

Kraków, 24 lipca 2026 r.

Recenzja osiągnięć naukowych

Pani dr Anny Drywy, w tym napisanej przez Habilitantkę rozprawy pt.
„Ochrona prywatności jako prawo podatnika”, Wolters Kluwer, Warszawa
2025, ss. 411

Pani dr Anna Drywa jest absolwentką dwojakiego rodzaju studiów magisterskich. W pierwszej kolejności, 17 kwietnia 2008 r. uzyskała ona tytuł zawodowy magistra w zakresie administracji. Stało się to po ukończeniu studiów na kierunku Administracja na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Z kolei 23 września 2008 r. Habilitantce nadano tytuł zawodowy magistra prawa, Miało to miejsce po ukończeniu studiów na kierunku Prawo, na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Swoistym uwieńczeniem edukacji Pani dr Drywy na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego stało się uzyskanie przez nią stopnia naukowego doktora nauk prawnych w zakresie prawa. Doszło do tego 17 czerwca 2013 r., na podstawie rozprawy doktorskiej pt. „Sytuacja prawna podatnika w świetle odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej”. Uchwałę o nadaniu wspomnianego stopnia naukowego podjęła Rada Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Od 1 października 2014 r. Pani dr Drywa jest zatrudniona na stanowisku adiunkta w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego.

Osiągnięciem naukowym wskazanym przez Habilitantkę, w jej przekonaniu spełniającym kryteria określone w art. 219 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1571) jest monografia naukowa pt. „Ochrona prywatności jako prawo podatnika”, Warszawa 2025. Została ona opublikowana przez wydawnictwo Wolters Kluwer. Ponadto Kandydatka wskazała na swoją

istotną aktywność naukową, predestynującą ją do uzyskania stopnia naukowego doktora habilitowanego.

A. Ocena monografii pt. „Ochrona prywatności jako prawo podatnika”

Analiza dorobku publikacyjnego Habilitantki pozwala zauważyć w nim prace poświęcone różnorodnym zagadnieniom z zakresu prawa podatkowego. Na pierwszy plan w tym katalogu wysuwają się jednak opracowania dotyczące ochrony praw podatnika (w różnych jej przejawach), międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego, a także samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i opodatkowania nieruchomości. Analizując kwestie ochrony praw podatnika Pani dr Drywa odnosiła się do kilku zagadnień, w szczególności materii ochrony zaufania podatnika do państwa, odszkodowania wypłacane podatnikom z tytułu wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, zakazu reformationis in peius, czy minimalizowania ciężarów podatkowych. W tym nurcie lokuje się także kilka publikacji Habilitantki, dotyczących ochrony prywatności podatnika, w tym jej rozprawa habilitacyjna. Nie mam wątpliwości co do znaczenia dla doktryny prawa zagadnień analizowanych w tym opracowaniu, formułowanych tam wniosków, a także co do nowatorstwa tej monografii. To zaś sprawia, że analizowana przeze mnie praca może być klasyfikowana jako osiągnięcie naukowe, stanowiące znaczny wkład w rozwój prawa finansowego.

Recenzowana monografia jest solidną, dogmatycznoprawną analizą problematyki wyrażonej w jej tytule. Jej przedmiotem jest ochrona prywatności podatnika, przy czym Autorka uwzględnia w swoich rozważaniach zarówno aspekt materialnoprawny, jak i procesowy tego problemu. Należy przy tym docenić wybór tematu pracy. Zazwyczaj w recenzjach tego rodzaju uwagi są formułowane po to, by podkreślić oryginalność tematu pracy, wyznaczoną tym że wcześniej określone zagadnienie nie było przedmiotem opracowań monograficznych. Oceniając rzecz z tej perspektywy chciałbym wyartykułować, że istotnie nie jest mi znane inne, kompleksowe opracowanie zagadnienia ochrony prywatności podatnika. Doceniając wybór tematyki rozprawy habilitacyjnej należy jednak zwrócić uwagę na inny, w moim przekonaniu istotniejszy aspekt oryginalności opracowania poddanego mojej ocenie. Otóż prawo podatkowe jawi się jako gałąź prawa, której cechą jest ingerencyjność. Ta zaś kojarzy się przede wszystkim z ograniczaniem prawa własności. W tym kontekście niemalże truizmem jest stwierdzenie, że podatek jest legalnym sposobem uszczuplania własności podmiotu obowiązanej z tego tytułu. Wywiązując się z zobowiązania podatkowego podatnik świadczy bowiem podatek kosztem swojego przychodu, dochodu lub majątku.

Przejawem ingerencyjności podatku jako daniny publicznej są także różnorodne instrumentalne obowiązki podatkowe nakładane na podmiot obowiązany z tytułu podatku w przepisach materialnego prawa podatkowego, ale i w regulacji procesowej. Ich klasycznym przykładem jest składanie deklaracji podatkowych przez podatnika, a także różnego rodzaju powinności informacyjne dotyczące tego podmiotu, ciążące także na innych osobach, chociażby notariuszach, bankach, czy sądach. Na to nakładają się zaś poszczególne obowiązki informacyjne nie tyle wprost wynikające z przepisów prawa podatkowego, co wyprowadzane z nich przez organy podatkowe, nie zawsze w granicach dopuszczalnej interpretacji. Klasycznym przykładem tej sytuacji jest nadużywanie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej i ukształtowanej w tym przepisie instytucji wezwań do kształtowania przez organy podatkowe powinności dostarczania danych, nieprzewidzianych w przepisach materialnego prawa podatkowego i wymuszane ich spełnienia przez podatników pod rygorem nałożenia kary porządkowej na podstawie art. 262 Ordynacji podatkowej. Tymczasem w demokratycznym państwie prawnym każdy obowiązek publicznoprawny powinien mieć swoją podstawę ustawową. Zważywszy na te okoliczności, prywatność podatnika jawi się więc jako wartość pozostająca w silnej opozycji do właściwego organom podatkowym dążenia do ingerowania w życie podatnika, także w aspekcie gromadzenia informacji.

Autorka jasno eksponuje główną tezę badawczą rozprawy. Jest nią przekonanie, że podatnikowi przysługuje prawo do prywatności. Jednocześnie ustawodawca w zbyt małym stopniu chroni tę wartość, preferując interes finansów publicznych. Prawo podatnika do prywatności jest zaś realizowane przez instrumenty jego ochrony i to od ich skuteczności zależy poziom ochrony prywatności. Konstrukcja recenzowanej przeze mnie pracy jest prawidłowa. Doceniam również, że wskazane opracowanie zostało oparte na silnym fundamencie nie tylko teorii prawa, ale i na dorobku psychologii, socjologii, antropologii oraz ekonomii. Autorka rozpoczyna swoje wywody od prezentacji rozumienia prawa do prywatności w ujęciu różnych dziedzin nauki, następnie zaś – koncentrując się już wyłącznie na materii prawa podatkowego – artykułuje konieczność ochrony praw podatnika. Prywatność wskazanego podmiotu jest bowiem przez nią postrzegana jako przejaw ochrony praw podmiotu obowiązane z tytułu podatku. W dalszych rozdziałach monografii Habilitantka zaprezentowała własną koncepcję prawa podatnika do prywatności, artykułując jego trójwymiarowość. W jej ujęciu prywatność i prawo do niej przejawia się bowiem w aspekcie fizycznym, relacyjnym oraz informacyjnym. Pozwoliło to Autorce na sformułowanie warunków, od spełnienia których zależy dopuszczalność ingerencji w prywatność podatnika. W dalszych częściach pracy wskazano

natomiast na normatywne przejawy ingerencji w prywatność podatnika oraz wskazano na instrumenty prawne służące jej ochronie.

Podzielałam główną tezę badawczą pracy. Podobnie jak dla Autorki, także dla mnie nie ulega wątpliwości, że podatnikowi przysługuje prawo do prywatności. Tak, jak Habilitantka sytuuje je zaś w katalogu praw podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Nie jestem natomiast pewien, czy właściwe jest przyjęcie założenia, które stało się udziałem Pani dr Drywy – przekonania, że ustawodawca w zbyt ograniczonym zakresie chroni prywatność wskazanej kategorii podmiotów. Sformułowanie takiej hipotezy przesądza bowiem o skromnym zakresie zabezpieczenia podatnika przed ingerencją organów państwa w jego prywatność. To zaś determinuje kierunek rozważań Autorki, eliminując z nich poszukiwanie granicy pomiędzy dążeniem prawodawcy do zabezpieczenia interesu fiskalnego państwa jako podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, a ochroną prywatności podatnika. Dlatego, jak mi się wydaje, właściwsze byłoby dążenie do ustalenia dopuszczalnego stopnia ingerencji państwa w prywatność podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Wszak w przepisach Konstytucji RP chronione są zarówno finanse publiczne, jak i prawo obywatela do prywatności.

Jeżeli chodzi o pierwszy rozdział pracy, imponuje w nim bardzo szeroki zakres rozważań ukierunkowany na ustalenie znaczenia prywatności w różnych dziedzinach nauki. W tej części pracy Habilitantka prezentuje bowiem rozumienie tego terminu w ujęciu psychologicznym, socjologicznym, antropologicznym i ekonomicznym. Wszystko to stanowi zaś punkt wyjścia dla rozważań o prywatności w jej znaczeniu prawniczym oraz prawnym. Jeśli idzie o ten aspekt pracy, szczególnie interesujące są wywody Habilitantki poświęcone ewolucji w rozumieniu prywatności, dającej się zauważyć w poglądach poszczególnych przedstawicieli doktryny prawa anglosaskiego, niemieckiego, francuskiego, a także polskiego. W tym zakresie uwidacznia się wąskie jej ujęcie, sprowadzające się do sfery informacyjnej – nieujawniania innym osobom danych dotyczących danej jednostki. Chodzi więc o informacje, jakich większość członków danego społeczeństwa, w określonym czasie nie chciałaby upowszechniać. W swoistej opozycji do takiego zapatrywania pozostaje szerokie rozumienie prywatności. Obejmuje ono nie tylko autonomię informacyjną, ale także decyzyjną, czyli prawo do podejmowania decyzji, dotyczących życia prywatnego. Ich dopełnieniem jest zaś prawo do odosobnienia (samotności). Sprowadza się ono do ograniczenia fizycznego dostępu do osoby, w tym nietykalność osobistą i poszanowanie miru domowego (por. powoływane przez Autorkę poglądy T. Liszcz).

Jak już sygnalizowałam, dopełnieniem prezentacji prawniczego – charakterystycznego dla doktryny – rozumienia prywatności jest przedstawienie oraz omówienie jej ujęcia

normatywnego. W tym zakresie Habilitantka odwołuje się zarówno do rozwiązań z zakresu międzynarodowego oraz ponadnarodowego porządku prawnego, jak i do Konstytucji RP. Nie sposób odmówić jej racji co do tego, że upatrując ochrony prawa do prywatności wskazuje na Powszechną Deklarację Praw Człowieka oraz na Europejską Konwencję Praw Człowieka, w swoisty sposób dopełnioną w aspekcie zakresu prawa do prywatności o wskazania poczynione w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. W ten sposób kształtowane jest szerokie rozumienie prawa do prywatności, obejmującego także ochronę dobrego imienia, czy reputacji. Zasadnie też Pani dr Anna Drywa nawiązuje do Międzynarodowego Paktu Praw Politycznych i Obywatelskich i gwarantowanej tam ochrony życia prywatnego, rodzinnego, domu i korespondencji, a także czci i dobrego imienia. Nie sposób też pominąć Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej i gwarantowanego tam zapewniania prywatności, w tym ochrony danych osobowych. Jeżeli natomiast chodzi o konstytucyjne podstawy prawa do prywatności, Habilitantka trafnie wskazuje na przepisy ustawy zasadniczej, z których wynikają gwarancje dla szerokiego jej ujmowania, rozumianego nie tylko w aspekcie ochrony godności ludzkiej, ale i autonomii informacyjnej – danych o majątku i sferze ekonomicznej jednostki.

Wskazane spostrzeżenia stanowią punkt wyjścia dla dalszych rozważań Autorki, odnoszących się do materii stricte podatkowej. Pani dr Drywa słusznie łączy bowiem konstytucyjną ochronę prywatności w jej aspekcie informacyjnym z prawem podatkowym i kształtowanym w oparciu o jego normy stosunkiem podatkowoprawnym. Trafna jest konstatacja Autorki, akcentującej specyfikę prawa podatkowego, w którym relacja istniejąca pomiędzy podatnikiem oraz podmiotem uprawnionym z tytułu podatku jest klasyfikowana jako stosunek podległości kompetencji (stosunek typu administracyjnoprawnego). Jego charakterystyczną cechą jest brak równorzędności stron. Organ podatkowy występuje bowiem w tej relacji prawnej w podwójnej roli – reprezentuje państwo lub gminę jako podmioty uprawnione z tytułu podatku, a jednocześnie wydaje rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej pomiędzy tym podmiotem, a podatnikiem. Jednocześnie to państwo nakłada podatki w drodze ustawy. Wymaga to ochrony praw podatnika jako słabszej niż organ podatkowy i reprezentowany przez niego podmiot uprawniony z tytułu podatku, strony stosunku podatkowoprawnego.

Wskazana kwestia zazwyczaj jest łączona w doktrynie prawa podatkowego z prawnym domniemaniem prawidłowości deklaracji podatkowej, ukształtowanym w art. 21 § 2 i 5 Ordynacji podatkowej. Jego konsekwencją jest procesowa zasada prawdy obiektywnej (materialnej) i spoczywająca na organach podatkowych powinność zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (por. art. 122 oraz art. 187 § 1 O.p.). Habilitantka

dostrzega natomiast także inny aspekt ochrony praw podatnika jako strony stosunku podatkowoprawnego. Łączy się on z tzw. instrumentalnymi obowiązkami podatkowymi. Towarzyszą one podstawowemu obowiązkowi podatkowemu, będącemu prawnym poprzednikiem zobowiązania podatkowego, czyli skonkretyzowanej powinności podatkowej podatnika. Jednym z ich przejawów jest zaś dostarczanie informacji administracji podatkowej, w szczególności poprzez składanie deklaracji podatkowych. W ujęciu Habilitantki, prawo do prywatności ma chronić ten właśnie aspekt działania podatnika w relacji wskazanego podmiotu z organem podatkowym.

Interesująca i istotna - przez wzgląd na dalsze rozważania zawarte w pracy - jest materia jej rozdziału trzeciego. W tej części monografii jej Autorka systematyzuje rozumienie prywatności podatnika, postrzeganej przez nią w ślad za J. Kokott oraz P. Pistone jako indywidualne prawo człowieka, odnoszone do spraw podatkowych. Także w tym aspekcie Habilitantka wyodrębnia wąsko rozumianą prywatność, obejmującą kwestie informacyjne oraz jej szerokie ujęcie, na które składa się wymiar relacyjny, informacyjny i fizyczny prawa do prywatności podatnika. Pozwoliło to - w kolejnej części pracy - wskazać na dopuszczalne warunki ingerencji w prywatność podatnika. Jeżeli chodzi o ten aspekt wywodu Pani dr Drywy, w mojej ocenie trafnie przeciwstawia ona interes indywidualny jednostki, którego elementem jest ochrona prywatności podatnika oraz interes publiczny, uzasadniający ingerencję w prywatność podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Jednocześnie - w oparciu o analizę regulacji normatywnej oraz poglądów judykatury - Habilitantka ustaliła granice dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika, artykułując że wyznacza je legalność i celowość takiego działania, a także nienaruszalność istoty prawa do prywatności oraz proporcjonalność ingerencji.

Niezwykle istotny jest piąty rozdział pracy, poświęcony przejawom ingerencji w prywatność podatnika, zidentyfikowanym w wybranych regulacjach normatywnych. W tej części rozprawy, nawiązując do przyjętego wcześniej postrzegania prywatności, na które składa się jej aspekt informacyjny, fizyczny i relacyjny Autorka analizuje wybrane rozwiązania normatywne z punktu widzenia ochrony prywatności podatnika. W moim przekonaniu ta część rozważań ma fundamentalne znaczenie, biorąc pod uwagę nie tylko temat monografii, ale i przyjęte w niej założenia badawcze. Mam przy tym świadomość, że Pani dr Drywa odwołuje się wyłącznie do niektórych, przykładowych rozwiązań normatywnych. Jej wywody oceniam zaś jako merytorycznie poprawne i interesujące.

Habilitantka słusznie łączy pozyskiwanie informacji o podatniku z brakiem zaufania państwa do tego podmiotu. Jest ono związane ze zjawiskiem unikania opodatkowania oraz

uchylania się od opodatkowania. W konsekwencji dane o podmiocie obowiązującym z tytułu podatku są pozyskiwane przez organy podatkowe zarówno od niego samego, jak i od innych osób (banków, notariuszy, czy promotorów, jeżeli chodzi o informacje o schematach podatkowych). W wielu przypadkach mogą one budzić kontrowersje – trudno w szczególności zrozumieć, jaki jest sens wskazywania przez podatnika podatku od spadków i darowizn, korzystającego ze zwolnienia ukształtowanego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw majątkowych (por. art. 4a ust. 5 pkt 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Jeżeli bowiem podmiot obowiązany z tytułu podatku spełnia ustawowe przesłanki wspomnianego zwolnienia podatkowego, jest nim objęty niezależnie od tego, jaka jest wartość substancji majątkowej jaką nabywa. Wskazane rozwiązanie normatywne trudno więc lokować w przestrzeni zapobiegania unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania.

Inna moja refleksja i pewien dystans do stwierdzeń Pani dr Drywy dotyczy upubliczniania określonego zasobu informacji o podatnikach. W tym kontekście Autorka wskazuje na wykaz podatników zarejestrowanych jako podatnicy podatku od towarów i usług, niezarejestrowanych i wykreślonych z rejestru oraz przywróconych do niego. Istnienie wspomnianego wykazu Habilitantka traktuje zaś jako przejaw ingerencji w prywatność podatnika, która – jeśli dobrze odczytuję wywód zawarty w pracy – nie zyskuje akceptacji Autorki. Jak mi się wydaje, ten problem jest bardziej złożony. Z jednej bowiem strony, istnienie wskazanego spisu i publikowanie go chroni państwo jako podmiot uprawniony z tytułu podatku przed nadużyciami podatkowymi. Polegają one na odliczeniu podatku naliczonego, określonego w fakturze wystawionej przez osobę, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej. To zaś lokuje się w przestrzeni swoistego „poświęcenia prywatności podatnika dla ochrony finansów publicznych”.

Jednocześnie jednak wykaz, o którym wspomina Pani dr Drywa jest instrumentem ochrony praw podatnika. W tym przypadku, wbrew pewnemu założeniu przyjętemu przez Habilitantkę, ograniczenie sfery prywatności zabezpiecza prawa także innego podatnika. Jest tak, ponieważ weryfikacja kontrahenta, w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także polskich sądów administracyjnych jest działaniem pozwalającym podatnikowi podatku od towarów i usług, nieświadomie zaangażowanemu w obrót karuzelowy lub inne oszustwo podatkowe, zachować odliczenie podatku naliczonego, pomimo że państwo nie uzyskało należnego podatku od towarów i usług. W praktyce działania organów podatkowych, pierwszym (ale niejedynym) krokiem na drodze do zbadania tzw. dobrej wiary

lub należytej staranności podatnika jest ustalenie, czy weryfikował on swojego partnera handlowego w dostępnych wykazach i rejestrach.

Niekiedy też ujawnianie danych o podatniku może mieć ochronny efekt dla tego podmiotu z przyczyn niezamierzonych przez ustawodawcę. Jako przykład tej sytuacji należy wskazać tzw. ulgę meldunkową w podatku dochodowym od osób fizycznych, związaną m.in. z uzyskaniem dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. W przeszłości warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego było nie tylko odpowiednio długie zamieszkiwanie w zbywanym budynku i lokalu, czemu powinno towarzyszyć zameldowanie, ale i zgłoszenie tego faktu organowi podatkowemu. Ponieważ jednak, przy okazji nowelizacji ustawy wymóg poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zameldowaniu został usunięty z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a pojawił się w ustawie nowelizującej, podatnicy nie wiedzieli o tej przesłance, nie stosowali się do wskazanej regulacji, a w konsekwencji tracili zwolnienie podatkowe. Przełom nastąpił, gdy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowano tezę, że uzyskanie przez administrację podatkową w jakikolwiek sposób informacji o zameldowaniu wyczerpuje stan faktyczny zwolnienia podatkowego. Pozwoliło to podatnikom zachować zwolnienie podatkowe. Stało się tak, ponieważ na podstawie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych notariusze jako płatnicy podatku przesyłali jeden egzemplarz umowy sprzedaży do organu podatkowego. Jednym z postanowień zawartych w tym akcie była zaś informacja o wymeldowaniu właściciela oraz ewentualnie innych osób ze zbywanego budynku lub mieszkania. W tej sytuacji „ograniczenie prywatności zbywcy” nie służyło więc ochronie interesu fiskalnego państwa ale zabezpieczeniu interesów podatnika.

W tym kontekście wskazywany przez Habilitantkę wykaz podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5000 zł. należy zaś traktować jako przejaw społecznej kontroli nad stosowaniem uznaniowej ulgi podatkowej. Istotne jest bowiem to, czy poprzez tę instytucję obciążenie podatkowe jest dostosowane do indywidualnej zdolności płatniczej podatnika, natomiast nie dochodzi do naruszenia równości wobec prawa.

Z dużym zainteresowaniem zapoznałem się też z poglądami Pani dr Anny Drywy na fizyczny oraz relacyjny aspekt prywatności podatnika. Badając ingerencję organów podatkowych w fizyczny wymiar prywatności wspomnianego podmiotu, Habilitantka zasadnie łączy te działania z oględzinami, czy wstępem na nieruchomość, a zatem z czynnościami podejmowanymi w trakcie postępowania podatkowego oraz innych procedur podatkowych. Zgadzam się z nią także co do tego, że naruszenie prywatności podatnika w tym aspekcie może

być efektem nakładania na niego obowiązków określonego działania. Autorka w swoim wywodzie odwołuje się do przepisów regulujących system monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (SENT). Ja natomiast chciałbym zwrócić uwagę na inny aspekt tego problemu, związany z regulacją prawną z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Powstaje bowiem kwestia, wcześniej już przeze mnie sygnalizowanego nadużywania art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej do nakładania na podatnika instrumentalnych obowiązków podatkowych nieprzewidzianych w materialnym prawie podatkowym.

Zgodnie ze wskazanym przepisem organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. W powołaniu na ten przepis podatnicy są natomiast wzywani do dostarczania dokumentów, do przedkładania których nie są zobowiązani zgodnie z przepisami konkretnych ustaw podatkowych, a także do przedstawiania zestawień, wyliczeń oraz wypełniania formularzy stworzonych przez organy podatkowe – swoistych deklaracji podatkowych, tyle że niemających oparcia w powszechnie obowiązujących przepisach prawa podatkowego. Jednocześnie w polskim systemie prawnym brak jest instrumentu prawnego, który pozwalałby chronić podatnika przed naruszaniem jego prywatności w tym zakresie. Z mojej obserwacji wynika bowiem, że instytucja skarg i wniosków nie jest realnym narzędziem zabezpieczenia praw podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Do sądowoadministracyjnej weryfikacji legalności żądań organu podatkowego może zaś dojść dopiero w razie odmowy zastosowania się przez podatnika do wezwania i - będącego tego konsekwencją – nałożenia na ten podmiot kary porządkowej. Postanowienie w tym przedmiocie może bowiem zostać zaskarżone w formie zażalenia (por. art. 262 § 5 O.p.). W konsekwencji, po wyczerpaniu toku instancji podlega ono również kontroli sądowoadministracyjnej.

Habilitantka wymiar relacyjny prywatności słusznie łączy z ograniczeniami w korzystaniu z zeznań świadków, czy opinii biegłych. Katalog ten proponuję jeszcze uzupełnić o szczegółowe warunki sięgania do dowodu z zeznania strony. Jednocześnie należy jednak zauważyć, że organy podatkowe ograniczenia w zakresie sięgania do dowodu z zeznań strony przełamują zastępując je wyjaśnieniami, których złożenia strona postępowania nie może już odmówić (por. wcześniej już cytowany art. 155 § 1 O.p.). To zaś ponad wszelką wątpliwość nie tylko narusza prywatność podatnika, ale i może prowadzić do swoistego „samooskarżenia” tego podmiotu. Tego zaś ustawodawca chciał uniknąć formułując wymóg uzyskania zgody

strony na przesłuchanie (por. art. 199 O.p.). Inna sprawa to to, że wyjaśnienie strony nie do końca zastępuje jej zeznanie. Rzecz bowiem w tym, że do zeznań strony stosuje się przepisy dotyczące świadka (z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu). Tym samym wskazany podmiot jest przesłuchiwany po pouczeniu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Z braku stosownego przepisu, analogicznego rozwiązania nie stosuje się natomiast do wyjaśnień strony.

Swoistym uwieńczeniem pracy jest jej rozdział piąty, poświęcony narzędziom ochrony prywatności podatnika. W tym zakresie Autorka wyróżnia instrumenty I stopnia, które bezpośrednio wpływają na ochronę prywatności podatnika. Ich dopełnieniem są natomiast narzędzia II stopnia, które jedynie w sposób pośredni oddziałują na tę sferę. Jak wynika z rozważań zawartych w recenzowanym przeze mnie opracowaniu, instrumenty I stopnia Habilitantka łączy przede wszystkim z tajemnicą skarbową oraz anonimizacją. Jak się natomiast wydaje, kwestia ta jest bardziej złożona. Rzecz bowiem w tym, że anonimizacja dokumentów z postępowania podatkowego (a także innego – w szczególności pochodzących z postępowania w sprawie karnej skarbowej), chroniąc prawo podatnika do prywatności jednocześnie jest odbierana przez innych podatników jako zagrożenie dla ich prawa do czynnego udziału w postępowaniu. Jest tak, ponieważ zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W konsekwencji, w imię zasady szybkości i prostoty, (por. art. 125 § 1 O.p.), po to aby nie powtarzać pewnych czynności procesowych organy podatkowe sięgają do zanonimizowanych materiałów utrwalonych w dokumentacji innych postępowań. Zabieg ten chroni prywatność osób składających zeznania w tamtych sprawach (także podatników). Jednocześnie jednak takie zachowanie jest krytykowane przez stronę postępowania, w sprawie której wykorzystuje się zanonimizowany protokół. Ogranicza to bowiem jej prawo do weryfikacji osoby składającej zeznanie i oceny jej wiarygodności jako osobowego źródła informacji. Ponadto w takich sytuacjach nieodmiennie powstaje problem ograniczenia prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu. Jego przejawem jest m.in. możliwość brania udziału w przesłuchaniu oraz zadawania pytań (por. art. 123 § 1 oraz art. 190 Ordynacji podatkowej).

Z tych względów jako bardziej istotne jawią się konkretne rozwiązania prawne – instytucje służące zapobieganiu nadużyciu prawa przez administrację podatkową, także w sferze dostępu do prywatności podatnika. Dałem temu wyraz we wcześniejszej części swojej recenzji, wskazując chociażby na brak rozwiązań prawnych służących ochronie podatnika

przed wykorzystywaniem art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej do nakładania na podatnika obowiązków, których nie przewidywał ustawodawca.

W mojej ocenie rozprawa habilitacyjna autorstwa Pani dr Anny Drywy jest warsztatowo, językowo i merytorycznie poprawna. Jeżeli chodzi o te kwestie chciałbym tylko zauważyć, że nie można mówić – tak jak to czyni Autorka - o ustawodawcy podatkowym. Nie ma bowiem odrębnego organu władzy ustawodawczej w sprawach podatkowych i niepodatkowych. Wszelkie ustawy uchwała zaś ten sam Sejm. Ze względów językowych, czy stylistycznych trudno mi też zaakceptować niektóre sformułowania pojawiające się w pracy – kolokwializmy, czy operowanie „stylem poradnikowym”. Nie sposób w szczególności znaleźć zrozumienie dla sformułowania: „gdy przedzieramy się przez teorie dotyczące prywatności ...” (s. 95 pracy), czy „gdy mówimy o prawach podatnika” (s. 177 pracy).

B. Ocena pozostałych osiągnięć naukowo – badawczych Habilitantki

Zapoznając się z pozostałymi osiągnięciami naukowo - badawczymi Habilitantki po uzyskaniu przez nią stopnia naukowego doktora warto zauważyć, że składa się na nie znaczny i zróżnicowany dorobek publikacyjny obejmujący 27 pozycji. Tworzą go prace napisane w języku polskim oraz w języku angielskim, opublikowane w Polsce oraz za granicą. Koncentrując się na publikacjach Pani dr Anny Drywy, opracowanych po uzyskaniu przez nią stopnia naukowego doktora godzi się zauważyć, że przedmiotem jej badań były kwestie ochrony prywatności podatnika, kultury podatkowej, odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe, umiędzynarodowienia i europeizacji prawa podatkowego a także sytuacji prawnej podatnika podatku od nieruchomości.

W tym katalogu szczególnie interesujące są dla mnie prace Habilitantki dotyczące zasady rozstrzygania na korzyść podatnika wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego oraz minimalizowania ciężarów podatkowych. Odnosząc się do tych zagadnień, w pierwszej kolejności chciałbym zauważyć, że wprowadzenie do Ordynacji podatkowej art. 2a tej ustawy wiązało się z ogromnymi nadziejami podatników na zmianę zapatrywania organów podatkowych na proces wykładni przepisów prawa podatkowego. Było tak, chociaż już wcześniej, pomimo braku wyraźnej regulacji ustawowej, w nauce prawa podatkowego zasada *in dubio pro tributario* była wyprowadzana z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jednocześnie należy zauważyć, że wbrew temu, co się powszechnie przyjmuje, zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie jest regułą wykładni, ale swoistą zasadą

racji ostatecznej. Jej istota sprowadza się do tego, że państwo jest podmiotem zarówno stanowiącym podatki, jak i czerpiącym dochody podatkowe. Tym samym, jeżeli nie jest w stanie nadać regulacji podatkowej treści umożliwiającej wyprowadzenie z niej treści normy prawnej, należy przyjąć taką „wersję” rozumienia przepisu, która jest możliwie najbardziej korzystna dla podatnika. Rzecz natomiast w tym, że w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego organy podatkowe nie mają trudności z ustaleniem treści normy prawnej. W konsekwencji, w praktyce nie dochodzi do zastosowania wskazanego pryncypium.

Jak się wydaje, w rzeczywistości o wiele większe znaczenie dla kształtowania sytuacji prawnej podatnika ma zasada zaufania (zasada uzasadnionych oczekiwań), czy zasada proporcjonalności. W przypadku zasady zaufania chodzi bowiem o zabezpieczenie sytuacji prawnej podatnika przed zmianą zapatrywania organów podatkowych na rozumienie przepisów prawa podatkowego. Sprawia ono, że przy niezmiennej treści regulacji podatkowej, od pewnego momentu organ podatkowy zaczyna wyprowadzać z niej normę prawną odmienną od dotychczas przyjmowanej. Podatnik działał zaś w zaufaniu do stabilnego (dotychczas) zapatrywania administracji podatkowej. W takiej sytuacji formą ochrony praw podatnika jest odwołanie się nie tylko do zasady zaufania w jej treści wynikającej z Ordynacji podatkowej, ale i do konstytucyjnego postrzegania tego pryncypium. W orzecznictwie sądów administracyjnych dają się zauważyć sytuacje, w których w ten właśnie sposób zapewnia się ochronę podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Wymaga tego bowiem zarówno lojalność państwa wobec obywatela, jak i zaufanie tego podmiotu do państwa.

Z kolei w przypadku zasady proporcjonalności, mającej swoje podstawy zarówno w Konstytucji RP, jak i w prawie unijnym, państwo nie powinno stosować w odniesieniu do podatnika środków nieadekwatnych do celu, jaki chce osiągnąć. Z tego względu osłabieniu uległy w szczególności sankcje będące efektem stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Początkowo było to efektem wyłącznie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 kwietnia 2021 r., sygn. C-935/19. Z czasem judykat ten doprowadził natomiast do zmian regulacji normatywnej, wynikającej z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Niezwykle interesująca jest także problematyka dążeń podatnika do redukcji obciążenia podatkowego. W tym zakresie, jeżeli chodzi o formy zachowań podmiotu obowiązującego z tytułu podatku, nakierowanych na taki efekt, w polskiej nauce prawa podatkowego tradycyjnie rozróżnia się oszczędności podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania. Uchylanie się od opodatkowania jest zachowaniem zawsze sprzecznym z prawem. Jego istota sprowadza się bowiem do niepłacenia podatku w sytuacji, gdy podatnik

urzeczywistił podatkowy stan faktyczny, kreując w ten sposób powinność podatkową. Następnie jednak ukrywa tę okoliczność (w taki lub inny sposób) przed organem podatkowym. Z kolei oszczędności podatkowe wyrażają się sumiennym wykorzystywaniem wszelkich rozwiązań prawnych umożliwiających legalną redukcję obciążenia podatkowego. Należy do nich w szczególności korzystanie ze zwolnień podatkowych, czy z minimum podatkowego. Najwięcej trudności wywołuje ocena unikania opodatkowania. Zachowanie to nie jest nielegalne. Jednocześnie jednak uznaje się prawo państwa jako podmiotu uprawnionego z tytułu podatku do tego, aby mu się przeciwstawiać. Jest tak, ponieważ unikanie opodatkowania wiąże się z pewnym nadużyciem. Sprowadza się ono do tego, że podatnik wykorzystuje cywilnoprawną zasadę swobody umów, aby nadać swojemu zachowaniu kształt który nie odpowiada zakresowi przedmiotowemu podatku. Jednocześnie jednak ekonomiczny efekt tych czynności podatnika jest tożsamy ze skutkami czynności będących przedmiotem opodatkowania w świetle przepisów danej ustawy podatkowej. Właśnie z tego powodu uznaje się prawo państwa do przeciwstawiania się unikaniu opodatkowania. Służy temu w szczególności klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, unormowana w Ordynacji podatkowej, czy własna regulacja tej materii, dotycząca wyłącznie podatku od towarów i usług, wynikająca z przepisów ustawy kształtującej konstrukcję tej daniny publicznej.

C. Ocena aktywności naukowej Habilitantki

Pani dr Anna Drywa swoją aktywność naukową od 2014 r. realizuje na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego. Ponadto odbyła ona jeden krajowy oraz kilka międzynarodowych staży naukowych. Należy do nich pobyt badawczy w Katedrze Prawa Finansowego, Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Miał on miejsce w okresie od 18 sierpnia – 19 września 2025 r., a efektem tego stażu naukowego stało się opracowanie (we współautorstwie z dr. hab. Pawłem Szczęśniakiem) artykułu naukowego pt. „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”. Jeżeli natomiast chodzi o zagraniczne wyjazdy i pobyty badawcze oraz badawczo – dydaktyczne, Pani dr Drywa realizowała je na Uniwersytecie Masaryka w Brnie, w Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej (IBFD) w Amsterdamie, na Uniwersytecie w Splicie, na uniwersytecie w Koszycach, a także na Uniwersytecie Alberta w Kanadzie. Podczas tych wyjazdów Habilitantka przeprowadzała

kwerendy biblioteczne oraz uczestniczyła w warsztatach i szkoleniach. Należy jednak podkreślić, iż staże zagraniczne Pani dr Drywy służyły także realizowaniu przez nią przedsięwzięć dydaktycznych. Taki charakter miały jej pobyty na uniwersytetach w Brnie oraz w Koszycach, podczas których Habilitantka wygłosiła wykłady poświęcone zagadnieniom prawa podatnika do prywatności.

Oceniając aktywność naukową Pani dr Anny Drywy nie sposób też pominąć jej udziału w międzynarodowych projektach naukowych, które były realizowane na więcej niż jednej uczelni. Habilitantka była członkiem zespołu badawczego w międzynarodowym projekcie naukowym pt. Gospodarka, finanse a zrównoważony rozwój (Wirtschaft, Finanzen und nachhaltige Entwicklung), Został on sfinansowany przez Polsko-Niemiecką Fundację na rzecz Nauki (PNFN). Lider projekt był zaś Uniwersytet Gdański, a jego partnerami Uniwersytet Justus-Liebig w Giessen, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie oraz Uniwersytet Śląski w Katowicach. Ponadto Pani dr Drywa była członkiem zespołu 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”. Godną odnotowania aktywnością naukową Habilitantki było ponadto jej uczestnictwo w międzynarodowym seminarium naukowym: International Scientific Seminar “Financial system resilience as a key pillar of the country’s economic stability from the Czech perspective”. Podczas tej konferencji wygłosiła ona referat pt. „Strengthening the resilience of the tax system and taxpayer’s rights”. Dodatkowo Pani dr Drywa była członkiem komitetu organizacyjnego oraz uczestnikiem II Międzynarodowego Seminarium Prawa Finansowego Financial Law Review pt. „Financing of Local Government in the European Union”.

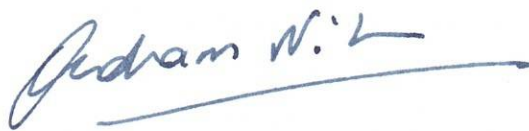
Nie mam wątpliwości co do tego, że wszystkie te przejawy działalności Pani dr Anny Drywy mogą być uznane za istotną aktywność naukową Habilitantki, realizowaną w więcej niż jednej uczelni. Jak już wcześniej wskazano, miejscem w którym była ona podejmowana są zarówno uniwersytety krajowe, jak i zagraniczne.

D. Konkluzje

Na podstawie dotychczasowego dorobku naukowego Habilitantki, ze szczególnym uwzględnieniem recenzowanej monografii pt. „Ochrona prywatności jako prawo podatnika”

można stwierdzić, że posiadała on warsztat badawczy oraz ma predyspozycje i umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych, a także do kierowania badaniami naukowymi.

Ocena monografii pt. „Ochrona prywatności jako prawo podatnika”, opracowanej przez Panią dr Annę Drywę upoważnia do sformułowania wniosku, że stanowi ona znaczny wkład Autorki w rozwój nauki prawa, a i uzyskany przez nią dorobek naukowy uznać należy za znaczny. Z kolei wskazana wcześniej aktywność Habilitantki na innych uczelniach niż jej macierzysty Uniwersytet Gdański, przejawiająca się wspólnymi badaniami naukowymi z przedstawicielami tych szkół wyższych, realizacją grantów naukowych oraz aktywnym udziałem w seminariach naukowych świadczy o jej istotnej aktywności naukowej. Tym samym, Pani dr Anna Drywa ponad wszelką wątpliwość spełnia kryteria wskazane w art. 219 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1571). To zaś sprawia, że uzasadnione jest nadanie jej stopnia naukowego doktora habilitowanego.

A handwritten signature in blue ink, reading 'Adam Nita', with a horizontal line drawn underneath it.

prof. dr hab. Adam Nita