. Każdy rozdział kończy się uwagami podsumowującymi, co czyni je bardzo uporządkowanymi.

Podrozdziały podsumowujące zawierają ciekawe i wartościowe merytorycznie wnioski, które stanowią podstawę dla finalnych konkluzji zawartych w zakończeniu dysertacji.

Uporządkowany i przemyślany układ pracy został dostosowany do sformułowanych hipotez badawczych. Wszystkie rozdziały w sposób wyczerpujący odnoszą się do zagadnień badawczych. Na aprobatę zasługuje również chronologia poszczególnych rozdziałów, która pozwala czytelnikowi w sposób właściwy zrozumieć istotę problemu i przedstawione przez Doktorantkę problemy badawcze.

W pierwszym rozdziale rozprawy Doktorantka skupiła się na zaprezentowaniu i analizie pojęć nieruchomości mieszkalnych i nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkaniowe. Punktem wyjścia rozważań jest brak jednoznacznego zdefiniowania w/w pojęć w poszczególnych przepisach podatkowych. Ustawodawca wprowadzając preferencje podatkowe w omawianym zakresie w różnych aktach prawnych posługuje się odmiennymi pojęciami, a poszczególne ulgi obejmują swoim zakresem różne rodzaje nieruchomości. Stanowi to podstawę dalszych rozważań w kolejnych rozdziałach. Doktorantka w sposób systemowy, a zarazem niezwykle umiejętny dokonała analizy podobieństw i różnic pomiędzy zakresem przedmiotowym poszczególnych ulg i preferencji wprowadzanych w zakresie poszczególnych podatków w odniesieniu do nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne. Już po lekturze pierwszego rozdziału czytelnik może dostrzec zarysowane liczne problemy badawcze, które mają odniesienie do sformułowanych hipotez.

Kolejnych pięć rozdziałów rozprawy Doktorantka poświęciła preferencjom podatkowym dotyczącym obrotu nieruchomościami przeznaczonymi na cele mieszkaniowe przez pryzmat:

- 1) podatku od spadków i darowizn,
- 2) podatku od czynności cywilnoprawnych,
- 3) podatku od towarów i usług,
- 4) podatku dochodowy od osób fizycznych i podatku dochodowy od osób prawnych,
- 5) podatku od nieruchomości.

W poszczególnych rozdziałach została dokonana skrupulatna analiza ulg i zwolnień. W szerokim zakresie wykorzystano orzecznictwo sądów administracyjnych. Autorka udowodniła, że umiejętnie porusza się w tych zagadnieniach. Dostrzega trendy i dominujące linie orzecznicze, ale również ma świadomość istnienia pewnych

rozbieżności. Ta wiedza pozwoliła Doktorantce zaprezentować ulgi i zwolnienia w poszczególnych podatkach w oryginalny sposób.

Każdy rozdział, ze względu na specyfikę omawianego podatku, skutkuje innym ujęciem zagadnienia. Doktorantka dostrzega, że wybrane podatki mają szczególną rolę dla kształtowania potrzeb mieszkaniowych. W każdym z rozdziałów podjęta została udana próba oceny, czy w odniesieniu do poszczególnych podatków poprzez wprowadzenie odpowiednich preferencji podatkowych ustawodawca realizuje postulat z art. 75 Konstytucji RP. Doktorantka dowodzi, że ustawodawca w sposób wyważony umożliwia zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych, jednak przy jak najmniejszym obciążeniu Skarbu Państwa.

Można pokusić się o stwierdzenie, że każdy z powyższych rozdziałów stanowi samodzielną część analityczną dotyczącą konkretnego podatku. Autorka dostrzega specyfikę poszczególnych podatków i ich rolę w kształtowaniu potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych. Mimo to wszystkie rozdziały tworzą spójną całość i zmierzają do końcowych konkluzji odnoszących się do roli polskiego systemu podatkowego w kształtowaniu (wspieraniu) potrzeb mieszkaniowych obywateli RP.

Ponownie nadmienić należy o dużej wartości merytorycznej podrozdziałów podsumowujących, które zawierają istotne konkluzje odnoszące się do postawionych hipotez badawczych. Należy zaznaczyć, że przyjęta struktura pracy jest logiczną konsekwencją wystosowanych pierwotnie założeń badawczych we wstępie rozprawy.

Pewien niedosyt stanowi rozdział piąty dysertacji, który poświęcony jest preferencjom podatkowym w zakresie podatków dochodowych. Doktorantka, mimo zapowiedzi w tytule, że będzie to analiza poświęcona obu podatkom dochodowym, w zasadzie skupiła się tylko na podatku dochodowym od osób fizycznych. W rozdziale ponad trzydziestostronicowym, Autorka zaledwie trzykrotnie (s. 181, 182 i 188) wspomniała dość lakonicznie o roli regulacji prawnych zawartych w ustawie podatku dochodowym od osób prawnych. Wprawdzie zasygnalizowane zostało, że aspekty dotyczące podmiotów gospodarczych nie będą w obszarze głównego zainteresowania, to wydaje się, że można było pokusić się o szersze rozwinięcie tych wątków. Szczególnie, że coraz więcej można dostrzec zjawisk, które odnoszą się do działalności podmiotów gospodarczych w obszarze budownictwa mieszkalnego. Takim znaczącym przykładem może być chociażby działalność krajowych i zagranicznych funduszy inwestycyjnych w obszarze masowego zakupu mieszkań bądź funkcjonowanie towarzystw budownictwa społecznego. Niewątpliwie w tym zakresie można było również pokusić się o rozwinięcie

zagadnienia klauzuli nieruchomościowej (wprawdzie Doktorantka zasygnalizowała w przypisie nr 475, że znana jest Jej ta instytucja, jednak nie zaprezentowała szerszego kontekstu jej wykorzystania).

Pracę podsumowuje zakończenie w którym Doktorantka przedstawiła konkluzje i wnioski stanowiące odniesienie do postawionych celów badawczych i sformułowanych hipotez. Zakończenie stanowi niezwykle ciekawe i interesujące podsumowanie wraz z wyartykułowanymi licznymi spostrzeżeniami badawczymi, które stały się podstawą do formułowanych postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Szkoda tylko, że Doktorantka nie pokusiła się o szersze ich rozwinięcie (np. na s. 218 Doktorantka postulując o „...wprowadzenie ulg i zwolnień, które stanowią realną pomoc w zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych podatników” nie zaprezentowała w tym miejscu swoich autorskich pomysłów).

Recenzowana praca analizuje zagadnienia w ujęciu teoretycznym oraz przez pryzmat bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych, co czyni ją nie tylko wartościową, ale i interesującą.

Mając powyższe na uwadze, docenić należy wysiłek Doktorantki i ostateczny Jej rezultat, bowiem stanowi on oryginalne i cenne opracowanie. Cenne wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* (choć dość ogólne i lakoniczne) sformułowane przez Doktorantkę w zakończeniu rozprawy doktorskiej niewątpliwie będą stanowiły wkład do dorobku doktryny prawa podatkowego.

5. Zakres i sposób wykorzystania literatury oraz orzecznictwa

Materiał źródłowy jest poprawny i wykorzystany w całości. Na pozytywną ocenę zasługuje fakt zastosowania do analizy nie tylko artykułów, ale także publikacji monograficznych, aktów prawnych i bogatej bazy orzeczniczej. Recenzowana praca została oparta na obszernej i bardzo dobrze dobranej literaturze przedmiotu (186 pozycji). Mimo, że podejmowany problem badawczy nie był w krajowej literaturze przedmiotu kompleksowo analizowany, Doktorantka wykorzystała najważniejsze opracowania, które odnosiły się do omawianego zagadnienia badawczego.

Doktorantka bazowała na właściwie dobranych aktach prawnych. Ze względu na objęty obszar badawczy, dominowały krajowe akty prawne. Również właściwe

zastosowanie znalazły akty prawa unijnego, które bezpośrednio odnoszą się do prawa krajowego regulującego tytułowe zagadnienia.

Na uznanie i aprobatę zasługuje dogłębna i dojrzała analiza głównie krajowego orzecznictwa sądowego. Począwszy od dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego, poprzez kluczowe orzeczenia Sądu Najwyższego, kończąc na bogatym orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. Należy docenić, że powołane orzecznictwo nie tylko zostało właściwie dobrane (ze względu na zakres merytoryczny, jak i aktualność), ale również kompleksowo pokrywa wszystkie zapowiedziane we wstępie rozprawy, obszary badawcze. Świadczy o tym fakt, że Doktorantka wykorzystała aż 167 orzeczeń sądów administracyjnych (w tym 125: uchwał, wyroków i postanowień NSA i 42 wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych).

Na uwagę i uznanie zasługuje również wykorzystany dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (10 wyroków), który dopełnia analizę krajowego orzecznictwa. Doktorantka zaprezentowała również poglądy organów podatkowych w zakresie przedmiotowej problematyki, poprzez analizę interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Udało się Jej w sposób ciekawy skonfrontować ten dorobek z poglądami sądów administracyjnych.

Warto zasygnalizować, że przy wykazie orzecznictwa sądowego (Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego), należy wyszczególniać orzeczenia również według hierarchii ich ważności tj. uchwała/wyrok/postanowienie. Poza tą drobną uwagę należy podsumować, że zarówno bibliografia, jak i akty prawne, orzecznictwo oraz inne źródła są uporządkowane i wzorcowo powoływane.

6. Język, styl i forma pracy

Praca napisana jest prawidłowo pod kątem językowym. Dysertacja jest przygotowana w sposób poprawny i transparentny. Nie stwierdza się także powtórzeń w manuskrypcie rozprawy. Styl, jakim została napisana praca jest na wysokim poziomie. Autorka umiejętnie operuje pojęciami prawniczymi, posiada również dobrze przygotowany warsztat naukowy. Język i styl recenzowanej pracy świadczy o wysokich kwalifikacjach naukowych Autorki, która formułuje swoje poglądy w sposób jasny i precyzyjny, co sprawia, iż prezentowane przez Doktorantkę hipotezy i konkluzje są czytelne i zrozumiałe. Praca jest napisana bardzo ładnym językiem prawniczym. Styl i formę pracy należy ocenić

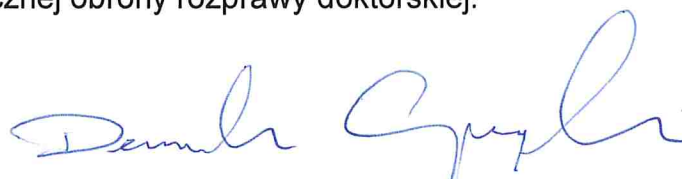
bardzo dobrze, co niewątpliwie wpływa na całościową wysoką ocenę recenzowanej rozprawy doktorskiej. Należy również podkreślić, że struktura rozdziałów rozprawy zachowuje porządek logiczny, a ich rozmiar jest proporcjonalny i sekwencyjny. Treści merytoryczne i analityczne w kolejnych partiach pracy wynikają z poprzednich dywagacji czy poprzednich rozdziałów.

7. Ocena końcowa rozprawy

Stwierdzam wywiązanie się przez Autorkę rozprawy z przyjętego zadania badawczego. Sformułowane prawidłowo hipotezy właściwie zweryfikowano, dokonano tego na bazie literatury przedmiotu i znajomości rozpatrywanej problematyki. Metody i narzędzia badawcze użyte w rozprawie są należycie dobrane i eksploatowane w trakcie dokonywania analizy obszaru badawczego. Pomimo drobnych nieścisłości warsztat Autorki ułatwił czytelnikowi treści i zrozumienie warsztatu prezentowanego przez Doktorantkę. Praca ma charakter innowacyjny, poznawczy, zaś jej aplikacja w środowisku krajowym będzie stanowić cenny materiał służący do dalszej eksploracji tytułowej problematyki.

8. Wniosek końcowy

Mając na uwadze powyższe stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Karoliny Santin pt. *„Realizacja postulatu dążenia do zabezpieczenia potrzeb mieszkaniowych na tle polskiego ustawodawstwa podatkowego”* stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, zaś Doktorantka wykazuje się ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie nauki prawne oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, a zatem w pełni spełnia przesłanki określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, w związku z czym może stanowić podstawę dalszych etapów przewodu doktorskiego. W konkluzji opowiadam się za dopuszczeniem mgr Karoliny Santin do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.



Dominik Jan Gajewski