Olsztyn, dnia 18 września 2023 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Wydział Prawa i Administracji UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego

Opinia o rozprawie doktorskiej Pani mgr Magdaleny Dekowskiej, pt. „Tajemnica skarbowa w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian".

Opiniowana praca przedstawia instytucję tajemnicy skarbowej w polskim prawie podatkowym, jako jedną z przejawów podstawowej wolności osobistej każdego człowieka, dającej możliwość utrzymania w sekrecie wiadomości o pewnych indywidualnych danych i informacjach przekazywanych przez obywateli organom podatkowym.

Rozważania skupiają się przede wszystkim na aktualnym kształcie regulacji tajemnicy skarbowej, od jej zakresu podmiotowego aż po zasady odpowiedzialności karnej, cywilnej i dyscyplinarnej za ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową przez osoby zobowiązane do jej zachowania oraz wskazaniu możliwych kierunków zmian tej instytucji.

W literaturze przedmiotu brakuje jednolitego opracowania ujmującego kompleksowo zagadnienie tajemnicy skarbowej, w tym z odniesieniem do porównania jej z innymi ustawodawstwami zagranicznymi. O ile poszczególne problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej poruszane były w niewielu artykułach naukowych, o tyle kwestie dotyczącego teoretycznych i praktycznych wątpliwości wynikających z zastosowania przepisów rozdziału VII Ordynacji podatkowej – Tajemnica skarbowa i przepisu art. 306 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do systemu prawa podatkowego i prawa konstytucyjnego, tak bogatej literatury już nie posiadają.

Zdaniem Autorki instytucja tajemnicy skarbowej w Polsce, pomimo tego, iż znana była już ustawodawstwu międzywojennemu, będąc wielokrotnie nowelizowana, nadal nie jest unormowana właściwie i precyzyjnie, a aktualne rozwiązania przyjęte w Ordynacji podatkowej nie przystają do standardów konstytucyjnych. Obecne regulacje tajemnicy skarbowej wymagają ze strony ustawodawcy pogłębionej refleksji, w wyniku czego winny nastąpić odpowiednie zmiany legislacyjne, zaproponowane przez Autorkę w zakończeniu pracy. Rozdział VII Ordynacji podatkowej nie wymaga uchylenia i uchwalenia nowego. Ma on swoje zalety, a przede wszystkim wiele sprawdzających się na co dzień regulacji, jednak przepisy nie są aż tak doskonałe i pozostające w zgodzie ze standardami konstytucyjnymi. Uregulowania prawnie chronionej tajemnicy w prawie podatkowym w Polsce są wystarczające, ale nie doskonałe, które nie zawsze prowadzą do zagwarantowania pełnej

ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów zawartych w deklaracjach i innych dokumentach składanych, pozyskanych lub znajdujących się już u organów podatkowych. W większości regulacje te przystają do realiów dnia dzisiejszego, choćby ze względu na wielkokrotną nowelizację zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej, jednak aktualne całościowe uregulowanie tej instytucji nie zawsze przekłada się na zapewnienie skutecznej ochrony danych objętych tajemnicą skarbową.

Autorka pracy stawia pięć zasadniczych tez badawczych, które w konkluzji prowadzą do uznania, że wbrew założeniom ustawodawcy, regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej odnoszące się do tajemnicy skarbowej w polskim systemie prawa nie zapewniają całkowitej skuteczności w zakresie ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, z uwagi na nieprecyzyjność przyjętych rozwiązań prawnych.

Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy prawnego funkcjonowania tajemnicy skarbowej, Autorka doskonale przedstawia kluczowe w kontekście całej dysertacji naukowej rozważania na temat relacji prawnych pomiędzy wartościami chronionymi w Konstytucji RP oraz w aktach międzynarodowych, a tajemnicą skarbową. Następnie Autorka odnosząc się do fundamentalnych kwestii systemowych określa pojęcie „tajemnicy" oraz rolę tajemnicy skarbowej, jako tajemnicy zawodowej w całym systemie prawnym oraz jej istoty w różnych tajemnicach prawnie chronionych oraz zawodach, w tym prawniczych. Klasyfikuje tajemnicę skarbową jako tajemnicę zawodową. W pracy następuje przedstawienie pojęcia tajemnicy skarbowej poprzez odniesienie do nauki prawa podatkowego oraz stanowiska judykatury, albowiem brak jest normatywnej definicji tajemnicy skarbowej. Z tych też powodów niezbędne jest jej zdefiniowanie.

W rozprawie znalazła się prawno-porównawcza analiza uregulowania tajemnicy skarbowej w wybranych ustawodawstwach państw członkowskich Unii Europejskiej, tj. Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Czeskiej oraz Węgier. Przybliżenie zasad funkcjonowania tajemnicy skarbowej w wybranych krajach europejskich pozwoliło na ukazanie różnic oraz podobieństw w zakresie regulacji omawianej instytucji. Wybór państw został uzasadniony oraz słusznie przyjęty.

W opiniowanej rozprawie doktorskiej znalazła się również analiza prawno-dogmatyczna zakresu podmiotowego, przedmiotowego i temporalnego tajemnicy skarbowej. Wskazano na obowiązek złożenia przyrzeczenia o zachowaniu tajemnicy skarbowej i oświadczenia o znajomości przepisów karnych za ujawnienie tajemnicy skarbowej. Omówiono obowiązek oznaczenia wybranych dokumentów klauzulą „Tajemnica skarbowa" oraz obowiązek specjalnego przechowywania akt, zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych, w zakresie akt sprawy zawierających w sobie szczególne dane.

Poddając analizie zasady ujawniania oraz udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową na płaszczyźnie określonych przepisów Ordynacji podatkowej, Autorka swoje rozważania oparła nie tylko na teoretycznym wyjaśnieniu przedmiotu, ale - co stanowi niewątpliwy walor omawianego doktoratu – odniosła się do zastosowania w praktyce omawianych zagadnień. Na potrzeby pracy Autorka zgłębiła temat pozytywnych przesłanek i negatywnej przesłanki do ujawnienia tajemnicy skarbowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przedstawiła oraz przenalizowała dane statystyczne pozyskane z Ministerstwa Sprawiedliwości w zakresie liczby zgód oraz odmówienia wyrażenia zgody przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw oraz liczby wniosków złożonych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej w zakresie ujawnienia danych objętych tajemnicą skarbową, w okresie od marca 2017 r. do 2022 r. Autorka omówiła udostępnianie akt zawierających tajemnicę skarbową oraz tajemnicę bankową na podstawie przepisów ordynacji podatkowej oraz ukazała wątpliwości z tym związane. Poruszyła zasady udostępniania akt postępowania oraz tryb i przebieg rozpraw i posiedzeń sądów administracyjnych w zakresie rozpoznawania spraw, w których występują informacje objęte tajemnicą skarbową. Autorka wskazała, jakie problemy występują w praktyce i jak należałoby je rozwiązać.

Na potrzeby opiniowanej pracy Autorka zgłębiła temat odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej określonej w przepisach Ordynacji podatkowej i ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Przedstawiła pozorny zbieg powyższego przestępstwa z przepisami kodeksu karnego. Rozważania zostały oparte nie tylko na literaturze przedmiotu ale również na analizie orzecznictwa sądów powszechnych. Dodatkowo Autorka rozważania oparła na analizie danych statystycznych pozyskanych z Komendy Głównej Policji oraz z Ministerstwa Sprawiedliwości, w zakresie ilości wszczętych postępowań przygotowawczych i ilości prawomocnych skazań sprawców przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej. Zreferowała środki ochrony praw podatnika, płatnika i inkasenta przysługujące mu na płaszczyźnie prawa cywilnego – odszkodowania i zadośćuczynienie oraz postępowania dyscyplinarnego.

Próba kompleksowej analizy instytucji tajemnicy skarbowej wymagała zbadania rzeczywistych i realnych problemów występujących w praktyce stosowania przepisów regulujących tę instytucję. W ramach podjętych badań Autorka przeprowadziła analizę

literatury przedmiotu (ok. 200 pozycji), analizę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz sądów wojewódzkich niższego rzędu. Pozyskała i przenalizowała dane statystyczne z Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Sprawiedliwości oraz Komendy Głównej Policji. Ponadto sięgnęła do zagranicznych regulacji tajemnicy skarbowej w wybranych państwach, tj. Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Czeskiej i Węgier.

Bardzo trafne są wnioski Autorki sformułowane w zakończeniu pracy. Jest to celna diagnoza polskiego prawa podatkowego, w części odnoszącej się do ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów w zakresie prawnie chronionej tajemnicy skarbowej. Zawarte tam postulaty – wnioski *de lege ferenda* – dążą do uczynienia tej instytucji bardziej skuteczną oraz zgodną ze standardami konstytucyjnymi. Ich przejawem powinno być wdrożenie do polskiego systemu podatkowego środków czy też poszczególnych zmian w treści ordynacji podatkowej, tak by służyły zapewnieniu pełnej ochronie indywidualnych danych podatnika, płatnika i inkasenta i ograniczały dostęp do informacji prawnie chronionych.

Autorka w omawianej pracy poruszyła w zasadzie wszystkie istotne problemy dotyczące tytułowej tematyki. Zawarte w zakończeniu wnioski wraz z rezultatami uzyskanymi w wyniku przeprowadzonych analiz w ramach poszczególnych rozdziałów pracy, przesądziły o pozytywnej weryfikacji postawionych na wstępie tez badawczych i pozwoliły na wypracowanie kierunków zmian w regulacji tajemnicy skarbowej. Autorka wykazała się przy tym umiejętnościami planowania i prowadzenia pracy badawczej, właściwego dobru technik badawczych, wyciągania oraz uzasadniania własnych poglądów na podstawie uzyskanych wyników badań.

W konkluzji należy stwierdzić, że praca odpowiada wszystkim wymaganiom z art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U.2023.742 t.j. z dnia 2023.04.20), gdyż trafnie dobrano temat pracy, konstrukcję pracy, przeprowadzone badania, a także zastosowano poprawne argumentowanie, wnioskowanie i kompleksowość analizy problemu badawczego. Jest to gruntowna analiza uregulowania tajemnicy skarbowej w polskim prawie podatkowym, a zastosowanie zawartych w pracy propozycji zmian, ułatwi stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej oraz uczyni je zgodnymi ze standardami konstytucyjnymi z perspektyw ochrony praw i wolności obywatela.

Olsztyn, dnia 18 września 2023 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Bogumił Pahl