

Białystok, dnia 7 kwietnia 2025 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

**Recenzja dorobku dr Beaty Rogowskiej - Rajda
w postępowaniu o nadanie stopnia doktora habilitowanego**

I. Podstawa prawna i kryteria sporządzenia recenzji

Niniejsza recenzja dorobku i osiągnięć Pani dr Beaty Rogowskiej – Rajda (dalej zwanej też „Habilitantką”) została sporządzona w ramach postępowania o nadanie stopnia doktora habilitowanego, na podstawie postanowienia Komisji Uniwersytetu Łódzkiego do spraw stopni naukowych w dyscyplinie nauki prawne powierzającej mi funkcję recenzenta. Przedmiotem recenzji zgodnie z art. 221 ust. 8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm., dalej p.s.w.n.) jest ocena materialnoprawnych wymogów, które musi spełnić kandydat do stopnia doktora habilitowanego, określonych w szczególności w art. 219 ust. 1 pkt 2 p.s.w.n.

Recenzję sporządzono na podstawie nadesłanej monografii, publikacji Habilitantki oraz informacji zawartych w *Autoreferacie*, dołączonych do niego załączników i innych dokumentach przedłożonych do *Wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie nadania stopnia doktora habilitowanego* (dalej zwanego *Wnioskiem*), w zakresie:

- a) całości dorobku naukowego Pani dr Beaty Rogowskiej – Rajda, ze szczególnym uwzględnieniem monografii pt. *Wiążące informacje podatkowe. Przedmiot, podmiot. Procedura wydawania. Zaskarżalność*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, ISBN

978/83/8358-371-6, ss. 328 – stanowiącej podstawowe osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 lit. a) p.s.w.n.;

- b) aktywności naukowej realizowanej w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej;
- c) innych osiągnięć Habilitantki, w tym dydaktycznych, organizacyjnych i popularyzujących naukę.

II. Wymóg posiadania stopnia naukowego doktora – kryterium określone w art. 219 ust. 1 pkt 1 p.s.w.n.

Z przedłożonej do recenzji dokumentacji wynika, że Pani dr Beata Rogowska - Rajda uzyskała stopień doktora nauk ekonomicznych w zakresie ekonomii na podstawie uchwały Rady Wydziału Finansów i Ubezpieczeń Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach z dnia 13 grudnia 2012 r. Podstawą uzyskania stopnia była przedstawiona rozprawa doktorska pt. *Podatek od wartości dodanej a swoboda przepływu towarów i świadczenia usług w ramach jednolitego rynku wewnętrznego Unii Europejskiej* (Promotor: prof. dr hab. Teresa Famulska, Recenzenci: prof. UMSC dr hab. Joanna Szolno - Koguc oraz prof. dr hab. Krystyna Znaniecka).

Wymóg, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 1 p.s.w.n. został spełniony.

III. Ocena osiągnięć naukowych stanowiących znaczny wkład w rozwój określonej dyscypliny – kryterium określone w art. 219 ust. 1 pkt 2 p.s.w.n.

1. Ocenia monografię naukową wskazanej we *Wniosku* Habilitantki jako znaczny wkład w rozwój dyscypliny nauki prawne

1.1. Uwagi ogólne

Na potrzeby oceny przedłożonej do recenzji monografii pt. *Wiążące informacje podatkowe. Przedmiot, podmiot. Procedura wydawania. Zaskarżalność*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, ISBN 978-83-8358-371-6, ss. 328 przyjęto następujące kryteria: wybór i znaczenie podjętej tematyki; poprawność w zakresie sformułowania tytułu pracy, celów oraz tez badawczych; sposób ukształtowania struktury przedłożonej dysertacji oraz metodologia badawcza; ocena merytoryczna treści dysertacji, w tym rezultatów przeprowadzonych badań; styl i warsztat naukowy, sposób doboru i wykorzystania źródeł.

1.2. Wybór i znaczenie podjętej tematyki

Znaczący wkład w rozwój danej dyscypliny naukowej oceniany powinien być przede wszystkim poprzez innowacyjny charakter prowadzonych badań naukowych oraz ich wysoki

poziom merytoryczny. W obszarze prawa podatkowego należy stwierdzić, że aktualnie dużym wyzwaniem jest przede wszystkim wybór takiej tematyki, która do tej pory nie została wyeksploatowana przez przedstawicieli nauki. W przypadku Pani dr Beaty Rogowskiej – Rajda jej działalność naukowa skupia się zasadniczo na problematyce podatku od towarów i usług, ale – i należy to szczególnie podkreślić – także wokół instytucji prawa podatkowego, które są z tym podatkiem powiązane, lecz mają bardziej uniwersalny charakter. Taką instytucją są szeroko pojęte urzędowe wyjaśnienia przepisów prawa, w tym będące przedmiotem przedłożonej do recenzji monografii pt. *Wiążące informacje podatkowe. Przedmiot, podmiot. Procedura wydawania. Zaskarżalność*.

Słusznie w recenzowanej monografii podkreśla się znaczenie, jakie we współczesnym systemie prawa podatkowego mają różnego rodzaju instrumenty o charakterze gwarancyjnym (w kontekście ochrony prawa podatnika). Ich rola rośnie wraz ze wzrostem stopnia skomplikowania regulacji z tej gałęzi prawa. Ponieważ, przez wzgląd na postępujące przemiany społeczno-gospodarcze, trudno przypuszczać, aby prawo podatkowego uległo radykalnemu uproszczeniu, ustawodawca wzmacnia zasadę zaufania do organów państwa poprzez rozwijanie narzędzi umożliwiających uzyskiwanie legalnej wykładni przepisów. Podstawowym z nich są w polskim porządku prawnym interpretacje przepisów prawa podatkowego (indywidualne i ogólne), ale ten model działania organów podatkowych stale się poszerza. W ostatnich latach uzupełniły go wiążące informacje akcyzowe (WIA) oraz wiążące informacje stawkowe (WIS). Stosunkowo krótki okres obowiązywania regulacji prawnych we wskazanym zakresie spowodował, że recenzowana monografia stanowi pierwsze kompleksowe opracowanie w tym zakresie. I można po jego lekturze spodziewać się, że tematyka ta nie będzie już w tak obszerny sposób prezentowana, gdyż Habilitantka ją po prostu (w aktualnym stanie prawnym) wyczerpała.

Bez wątpienia można więc stwierdzić, że wybór problematyki jest doskonały zarówno z punktu widzenia jej praktycznego znaczenia, jak i wyzwań teoretycznoprawnych. Już w tym miejscu należy jednak podkreślić, że wieloaspektowość prowadzonych rozważań skupiła się przede wszystkim na zagadnieniach praktycznych, co można powiązać z działalnością zawodową Habilitantki. Nie jest to zarzut sam w sobie, ale w przypadku dysertacji naukowych powinno zachować się balans pomiędzy warstwą teoretyczną oraz praktyczną. Samo zagadnienie interpretacji przepisów prawa podatkowego i celnego, w szerokim ujęciu teoretycznym, było już przedmiotem zainteresowania nauki. W tym zakresie podkreślić należy znaczenie dla rozwoju badań monografii W. Morawskiego pt. *Interpretacje prawa podatkowe i celnego – stabilność i zmiana*, Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2012, ss. 493. Można stwierdzić, że opracowanie to wyczerpało w aspekcie teoretycznoprawnym problematykę interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Recenzowana monografia Habilitantki może być traktowana jako dobre uzupełnienie rozważań w wymiarze praktycznym, ale nie można przejść nad tym bezkrytycznie, że we *Wprowadzeniu* do niej kwestii tej nie zauważono lub może świadomie ją pominięto. Zagadnienie to będzie przedmiotem dalszej części recenzji.

1.3. Poprawność w zakresie sformułowania tytułu pracy, celów oraz tez badawczych

Już sam tytuł recenzowanej pracy wskazuje na jej przede wszystkim praktyczny walor. Podtytuły sugerują, że przedmiotem rozważań będą poszczególne elementy procedur związanych z uzyskiwaniem wiążących informacji podatkowych. W pojęciu *podatkowych* Habilitantka ujmuje dwie informacje: akcyzową oraz stawkową. Należy zauważyć, że w systemie prawa funkcjonują także wiążące informacje o pochodzeniu (WIP) oraz wiążące informacje taryfowe (WIT), do których nie nawiązano w publikacji. Zapewne zostały one wyłączone z obszaru *podatkowe*, chociaż w monografii rozważań w odniesieniu do tego pojęcia tym nie ma. Niestety wpisuje się to w przyjętą koncepcję pracy, która w zasadzie (poza pewnymi elementami z rozdziału XIV) pomija teoretyczną warstwę rozważań.

Co do sformułowanych na potrzeby pracy celów i tez badawczych, to nie zostały one wprost ujęte we *Wprowadzeniu* do opracowania. W przedstawionym *Autoreferacie* Habilitantka wskazuje, że *Podstawowym założeniem badawczym monografii było wielopłaszczyznowe ujęcie wiążących informacji, łączące ich aspekty teoretyczne, regulacyjne i praktyczne. Kluczowe były odpowiedzi na cztery pytania badawcze:*

- *czy konstrukcja prawna systemu wiążących informacji jest dostosowana do zakładanych przez ustawodawcę celów;*
- *czy nowa instytucja zabezpiecza ochronę dla podatników w pełniejszym zakresie niż dotychczasowe instrumenty interpretacyjne;*
- *czy istniejące różnice pomiędzy wiążącymi informacjami o charakterze podatkowym są uzasadnione oraz*
- *czy istnieje potrzeba dalszych zmian i udoskonaleń w badanym obszarze.*

Jak już wspomniano we *Wprowadzeniu* do recenzowanego opracowania nie sposób odnaleźć ani jasno sformułowanych tez, ani hipotez badawczych. Nie ma tam też powołanych wyżej pytań. Habilitantka wskazuje natomiast, że *Zasygnalizowana powyżej specyfika stała się inspiracją do podjęcia kompleksowych badań nad kształtującą się dopiero w doktrynie i judykaturze instytucją wiążących informacji o charakterze podatkowym: wiążącą informacją akcyzową (WIA) i – młodszą stażem – wiążącą informacją stawkową (WIS)*. Ponadto podkreśla, że w monografii *Podjęto również próbę wytyczenia relacji pomiędzy wiążącymi informacjami podatkowymi i celnymi oraz zestawiono omówioną instytucję ze wszystkimi pozostałymi instytucjami prawa podatkowego dostępnymi dla podatnika, których celem jest zapewnienie prawidłowego wywiązywania się przez niego z obowiązków podatkowych oraz zagwarantowanie ochrony prawnej*.

Bez wątpienia więc przedstawiona jako podstawowe osiągnięcie naukowe monografia obarczona jest w swej konstrukcji wadą formalną polegającą na braku sformułowania klarownych założeń badawczych. Nie może to jednak, w mojej ocenie, prowadzić do podważenia jej bardzo wysokiego merytorycznego poziomu. Utrudnia to jednak istotnie czytelnikowi, który nie posiada dostępu do *Autoreferatu* Habilitantki, precyzyjne ustalenie pola badawczego. Prosty następstwem braku sformułowanych tez badawczych jest też brak ich weryfikacji w *Podsumowaniu*. Odpowiedzi na postawione wyżej pytania należy więc poszukiwać w poszczególnych częściach pracy.

1.4. Sposób ukształtowania struktury przedłożonej dysertacji oraz metodologia badawcza

Struktura pracy odzwierciedla złożoność analizowanej tematyki. Praca składa się z XVII rozdziałów poprzedzonych *Wprowadzeniem* oraz zakończonych *Podsumowaniem*. Zasadniczo jednak podsumowujący charakter ma także rozdział XVII pt. *Kierunki zmian*. Ponadto praca zawiera wykaz skrótów, bibliografię, spis tabel, rysunków i wykresów.

Wydzielenie tak wielu jednostek redakcyjnych w recenzowanej monografii może budzić pewne zastrzeżenia, co zostało podniesiono w dalszej części recenzji. W szczególności należy zwrócić uwagę, że zagadnienia o charakterze proceduralnym mogłyby być, w mojej ocenie, przedstawione w jednym rozdziale.

We *Wprowadzeniu* do opracowania nie wskazano wprost na wykorzystane metody badawcze, ale zasygnalizowano elementy warsztatu naukowego, które potwierdzają wyrażone w *Autoreferacie* stanowisko, wedle którego dominującą metodą była metoda studiów literaturowych oraz empiryczna. Przede wszystkim jednak praca opiera się na metodzie dogmatyczno-prawnej polegającej na egzegezie aktów normatywnych regulujących konstrukcję podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

1.5. Ocena merytoryczna treści dysertacji, w tym rezultatów przeprowadzonych badań

W pierwszej kolejności chciałbym podkreślić, że nie mam żadnych wątpliwości co do wysokiego merytorycznego poziomu przedstawionej do oceny monografii. Jej lektura prowadzi do wniosku, że Habilitantka posiada bardzo rozległą wiedzę odnoszącą się do problematyki wiążących informacji podatkowych, które opisuje, a także instytucji pokrewnych, które przedstawiła w rozdziale XIV pracy. Jednak przed przystąpieniem od szerszej analizy opracowania należy podnieść pewną kwestię natury ogólnej.

W mojej ocenie, dokonanie tak szczegółowej egzegezy tekstów ustaw, które regulują wiążące informacje podatkowe wymagało uprzedniego zdobycia wiedzy na poziomie ogólnym, która związana jest przede wszystkim z celem funkcjonowania tych instytucji oraz ich charakterem. To uzasadniało przedstawienie w monografii zagadnień wprowadzających nawiązujących m.in. do problematyki wykładni prawa, zasad ogólnych prawa podatkowego (tym w szczególności zasady zaufania), czy też odniesienia wydawanych informacji do źródeł prawa, skoro można się w nich ze względu na moc wiążącą doszukać pewnych pierwiastków prawotwórczych.

Po drugie, z punktu widzenia oceny obowiązujących w Polsce rozwiązań prawnych, w wielu przypadkach zasadne jest sięgnięcie do rozwiązań zagranicznych, nie w celu ich bezrefleksyjnego przedstawienia, ale raczej celem krytycznej analizy. Bez wątpienia w analizowanym w monografii zakresie takie rozważania były możliwe do przeprowadzenia. Pominęto je skupiając się wyłącznie na wątkach krajowych.

Wskazanych wyżej elementów w recenzowanym opracowaniu zabrakło, co jednak nie dyskwalifikuje go w kontekście uznania za znaczące osiągnięcie uwzględnione w postępowaniu habilitacyjnym, ale znacznie obniża jego ogólną ocenę. Mamy bowiem do czynienia z bardzo rzetelnym przedstawieniem, a następnie diagnozą polskich rozwiązań z zakresu wiążących informacji akcyzowych oraz wiążących informacji stawkowych, którego celem było wskazanie kierunków zmian w tym zakresie. Jeżeli więc, a tak uważam, nauka ma pozostawać w ścisłym związku z otoczeniem społeczno-gospodarczym, to opracowanie autorstwa dr Beaty Rogowskiej - Rajda znakomicie spełnia tę funkcję. Formułuje ona konkretne wnioski, które mogą być wykorzystane przy doskonaleniu analizowanych instytucji z pożytkiem dla całego systemu prawa podatkowego.

Dwa pierwsze rozdziały monografii mają charakter wprowadzający i systematyzujący wiedzę. Autorka opisuje w nich istotę wiążących informacji akcyzowych oraz stawkowych, a także w pewnym zakresie wyjaśnia użyte w tytule pracy określenie *podatkowe*. W systemie prawa informacje te nie są bowiem nazywane *podatkowymi*, a więc nomenklatura ta została wprowadzona przez Habilitantkę. Jak wynika z lektury opracowania ową *podatkowość* powiązano ze świadczeniami, w których mogą być wykorzystywane. Zauważyć w tym zakresie należy, że nie są to tylko podatki *sensu stricte*, ale również opłata od napojów alkoholowych, zwana jedynie potocznie tzw. podatkiem cukrowym. I już w tym elemencie widać niezrealizowaną potrzebę głębszej analizy teoretycznoprawnej. Otóż regulacji dotyczących wskazanej opłaty Habilitantka nie klasyfikuje do przepisów prawa podatkowego (s. 33). Podkreśla przy tym, że do tej opłaty stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Pozostaje to w kontrze do tytułu pkt 1 w rozdziale II *Przepisy podatkowe, w których wykorzystywane są klasyfikacje statystyczne i celne*.

W kolejnych częściach pracy odniesiono się do zagadnień podmiotowych (rozdział III) oraz przedmiotowych (rozdział IV) w zakresie wiążących informacji podatkowych. Prezentowane wywody mają jednak bardzo odtwórczy charakter, skupiając się w istocie na przedstawieniu obowiązujących rozwiązań prawnych i stanowią swoisty komentarz do tych regulacji. Wątki problematyczne, które dostrzegane są w orzecznictwie sądów administracyjnych, pojawiają się dopiero w końcowej części rozdziału III (s. 55 i nast.). Prowadzone rozważania są oczywiście merytorycznie poprawne, ale i bardzo zwięzłe. Razi przy tym nadużywanie w całym opracowaniu punktowania poszczególnych wątków, co nadaje mu nieco poradnikowej formy. Zwięzłość wypowiedzi jest oczywiście zaletą, ale nie zawsze jest ona w analizowanym przypadku merytorycznie uzasadniona. Niektóre z prezentowanych wątków, w tym proceduralne, z pewnością wymagałyby pogłębionej analizy.

W rozdziale V monografii zatytułowanym *Pobierane opłaty* przedstawiono dwie grupy zagadnień. Pierwsza dotyczy opłat z tytułu przeprowadzonych badań i analiz laboratoryjnych, jeżeli są one niezbędne do sklasyfikowania towaru lub usługi. Druga to opłata skarbową z tytułu złożenia dokumentu udzielonego pełnomocnictwa szczególnego w sprawie. W mojej ocenie, jedynie pierwsza ze wskazanych opłat jest ściśle związana z przedmiotem rozważań. Zasadne było więc jej przedstawienie ze względu na odrębne uregulowanie w ustawie z dnia

6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.) oraz w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.). Natomiast opłata skarbową uiszczaną w związku ze złożeniem pełnomocnictwa szczególnego nie jest żadnym świadczeniem charakterystycznym dla procedury wydawania wiążących informacji podatkowych. Idąc tokiem rozumowania Habilitantki, z takim postępowaniem są też powiązane np. koszty postępowania podatkowego przewidziane art. 264 i nast. Ordynacji podatkowej. Przecież w toku postępowania w sprawie wydania wiążącej informacji mogą pojawić się obciążające wnioskodawcę np. koszty tłumaczenia na język polski, czy też koszty sporządzania odpisów lub kopii. Dlaczego więc Habilitantka o tych opłatach nic nie wspomina? Czy nie mieszczą się one w pojęciu *opłata*, którym się posługuje? Co do istoty koszty postępowania w rozumieniu Ordynacji podatkowej mają, w mojej ocenie, dokładnie taki sam charakter jak opłaty za badania i analizy ponoszone w związku z rozpatrzeniem wniosku o wydanie wiążących informacji stawkowych. W monografii zauważono (s. 113), że w sprawach wydawania wiążących informacji stosuje się przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem rozdziałów 17-20, a więc stosuje się także przepisy rozdziału 23 o kosztach postępowania. Czy może jednak w tym zakresie Habilitantka uznać, że regulacje dotyczące ponoszenia opłat za badania i analizy wyłączają w ogóle możliwość ponoszenia innych kosztów prowadzonego postępowania? Nie sędzę, aby tak było.

Rozdział VI monografii odnosi się do procedury wydawania wiążących informacji. W tym zakresie mamy do czynienia z dość skomplikowaną sytuacją, w której punktem wyjścia jest autonomiczność procedur uregulowanych w ustawie o podatku akcyzowym oraz podatku od towarów i usług. Owa autonomiczność jest jednak uzupełniana ogólną normą, wedle której w sprawach informacji stosuje się też przepisy działu IV Ordynacji podatkowej. I kwestie te powinny być dość wnikliwie przeanalizowane. W pewnych aspektach prowadzonych rozważań można mieć bowiem wątpliwości co do ich poprawności. Habilitantka wskazuje przykładowo (s. 133), że stwierdzenie w toku postępowania w sprawie wydania WIA lub WIS określonych elementów stanu faktycznego np. braku legitymacji wnioskodawcy do złożenia wniosku czy mnogości wyrobów akcyzowych, które mają być przedmiotem wniosku, powinno skutkować odmową wydania informacji, w formie decyzji. W tym zakresie Habilitantka powołuje jako podstawę prawną art. 207 Ordynacji podatkowej. Sugeruje to, że jest to decyzja merytoryczna o odmowie wydania interpretacji, z czym trudno się zgodzić. Jeżeli bowiem w toku prowadzonego postępowania ujawnione zostaną przesłanki przemawiające za jego bezprzedmiotowością, które uniemożliwiają jego prowadzenie, to bardziej zasadne byłoby umorzenie tego postępowania z art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Jak bowiem wskazuje się w opracowaniu, zidentyfikowanie przeszkód do podjęcia postępowania na etapie złożenia wniosku skutkować powinno wydaniem postanowienia z art. 165a Ordynacji podatkowej o odmowie jego wszczęcia. Z kolei ujawnienie takiej pierwotnej bezprzedmiotowości już w toku prowadzonego postępowania zobowiązuje organ do jego umorzenia. Jeżeli miałoby być inaczej, to należałoby koncepcję wydania decyzji w przedmiocie odmowy wydania WIA lub WIS uzasadnić. W pracy konsekwentnie przyjmuje się dopuszczalność wydania rozstrzygnięcia co do istoty w formie decyzji o odmowie wydania interpretacji. Z kolei decyzja umarzająca postępowania w sprawie jest, zdaniem Habilitantki, możliwa do wydania w

sytuacji, gdy wnioskodawca wycofa wniosek (s. 144), ale także gdy postępowanie w innych przyczyn stało się bezprzedmiotowe. Gdzie jest więc miejsce dla decyzji o odmowie wydania informacji? Odpowiedź na to pytanie dają same przepisy - decyzja o odmowie wydania WIA lub WIS powinna być wydawana w przypadkach wskazanych w art. 7i ustawy o podatku akcyzowym oraz art. 42g ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepisy te wprost wskazują na przypadki wydania decyzji o odmowie wydania WIA lub WIS, które dotyczą sytuacji, gdy wniosek o wydanie WIA nie dotyczy wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, albo też wniosek o wydanie WIS, którego przedmiotem są towary lub usługi, o których mowa w art. 42b ust. 5 pkt 2, nie dotyczy towarów lub usług, które razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu. Te sytuacje zostały zresztą wprost opisane w monografii (s. 217).

Jako uwagę o charakterze generalnym należy poczynić też to, że wątki proceduralne są w omawianej pracy rozrzucone, a można je było ująć w jednej części. Oczywiście prawem Habilitantki było przyjęcie chronologicznej sekwencji zdarzeń, a więc omówienie w pierwszej kolejności procedury wydawania, potem zaskarżania w trybie odwoławczym, a następnie ich zmiany lub uchylenia. Ale i tutaj nie ma konsekwencji, bo po procedurze wydawania omówionej w rozdziale VI, następują rozważania o publikacji (rozdział VII), zaskarżalności (rozdział VIII), okresie ważności (rozdział IX), mocy wiążącej i ochronnej (rozdział X), zmianie i uchyleniu (rozdział XI), a następnie dopiero w rozdziale XII o rozstrzygnięciach wydawanych w sprawach wiążących interpretacji. Trudno uzasadnić taką kolejność, gdy rozdział XII nawiązuje do rozstrzygnięć wydawanych w I instancji i w postępowaniu odwoławczym, a więc zagadnień już wcześniej omówionych.

Zastrzeżenia co do kolejności prowadzonych rozważań można też odnieść do umiejscowienia w pracy rozdziału XVI dotyczącego elektronizacji wiążących informacji. W mojej ocenie, są to zagadnienia merytoryczne, które powinny poprzedzać rozdział XIII dotyczący podobieństw i różnic pomiędzy wiążącymi informacjami oraz część dotyczącą porównania wiążących informacji podatkowych do innych instytucji prawa podatkowego, w ramach których udziela się podmiotom zainteresowanym informacjami (rozdział XIV). Ta część porównawcza powinna w zasadzie mieć charakter podsumowujący i poprzedzać propozycje zmian.

Trzeba zwrócić uwagę na to, że rozdział XIV w pewnym stopniu rekompensuje braki monografii w warstwie teoretycznej. Habilitantka odrywa się w tej części pracy od komentatorskiego stylu pisania polegającego na drobiazgowej analizie regulacji prawnych i formułuje pewne wnioski natury ogólnej. Wykazuje się wiedzą wykraczającą poza dość wąski zakres tematyki WIA i WIS oraz formułuje wnioski o charakterze systemowym dostrzegając wielość instrumentów prawnych, z których może skorzystać podatnik w polskim systemie prawa podatkowego.

Końcowo odnieść się należy do tych elementów monografii, które szczególnie podkreślają jej znaczny wkład w rozwój dyscypliny. Mam tutaj na myśli wyniki badań statystycznych (rozdział XV) oraz proponowane kierunki zmian (rozdział XVII).

Z zaprezentowanymi (s. 303) trzema kierunkowymi postulatami co do zmian w zakresie wiążących informacji podatkowych należy się w pełni zgodzić. W monografii Habilitantka wykazała ich zasadność i co ważne wskazała konkretne propozycje rozwiązań.

Pomimo pewnych, wykazanych we wcześniejszej części recenzji mankamentów monografii, należy przyjąć, że zasadnicze znaczenie z punktu widzenia kryterium, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 p.s.w.n. mają sformułowane w niej wnioski. W mojej ocenie, stanowią one trafną diagnozę obecnego stanu prawnego w zakresie wiążących informacji podatkowych, świadczą o doskonałej znajomości tej materii przez dr Beatę Rogowską – Rajdę i mogą być wykorzystane w praktyce do zmian w zakresie prawa podatkowego. Przeprowadzenie badań, ocena poczynionych w ich ramach wniosków oraz zaproponowanie konkretnych rozwiązań o charakterze systemowym, w mojej ocenie, należy uznać za znaczny wkład w rozwój prawa podatkowego.

1.6. Styl i warsztat naukowy, sposób doboru i wykorzystania źródeł

Opracowanie jest napisane zrozumiałym językiem. Autorka potrafiła przekazać posiadaną wiedzę, a przecież pisała o rzeczach dość zawiłych. Prezentowane przez nią poglądy są, co do zasady, dobrze uzasadnione. Można wskazać na dużą dociekliwość Habilitantki w prezentowanych wywodach. Pani dr Beata Rogowska - Rajda trafnie zidentyfikowała problemy badawcze grupując je w określone kategorie omawiane w ramach poszczególnych rozdziałów.

Język prawny i prawniczy zostały opanowane na wysokim poziomie.

Wykorzystana literatura oraz orzecznictwo i inne źródła są adekwatne do prowadzonych rozważań, z zastrzeżeniami, które poczyniono co do teoretycznego zakresu pracy we wcześniejszej części recenzji.

Od strony formalnej podniesionym już wcześniej mankamentem monografii jest brak wskazania w jej wstępnej części podstawowych założeń badawczych.

Konkludując powyższe: ocena monografii jest pozytywna, chociaż nie jest ona pozbawiona wad przede wszystkim o charakterze formalnym i koncepcyjnym.

2. Ocena pozostałego dorobku naukowego składającego się na znaczny wkład w rozwój dyscypliny – kryterium określone w art. 219 ust. 1 pkt 2 p.s.w.n.

Z przedłożonej do recenzji dokumentacji wynika, że dorobek naukowy Pani dr Beaty Rogowskiej – Rajda mieści się w obszarze nauk prawnych. Należy to podkreślić, gdyż doktorat Habilitantka uzyskała w zakresie ekonomii. Jej działalność naukowa i dydaktyczna w

późniejszym okresie oscyluje jednak w ogół zagadnień prawnych, w szczególności w obszarze prawa podatkowego.

Recenzowany dorobek publikacyjny obejmuje, poza opracowaniem pt. *Wiążące informacje podatkowe. Przedmiot, podmiot. Procedura wydawania. Zaskarżalność*, współautorstwo 2 monografii naukowych, autorstwo lub współautorstwo 7 rozdziałów w monografii (w tym 1 w języku angielskim) oraz 42 artykułów naukowych (w tym 4 w języku angielskim). Jego analiza prowadzi do wniosku, że Habilitantka skupia się w swej pracy naukowej przede wszystkim na problematyce prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem regulacji prawnych dotyczących podatku od towarów i usług. I już w tym miejscu należy podkreślić, że jej opracowania cechują się dużym walorem praktycznym, co nie przekreśla ich naukowego charakteru. Różnorodność tematyczna przedstawionych do recenzji opracowań pozwala stwierdzić, że odnoszą się one również do teoretycznych aspektów funkcjonowania ww. świadczenia, a także wybranych instytucji prawa podatkowego. Co zrozumiałe z punktu widzenia życia zawodowego dr Beaty Rogowskiej – Rajda, elementy teoretycznoprawne są w większości przypadków przyczynkiem do szczegółowych rozważań dotyczących krajowych, ale i w pewnym zakresie unijnych, uregulowań dotyczących szczegółowego prawa podatkowego.

Potwierdzeniem powyższego jest wyróżniony w *Autoreferacie* podział zainteresowań badawczych Habilitantki na 4 obszary:

- a) zasady ogólne prawa Unii Europejskiej z punktu widzenia podatku od wartości dodanej;
- b) urzędowe instrumenty wsparcia podatników badane z perspektywy podatku od wartości dodanej;
- c) unijna wykładnia przepisów w zakresie podatku od wartości dodanej w kontekście podatku od towarów i usług;
- d) prace interdyscyplinarne w zakresie ww. podatku, z aspektem ekonomicznym.

Lektura przedstawionego dorobku naukowego Habilitantki pozwala stwierdzić, że jest ona bez wątpienia specjalistką w zakresie podatku od towarów i usług. Znakomicie porusza się w konstrukcji tego świadczenia, co zostało docenione poprzez możliwość publikowania w takich czasopismach jak *Przegląd Podatkowy*, czy też *Monitor Prawa Podatkowego i Celnego*. Z naukowego punktu widzenia, ten praktyczny walor publikacji, co warto podkreślić, znajduje podbudowę w przygotowaniu teoretycznym. Zrozumienie niektórych mechanizmów funkcjonowania podatku od towarów i usług w wielu przypadkach wymaga właśnie takiego teoretycznego przygotowania. Wielowymiarowość publikacji naukowych Habilitantki przejawia się w szczególności w tych opracowaniach, które nawiązują do zasadniczych z punktu widzenia prawa podatkowego instytucji. W tym zakresie szczególną uwagę należy zwrócić na takie opracowania jak:

- a) *Zasada pewności w podatku od towarów i usług*, (w:) *Zasada pewności prawa w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 227-237;

- b) *Zastosowanie zasady uzasadnionych oczekiwań w podatku od towarów i usług*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2023, nr 4, s. 101-117;
- c) *Czy zasada in dubio pro tributario znajduje zastosowanie w podatku od towarów i usług?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, s. 93-112;
- d) *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 8.-18;
- e) *Związki przepisów unijnych w zakresie podatku od wartości dodanej z przepisami innych gałęzi prawa w świetle orzecznictwa TS*, (w:) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzynarodowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 543-554.

Publikacje te w pewnym zakresie uzupełniają mankamenty monografii wskazanej do oceny, która pozbawiona jest istotnych, szerszych rozważań natury teoretycznej.

Poza działalnością publikacyjną Habilitantka ma istotny dorobek związany z wystąpieniami na konferencjach naukowych. Z przedłożonej dokumentacji wynika, że brała czynny udział w 26 konferencjach. Prezentowana przez nią tematyka zasadniczo była związana z podatkiem od towarów i usług, ale nawiązywała też do różnych wątków. Podobnie jak aktywność publikacyjna, oscylowała wokół praktycznych problemów dotyczących tego podatku, ale także do zagadnień o charakterze bardziej ogólnym, jak interpretacje podatkowe czy zasada uzasadnionych oczekiwań.

Działalność naukowa dr Beaty Rogowskiej - Rajda miała także sformalizowany charakter, gdyż była ona uczestnikiem projektów badawczych realizowanych zarówno w jej macierzystej jednostce naukowej, jak i w jednostkach zewnętrznych, o czym w dalszej części recenzji.

IV. Ocena istotności aktywności naukowej realizowanej w więcej niż jednej uczelni, instytucji naukowej lub instytucji kultury, w szczególności zagranicznej – kryterium określone w art. 219 ust. 1 pkt 3 p.s.w.n.

Pani dr Beata Rogowska – Rajda jest zatrudniona na stanowisku adiunkta na Wydziale Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego. Jej aktywność naukowa związana z pracą na ww. Wydziale znajduje potwierdzenie w omówionych we wcześniejszej części recenzji osiągnięciach, w tym publikacjach naukowych oraz czynnym udziale w konferencjach naukowych. Podkreślić należy udział Pani doktor w projekcie badawczym realizowanym w okresie 1 grudnia 2020 r. – 30 czerwca 2024 r. na jej macierzystym Wydziale, pt. *Systemowy Analizator Ryzyk Akcyzowych SARA*, finansowanym przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (umowa nr GOSPOSTRATEG-II/0001/2020-00). Z przedstawionej dokumentacji wynika, że w ramach projektu Habilitantka była odpowiedzialna m.in. za analizę zagadnień prawnych w obszarze podatku akcyzowego oraz inwentaryzację zasobów informacyjnych, w tym danych posiadanych przez Krajową Administrację Skarbową. Trudno jest jednak

zweryfikować wynik tych prac, gdyż nie wskazano publikacji, które zawierają efekty prowadzonych badań, co mogłoby być przydatne pod kątem oceny analizowanego kryterium w postępowaniu habilitacyjnym.

Habilitantka współpracowała naukowo z Uniwersytetem Ekonomicznym w Katowicach. Jako członek zespołu badawczego, brała udział w projekcie badawczym realizowanym w latach 2011-2013 pt. *Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw*, finansowanym przez Narodowe Centrum Nauki (nr projektu N N113 0041140). Wprawdzie rozpoczęcie realizacji tego projektu miało miejsce jeszcze przez uzyskaniem przez Panią dr Beatę Rogowską – Rajdę stopnia doktora, ale zakończono go już po tym fakcie. Świadczy to tym datowana na rok 2013 monografia naukowa T. Famulska (red.), *Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2013, ss. 353, ISBN 978-83-7641-905-3. W ramach tejże monografii Habilitantka była współautorką dwóch rozdziałów dotyczących Krajowej Informacji Podatkowej oraz propozycji modelowych zmian w zakresie systemu interpretacji podatkowych.

Dr Beata Rogowska – Rajda uczestniczyła także w latach 2017-2019 w badaniach statutowych prowadzonych przez Katedrę Finansów Publicznych Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach pt. *Instrumenty polityki fiskalnej państwa a rozwój małych i średnich przedsiębiorstw*, co zostało potwierdzone przez kierownika tejże Katedry prof. dr hab. Teresę Famulską. Wynikiem tych badań są publikacje naukowe, w tym rozdziały w monografiach naukowych wykazane we *Wniosku*.

Oceniając spełnienie kryterium z art. 219 ust. 1 pkt 3 p.s.w.n. należy zwrócić uwagę na działalność Habilitantki w Warsaw Center for Public Finance Research – Warszawskim Ośrodku Badań Finansów Publicznych. W tym jednak zakresie w materiałach dołączonych do *Wniosku* nie sprecyzowano na czym konkretnie polegały prace badawcze wykonane przez dr Rogowską – Rajdę i co było ich wynikiem.

W przedłożonym *Autoreferacie* dr Beata Rogowska - Rajda wskazuje także, że część jej publikacji powstało we współpracy z naukowcami z innych ośrodków naukowych, przykładowo z Uniwersytetu w Białymstoku oraz Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Szczegółowy opis tych działań i rezultatów aktywności ma być zawarty w *Wykazie* stanowiącym zał. nr 5 do *Wniosku*. W *Wykazie* tym nie wskazano jednak wprost, które aspekty działalności Habilitantki realizowane były w ramach współpracy z innym ośrodkami naukowymi. Można jedynie zakładać, że przykładowo współautorstwo monografii: T. Famulska, R. Dziemianowicz, K. Biernacki, B. Rogowska-Rajda, *Wydajność fiskalna podatkowych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019, ISBN 978-83-7695-783-8 stanowiło efekt takiej współpracy.

Drugim obszarem, który należało uwzględnić w kontekście oceny analizowanej przesłanki jest aktywność konferencyjna Habilitantki, w tym udział czynny w tych wydarzeniach oraz udział w komitetach organizacyjnych. Z przekazanych materiałów wynika, że dr Beata Rogowska – Rajda była członkiem rad naukowych oraz programowych konferencji

organizowanych przez takie podmioty jak: Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Uczelnia Techniczno-Handlowa im. Heleny Chodkowskiej w Warszawie, Trade & Customs Compliance Academy, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Ośrodek Studiów Fiskalnych UMK w Toruniu, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH w Warszawie. Z kolei w przedłożonym wykazie wystąpień na krajowych lub międzynarodowych konferencjach naukowych Habilitantka wykazała ich 26. Nie zaznaczono przy tym, które z konferencji spełniały, mając na uwadze prelegentów, kryterium konferencji *międzynarodowej*.

Dokonując oceny powyższych osiągnięć Habilitantki wskazać po pierwsze należy, że spełnieniem kryterium ustawowego jest istotny ich charakter. Mają więc to być, w rozumieniu językowym osiągnięcia *duże, znaczne*. Po drugie, ustawodawca zaznaczył, że istotna aktywność naukowa ma być realizowana w szczególności, w uczelniach lub instytucjach naukowych zagranicznych.

Co do pierwszego kryterium należy stwierdzić, że aktywność naukowa Habilitantki była ponadprzeciętna, a w wymiarze merytorycznym istotna. Na szczególne uwzględnienie, ze względu na udokumentowanie jego efektów, zasługuje tutaj udział w badaniach prowadzonych poza macierzystą jednostką naukową, to jest na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach.

Natomiast w obszarze umiędzynarodowienia działalności dr Beaty Rogowskiej – Rajda jest ono znikome. Można zakładać, że międzynarodowe kontakty naukowe były nawiązywane w trakcie konferencji, ale trudno jest uznać to za pewnik wobec faktu, że Habilitantka nie wskazała, które z konferencji miały międzynarodowy charakter. Nie jest to jednak przeszkoda do uznania, że kryterium z art. 219 ust. 1 pkt 3 p.s.w.n. jest spełnione, gdyż ustawodawca nie wprowadził w nim warunku aktywności zagranicznej. Posłużył się w tym zakresie zwrotem *w szczególności*, co należy rozumieć jako zasadność wskazania zarówno krajowego, jak i zagranicznego (o ile występuje) obszaru aktywności Habilitantki. W mojej ocenie, nie jest to jednak warunek *sine qua non*, co potwierdza analiza art. 227 ust. 1 pkt lit. b) powołanej ustawy, w którym wśród wymogów stawianych osobie ubiegającej się o tytuł profesora wskazuje się odbyte staże, w tym zagraniczne oraz prowadzenie badań naukowych, w tym zagranicznych. Zatem użyte w art. 219 ust. 1 pkt 3 p.s.w.n. pojęcie *w szczególności zagranicznej* należy odnosić, jako przesłankę wartościującą aktywność naukową, nie zaś jako warunek konieczny jej spełnienia.

W konsekwencji pozytywnie oceniam aktywność naukową Habilitantki w świetle kryterium z art. 219 ust. 1 pkt 3 p.s.w.n.

V. Inne osiągnięcia, w tym dydaktyczne, organizacyjne i popularyzujące naukę

W zakresie dydaktyki, obok zajęć z zakresu prawa podatkowego na Uniwersytecie Warszawskim, Habilitantka prowadziła także wykłady w innych jednostkach naukowych: Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach, Szkole Głównej Handlowej, Uniwersytecie Marii

Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Aktywności te koncentrują się na obszarze prawa podatkowe, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od towarów i usług.

Działalność dr Beaty Rogowskiej – Rajda została doceniona przez Rektora Uniwersytetu Warszawskiego, który w latach 2022 i 2023 wyróżnił ją nagrodami. Nagrodę taką w 2023 r. Habilitantka otrzymała także za działalność organizacyjną. W tym zakresie szczególną uwagę należy zwrócić na jej udział w powołaniu Warszawskiego Ośrodka Badań Finansów Publicznych (Warsaw Center for Public Finance Research).

Bardzo duże zasługi ma Habilitantka dla rozwoju działającego w Polsce systemu interpretacji prawa podatkowego. Ta sfera jest związana ściśle z jej pracą zawodową w organach KAS i także została doceniona poprzez wyróżnienia (m.in. Brązową Odznaką *Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej*).

Należy także zwrócić uwagę na działalność popularyzatorską, której przejawem były m.in. spotkania ze studenckimi kołami naukowymi na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach.

Habilitantka jest recenzentem w szeregu wykazanych w pkt. 7 załącznika nr 5 do *Wniosku* czasopism naukowych, w tym o niewątpliwej renomie naukowej, co świadczy o docenieniu jej wiedzy w środowisku naukowym.

Wysoki poziom jej kwalifikacji merytorycznych potwierdza także zasiadanie w szeregu gremiów weryfikacyjnych – komisjach egzaminacyjnych dla osób ubiegających się o certyfikat księgowego, czy też uprawnienia zawodowe doradcy podatkowego oraz biegłego rewidenta.

Końcowo nie można pominąć dużego wkładu Habilitantki w tworzenie prawa podatkowego w Polsce. W załączniku nr 5 do *Wniosku* szczegółowo wykazano jej czynny udział w przygotowaniu w ramach Ministerstwa Finansów szeregu zmian legislacyjnych zwłaszcza podatku od towarów i usług, ale także Ordynacji podatkowej.

VI. Konkluzje

Osiągnięcia naukowe, dydaktyczne i organizatorskie Pani dr Beaty Rogowskiej - Rajda wykazane w przedłożonej do recenzji dokumentacji, pozwalają stwierdzić, że wykazują one cechy istotnej aktywności i stanowią znaczny wkład w rozwój dyscypliny prawo. Pomimo pewnych, wskazanych we wcześniejszej części recenzji mankamentów przedstawionej monografii pt. *Wiążące informacje podatkowe. Przedmiot, podmiot. Procedura wydawania. Zaskarżalność*, ocena całokształtu jej dotychczasowego dorobku naukowego jest pozytywna. Jest osobą rozpoznawalną w środowisku naukowym i co nie bez znaczenia, zdobytą wiedzę przekłada na praktykę współpracując w tworzeniu systemu polskiego prawa podatkowego. Podkreślić przy tym należy drogę, jaką przebyła Habilitantka w swoim rozwoju z nauk ekonomicznych do nauk prawnych. Aktualnie bez wątpienia jej dorobek jest związany z prawem podatkowym.

Dr Beata Rogowska - Rajda wykazała się także istotną aktywnością naukową realizowaną na więcej niż jednej uczelni.

Mając powyższe na uwadze, w mojej ocenie, zostały spełnione wszystkie kryteria, o których mowa w art. 219 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, co w pełni uzasadnia nadanie Pani dr Beacie Rogowskiej - Rajda stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

prof. dr hab. Rafał Dowgier