

dr hab. Karol Karski, dr h.c. mult.  
Kierownik  
Zakładu Prawa Międzynarodowego  
Publicznego  
Wydziału Prawa i Administracji  
Uniwersytetu Warszawskiego

Warszawa, dnia 3 czerwca 2016 r.

### **Recenzja**

**rozprawy habilitacyjnej dr. Ziemowita Kukulskiego**

***Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce  
traktatowej oraz dorobku naukowego***

#### **1. Uwagi wstępne**

Przedmiotem przedstawionej przeze mnie opinii, jako recenzenta w postępowaniu habilitacyjnym, są osiągnięcia naukowe wnioskodawcy – dr. Ziemowita Kukulskiego, objęte treścią Jego wniosku o nadanie stopnia naukowego doktora habilitowanego przez Radę Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

W świetle obecnie obowiązujących przepisów, tzn. art. 16 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 z późn. zm.) wspartego Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 3 października 2014 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz. U., poz. 1383) uzyskanie przez kandydata stopnia naukowego doktora habilitowanego warunkują cztery wymogi. Należy zaliczyć do nich: posiadanie stopnia doktora, wykazanie się osiągnięciami naukowymi, uzyskanymi po otrzymaniu stopnia doktora, wniesienie znacznego wkładu w rozwój określonej dyscypliny naukowej oraz wykazanie się istotną aktywnością naukową.

Zawarta poniżej ocena dorobku naukowego Habilitanta pozwoli udzielić odpowiedzi na pytanie czy dr Ziemowit Kukulski spełnia wymogi stawiane ustawą w postępowaniu habilitacyjnym.



## **2. Posiadanie stopnia naukowego doktora**

Dr Ziemowit Kukulski uzyskał stopień naukowy doktora w 2002 r. broniąc rozprawy doktorskiej pt. *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym* na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Promotorem w przewodzie doktorskim był prof. UŁ dr hab. Włodzimierz Nykiel, a na recenzentów zostali wyznaczeni prof. UW dr hab. Hanna Litwińczuk oraz prof. dr hab. Cezary Kosikowski. Wybrany temat rozprawy doktorskiej stanowił kontynuację zainteresowań Habilitanta, co potwierdza uzyskanie przez Niego dyplomu magistra na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 1997 r. na podstawie pracy magisterskiej pt. *Opodatkowanie dywidend na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*.


Od 2000 r. Habilitant był zatrudniony na Uniwersytecie Łódzkim na stanowisku asystenta, a od 2002 - na stanowisku adiunkta w dawnym Zakładzie Prawa Podatkowego Katedry Prawa Finansowego, przekształconym w Katedrę Materialnego Prawa Podatkowego.

Z powyższego wynika, że pierwszy, ustawowy warunek zawarty w art. 16 ust.1 wymagany do wszczęcia procedury habilitacyjnej, tj. posiadanie stopnia naukowego doktora, został przez Habilitanta spełniony. Pozytywną okolicznością jest także fakt, iż Habilitant jest pracownikiem naukowo-dydaktycznym na uniwersyteckim wydziale prawa.

## **3. Ocena osiągnięć naukowych uzyskanych po otrzymaniu stopnia doktora**

### **3.1. Wskazane osiągnięcie naukowe zgodnie z art. 16 ust. 2, pkt. 1 ustawy**

Dr Ziemowit Kukulski przedstawił, jako swoje osiągnięcie naukowe, bardzo obszerną monografię habilitacyjną zatytułowaną *Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, wydaną w Warszawie w 2015 r. i liczącą 447 stron. Już na wstępie warto podkreślić, że sam wybór tej problematyki badawczej świadczy o doskonałej wręcz orientacji Autora w kwestiach naukowych i potrzebie prowadzenia tego typu badań.



Swoje szczegółowe rozważania chciałbym rozpocząć od stwierdzenia, że recenzowana przeze mnie książka autorstwa dr. Ziemowita Kukulskiego została oparta przede wszystkim na solidnym materiale źródłowym pozyskanym m.in. w drodze żmudnej i wieloletniej kwerendy przy Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie. Mimo, iż głównym przedmiotem badań Autora były Konwencje Modelowe OECD i ONZ, za najważniejszą część źródeł wykorzystanych w pracy należy uznać bilateralne umowy podatkowe, w tym wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku zawarte przez Polskę w okresie od dnia 28 kwietnia 1980 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. Odwołanie się przez Autora do informacji bezpośrednich, niepozyskiwanych z istniejących już opracowań, przesądza o wartości naukowej recenzowanej książki, wnoszącej istotne i cenne *novum* w zakresie prawa podatkowego.

W mojej ocenie konstrukcja pracy nie budzi zastrzeżeń. Autor konsekwentnie odzwierciedla w treści rozprawy jej tytuł - *Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Całość rozważań została podzielona na siedem rozdziałów, opatrzonych wprowadzeniem i zakończeniem.

W rozdziale I recenzowanej pracy Autor przedstawił genezę międzynarodowych umów podatkowych i rolę organizacji międzynarodowych w zwalczaniu podwójnego opodatkowania. Uzasadnioną i wyczerpującą należy uznać analizę roli międzynarodowych organizacji w zwalczaniu podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, którą Autor rozpoczął od roku 1923, w którym międzynarodowi eksperci pochodzący z czterech państw (Holandii, Włoch, Stanów Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii) przedstawili Komisji Ekonomicznej i Finansowej Ligi Narodów raport na temat podwójnego opodatkowania, w którym wskazali możliwe środki eliminacji tego zjawiska (s. 36).

W kolejnym rozdziale Autor omówił dwa wzorce bilateralnej umowy służącej unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku, a mianowicie, Konwencję Modelową OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku oraz Konwencję Modelową ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się. W poszczególnych podpunktach omawianego rozdziału Autor trafnie scharakteryzował obie Konwencje zwracając szczególną uwagę na ich genezę, znaczenie dla praktyki traktatowej państw oraz charakter prawny, podkreślając słusznie, że oba dokumenty przybierają formę rekomendacji Rady OECD oraz Rady Gospodarczej i Społecznej ONZ. Oznacza to, że zarówno Konwencja modelowa OECD, jak i Konwencja modelowa ONZ nie mają charakteru normatywnego i w konsekwencji nie stają się,

w odróżnieniu od wzorowanych na nich bilateralnych umów podatkowych, źródłem powszechnie obowiązującego prawa w porządku prawnym państw (s. 75).

Rozważania zawarte w pierwszych dwóch rozdziałach są niezwykle istotne z punktu widzenia badanej problematyki i stanowią podstawę do udzielenia przez Autora odpowiedzi na główne pytania stawiane we wstępie rozprawy habilitacyjnej.

Szczegółowa analiza Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ pozwoliły Autorowi w dwóch następnych rozdziałach monografii (III i IV) wskazać odpowiednio podobieństwa i różnice między rekomendacjami zawartymi w obu dokumentach. W tym celu Autor ukazał struktury obu wzorców bilateralnej umowy podatkowej oraz odtworzył rekomendowane przez nie koncepcje rozdzielenia roszczeń podatkowych w odniesieniu do poszczególnych kategorii dochodu i majątku. Do różnic występujących między KM ONZ i KM OECD Autor zaliczył: szerszą koncepcję zakładu i definicję należności licencyjnych, propozycje norm eliminujących podwójne opodatkowanie w sensie prawnym i ekonomicznym dochodów z działalności gospodarczej, rekomendacje w zakresie rozgraniczenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do dochodów z tytułu należności licencyjnych, dochodów z przeniesienia własności składników majątku, dochodów z wynagrodzeń dyrektorów (członków zarządów), w tym wysokiej rangi urzędników zarządu, emerytur, rent oraz innych podobnych świadczeń, a także innych dochodów (tj. nieobjętych innymi postanowieniami konwencji).

W rozdziale V Autor skupił się na charakterystyce i rodzajach umów podatkowych w polskiej praktyce traktatowej oraz sklasyfikował bilateralne umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku na potrzeby analizy przeprowadzonej w rozdziałach VI i VII. Szczególnie cennym w omawianym rozdziale jest analiza bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania zawartych przez Polskę, co niewątpliwie było wynikiem żmudnej pracy Autora.

W rozdziale VI, badając wpływ Konwencji Modelowej OECD na polską praktykę traktatową, Autor w pierwszej kolejności przeanalizował obowiązujące nadal bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę przed opublikowaniem Konwencji Modelowej ONZ oraz w dalszej kolejności umowy, których stroną jest Polska, a które podpisano po opublikowaniu Konwencji Modelowej ONZ, w tym także umowy zawarte po uzyskaniu przez Polskę statusu państwa członkowskiego OECD (s. 276). Z kolei, w rozdziale VII



przedmiotem rozważań Autora był wpływ Konwencji Modelowej ONZ na polską praktykę traktatową. Przeprowadzone w tym zakresie badania pozwoliły stwierdzić, że Konwencje Modelowe wywierają różny wpływ na polską praktykę traktatową, w zależności od okresu, w jakim podpisano daną umowę, a także statusu drugiego umawiającego się państwa (państwo OECD lub państwo ONZ) (s. 365).

Rozprawa habilitacyjna cechuje się rzetelnością i skrupulatnością badawczą. Ponadto pozytywną cechą naukowej twórczości Habilitanta jest nie tylko poprawny, ale zwyczajnie ładny i klarowny styl pisarski. Trzeba jednak wskazać, iż Habilitant często używa określenia „kraj”, które jest pojęciem z zakresu geografii, zamiast określenia „państwo”, które jest pojęciem języka prawnego i języka prawniczego (np. na s. 230). Truizmem jest stwierdzenie, iż nie są to synonimy. Używamy, co prawda, określenia „prawo krajowe”, jednak nazywanie w monografii prawniczej „państwa” mianem „kraj” nie jest działaniem właściwym.

Należy ponadto odnotować, że Habilitant ma pewne problemy ze prezentacją niektórych instytucji prawa traktatów. Na s. 230 pisze, iż dwie umowy zawarte w ramach RWPG „nie zostały formalnie wypowiedziane”. Chodzi w tym przypadku o Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób fizycznych, sporządzone w Miskolcu dnia 27 maja 1977 r. (Dz. U. z 1979 r. Nr 10, poz. 66) oraz Porozumienie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodów i majątku osób prawnych, sporządzone w Ulan Bator dnia 19 maja 1978 r. (Dz. U. z 1979 r. Nr 10, poz. 68). Habilitant omawia przewidzianą nimi procedurę wypowiedzenia oraz konstatuje, że nie istnieje już organ, który był w nich wskazany jako depozytariusz (Sekretariat RWPG), który traktaty te wskazały jako właściwy do składania mu takich wypowiedzeń. Pisze też, że: „Ze względu na to, iż organizacja ta przestała istnieć - nawet jeżeli formalnie porozumienia te nie zostały wypowiedziane – należy uznać, iż utraciły one moc wraz z rozwiązaniem RWPG. Utrata ważności przez obydwa porozumienia była m.in. podstawą zawarcia w latach 90. nowych umów z byłymi państwami RWPG oraz krajami powstałymi na skutek rozpadu ZSRR”.

W ten sposób Habilitant przedstawia mylną tezę, iż umowa międzynarodowa traci moc z momentem rozwiązania organizacji międzynarodowej, na forum której została przyjęta. Pomija, zatem fakt, iż wypowiedzenie nie jest jedyną przesłanką wygaśnięcia traktatu. Nie jest rolą recenzenta badanie tego, czego zbadania Habilitant zaniedbał. Możliwe, że umowy te popadły w *desuetudo*. Bardziej prawdopodobne jest jednak, że umowy te obowiązywały i były stosowane dalej, aż do zawarcia w tym samym

przedmiocie umów bilateralnych. Tezę tę wspiera m.in. treść art. 29 ust. 3 Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 11 kwietnia 1994 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679). Stanowi on, że w stosunkach między Polską i Bułgarią dopiero z dniem wejścia w życie tej umowy przestają obowiązywać obydwie wskazane porozumienia. Interesującym byłoby także zbadanie przez Habilitanta, czy obydwie porozumienia były przedmiotem sukcesji po ZSRR. To jest punkt wyjścia do przeprowadzenia dalszych rozważań w tym przedmiocie. Z pewnością jednak twierdzenie, iż obydwie wskazane porozumienia „utraciły (...) moc wraz z rozwiązaniem RWPG”, co miało miejsce w 1991 r., nie odzwierciedla stanu faktycznego i prawnego.

### 3.2. Dorobek naukowy Habilitanta

Oprócz wyżej wymienionej monografii *Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej* do osiągnięć naukowo-badawczych Habilitanta po otrzymaniu stopnia doktora nauk prawnych należy zaliczyć (łącznie z opublikowaną rozprawą doktorską i monografią habilitacyjną) 50 opublikowanych prac o niejednorodnym charakterze. Zestaw publikacji obejmuje: dwie monografie, dwadzieścia artykułów problemowych, sześć rozdziałów w pracach zbiorowych, autorstwo i współautorstwo siedemnastu komentarzy, jeden podręcznik akademicki oraz opracowanie tłumaczeń specjalistycznych (trzy rozdziały) podręcznika akademickiego.

Ze względu na obszary zainteresowań Habilitanta Jego dorobek naukowy po uzyskaniu stopnia naukowego doktora można podzielić na 4 grupy tematyczne. Jako pierwszą należy wymienić Międzynarodowe prawo podatkowe, w ramach którego dr Ziemowit Kukulski bada problematykę bilateralnych umów podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym określonych kategorii dochodów (przychodów) i majątku. Przykładem publikacji z danego zakresu mogą być m.in.: *Przepisy ograniczające niedostateczną kapitalizację a umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 59-72 czy *Trendy w polskiej praktyce traktatowej po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1, s. 39-62.

Drugim nurtem badawczym Habilitanta jest Prawo podatkowe Unii Europejskiej, w tym zagadnienia związane z eliminacją podwójnego opodatkowania zarówno w sensie

*Ny*

prawnym, jak i ekonomicznym z perspektywy funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego. Przykładem publikacji z tego obszaru jest m.in.: *Negatywna integracja uregulowań prawa krajowego państw członkowskich UE w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych* [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego, Łódź 5-6 czerwca 2012 r., pod red. I. Mirka i T. Nowaka, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 279-290.

Do trzeciej grupy zainteresowań Habilitanta należą zagadnienia związane z problematyką unikania opodatkowania (minimalizacja wysokości obciążeń podatkowych przez podatników – tzw. optymalizacja podatkowa) i uchylania się od opodatkowania oraz regulacji prawnych ograniczających te zjawiska, które zostały przedstawione m.in. w takich opracowaniach jak: *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, „Palestra” 2004, nr 5-6, s. 9-27.

W ramach czwartego nurtu badawczego znajdują się zagadnienia związane z wybranymi obszarami krajowego prawa podatkowego, które przybrały postać takich opracowań, jak m.in.: *Komentarz do art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania)* [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015, Wydanie II uaktualnione*, pod red. W. Nykiela i A. Mariańskiego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr (ODDK), Gdańsk 2015, 77-87.

Żadne z opracowań dr. Ziemowita Kukulskiego nie zostało ogłoszone w czasopiśmie znajdujących się na listach *Journal Citation Reports* (JCR). Także liczba cytowań publikacji Habilitanta według bazy *Web of Science* (WoS) wynosi zero, podobnie jak i Indeks Hirscha według *Web of Science*.

Biorąc pod uwagę powyższą ocenę osiągnięć naukowych Habilitanta i nawiązując do ustawowego kryterium wyrażonego w art. 16 ust. 1 oraz ust. 2 pkt. 1, uważam, iż dr. Ziemowit Kukulski, poprzez dorobek naukowy zgromadzony w trakcie swej działalności zawodowej, w tym poprzez wskazaną monografię, wniósł wkład do nauki polskiego prawa w stopniu wymaganym przez ustawę.



#### 4. Ocena aktywności naukowej i dydaktycznej

Habilitant brał aktywny udział w licznych konferencjach międzynarodowych i krajowych. Przykładowo można w tym miejscu wskazać wystąpienia na międzynarodowych konferencjach: 1) *Value Added tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* organizowanej przez Instytut Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu z referatem *Double Taxation and Double Non-taxation*, Wiedeń 28 marca 2009 r., 2) *Podatki bez granic* zorganizowanej przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych z referatem *Integracja europejska w kontekście ograniczeń ustawodawcy w kształtowaniu systemu podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*, Poznań, 26-28 października 2012 r., 3) *Tax Knowledge Sharing* w Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie z referatem *International Aspects of taxation of Limited Joint-Stock Partnerships in Poland*, Amsterdam, 6 marca 2013 r.. Podobnie przykładem aktywnego udziału Habilitanta w konferencjach krajowych mogą posłużyć wystąpienia: 1) na Zjeździe Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego z referatem *Negatywna integracja uregulowań prawa krajowego państw członkowskich UE w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych*, Łódź, 5-6 czerwca 2012 r., 2) na 110 ogólnopolskiej konferencji *Zmiany w podatkach dochodowych* zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego we współpracy z Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych z referatem *Zmiany unormowań w zakresie niedostatecznej kapitalizacji*, Łódź, 17 listopada 2014 r..

Ponadto dr Ziemowit Kukulski brał udział w komitetach organizacyjnych międzynarodowych i krajowych konferencji naukowych, m.in. przygotowując międzynarodową konferencję *Tax Treaties Application in Norway, Poland and Sweden* zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego i Fundację Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych we współpracy z Polskim Oddziałem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (*International Fiscal Association Polish Branch*) na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w dniu 10 maja 2013 r..

Na pozytywną ocenę zasługuje także wyróżnienie działalności naukowej Habilitanta w 2004 r., w którym dr. Ziemowitowi Kukulskiemu przyznano nagrodę za I miejsce w X konkursie „Przeglądu Podatkowego” za rozprawę doktorską *Niedostateczna*





*kapitalizacja w prawie podatkowym* jako najlepszą pracę naukową o tematyce podatkowej (nagroda ufundowana przez Wydawnictwo Konieczny i Kruszewski (KiK) Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. z o.o.)

Ponadto Habilitant dwukrotnie został wyróżniony Podziękowaniem Rektora Uniwersytetu Łódzkiego za udział w pracach nad „Kwartalnikiem Prawa Podatkowego” wydawanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego z dnia 9 listopada 2009 r., a także za wkład oraz zaangażowanie w przygotowywanie i organizację comiesięcznych konferencji organizowanych przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego z dnia 15 kwietnia 2013 r.

Jako obszerne należy także ocenić osiągnięcia dydaktyczne oraz w zakresie popularyzacji nauki dr. Ziemowita Kukulskiego, na które składają się prowadzenie ćwiczeń i konwersatoriów z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego, prawa podatkowego, postępowania podatkowego oraz zajęcia w języku angielskim dla studentów kierunku *Business Management* na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego na przestrzeni lat 2002-2015. Habilitant prowadził również szereg wykładów, w tym monograficznych i specjalizacyjnych z zakresu międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego.

W latach 2002-2015 Habilitant był promotorem prac magisterskich studentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego oraz studentów kierunku administracja Filii Uniwersytetu Łódzkiego w Tomaszowie Mazowieckim. Łącznie pod Jego kierunkiem napisało prace magisterskie 114 studentów.

Podkreślić należy także udział Habilitanta w stażach zagranicznych, na przykład odbyte wielokrotnie w latach 2002-2013 tygodniowe staże w Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (*International Bureau of Fiscal Documentation*) czy oddelegowanie Habilitanta do Amsterdamu jako koordynatora i sekretarza międzynarodowego projektu naukowo-badawczego *The UN Model in Practice 1997-2013* do Międzynarodowego Biura Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (*International Bureau of Fiscal Documentation*) w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2013r.

Szczególnym przejawem aktywności dydaktycznej dr. Ziemowita Kukulskiego jest prowadzenie wykładów gościnnych w zagranicznych uczelniach m.in. na Uniwersytecie Luarasi w Tiranie, *Caucasus International University* w Tbilisi czy na Wydziale Prawa *Samtskhe-Javakheti State University* w Akhaltsikhe.



Oceniając aktywność naukową Habilitanta, można z pewnością stwierdzić, że właśnie w tematyce prawa podatkowego dr Ziemowit Kukulski stopniowo wyrasta na naukowy autorytet, zyskując uznanie nie tylko w Polsce, ale także poza jej granicami.

#### **5. Uwagi końcowe**

Z pełnym przekonaniem, na podstawie art. 18a ust. 7 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki, stwierdzam, że rozprawa habilitacyjna stanowi dojrzałe i oryginalne dzieło naukowe oraz wraz z pozostałym, obszernym i merytorycznie doniosłym dorobkiem naukowym i dydaktycznym dr. Ziemowita Kukulskiego spełnia wymogi zawarte w art. 16 tejże ustawy.

Wnoszę, zatem o dalsze postępowanie w tej sprawie, zmierzające do nadania dr. Ziemowitowi Kukulskiemu stopnia naukowego doktora habilitowanego nauk prawnych w dyscyplinie prawo.

