

Warszawa 20.03.2026 r.

Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Uniwersytet Warszawski

Wydział Prawa i Administracji



Recenzja osiągnięć naukowych i aktywności naukowej Pani dr Anny Drywy

sporządzona w postępowaniu o nadanie stopnia doktora habilitowanego

w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie : nauki prawne

1. Podstawy prawne i przedmiot recenzji

Zgodnie z art.221 ust. 8 ustawy z dnia 20.07.2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz.478 z dnia 16.03.2021 r.), zwanej dalej ustawą, przedmiotem oceny recenzenta w postępowaniu o nadanie stopnia doktora habilitowanego jest, czy osiągnięcia naukowe osoby ubiegającej się o stopień doktora habilitowanego odpowiadają wymaganiom określonym w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy. Wymagania te, zgodnie z powołanym przepisem są następujące. Osoba ubiegająca się o stopień doktora habilitowanego:

1) posiada w dorobku osiągnięcia naukowe albo artystyczne, stanowiące znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny, w tym co najmniej:

a) 1 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, lub

b) 1 cykl powiązanych tematycznie artykułów naukowych opublikowanych w czasopiśmie naukowych lub w recenzowanych materiałach z konferencji międzynarodowych, które w roku opublikowania artykułu w ostatecznej formie były ujęte w wykazie sporządzonym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 267 ust. 2 pkt 2 lit. b, lub

c) 1 zrealizowane oryginalne osiągnięcie projektowe, konstrukcyjne, technologiczne lub artystyczne;

Obok wskazanych wyżej wymogów warunkiem uzyskania stopnia naukowego doktora habilitowanego jest wykazanie się przez kandydata istotną aktywnością naukową albo artystyczną realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej.

Ocenie w postępowaniu o nadanie stopnia doktora habilitowanego podlega cały przedłożony przez osobę ubiegającą się o nadanie stopnia doktora habilitowanego dorobek, w tym także dorobek przed uzyskaniem stopnia naukowego doktora, przy czym koniecznym jest posiadanie w ramach tego dorobku prac, o których mowa w art.219 ust.1 pkt 2 lit a-c ustawy.

Przedmiotem oceny będzie zatem w pierwszej kolejności dorobek dr Anny Drywy z punktu widzenia ustawowego kryterium, czy stanowi on znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny, w drugiej - ocena posiadania w tym dorobku wymaganej monografii lub cyklu artykułów, także spełniających przedmiotowe kryterium i w trzeciej- pozostała aktywność naukowa.

2. Ocena dorobku naukowego dr Anny Drywy

Na wstępie należy stwierdzić, że dorobek naukowy dr A. Drywy spełnia ustawowe wymogi ilościowe i merytoryczne. Przed uzyskaniem stopnia naukowego doktora dorobek ten liczył wprawdzie tylko 4 pozycje stanowiące udział Autorki w pracach zbiorowych, jednakże jej dorobek naukowy po uzyskaniu stopnia naukowego doktora jest już zdecydowanie bardziej znaczący pod względem ilościowym i obejmuje 27 opublikowanych pozycji. W liczbie tej mieści się monografia stanowiąca opublikowaną rozprawę habilitacyjną oraz 4 książki autorskie (z czego 3 we współautorstwie), 12 rozdziałów w monografiach, 10 artykułów, 1 glosa oraz 5 redakcji monografii naukowych . Na podkreślenie zasługuje, że w liczbie tej 12 pozycji jest obcojęzycznych, głównie w języku angielskim. Publikacje te dotyczą następujących obszarów tematycznych :

1. Ochrona prywatności podatnika

2. Identyfikacja kultury podatkowej

3. Odpowiedzialność odszkodowawcza za niezgodne z prawem decyzje podatkowe
4. Umiędzynarodowienie i europeizacja prawa podatkowego
5. Sytuacja prawna podatnika podatku od nieruchomości

Obszary te świadczą o tym, że zainteresowania Habilitantki koncentrują się na tematyce prawa podatkowego. W publikacjach wchodzących w zakres **pierwszego nurtu badawczego**, który Habilitantka uznaje za dominujący w swoich badaniach naukowych, przedmiotem rozważań jest problematyka, która nie była do tej pory przedmiotem pogłębionej analizy. Pojawiło się wprawdzie kilka znaczących publikacji dotyczących ochrony praw podatnika, jednak skupiały się one głównie na całokształcie tych praw i żadna z nich nie dotyczyła tylko ochrony prawa do prywatności. Na ten nurt badawczy składa się 11 pozycji, nie licząc monografii wskazanej jako podstawa przewodu habilitacyjnego. Wśród nich znacząca liczba to wygłoszone referaty, które prawdopodobnie już się znalazły lub wkrótce znajdą się w publikacjach pokonferencyjnych. Inne opublikowane teksty pojawiły się w renomowanych czasopismach krajowych i zagranicznych takich jak *Estern Journal of European Studies*, *Financial Law Revue*, *Intertax* czy *Gdańskie Studia Prawnicze*. Należy przyjąć, że ten nurt badawczy jako zbieżny z publikacją habilitacyjną zostanie najpełniej rozwinięty i pogłębiony właśnie w tej publikacji, dlatego nie będzie na tym miejscu szerzej omawiany. Sama habilitantka podkreśla w swoim autoreferacie, że problemy poruszone w opracowaniach poprzedzających monografię habilitacyjną miały charakter sygnalizacyjny (identyfikacja prawa do prywatności jako istotnego problemu prawa podatkowego), porządkujący siatkę terminologiczną, ukazujący współczesne trendy światowe w tym zakresie.

Drugi nurt badawczy dotyczący identyfikacji kultury podatkowej jest najszerzej reprezentowany w dorobku Habilitantki i obejmuje zarówno publikacje jak i wygłoszone referaty. Dotyczą one dwóch grup problemów : identyfikacji pojęcia kultury podatkowej oraz analizę instrumentów wpływających na istotę polskiej kultury podatkowej. Autorka porusza w nich takie zagadnienia jak wartości konstytucyjne składające się na wzorzec polskiej kultury podatkowej, mierniki kultury podatkowej w sferze tworzenia, stosowania i przestrzegania prawa podatkowego, które dotyczą odpowiednio zachowania ustawodawcy, organów podatkowych i sądów administracyjnych oraz podatników. Interesującą pozycją w tym nurcie jest monografia współautorska o charakterze prawnoporównawczym dotycząca kultury podatkowej w Polsce i Rosji. Na szczególne podkreślenie zasługuje podjęcie w tym nurcie badawczym wątków związanych ze stosowaniem zasady *in dubio pro tributario* w formie

dwóch opracowań w pracach zbiorowych, w pierwszym podjęto tematykę tej zasady w orzecznictwie sądowym, w drugim - w kontekście zasady zaufania do organów państwa i stanowionego przezeń prawa. Istotny jest także wątek związany z minimalizacją przez podatników ciężarów podatkowych. Autorka przedstawiła go bowiem z perspektywy interesu publicznego, także interesu lokalnego oraz ograniczeń przeciwdziałania temu zjawisku ze strony organów samorządowych.

Trzeci nurt badawczy dotyczy odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe. Na nurt ten składają się opracowania i wygłoszone referaty zarówno przed jak i po uzyskaniu stopnia naukowego doktora, gdyż problematyki tej dotyczyła dysertacja doktorska Habilitantki. Monografia jej autorstwa „Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej” (2014) powstała w oparciu o wcześniejsze badania poczynione na potrzeby pracy doktorskiej. Jest ona także rezultatem zainteresowań Autorki w przedmiocie szeroko rozumianej ochrony podatnika. W zakończeniu monografii Autorka wskazuje, że „wagę instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, jej wpływ na sytuację prawną podatnika dostrzegamy, gdy uświadomimy sobie fakt, iż jest ostatnią instytucją, z jakiej może skorzystać w prawie krajowym podatnik dla ochrony swoich praw. Instytucja ta ma zatem charakter gwarancyjny. Jej celem jest ochrona praw i interesów podatnika naruszonych w postępowaniu podatkowym „(s.279). Na podkreślenie zasługuje fakt, że opracowania Autorki mają w tym zakresie unikalny charakter, gdyż problematyka ta nie była zbyt często podejmowana w literaturze podatkowej, a jej monografia stanowiła pierwsze kompleksowe omówienie tej tematyki.

Czwarty nurt badawczy, stosunkowo skromny, dotyczy aspektów umiędzynarodowienia i europeizacji prawa podatkowego. Publikacje z tego zakresu przybrały postać rozdziałów w monografiach poświęconych tym zagadnieniom. Dotyczyły one wprowadzenia do prawa podatkowego UE, harmonizacji podatków pośrednich i podstaw prawa Unii Europejskiej.

Piąty nurt badawczy obejmuje opracowania dotyczące podatku od nieruchomości. Habilitantka porusza w nich problemy istotne dla praktyki podatkowej, związane z tym podatkiem, takie jak kwestia opodatkowania garaży czy kwalifikacja gruntów i budynków jako związanych z działalnością gospodarczą. Jest także współautorką monografii ukazujących problematykę tego podatku w aspekcie prawnoporównawczym.

Podsumowując ocenę osiągnięć naukowych składających się na dorobek dr Anny Drywy stwierdzam, że stanowią one znaczny wkład w rozwój nauki prawa podatkowego z następujących powodów :

- Jej publikacje obejmują wiele istotnych i różnorodnych wątków tematycznych dotyczących prawa podatkowego. Zawierają pogłębioną analizę podjętej tematyki, własną ocenę Autorki, co powoduje, że nie są to opracowania popularyzujące wiedzę, ale mające charakter naukowy.
- Habilitantka podejmuje w swoich publikacjach tematy trudne, kontrowersyjne, inspirujące do dalszych dociekań naukowych. Na szczególne podkreślenie i wysoką ocenę zasługują jej publikacje dotyczące szerokokorozumianej ochrony praw podatnika. Są to tematy o podstawowym znaczeniu dla budowania zaufania obywateli do państwa.
- Jest to dorobek wartościowy pod względem poruszanej problematyki i stawianych tez i chociaż nie jest obszerny pod względem ilości publikacji, to jednak prezentuje wysoki poziom merytoryczny i jest prawidłowy pod względem metodologicznym i warsztatowym.

3. Ocena monografii „ Ochrona prywatności jako prawo podatnika”, Wydawnictwo Wolters Kluwer Warszawa 2025, ss. 411.

Zgodnie z art.219 ust.1 pkt 2 lit a ustawy monografia oceniana w postępowaniu habilitacyjnym powinna być wydana przez wydawnictwo, które w roku jej opublikowania w ostatecznej formie było ujęte w wykazie sporządzonym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 267 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy oraz stanowić znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny. Jeżeli chodzi o warunek formalny, to Wydawnictwo Wolters Kluwer jest objęte wykazem, o którym mowa w powołanym przepisie.

Jeżeli chodzi o warunek drugi dotyczący merytorycznej oceny, należy stwierdzić, że recenzowana monografia podejmuje z pewnością oryginalną tematykę badawczą, bardzo istotną zwłaszcza w aspekcie teoretycznym. Autorka omawia zagadnienie, które nie doczekało się jak do tej pory monograficznego, kompleksowego opracowania w literaturze polskiej.

Jak sformułowała to Autorka we Wstępie (s.18) kluczowym pytaniem badawczym, na które będzie poszukiwała odpowiedzi jest, jak należy rozumieć prywatność podatnika i czy podlega

ona ochronie prawnej. Następnie podejmie ona próbę określenia znaczenia i potrzeby ochrony prywatności podatnika i czy jest to wartość, którą należy chronić. Autorka zauważa, że z jednej strony prawo do prywatności jest gwarantowane wieloma aktami prawnymi jako prawo człowieka, z drugiej zaś strony realizacja celów prawa podatkowego wymaga gromadzenia i przetwarzania danych o podatnikach. Oznacza to, że ze względu na interes publiczny prawo do prywatności musi być ograniczane, jednakże istota problemu polega na tym, aby nie była to ingerencja nadmierna. Dlatego Autorka uważa za celowe poddanie analizie trzech następujących obszarów. Są to :

1. Warunki ingerencji w prywatność podatnika
2. Faktyczny zakres ingerencji w prywatność podatnika
3. Narzędzia ochrony prywatności podatnika.

Jako główną tezę badawczą Autorka przyjmuje, że poszanowanie prywatności podatnika jako wartość społeczna powinna być wpisana w system podatkowy i powinna stanowić przedmiot szerokiej ochrony, zarówno na etapie stanowienia, jak i stosowania prawa. Teza ta powinna być skonfrontowana z tezą o coraz głębszej ingerencji w prywatność podatników w związku z nowymi regulacjami prawa podatkowego. Prowadzi to do stwierdzenia, że procesowi ewolucji prawa podatkowego towarzyszy coraz bardziej intensywna ingerencja w sferę prywatności podatnika przy braku skutecznych instrumentów prawnych ochrony tej sfery. Natomiast prawo podatnika do prywatności jest realizowane przez instrumenty jego ochrony i od ich jakości, skuteczności i zakresu zależy poziom ochrony przedmiotowego prawa. Wybór tematu rozprawy i sformułowanie celów badawczych zasługuje na pozytywną ocenę. Rzeczywiście obecnie obserwujemy zjawisko mnożenia różnego rodzaju obowiązków informacyjnych obciążających podatników, często związanych z ponoszeniem przez nich dodatkowych kosztów, ale i bardzo dużych kar za ich niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie. Dlatego słuszne jest postawienie pytania nie tylko o zasadność takich działań ze strony państwa, ale także o poziom zabezpieczenia praw podatnika nie tylko do ochrony jego tajemnic handlowych, gospodarczych, przemysłowych i zawodowych, ale także jego prywatności

Rozprawa składa się ze Wstępu , sześciu rozdziałów merytorycznych i wniosków końcowych. Każdy rozdział zaczyna się od wprowadzenia i kończy posumowaniem. Układ rozprawy jest prawidłowy i służy realizacji sformułowanych wyżej celów badawczych. Na podkreślenie zasługuje różnorodność zastosowanych metod badawczych. Są to metody dogmatycznoprawna, teoretycznoprawna, funkcjonalna, aksjologiczna i empiryczna. Za wiodące autorka uznała dwie pierwsze metody, kwalifikując całą monografię za studium

teoretyczno-dogmatyczne. Autorka wyjaśniła jednocześnie powody, dla których zostały wykorzystane pozostałe metody. Należy także zwrócić uwagę na doskonałą stronę dokumentacyjną rozprawy. Autorka powołała obszerną bibliografię, równie obszerny jest wykaz orzeczeń, na który składają się wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sądu Najwyższego, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także wojewódzkich sądów administracyjnych.

Obecnie przedmiotem oceny będzie merytoryczna treść rozważań zawartych w poszczególnych rozdziałach pracy.

Rozdział I został zatytułowany Prawo do prywatności – zakres pojęciowy i odniesienia.

W rozdziale tym Autorka zajmuje się podstawowymi pojęciami mającymi znaczenie dla tematyki pracy, czyli teoretycznym pojęciem prywatności w ujęciach : psychologicznym, socjologicznym, antropologicznym, ekonomicznym i prawniczym. Istotne w kontekście pracy jest ujęcie prawnicze, które Autorka po przytoczeniu poglądów przedstawicieli doktryny określa jako sferę uzasadnionej nieingerencji; wolność od ciekawości innych. Można ją utożsamiać, zdaniem Autorki, z zachowaniem kontroli nad sferą życia, która nie dotyczy innych oraz decyzyjności i autonomii w tym zakresie. Drugie istotne zagadnienie poruszone w rozdziale pierwszym to treść prawa do prywatności w ujęciu normatywnym, co także ma podstawowe znaczenie dla pracy mającej w założeniu mieć charakter prawniczy. Autorka wyraźnie rozróżnia treść normatywną przedmiotowego prawa na poziomie międzynarodowym (globalnym) i krajowym. Jeżeli chodzi o ten pierwszy, to składają się na niego akty przyjęte w ramach ONZ (Deklaracja i Pakt praw obywatelskich i politycznych), Rady Europy (Europejska Karta Praw Człowieka) oraz Unii Europejskiej (Karta Praw Podstawowych). Autorka analizuje sposób rozumienia prawa do prywatności na gruncie tych aktów wskazując na takie elementy jak życie rodzinne, mieszkanie, korespondencja, dobre imię i honor, co skłania ją do przyjęcia, że pojęcie „życie prywatne” jest kategorią zbiorczą obejmującą wiele elementów i w zależności od tego , które z nich zostaną wzięte pod uwagę można mówić o węższym lub szerszym rozumieniu tego pojęcia. Autorka dostrzega dużą zbieżność pomiędzy wymienionymi wyżej trzema aktami, jeśli chodzi o zakres ochrony, chociaż stwierdza, że nie zostały stworzone ramy definicyjne ani do prawa prywatności, ani prywatności czy życia prywatnego. Rozdział pierwszy zamyka przedstawienie prawa do prywatności w Konstytucji RP i orzecznictwie TK. W podsumowaniu rozdziału Autorka konkluduje, że w doktrynie nie

wypracowano ogólnej i powszechnie akceptowalnej definicji prywatności, natomiast prawo do prywatności, to konstrukcja prawna, która chroni różne jednostkowe wartości jak życie prywatne, rodzinne dom, korespondencja, cześć, dobre imię. Zwraca też uwagę zmienność i ciągle redefiniowanie zakresu tego prawa w zależności od rozwoju cywilizacyjnego, ustroju państwa i oczekiwań społecznych. Koncepcję i treść tego rozdziału należy ocenić pozytywnie. Trudno bowiem byłoby Autorce przejść do bardziej szczegółowych rozważań, zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego bez uporządkowania i przynajmniej próby zdefiniowania podstawowych pojęć, których monografia dotyczy.

Rozdział II zatytułowany jest **Konieczność ochrony prywatności podatnika**

Autorka zastanawia się w tym rozdziale nad kwestią, czy może być sprawiedliwa norma podatkowa, której konsekwencją jest dotkliwe ograniczenie nienaruszalnej sfery prywatności podatnika w imię interesu fiskalnego państwa. Rozważa także pozycję podatnika jako podmiotu, na którym ciążyą określone obowiązki, ale i któremu przysługują określone prawa oraz jaka powinna być relacja pomiędzy obowiązkami i prawami podatnika. Autorka zauważa, że w istocie stosunku prawnopodatkowego uzewnętrzniają się problemy dotyczące dwóch przeciwstawnych interesów, to jest interesu publicznego i prywatnego. Interesujące są także rozważania Autorki dotyczące modelu równowagi pomiędzy uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organu podatkowego, który może być rozumiany wąsko lub szeroko. Ponadto Autorka dopatruje się źródła ograniczania sfery prywatności w prawie podatkowym bardziej w obowiązkach o charakterze instrumentalnych niż w obowiązku zasadniczym sprowadzającym się do uiszczenia podatku w należnej wysokości. Należy zgodzić się z tezą końcową tego rozdziału, że bez poszanowania prawa podatnika do prywatności nie można budować pozytywnych relacji i zaufania pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi reprezentującymi państwo oparte na ideałach demokracji i wolności.

Rozdział III został zatytułowany **Prawo podatnika do prywatności. Próba konceptualizacji.**

W rozdziale tym Autorka zasadniczo poszukuje kryteriów, które umożliwią kategoryzację obszarów prywatności, wrażliwych na ingerencję na gruncie prawa podatkowego. W tym kontekście wydaje się niepotrzebne ponowne nawiązanie do dylematów związanych z pojęciem prywatności, na temat których Autorka już się wypowiedziała w rozdziale pierwszym.

Autorka na potrzeby pracy przyjmuje szerokie ujęcie koncepcji prywatności, które obejmuje trzy wymiary prywatności podatnika : fizyczny, relacyjny i informacyjny. Pierwszy z nich został określony jako przestrzeń fizyczna, wyznaczona granicami materialnymi, przede wszystkim mury i ogrodzenie, a także dystans społeczny chroniący przed niechcianymi kontaktami. Jego naruszenie może wystąpić np. w postaci oględzin domu w ramach prowadzenia kontroli podatkowej oraz celno-skarbowej, a także w postępowaniu egzekucyjnym. Drugi polega na prawie do decydowania o własnym życiu, ochronie przed zainteresowaniem innych, pozwala na anonimowość, ustala charakter i rodzaj relacji oraz ich intensywność. Autorka stwierdza, że prawo podatkowe nakłada na podatnika konieczność znoszenia określonych relacji, przede wszystkim z pracownikami administracji skarbowej. Z kolei wymiar informacyjny prywatności podatnika wymaga, aby prywatność obejmowała także decydowanie o dostępie do informacji dotyczących jednostki. Są to jej dane osobowe i wszelkie informacje z nią powiązane, z którymi jednostka nie chce się dzielić z innymi, nie ujawnia ich dobrowolnie. Autorka słusznie zauważa, że ten wymiar prywatności z uwagi na wynikające z prawa podatkowego przyzwolenie na pozyskiwanie informacji o podatnikach będzie podlegał najszerzej ingerencji, przy czym podatnik jest zobowiązany do przekazywania określonych informacji organom podatkowym, a więc nie czyni tego dobrowolnie. Jeśli chodzi o prawo do prywatności w systemie norm prawnych, to należy zgodzić się z Autorką, że prawa przysługujące człowiekowi i obywatelowi na mocy konstytucji nie są wystarczające do ochrony podatnika jako podmiotu zobowiązanego stosunku prawnopodatkowego. Na pełną akceptację zasługuje także postulat Autorki dotyczący wprowadzenia standardu ochrony prywatności podatnika do części ogólnej prawa podatkowego. Należy także zgodzić się z Autorką, że obecnie obecny zespół instrumentów chroniących prywatność podatnika (przepisy Ordynacji podatkowej- tajemnica skarbową czy zasada jawności wyłącznie dla stron) jest raczej ubogi. Interesujące rozważania zawarte w tym rozdziale dotyczą także kwestii, czy prawo do ochrony prywatności przysługuje także osobom prawnym, a jeżeli tak, to jak należy rozumieć ich sferę prywatności. Autorka słusznie podsumowuje, że co do zasady ochrona powinna przysługiwać nie tylko osobom fizycznym, natomiast charakter i istota konkretnego prawa człowieka decyduje o tym, czy zakresem ochrony może być objęty inny podmiot, niektóre prawa np. prawo do życia może przysługiwać tylko osobom fizycznym.

Rozdział IV został zatytułowany „ **Warunki dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika**”

Autorka na wstępie tego rozdziału przyjmuje założenie, że część ingerencji w prywatność podatnika jest uzasadniona i prawnie dopuszczalna, a część natomiast nie może być akceptowana i stanowi naruszenie tego prawa. Konflikt, zdaniem autorki, sprowadza się do tego, że z jednej strony chroniony musi być interes publiczny, wyrażający się w potrzebach finansowych budżetu państwa, z drugiej strony chroniony musi być interes jednostki znajdujący m.in. wyraz w ochronie jej prywatności. Należy zgodzić się z Autorką, że rygorystyczna ochrona jednego z tych interesów stanowi zagrożenie dla drugiego, przy czym skutkiem rygorystycznej ochrony prawa do prywatności może być nieuczciwość podatkowa. Jako warunki dopuszczalnej ingerencji Autorka wskazuje legalność, celowość, nienaruszalność istoty prawa do ingerencji oraz proporcjonalność ingerencji. Wyjaśnia także sposób rozumienia każdego z tych warunków. Najszerzej omówiony został warunek proporcjonalności wraz z podaniem przykładów z orzecznictwa TK, kiedy Trybunał uznał ingerencję w prywatność jako nieproporcjonalną do założonych celów. Ostatecznie Autorka zamyka rozważania konkluzją, że granica dopuszczalności ingerencji w prywatność podatnika nie ma precyzyjnego charakteru, co ostatecznie rodzi ryzyko stosowania relatywnie łagodniejszych standardów proporcjonalności ingerencji w prawo podatnika w kontekście z obowiązkiem do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. I z tą tezą Autorki należy się zgodzić, gdyż dotychczasowe doświadczenia wskazują, że interes publiczny (fiskalny) jest bardziej chroniony, a podatnik pozostaje nadal słabszą stroną stosunku podatkowego.

Rozdział V został zatytułowany *Przejawy ingerencji w prywatność podatnika w świetle wybranych regulacji prawnych*

Na wstępie Autorka przypomina raz jeszcze koncepcję prywatności przyjętą w opracowaniu, tj. obejmującą wymiar informacyjny, fizyczny i relacyjny. Przedmiotem tego rozdziału jest bowiem analiza wybranych regulacji prawnych oraz faktycznych działań administracji podatkowej z przyporządkowaniem ich do jednego z trzech wymiarów, które narusza.

Trzeba się zgodzić z Autorką, że najbardziej oczywisty obszar ingerencji to nałożenie na podatnika obowiązku przekazywania konkretnych informacji (wymiar informacyjny). Autorka wskazuje tu regulacje podatkowe, które dla sprawdzenia prawidłowości ich stosowania przez podatników dają podstawę do pozyskiwania o nich danych; są to regulacje dotyczące ulg czy zwolnień, przekazywania darowizn dla organizacji pożytku publicznego, obniżenia podstawy opodatkowania z uwagi na niepełnosprawność podatnika. Słuszne są także spostrzeżenia Autorki dotyczące najnowszych trendów polegających na stopniowym

rozszerzaniu obowiązków sprawozdawczych ciążących na podatnikach, gromadzeniu informacji o nich na masową skalę oraz przyspieszeniu procesów automatyzacji przetwarzania zgromadzonych danych i podejmowania decyzji. Procesom tym, jak zauważa Autorka, nie towarzyszy jednak wzmocnienie ochrony prywatności podatników, a wręcz jej zaniedbanie. Podstawą prawną tych procesów są przepisy dotyczące jednolitych plików kontrolnych, kas rejestrujących, przepisy o STIR, raportowaniu schematów podatkowych, wykazie podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, publikowaniu danych tzw. „dużych” podatników podatku dochodowego od osób prawnych, publikowaniu danych o osobach i jednostkach, którym umorzono zaległości podatkowe i szereg innych przepisów, a także postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczących wymiany informacji, które Autorka omawia pod kątem ingerencji w prywatność podatników wskazując, które z nich prowadzą do nadmiernej lub wyważonej (dopuszczalnej) ingerencji. Rozdział ten kończy się niezwykle trafną konkluzją, że ustawodawca powinien raczej przyjąć perspektywę realizującą założenie, że pierwszorzędna nie jest ilość danych, ale ich jakość i kryteria selektywności. Zastosowanie środków gromadzenia danych generalnie i prewencyjnie do wszystkich podatników nie jest właściwe. Można, moim zdaniem, uzupełnić tę konkluzję także w ten sposób, że niewłaściwe jest w szczególności stosowanie tych samych zasad, jeśli chodzi o pozyskiwanie informacji od małych i dużych podatników, których możliwości sprostania coraz to nowym wymogom w tym zakresie są zróżnicowane.

Rozdział VI. został zatytułowany Narzędzia ochrony prywatności podatnika w świetle wybranych regulacji prawnych.

Autorka wyróżnia dwie grupy narzędzi ochrony prywatności podatnika ze względu na siłę ich oddziaływania, a mianowicie: narzędzia I stopnia, które bezpośrednio wpływają na ochronę prywatności podatnika i narzędzia II stopnia, które jedynie pośrednio sprzyjają ochronie prywatności podatnika. Do pierwszej grupy zaliczone zostały takie narzędzia jak tajemnica skarbową, zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron, zgoda na podjęcie czynności wyrażona przez niezależny podmiot, prawo do odmowy zeznań, regulacje dotyczące bezpieczeństwa danych, anonimizacja treści publikowanych dokumentów podatkowych. Do drugiej grupy Autorka zaliczyła bardzo różne narzędzia poczynając od przepisów konstytucyjnych po różne środki zaskarżenia oraz prawo do korekty deklaracji, chociaż w odniesieniu do niektórych z tych narzędzi można postawić zarzut, iż ich związek z ochroną prywatności jest bardzo luźny. Natomiast niezwykle istotny jest zamykający ten rozdział postulat *de lege ferenda* dotyczący przyjęcia w Polsce Karty Praw podatnika. Szkoda jednak,

że Autorka nie poświęciła temu postulatowi więcej uwagi, zwłaszcza jeśli chodzi o treść i charakter prawny tego dokumentu.

Po rozdziale VI zostały zamieszczone **Wnioski końcowe**. Wnioski te są w pewnym zakresie kompilacją wniosków płynących z poszczególnych rozdziałów, do których już odniesiono się w recenzji. Należy jednak podkreślić kilka istotnych tez końcowych Autorki, które są szczególnie trafne i zasługujące na aprobatę. Autorka stwierdza, że podjęcie na szczeblu międzynarodowym i krajowym walki z unikaniem opodatkowania, czego flagowym projektem był BEPS oraz promowanie transparentności podatkowej spowodowało zarzucenie podnoszenia poziomu ochrony praw podatnika na korzyść wzmocnienia ochrony interesów fiskalnych państw. Efektywność, a nawet wygoda organów podatkowych mają większe znaczenie niż prawa podatnika, a akcent z ochrony praw jednostki przesuwają się na obowiązki wobec społeczeństwa. Wyrazem tego trendu jest wprowadzanie nowych, ingerencyjnych instrumentów do prawa podatkowego, zwłaszcza powodujących rozszerzenie obowiązków raportujących. Jednocześnie zjawisku temu nie towarzyszy wyposażenie podatnika w zasadzie w żaden nowy instrument ochrony jego prywatności. Trafne jest także spostrzeżenie Autorki, że gromadzenie danych o konkretnym podatniku w celu zapewnienia prawidłowości wywiązywania się z ciążących na nim obowiązków podatkowych zostało zastąpione gromadzeniem informacji o wszystkich podatnikach, bez względu na to, czy są do tego podstawy, co prowadzi do szerokiej i masowej ingerencji w prywatność podatników. Autorka formułuje także postulaty *de lege ferenda* dotyczące wprowadzenia nowych instrumentów ochrony podatnika, które także należy ocenić pozytywnie.

Podsumowując, należy stwierdzić, że przedłożona monografia jest wartościowym opracowaniem, inspirującym do dalszych badań naukowych w obszarze, który nie był jak do tej pory przedmiotem większego zainteresowania, wzorowym pod względem metodologicznym i świadczącym o dużej wiedzy i erudycji Habilitantki. W zdecydowanej większości zgadzam się z Jej poglądami, tezami i postulatami. Jej spojrzenie na ochronę prywatności jako prawo podatnika jest twórcze i oryginalne. Drobne mankamenty, na które wskazałam w recenzji w żadnym razie nie wpływają na ogólną, bardzo pozytywną ocenę rozprawy. Stwierdzam zatem, że monografia „**Ochrona prywatności jako prawo podatnika**”, Wydawnictwo Wolters Kluwer Warszawa 2025, ss. 411., jako element dorobku naukowego dr A. Drywy stanowi znaczny wkład w rozwój prawa podatkowego z następujących powodów :

- Stanowi oryginalne, twórcze opracowanie o istotnej wadze naukowej.
- Zagadnienie ochrony prawa prywatności podatnika będące przedmiotem monografii nie doczekało się jak do tej pory monograficznego, kompleksowego opracowania w literaturze polskiej.
- Zawiera szereg cennych wniosków, które mogą być pomocne w pracach legislacyjnych nad regulacjami dotyczącymi ochrony prywatności podatnika i przyczynić się nie tylko do uporządkowania przedmiotowej materii ustawowej, ale także do pełniejszej realizacji celu, jakim jest ograniczenie nadmiernej ingerencji w prywatność podatnika w kontekście nakładania na niego coraz to nowych obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych.

4. Ocena pozostałych obszarów aktywności habilitantki

Jeżeli chodzi o wykazywanie się istotną aktywnością naukową albo artystyczną realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, to należy wskazać, że habilitantka odbyła następujące staże naukowe :

Wyjazd badawczo-dydaktyczny oraz kwerenda w Masarykova Univerzita, Brno (Czechy) w ramach programu Erasmus + w dniach 25.11.2024 – 29.11.2024r.

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

Wyjazd w ramach programu Erasmus+ Staff Mobility for Training w dniach 10-14 czerwca 2024r. do Sveučilište u Splitu, University of Split, Chorwacja.

Wyjazd badawczo-dydaktyczny oraz kwerenda w Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach (Słowacja) w ramach programu Erasmus + w dniach 27.11.2023 – 01.12.2023.

Wyjazd w ramach programu Erasmus+ Staff Mobility for Training w dniach 12-16 czerwca 2023 do Sveučilište u Splitu, University of Split, Chorwacja. Udział w programie TransFormation.doc realizowanym przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

W ramach tych staży Habilitantka uczestniczyła w seminariach, konferencjach, wygłaszała wykłady, prowadziła kwerendy.

W obszarze rozwoju naukowego, który wiąże się ze współpracą naukową Habilitantka podjęła współpracę w następujących projektach :

- Badania naukowe prowadzone wspólnie z Svetlana Mironova (Associate Professor, Department of Entrepreneurial and Financial Law, Volgograd Institute of Management – branch of the RANEP, Gagarina street, 8, Volgograd, 400131, Russia). W efekcie współpracy powstała monografia wydana nakładem Wydawnictwa Uniwersytetu Gdańskiego [A. Drywa, S. Mironova, Views on quality of tax regulations on real property. Polish and Russian experiences, 2020, Gdańsk, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, ss. 172].
- Badania naukowe prowadzone wspólnie z Anna Reut (Associate Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation, Leningradsky Ave, 49, Moscow, 125167 Russia). W efekcie współpracy powstała monografia wydana nakładem Wydawnictwa Uniwersytetu Gdańskiego [A. Drywa, A. Reut, Tax culture. Polish and Russian approach, 2020, Gdańsk, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, ss. 261].

Ponadto brała udział w kilku międzynarodowych projektach realizowanych w więcej niż jednej uczelni, np. jako członek 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) oraz jako członek 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”.

Habilitantka była kierownikiem projektu badawczego sfinansowanego przez Narodowe Centrum nauki (nr 2018/31/D/HS5/00543/

Jeżeli chodzi o osiągnięcia dydaktyczne, to Habilitantka prowadziła różnego rodzaju zajęcia jako pracownik badawczo-dydaktyczny Uniwersytetu Gdańskiego, takie jak wykłady, ćwiczenia oraz seminaria. Dla prowadzonych przedmiotów opracowała programy kształcenia oraz materiały dydaktyczne, w tym kazusy, zbiory orzecznictwa i prezentacje multimedialne.

Oceniając dorobek dydaktyczny dr. A. Drywy - nie zgłaszam żadnych uwag i zastrzeżeń, jej dorobek jest okazały i różnorodny.

Jeśli chodzi o osiągnięcia organizacyjne, to dr A. Drywa pełni funkcję Sekretarza redakcji międzynarodowego czasopisma naukowego Financial Law Review (Czasopismo jest rezultatem kooperacji dwóch uniwersytetów) oraz była członkiem kilku komitetów organizacyjnych konferencji i seminariów naukowych.

Jeżeli chodzi o osiągnięcia popularyzujące naukę, to **Habilitantka** wykazała przeprowadzenie webinarium w ramach Forum Prawa Podatkowego, Akademia Leona Koźmińskiego nt. Ochrona prywatności prawem podatnika (styczeń 2026r.)

5. Konkluzje - ocena końcowa

Zgodnie z art. 219 ust. 1 pkt 2 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce stopień doktora habilitowanego nadaje się osobie, która posiada stopień doktora oraz :

- 1) posiada w dorobku osiągnięcia naukowe albo artystyczne, stanowiące znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny, w tym co najmniej jedną monografię naukową wydaną przez wydawnictwo, które w roku opublikowania monografii w ostatecznej formie było ujęte w wykazie sporządzonym przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki;
- 2) wykazuje się istotną aktywnością naukową albo artystyczną realizowaną w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej.

W przedmiotowym postępowaniu habilitacyjnym wymienione wyżej warunki zostały niewątpliwie spełnione.

Szczegółowa analiza dorobku Habilitantki - dr Anny Drywy w obszarach : naukowo-badawczym, dydaktyczno-organizacyjnym, popularyzacji nauki i współpracy międzynarodowej prowadzi do jednoznacznego wniosku, że oceniany dorobek spełnia ustawowe kryteria merytoryczne i formalne. W związku z powyższym wnioskuję o dopuszczenie dr Anny Drywy do dalszych stadiów postępowania o nadanie stopnia doktora habilitowanego.

