

Prof. dr hab. Paweł Borszowski
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski

UNIWERSYTET GDAŃSKI

RPW/26202/2026 N
Data: 2026-06-08

Recenzja naukowa w postępowaniu habilitacyjnym

Dr Anny Drywy

I

Sylwetka Habilitantki

Wnioskodawczyni swoją karierę zawodową od samego początku wiąże z Uniwersytetem Gdańskim. Tytuł zawodowy magistra w zakresie prawa uzyskała 23 września 2008 r., po ukończeniu studiów na kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego i obronie pracy magisterskiej pt. „Opór podatkowy jako zjawisko kontestowania władzy podatkowej”. Promotorem niniejszej pracy magisterskiej była prof. dr hab. Jolanta Gliniecka. W tym samym roku uzyskała tytuł zawodowy magistra w zakresie administracji po ukończeniu studiów na kierunku Administracji na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Pracę magisterską pt. „Tajemnica bankowa – obowiązek czy przywilej banku?” przygotowała także pod kierunkiem prof. dr hab. Jolanta Glinieckiej.

W dalszej kolejności wnioskodawczyni uzyskała 17 czerwca 2013 r. stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa na podstawie przedstawionej rozprawy doktorskiej pt. „Sytuacja prawna podatnika w świetle odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej”. Stopień został nadany uchwałą Rady Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Promotorem w przewodzie doktorskim była

SCN/14/2026
ID: 02380300002894

prof. dr hab. Jolanta Gliniecka, zaś recenzentami prof. UŚ, dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic oraz prof. UKSW, dr hab. Piotr Zapadka.

Habilitantka od 1.10.2014 r. jest adiunktem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego.

II

Ocena osiągnięcia naukowego, tj. monografii pod tytułem: Ochrona prywatności jako prawo podatnika, Wolters Kluwer, Warszawa 2025, ISBN: 978-83-8390-708-6 ss. 412.

Jako osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2024 r., poz. 1571), habilitantka wskazała autorstwo recenzowanej monografii naukowej pod tytułem: Ochrona prywatności jako prawo podatnika, Wolters Kluwer, Warszawa 2025, ISBN: 978-83-8390-708-6 ss. 412. Zgodnie z wymienioną regulacją chodzi zatem o monografię naukową wydaną przez wydawnictwo, które w roku opublikowania monografii w ostatecznej formie było ujęte w wykazie sporządzonym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 267 ust. 2 pkt 2 lit. a tej ustawy. Godzi się zauważyć, że monografia ta dokumentuje rezultaty badań naukowych prowadzonych przez wnioskodawczynię od 2019 r. w ramach projektu badawczego (pt. Prawo podatnika do prywatności) sfinansowanego przez Narodowe Centrum Nauki. Projekt ten był realizowany przez Uniwersytet Gdański, zaś habilitantka pełniła w nim funkcję kierownika projektu.

Przedmiotem badań w monografii ocenianej jako osiągnięcie habilitacyjne uczyniła wnioskodawczyni prawo podatnika do prywatności. Przy czym zasadnie wskazując, że tematyka ta nie należy do głównego nurtu badawczego w prawie podatkowym (s.12), co stanowi niewątpliwie potwierdzenie trafności podjęcia się tej tematyki o charakterze kompleksowym, a zarazem pionierskim. Jak zauważa Autorka zagadnienie dotyczące prawa do prywatności nie zostało dotychczas poddane



szerokiej analizie (s. 13), mimo, że jest podejmowane także przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego.

W uzasadnieniu obranego nurtu badawczego Autorka wyraża zdziwienie szybkością zmian rzeczywistości podatkowej. Należy już w tym miejscu zauważyć, że konieczne staje się przede wszystkim podkreślenie dynamiki zmian rzeczywistości społeczno-gospodarczej, a dopiero w tym względzie pewnego jej obrazu, czy też skutków w obszarze prawa podatkowego. Kluczowa pozostaje bowiem relacja pomiędzy rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej a rozwojem prawa podatkowego, gdzie należy akcentować pozostawanie prawa podatkowego w pewnej relacji opóźnienia w stosunku do zmian w rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Kwestie te powinny mieć zatem także odzwierciedlenie w obszarze badawczym wypełnionym przez habilitantkę.

Prawo do prywatności dotyczy istotnego problemu w kształtowaniu stosunków pomiędzy władzą a jednostką, przy czym Autorka idzie jeszcze dalej wskazując, że prawo to jest tym fundamentalnym problemem (s. 16).

Uwzględniając przyjęty obszar badawczy w ocenianej monografii należy jednoznacznie pozytywnie ocenić główny jej cel, a zatem kompleksową analizę sytuacji prawnej podatnika w ramach ochrony jego prywatności (s.18). Tak określony cel powinien przy tym znaleźć odzwierciedlenie w zasygnalizowaniu problematyki sytuacji prawnej podatnika, nawet w formie jednego z podrozdziałów.

Naturalną konwencją jest przyjęcie głównej tezy badawczej sprowadzającej się do stwierdzenia, że podatnikowi przysługuje prawo do prywatności (s. 19). Należy zatem zgodzić się z Autorką, że prywatność będąca wartością uniwersalną chronioną konstytucyjnie i na poziomie aktów prawa unijnego, jak i międzynarodowego powinna stanowić przedmiot ochrony zarówno na etapie stanowienia jak i stosowania prawa (s. 19). Dlatego też w rezultacie Autorka stwierdza, że proces ewolucji prawa podatkowego zmierza w kierunku intensywnej ingerencji w sferę prywatności podatnika, czemu nie towarzyszy system adekwatnych środków ochrony (s. 20).

Pod względem metodologicznym oceniana monografia ma charakter wzorcowy. Autorka posłużyła się metodą dogmatycznoprawną, teoretycznoprawną, funkcjonalną, aksjologiczną i empiryczną. Monografia ma zatem charakter teoretyczno-dogmatyczny, co nie tylko zapowiada Autorka we wstępie (s. 25), ale konsekwentnie



to realizuje. Imponujący jest zastosowany warsztat badawczy, zarówno pod względem ilości pozycji literatury, wykorzystanych aktów prawnych, jak i orzecznictwa. Warsztat ten bardzo dobrze obrazuje prowadzone badania, w szczególności w licznych i obszernych przypisach.

Struktura ocenianej monografii jest typowa dla prac prawniczych, co jest jej niewątpliwą zaletą. Wybrany obszar badawczy habilitantka zrealizowała w sześciu rozdziałach, dodając wstęp i wnioski końcowe. W każdym rozdziale umieszczono także wprowadzenie i podsumowanie, co niewątpliwie porządkuje rozważania. Pod względem objętościowym największym jest rozdział pierwszy. Nie jestem zwolennikiem nazbyt rozbudowanych rozdziałów pierwszych w monografiach naukowych o charakterze prawniczym, których zadaniem jest właściwe ustawienie całości rozważań. Jednak, uwzględniając wybraną problematykę badawczą można znaleźć jednoznaczne uzasadnienie dla przyjętego podejścia, gdyż zaprezentowanie szerokiego i de facto kompleksowego podejścia do zakresu pojęciowego i odniesienia przy prawie do prywatności wymaga tak pogłębionych rozważań.

W pierwszym rozdziale habilitantka podejmuje zatem zagadnienie prawa do prywatności w ujęciu szerokim, tj. zarówno jako zakres pojęciowy, jak i odniesienia. Rozważania są prowadzone w dwóch obszarach, tj. w pierwszej kolejności poprzez analizę pojęcia prywatności w ujęciu teoretycznym, a w drugiej kolejności poprzez treść prawa do prywatności w ujęciu normatywnym. Początkowo analizie poddano więc pojęcie prywatności, uwzględniając ujęcie psychologiczne, socjologiczne, antropologiczne, ekonomiczne i w rezultacie prawnicze. Tak szerokie zobrazowanie pozwala ukazać rzeczywisty wieloaspektowy „obraz” pojęcia prywatności. Autorka zwraca więc, że w doktrynie dominuje pogląd, zgodnie z którym prywatność jest dobrem samoistnym, które można przyporządkować określonej podmiotowi (s. 62). Natomiast istotę prywatności należy postrzegać w delimitacji pomiędzy jednostką a resztą społeczeństwa, a źródłem jest autonomia jednostki (s.63).

Kluczowe stają się następnie rozważania dotyczące treści prawa do prywatności w ujęciu normatywnym, gdzie zasadnie badaniem poddano to prawo w międzynarodowym i ponadnarodowym porządku prawnym, a także prawo do prywatności w Konstytucji RP (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 04. 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Trafnie podkreśla Autorka pojęcie życia prywatnego, jako pewnej zbiorczej kategorii obejmującej różne elementy, odwołując się przy tym

A

również do orzecznictwa ETPC, i wskazując, że Trybunał opowiada się za dynamiczną i szeroką interpretacją tego pojęcia (s. 77). Niewątpliwie pojęcie to staje się kluczowe dla ujęcia ochrony prawa, którego treścią jest właśnie życie prywatne. Stąd też w konsekwencji Autorka analizuje m.in. regulacje w tym względzie zawarte w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej (s. 83 i nast.). W rezultacie Autorka dochodzi do słusznego wniosku, że w unormowaniach ponadkrajowych nie stworzono ram definicyjnych prawa do prywatności, ani prywatności, czy życia prywatnego, a zatem pojęcia te są ustalane w konkretnym przypadku, przy czym ochrona prywatności obejmuje poszanowanie integralności fizycznej i psychicznej, tożsamości indywidulanej i odrębności (s. 85-86).

Rozpatrywanie regulacji Konstytucji RP z uwzględnieniem literatury w badanym zakresie doprowadziło habilitantkę do zdefiniowania życia prywatnego, również o szerokim zakresie znaczeniowym (s. 89). W tym względzie zasadnie wychodzi od normy wskazanej w art. 47 Konstytucji RP i przechodząc także do innych przepisów konstytucyjnych (s. 90 i nast.). Istotne staje się również spostrzeżenie Autorki, że kształt regulacji konstytucyjnych w badanym obszarze nawiązuje do treści aktów międzynarodowych i ponadnarodowych, co ma istotne znaczenie w zakresie aspektu ujednolicania ochrony życia prywatnego (s. 92). Ponadto zauważa także szerokie ujmowanie prawa do prywatności przez Trybunał Konstytucyjny i akcentowanie autonomii informacyjnej jednostki (s. 94).

Niewątpliwie rozważania zawarte w tym rozdziale należy ocenić wysoko. Autorka bardzo dobrze ustawia całość zagadnień ujętych w monografii.

Badania z kolei prowadzone w rozdziale drugim można z powodzeniem określić jako uzupełnienie wcześniej poczynionych, co sprawia, że można tę część monografii wyrazić mianem ogólnej. Chodzi zatem o uzasadnienie konieczności ochrony prywatności podatnika. W rozdziale tym Autorka jednoznacznie przesądza kierunek badań jako konieczność przedmiotowej ochrony, co może być ocenione jako pewne zawężenie pola badawczego. Wydaje się, że lepszym byłoby stwierdzenie odnoszące się do uzasadnionej konieczności tej ochrony, bądź uzasadnienia ochrony. Niezależnie od tej uwagi, mającej oczywiście charakter polemiczny, umieszczenie tak sformułowanych rozważań w tej części opracowania jest trafne. Ujęcie poszczególnych podrozdziałów jest poprawne, gdyż Autorka wychodzi od kwestii aksjologicznych powodów ochrony praw podatnika, by następnie ukazać płaszczyznę



podatnika jako podmiotu praw, jako podmiotu obowiązków i relacje pomiędzy obowiązkami a prawami podatnika. Zgadzam się z habilitantką, że uregulowania konstytucyjne można ocenić jako nakładające również na ustawodawcę podatkowego powinność o charakterze szczególnym poszanowania i ochrony prywatności podatnika (s. 114). Podzielam także stwierdzenie Autorki dotyczące „przewartościowania wartości” (s. 115). Może to zatem stanowić płaszczyznę uzasadnienia dla konieczności ochrony praw podatnika. Ponadto aspekt przewartościowania wartości jest konsekwencją, a de facto pewną wizytówką dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Prawdłowo także wskazuje Autorka, w ślad za literaturą przedmiotu, że prywatność jest również istotnym elementem sprawiedliwości (s. 120).

W ramach badania płaszczyzny odnoszącej się do podatnika jako podmiotu obowiązków w relacji do ochrony prawa do prywatności istotne staje się stwierdzenie dotyczące istnienia licznych obowiązków instrumentalnych kosztem m.in. prywatności podatników (s. 129). Z kolei punktem wyjścia przy badaniu płaszczyzny podatnika jako podmiotu praw stało się stwierdzenie, że prawa, które zostały przyznane podatnikom pełnią pewną rolę demarkacyjną zarówno dla władztwa podatkowego, jak i organów podatkowych (s. 132). W tym względzie trafne staje się spostrzeżenie, że jako specyficzne prawo podatnika, które wynika z samej Konstytucji RP można potraktować zasadę wyłączności regulacji ustawowej podatku (art. 217) – s. 134. Kluczowe w tym względzie w mojej ocenie powinno być stwierdzenie kwalifikujące jako specyficzne prawo w odniesieniu do regulacji przedmiotu opodatkowania, którego określenie ustawowe stanowi niewątpliwie dla ustawodawcy istotne zagadnienie. Wystarczy w tym zakresie wskazać chociażby nowe definicje określające przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2025 r., co zatem może stanowić interesujące kolejne pole badawcze.

Należy zgodzić się z Autorką w kwestii zakresienia źródeł normatywnych dla praw podatnika, jak również przyjęcie wąskiego rozumienia praw podatnika (s. 136).

Przy rozpatrywaniu kluczowego zagadnienia dla tego rozdziału, a zatem relacji pomiędzy obowiązkami a prawami podatnika, istotne staje się stwierdzenie dotyczące braku wprowadzenia konkretnych instrumentów ochrony praw podatnika, a także pewnego ryzyka nadużywania klauzul generalnych na niekorzyść podatnika (s. 146). W tym sensie konieczne staje się spostrzeżenie dotyczące charakteru tych środków



techniki prawodawczej będących określeniami nieostrymi, czy klauzulami generalnymi, a zatem kwestii stosowania tych konstrukcji prawnych.

Rozważania w tym rozdziale również oceniam wysoko, niezależnie od pewnych uwag, które wskazywały na potrzebę pogłębienia pewnych obszarów badawczych.

W kolejnym rozdziale Autorka poddaje analizie prawo podatnika do prywatności jako próbę konceptualizacji. Jest to trafne rozwiązanie, tak pod względem samego wyboru tematycznego, jak i jego umieszczenia w strukturze monografii. Można w pewnym uproszczeniu uznać, że stanowi to „przejście” od zagadnień ogólnych/wprowadzających do wielopłaszczyznowej analizy kluczowego zagadnienia. Habilitantka szeroko i właściwie zakreśla ramy koncepcyjne samego pojęcia prywatności podatnika, wskazując na wymiar fizyczny, wymiar relacyjny i wymiar informacyjny prywatności podatnika. Stanowi to bardzo dobrą podstawę do analizy prawa do prywatności podatnika w systemie norm podatkowych i pewnego podsumowania w sensie analizy prawa podatnika do prywatności w ujęciu zakresu podmiotowego. Rozważając zatem to zagadnienie w systemie norm podatkowych formułuje ocenę, w oparciu o literaturę przedmiotu, że regulacje praw podatnika, które wynikają z konstytucji nie są wystraczające do jego ochrony i postuluje wprowadzenie szczegółowych gwarancji normatywnych, uwzględniających specyfikę tego podmiotu w zobowiązaniu podatkowym jako stosunku prawnym (s. 163). Należy przy tym zauważyć, że istotnie regulacje konstytucyjne mają swoją specyfikę, gdy chodzi o sposób normatywnego ujęcia, a zatem i jej treść. Może to zatem stanowić uzasadnienie dla wprowadzenia do części ogólnej prawa podatkowego, jak postuluje Autorka, odpowiednich unormowań w tym względzie.

Trafnie podnosi argument co do szerokiego rozumienia zakresu podmiotowego ochrony prawnej wynikającej z prawa do prywatności w treści art. 84 Konstytucji RP i jego sposobu sformułowania, przywołując regulacje art. 7 KPP (Karta Praw Podstawowych, Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389) oraz art. 8 EKPC (Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 4. 11. 1950, ratyfikowana przez Polskę 19.01.1993 r. Dz. U. Nr 61, poz. 284) - s. 173 i nast. Rozważania te również zasługują na bardzo dobrą ocenę.



Przedstawiona jako osiągnięcie habilitacyjne monografia ma niewątpliwie wymiar wielopłaszczyznowy. Jednakże na szczególną uwagę zasługują rozważania zawarte w rozdziałach odpowiednio czwartym i piątym. Z punktu widzenia bowiem ochrony prywatności jako prawa podatnika mają one znaczenie kluczowe. Chodzi bowiem o określenie przez Autorkę warunków dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika, jak również przejawów ingerencji w prywatność podatnika w świetle wybranych regulacji prawnych. W tym względzie bowiem Autorka określiła warunki takiej ingerencji, która ma charakter dopuszczalny.

Jeżeli zatem chodzi o warunki dopuszczalnej ingerencji dr Anna Drywa zasadnie wskazała w pierwszej kolejności na okoliczności ingerencji w prywatność podatnika i jednocześnie dualizm interesów w prawie podatkowym, a następnie granice dopuszczalnej ingerencji w znaczeniu legalności, celowości, nienaruszalności istoty prawa do prywatności, a także proporcjonalność.

W pełni podzielam stanowisko Autorki, że podstawowym warunkiem ingerencji jest legalność (s.183). Przy czym nie jestem przekonany do tego, by przy formułowaniu innych warunków dotyczących regulacji posługiwać się pojęciem uczciwości. Autorka wykazuje dojrzałość badawczą dostrzegając, że ingerencja w prywatność podatnika jest konieczną (s. 185). Trafnie przy tym zauważa, że relacja interesu publicznego powinna być powiązana z ujęciem perspektywicznym i oderwanym od szybkich efektów fiskalnych (s. 187). Słusznie dostrzega także swoisty konflikt będący konsekwencją dążenia do realizacji interesu publicznego, a z drugiej strony prawa jednostki do prywatności (s. 191-192). Zauważa również to, że rygorystyczna ochrona prywatności podatników może być wykorzystywana przez nich jako zasłona do „nieuczciwości podatkowej”(s. 192). Stąd też w pełni podzielam stanowisko w kierunku wypracowania w podatniku takich wartości jak poczucie przynależności i zaangażowania, co może zmienić oblicze prawa podatkowego (s. 193).

Habilitantka rozpatrując granice dopuszczalnej ingerencji trafnie w punkcie wyjścia podnosi zatem, że podstawa normatywna wkroczenia w zakres prawa do prywatności musi wynikać z norm powszechnie obowiązujących (s. 202). Z kolei przy warunku celowości słusznie podkreśla, że ma on charakter materialny, a zatem ograniczenie musi mieć uzasadnienie koniecznością ochrony legitymowanego celu,



a zatem związanego z realizacją interesu publicznego (s. 205). Badanie ograniczenia prawa podatnika do prywatności wymaga także, jak zauważa Autorka, w poszczególnych przypadkach zastosowania testu proporcjonalności (s. 217).

Przy rozpatrywaniu przejawów ingerencji w prywatność podatnika Autorka trafnie stwierdza, że źródłem braku zaufania do podatnika stało się unikanie i uchylanie się od opodatkowania (s. 242). Zasadnie przy tym zauważa, że brak zaufania do podatników może przekształcić się w stan permanentnej obserwacji (s. 243). W związku z tym dostrzega ingerencję w wymiar informacyjny prywatności podatnika, co przejawia się przy regulacji ulg i zwolnień podatkowych (s. 245), a ponadto wskazuje istotny obszar ingerencji, który jest związany z zasadami i zakresem gromadzenia i przetwarzania informacji (s. 247). Przy omawianiu zakresu regulacji wskazuje m.in. na przepisy wprowadzające obowiązek raportowania o schematach podatkowych. Warto w związku z tym zauważyć, że regulacje te są niezwykle złożone pod względem zastosowanej techniki legislacyjnej, co także dla badanego kluczowego zagadnienia ochrony prywatności podatnika powinno mieć istotne znaczenie. Chodzi nie tylko o ustalenie zakresu tych unormowań w okolicznościach danego stanu faktycznego, ale również jego odniesienie do zagadnienia przejawu ingerencji w ochronę prawa do prywatności. Autorka dostrzega ten problem wskazując na nadregulacje w polskim kształcie MDR, odwołując się do literatury (s. 260). W rezultacie należy zgodzić się z Autorką, że prawo podatkowe, które oparte jest na przekazywaniu szerokiego strumienia informacji o działalności podatnika jest sytuacją alarmującą w kontekście ochrony prywatności podatników (s. 275).

Uzupełnieniem tych rozważań stały się także te, gdzie habilitantka ukazuje ingerencję w wymiar fizyczny, a także relacyjny prywatności z uwagi na nawiązywane relacje z innymi podmiotami. Rozważania zawarte w obu tych rozdziałach zasługują na wysoką ocenę. Zarówno pod względem bogactwa treści, jak i warsztatu naukowego.

W ostatnim merytorycznym rozdziale dr Anna Drywa rozpatruje narzędzia ochrony prywatności podatnika w aspekcie wybranych regulacji. Jest to bardzo dobre połączenie tematyczne z dwoma poprzednimi rozdziałami. Narzędzia te kwalifikuje poprzez stopniowanie, a zatem jako narzędzia ochrony prywatności podatnika o charakterze bezpośrednim, czyli I stopnia, i o charakterze pośrednim, czyli II stopnia. W pierwszym obszarze wymienia więc tajemnicę skarbową i zasadę



jawności postępowania wyłącznie dla stron. Zachowanie tajemnicy wiąże się stricte z wymiarem informacyjnym (s. 306). Z kolei zasada jawności ujęta została zarówno w wymiarze informacyjnym, jak i relacyjnym (s. 314). Przy drugiej kategorii narzędzi wskazuje na takie, które nie zostały dedykowane wyłącznie temu celowi, ale służą również innym celom. W tym względzie wyróżniła m.in. zasady ogólne postępowania podatkowego, czy narzędzia o charakterze instytucjonalnym jak Rzecznik Praw Obywatelskich, czy pełnomocnik podatnika.

Całość monografii wieńczą wnioski końcowe, gdzie Autorka trafnie m.in. zauważa, zmianę standardu ochrony prywatności podatnika (s. 357). Dostrzegając także kompromis pomiędzy zakresem ingerencji wynikającym z charakteru prawa podatkowego, a ochroną prywatności buduje pewien standard, który daje możliwość wyznaczania pewnych granic ingerencji (s. 357). Dostrzega także zasadnie, że prawo do prywatności podatnika nie powinno być nadużywane (s. 361). Podziela sformułowane warunki urzeczywistnienia praw podatnika, wśród których szczególną rolę należy upatrywać w odwoływaniu się do aksjologii czy praktyki stosowania i przestrzegania norm prawnych (s. 364).

Biorąc pod uwagę powyższe jednoznacznie stwierdzam, że przedstawiona do oceny monografia pod tytułem: Ochrona prywatności jako prawo podatnika, Wolters Kluwer, Warszawa 2025, ISBN: 978-83-8390-708-6 ss. 412 stanowi niewątpliwie wypełnienie wymogu, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2024 r., poz. 1571). Należy jednoznacznie stwierdzić, że monografia ta stanowi znaczny wkład w rozwój dyscypliny nauki prawne. Autorka w sposób niemalże wzorcowy zaprezentowała wybrany obszar badawczy, wypełniając pewną lukę w tym względzie. Opracowanie to ma nie tylko wymiar teoretyczny, ale może stać się istotnym instrumentem dla ustawodawcy.



III

Ocena spełnienia wymogu istotnej aktywności naukowej albo artystycznej realizowanej w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej, lub instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej

Zgodnie z art. 219 ust. 1 pkt 3 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce stopień doktora habilitowanego nadaje się osobie, która wykazuje się istotną aktywnością naukową albo artystyczną realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej. Ustawowe określenie trzeciego z obligatoryjnych wymogów, od zaistnienia których ustawodawca uzależnia nadanie stopnia doktora habilitowanego jest oparte na przesłance, które odnosi się więc do wykazywania istotnej aktywności naukowej lub artystycznej i jednocześnie realizowanej w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej.

Tak sformułowana wymóg oznacza konieczność oceny tej aktywności z punktu widzenia jej istotności, a zatem w tym przypadku pewnego wymiaru szczególnego /wyróżniającego się.

Dokonując zatem oceny tego wymogu należy zauważyć, że wnioskodawczyni legitymuje się dorobkiem naukowym, który oprócz omówionej już monografii zawiera 31 publikacji naukowych, w tym 4 książki autorskie (z czego 3 jako współautorka), 16 rozdziałów w monografiach, 10 artykułów, 1 głosę, a także 5 redakcji monografii naukowych. W dorobku tym znajduje się 12 publikacji obcojęzycznych.

Habilitationka wygłosiła 17 referatów naukowych, w tym 11 na konferencjach i seminariach międzynarodowych, 4 na konferencjach krajowych oraz 2 na Zjazdach Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego. Przy ocenie tego wymogu konieczne staje się również wskazanie, iż Pani dr Anna Drywa sprawowała funkcję kierownika grantu naukowego finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki (NCN) pt. Prawo podatnika do prywatności nr 2018/31/D/HS5/00543.

Jej osiągnięcia naukowe można ująć w kilku obszarach badawczych, gdzie w punkcie wyjścia należy wymienić ochronę prywatności podatnika. Ten nurt badawczy



jest u wnioskodawczyni dominujący. Potwierdzeniem istotnego wymiaru tych badań było uzyskanie wymienionego już grantu badawczego w 2019 r.

Wymieniony obszar badawczy otwiera opracowanie w formie rozdziału w monografii *Uszczelnianie Systemu Podatkowego w Polsce*, D.J. Gajewski red., Warszawa 2020 pt. „Uszczelnianie system podatkowego a problemy, których nie możemy tracić z pola widzenia. Rozważania na przykładzie prawa podatnika do prywatności”, s. 15-30]. Opracowanie to stanowiło punkt wyjścia do badania prawa do prywatności ukazując konieczność jego uwzględnienia także przy szerokiej analizie efektywności prawa podatkowego.

W ramach ustaleń badawczych o charakterze wyjściowym na uwagę zasługuje także opracowanie dotyczące warstwy terminologicznej. Próby konceptualizacji pojęcia prawa podatnika do prywatności zostały podjęte w artykule naukowym pt. „In search for useful understanding of the term “privacy” for tax matters” [In search for useful understanding of the term “privacy” for tax matters, *Financial Law Review*, 2022, nr 25 (3), s. 1-15].

Autorka dostrzegła tendencję do poszerzenia zakresu ingerencji w prywatność podatników, uwzględniając przykłady rozwiązań wprowadzonych w Polsce, Wielkiej Brytanii, we Włoszech, Holandii czy Australii, a także wskazując jednocześnie problemy z tym faktem związane. [Taxpayer’s right to privacy?, *Intertax*, 2022, vol. 50, nr 1, s. 40-55; The taxpayer’s right to privacy in context of the Article 48 of the Polish Act on National Revenue Administration (KAS), *Financial Law Review*, 2023, nr 31(3), s. 55-70. Kwestie te poruszała także w kilku wygłoszonych referatach, tj. m.in. “How far can we go? Taxpayer’s privacy issue”, VI Międzynarodowa Bałtycka Konferencja Prawa Finansowego „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Gdańsk-Karlskrona-Malmö-Kopenhaga-Gdynia 19-22 kwietnia 2023; „Kilka uwag na tle postrzegania prawa podatnika do prywatności”, Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego „Misja prawa finansowego – wyzwania współczesności”, Rzeszów 16-18 października 2022.

Habilitationka słusznie zauważyła problem zmieniającego się standardu ochrony prywatności podatnika, co związane jest z koniecznością pewnej odpowiedzi ustawodawcy podatkowego na dynamikę rzeczywistości społeczno-gospodarczej. zagadnienie to zobrazowała w opracowaniu „Zmiana standardu ochrony prywatności



podatnika”, Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego „Prawo finansowe – 20 lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej”, Wrocław 7-8 października 2024, referat wygłoszony oraz przygotowany poszerzony artykuł: A. Drywa, Zmiana standardu ochrony prywatności podatnika (opublikowany w Tomie 140 Przeglądu Prawa i Administracji, 2025 r.). W ramach tego obszaru można ująć jeszcze inne opracowania, jak choćby A. Drywa, Taxes in sustainable development and sustainable development in taxes. A theoretical and legal perspective, Gdańskie Studia Prawnicze, 2024, nr 1(62), s. 35-48, zaś zwieńczeniem tych zainteresowań jest wykazana w poprzednim punkcie monografia.

Kolejny obszar badawczy dotyczy identyfikacji kultury podatkowej. W tym zakresie Wnioskodawczyni legitymuje się 11 opracowaniami i 7 wygłoszonymi referatami. Badania dotyczyły zarówno kwestii ogólnych, terminologicznych, jak i szczegółowych zagadnień. Wybór tego obszaru badawczego zasługuje na szczególne podkreślenie, gdyż Autorka musiała zmierzyć się także z zagadnieniami pozaprawnymi, jak choćby świadomością prawną podatnika, czy kształtowaniem się praktyki przestrzegania prawa. W ramach badania kultury podatkowej Autorce udało się zintegrować obszary związane z tworzeniem i przestrzeganiem prawa podatkowego.

Warto dodać, że w tym zakresie poddana została analizie jakość prawa w szerszym zakresie jako czynnik wpływający na sytuację prawną podatnika [A. Drywa, The quality of the law as a factor shaping the taxpayer's legal position [w:] The financial law towards challenges of the XXI century (conference proceedings), M. Radvan i in. (red.), 2017, Brno, Masaryk University, s. 289-304].

Badania nad kulturą podatkową Autorka realizowała w wymiarze międzynarodowym poprzez współpracę z Anną Reut w postaci monografii o charakterze prawnoporównawczym, pt. Tax culture. Polish and Russian approach, której celem było podjęcie próby zdefiniowania kultury podatkowej oraz analiza stanu kultury podatkowej w Polsce i Rosji. Istotne w tym względzie stają się rozważania dotyczące identyfikacji polskiej kultury podatkowej. Autorka zajęła się problematyką legislacji podatkowej (w tym procedury legislacyjnej, standardów tworzenia prawa podatkowego) a także kwestią stosowania prawa podatkowego. W ramach kultury podatkowej habilitantka omówiła także kwestię minimalizacji ciężarów podatkowych jako zagadnienie o szczególnym charakterze, co przedstawiła m.in. w opracowaniu [A.



Drywa, Kilka uwag na temat intensyfikacji zjawiska legalnego minimalizowania ciężarów podatkowych, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia*, 2016, vol. 50, nr 1, s. 507-515]. W opracowaniu tym trafnie wskazuje na zagadnienie etyki podatników, a także świadomość kadry zarządzającej dużych podatników co do społecznej odpowiedzialności prowadzonej działalności (s. 513). Trzeba także dostrzec postawę badawczą, a zatem ujęcie zagadnienia minimalizowania ciężarów podatkowych z perspektywy interesu publicznego (A. Drywa, Minimalizowanie obciążeń podatkowych – głos w obronie interesu publicznego, *Przegląd Prawa Publicznego*, 2017, nr 5, s. 103-111].

Ocena całokształtu aktywności naukowej pozwala wskazać także na obszar badawczy dotyczący odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe. Zagadnienie to było objęte rozprawą doktorską wnioskodawczyni (Sytuacja prawna podatnika w świetle odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, 2013), a także wydaną jako poprawiona jej wersja monografią pt. Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej (2014). Wydanie tej monografii stanowiło pierwsze kompleksowe omówienie tej problematyki, wypełniając tym samym lukę w literaturze. Podkreślić należy, że publikacja została nagrodzona w konkursie „Złote Skrzydła” przyznawaną przez Dziennik Gazeta Prawna za najlepszą monografię prawniczą młodych autorów do 35. roku życia z kategorii prawo podatkowe w roku 2014. Zagadnienia w tym obszarze były realizowane ponadto w czterech innych opracowaniach oraz w trzech wygłoszonych referatach.

Jako uzupełniający obszar aktywności naukowej wskazać można także opracowania dotyczące aspektów umiędzynarodowienia i europeizacji prawa podatkowego. W tym zakresie habilitantka jest autorką dwóch rozdziałów w angielskojęzycznej publikacji pt. *Financial Law*, J. Gliniecka red. wydanej w ramach serii *Law: The Basic Concepts*, tj. [A. Drywa, Introduction of the tax law of the EU [w:] *Financial law*, J. Gliniecka (red.) *Law. The Basic Concepts*, 2016, Gdańsk-Warszawa, s. 32-39; A. Drywa, Harmonisation of indirect taxes [w:] *Financial law*, J. Gliniecka (red.) *Law. The Basic Concepts*, 2016, Gdańsk-Warszawa, s. 40-53]. Wnioskodawczyni jest także współautorka książki pt. *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe* [E. Juchnevicius, A. Drywa, Ł. Karczyński, *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, 2016, Gdańsk, ss. 144], gdzie opracowała trzy z siedmiu rozdziałów:

Podstawy prawa Unii Europejskiej (1), Wprowadzenie do prawa podatkowego Unii Europejskiej (3) oraz Podatki pośrednie w regulacjach Unii Europejskiej (5).

Ostatni obszar badawczy, mający charakter bardziej szczegółowy, dotyczy sytuacji prawnej podatnika podatku od nieruchomości. W tym względzie Autorka dostrzega konieczność aplikowania poglądów naukowych do oceny praktyki stosowania prawa podatkowego. Wypada tu wskazać na [A. Drywa, Opodatkowanie garażu podatkiem od nieruchomości. Potrzeba ujednolicenia sytuacji podatkowej właścicieli [w:] *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, J. Gliniecka i in. (red.), 2014, Warszawa, s. 149-157; „Opodatkowanie garażu podatkiem od nieruchomości – potrzeba ujednolicenia sytuacji podatkowej właścicieli”, Bałtycka Konferencja Prawa Finansowego Samorządu Terytorialnego „Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych”, 15-16 września 2014 r., referat wygłoszony]. W przywołanym opracowaniu Autorka formułuje istotne spostrzeżenia o charakterze ogólnym, dotyczące konieczności właściwego ustalenia przez ustawodawcę regulacji celów fiskalnych i pozafiskalnych (s. 155). Jest to zagadnienie o znacznie szerszym kontekście badawczym, gdzie wskazać należy determinanty wprowadzania poszczególnych regulacji w zależności od elementów konstrukcji prawnej podatku. Nadmienić należy tu także podjęcie się analizy istotnego zagadnienia dla całej konstrukcji podatku od nieruchomości, tj. związku gruntów, budynków i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym w odniesieniu do poprzedniego stanu prawnego, gdzie funkcjonowało pojęcie względów technicznych. [A. Drywa, „Względy techniczne” czynnikiem o zakwalifikowaniu gruntów, budynków i budowli jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej [w:] *Prawo finansowe samorządu terytorialnego. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, J. Gliniecka i in. (red.), 2013, Warszawa, s. 99-108; „Względy techniczne” czynnikiem decydującym o zakwalifikowaniu gruntów, budynków i budowli jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”, II Międzynarodowa Bałtycka konferencja prawa finansowego „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”, Gdańsk-Nynashamn-Sztokholm-Gdańsk, 19-22 kwietnia 2013 r., referat wygłoszony]. Był to kolejny głos w dyskusji na płaszczyźnie nauki i praktyki, która w rezultacie zakończyła się wyeliminowaniem tego pojęcia z konstrukcji podatku od nieruchomości.



W ramach oceny tego wymogu godzi się również wskazać na odbycie stażu naukowego w Katedrze Prawa Finansowego, Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie w dniach 18 sierpnia – 19 września 2025 r. Efektem tego stażu jest przygotowanie artykułu naukowego: P. Szczęśniak, A. Drywa, Skutki podatkowe umorzenia długu z tytułu umowy kredytu mieszkaniowego a ochrona podatnika=Tax consequences of debt write-off under a mortgage credit agreement vs. taxpayer protection.

Habilitantka bierze również udział w międzynarodowych projektach naukowych realizowanych w więcej niż jednej uczelni. Jest bowiem członkiem zespołu badawczego w międzynarodowym projekcie naukowym pt. Gospodarka, finanse a zrównoważony rozwój (Wirtschaft, Finanzen und nachhaltige Entwicklung), finansowany przez Polsko-Niemiecką Fundację na rzecz Nauki (PNFN). Lider projektu: Uniwersytet Gdański. Partnerami projektu są: Uniwersytet Justus-Liebig w Giessen, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Uniwersytet Śląski w Katowicach. Efekty przeprowadzonych badań zostały upublicznione w postaci artykułu opublikowanego w Gdańskich Studiach Prawniczych pt. Taxes in sustainable development and sustainable development in taxes. A theoretical and legal perspective. Projekt był realizowany w okresie od 1 listopada 2022 r. do 30 czerwca 2024 r.

Jest także członkiem zespołu badawczego w międzynarodowym projekcie badawczym pt. Interes publiczny jako wyznacznik wpływu państwa na gospodarkę i finanse, finansowanego przez MEiN w ramach konkursu „Doskonała nauka – Wsparcie konferencji naukowych” (numer umowy DNK/SP/547001/2022). Projekt był realizowany w okresie od 1 grudnia 2022 r. do 30 listopada 2023 r. Projekt miał na celu zaprezentowanie najnowszych wyników badań prowadzonych w trzech sąsiadujących ze sobą krajach (tj. Polsce, Niemczech i Czechach). Wnioskodawczyni dostrzegła, że realizowanie interesu publicznego przejawia się w nowych ingerencyjnych instrumentach prawa podatkowego. Efektem badań jest artykuł: The taxpayer's right to privacy in context of the Article 48 of the Polish Act on National Revenue Administration (KAS), Financial Law Review, 2023, nr 31(3), s. 55-70.

Na uwagę zasługuje także aktywność naukowa w postaci wyjazdów i pobyków badawczych oraz badawczo-dydaktycznych. W tym zakresie przywołać należy wyjazd badawczo-dydaktyczny oraz kwerendę w Masarykova Univerzita, Brno (Czechy)



w ramach programu Erasmus + w dniach 25.11.2024 – 29.11.2024 r. Wnioskodawczyni przeprowadziła 8 godzin wykładów dla doktorantów pt. Exploring of Taxpayer's right to privacy – conceptual, axiological and practical approach. Celem wyjazdu było także spotkanie z naukowcami oraz poszerzenie współpracy naukowej, w tym pomiędzy jednostkami badawczymi. Na uwagę zasługuje również wyjazd badawczy oraz kwerenda w International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF) w Amsterdamie w dniach 21.10.2024 – 24.10.2024 w ramach realizacji projektu badawczego pt. „Prawo podatnika do prywatności” finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki.

Uwzględniając powyższe trzeba stwierdzić, że dr Anna Drywa spełnia kryterium określone w art. 219 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Jej osiągnięcia należy jednoznacznie zakwalifikować jako stanowiące istotną aktywność naukową w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie nauki prawne. W szczególności jej opracowania naukowe w wymienionych obszarach badawczych mają istotne znaczenie w zakresie teorii, ale także z ważkim odniesieniem do praktyki stosowania prawa, co dla tej dyscypliny jest istotne.

IV

Osiągnięcia dydaktyczne, organizacyjne a także w ramach popularyzacji nauki lub sztuki

Wnioskodawczyni wykazuje się również istotnymi osiągnięciami dydaktycznymi. W ramach dydaktyki prowadziła liczne zajęcia jako pracownik badawczo-dydaktyczny Uniwersytetu Gdańskiego. Zajęcia te obejmowały różne formy, tj. wykłady, ćwiczenia oraz seminaria.

W ramach wykładów zajęcia obejmowały m.in: Finanse publiczne i prawo finansowe, Międzynarodowe prawo podatkowe, Podatki w biznesie, Podstawy międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego, Podstawy teorii podatku, Prawo Zobowiązań podatkowych I, Prawo Zobowiązań podatkowych II, Tax Law.

W ramach ćwiczeń zajęcia obejmowały m.in.: Finanse publiczne i prawo finansowe, Opodatkowanie dochodu w prawie polskim, Ordynacja podatkowa, Podatki i opłaty samorządowe, Wykładnia prawa podatkowego. Wnioskodawczyni była także

promotorem w kilkudziesięciu pracach licencjackich oraz recenzentem w pracach magisterskich i licencjackich.

Habilitantka legitymuje się również osiągnięciami organizacyjnymi. Jest sekretarzem redakcji międzynarodowego czasopisma naukowego Financial Law Review (od października 2023 r.), eISSN: 2299-6834. Czasopismo jest wydawane w kooperacji przez Uniwersytet Gdański, Department of Financial Law and National Economy of the Faculty of Law of Masaryk University w Brnie oraz Department of Financial Law, Tax Law and Economics of the Faculty of Law at the Pavel Jozef Šafárik University in Košice. Jest również członkiem w komitetach organizacyjnych konferencji naukowych: m.in: VII Międzynarodowej Bałtyckiej Konferencji Prawa Finansowego „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”, Gdańsk-Karlskrona-Ystad-Lund, 5-8 kwietnia 2025r., V Konferencji Finansów Samorządu Terytorialnego pt. „Problemy w procesie stosowania prawa finansowego w realizowanej polityce finansowej jednostek samorządu terytorialnego”, Gdańsk 22 kwietnia 2024r., II Międzynarodowego Seminarium Prawa Finansowego Financial Law Review pt. „Financing of Local Government in the European Union”, online 22 kwietnia 2024r., VI Międzynarodowej Bałtyckiej Konferencji Prawa Finansowego „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”, Gdańsk-Karlskrona-Malmö-Kopenhaga-Gdynia, 19-22 kwietnia 2023r., V Międzynarodowej Bałtyckiej Konferencji Prawa Finansowego „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku”, Gdynia-Karlskrona-Olandia-Karlskrona-Gdynia, 10-13 maja 2019r.

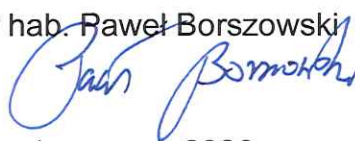
Jest także Członkiem Rady Programowej kierunku Podatki i Doradztwo Podatkowe, na Wydziale Prawa i Administracji UG, na podstawie Zarządzenia Dziekana z dnia 26 listopada 2024r.

Konkluzja

Biorąc pod uwagę powyższe, na podstawie art. 221 ust. 8 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, stwierdzam, iż osiągnięcie naukowe, tj. monografia A. Drywa pt. Ochrona prywatności jako prawo podatnika, Wolters Kluwer, Warszawa 2025, ss. 412. spełnia wymóg określony w art. 219 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Ponadto Wnioskodawczyni wykazuje się istotną aktywnością naukową albo artystyczną realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej.

Stwierdzam zatem, że dr Anna Drywa spełnia wymogi do nadania stopnia doktora habilitowanego.

Prof. dr hab. Paweł Borszowski



Wrocław, 1 czerwca 2026 r.

