UNIWERSYTET WARMIŃSKO - MAZURSKI W OLSZTYNIE
WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI

ROZPRAWA DOKTORSKA

Magdalena Dekowska

TAJEMNICA SKARBOWA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM. STAN OBECNY I KIERUNKI ZMIAN

Praca napisana pod kierunkiem
dr. hab. Bogumiła Pahla, prof. UWM

Olsztyn 2023

Spis treści

Wykaz skrótów ……...7
Wstęp ……..…14

Rozdział I. Klasyfikacja oraz charakterystyka tajemnic w polskim ustawodawstwie ……25
1. Uwagi ogólne……...…….…….…25
1.1. Prawo do prywatności……..…25
1.2. Prawo do ochrony danych osobowych……...31
2. Charakterystyka tajemnic……..34
2.1. Tajemnice „powszechne”……...36
2.1.1. Informacje niejawne ……...36
2.1.2. Tajemnica danych osobowych…….……...41
3. Tajemnice zawodowe ……...44
3.1. Tajemnica bankowa……47
3.2. Tajemnica notarialna ……54
3.3. Tajemnica doradcy podatkowego ……..61
3.4. Tajemnica adwokacka ……...66
3.5. Tajemnica radcowska ……69
3.6. Tajemnica przedsiębiorstwa…….……..72
4. Inne tajemnice ……76
4.1. Tajemnica pracodawcy ……..76
5. Schemat - klasyfikacja tajemnic ……...79
6. Pojęcie (istota) tajemnicy skarbowej……80
7. Wnioski ……87

Rozdział II. Ewolucja tajemnicy skarbowej ……...…90
1. Uwagi ogólne ……90
2. Okres międzywojenny……...90
3. Okres powojenny……...95
4. Wnioski ……...102

Rozdział III. Tajemnica skarbowa w wybranych państwach Unii Europejskiej

……...103
1. Uwagi ogólne ……..103
2. Republika Federalna Niemiec ……103
3. Republika Czeska ……...114
4. Węgry……..123
5. Wnioski……..130

Rozdział IV. Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej ……133
1. Uwagi ogólne……...133
2. Pracownicy, funkcjonariusze organów podatkowych podległych ministrowi finansów ……134
2.1. Pracownicy izb administracji skarbowej……..134
2.2. Funkcjonariusze……....138
2.3. Pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej……...143
2.4. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących……..145
2.5. Członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów……..149
2.6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy urzędu obsługującego tego ministra……154
2.7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej……..156
2.8. Osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych……158
2.9. Przedstawiciele obcej władzy……...159
2.10. Członkowie Rady……...161
2.11. Członkowie komisji doradczej i komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych…….163
3. Inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową ……165
4. Osoby wyłączone z obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej ……168

5. Obowiązek złożenia przyrzeczenia i oświadczenia o znajomości przepisów w przedmiocie odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej……..169
6. Zakres temporalny obowiązywania tajemnicy skarbowej …….170
7. Wnioski ……..170

Rozdział V. Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej ……...174
1. Uwagi ogólne…….……174
2. Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów…….……..174
2.1. Dane w informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż podatnicy, płatnicy lub inkasenci……179
2.2. Dane w aktach dokumentujących czynności sprawdzające…….182
2.3. Dane w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe……..184
2.4. Dane w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego……...188
2.5. Dane w informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych źródeł……..189
2.6. Dane w informacjach uzyskanych w toku procedur rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz w toku postępowania w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych …….190
2.7. Dane w aktach dokumentujących kontrolę raportujących instytucji finansowych……..…192
2.8. Dane w informacjach o wynikach analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi oraz w innych informacjach i dokumentach w zakresie przeciwdziałania wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych…….…….193
2.9. Dane w informacjach i dokumentach przekazywanych organom KAS w sprawach dotyczących stosowania schematów podatkowych…….……195

2.10. Dane w aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania ……197
2.11. Dane w informacjach o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w transakcjach handlowych ……199
2.12. Dane w informacjach przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania w zakresie podatków pozostających we właściwości KAS……201
2.13. Dane w aktach postępowania prowadzonego w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego……..…203
2.14. Dane w informacjach przekazanych przez inwestora w ramach porozumienia inwestycyjnego……206
2.15. Dane w aktach dokumentujących nabycie sprawdzające……..207
3. Udostępnienie informacji kontrahentowi podatnika……209
4. Oznaczenie klauzulą ……...210
5. Przechowywanie akt ……...213
6. Wnioski ……...215

Rozdział VI. Ujawnienie a udostępnienie informacji objętych tajemnicą skarbową ...……217
1. Uwagi ogólne ……217
2. Ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową na podstawie zgody wyrażonej przez Szefa KAS ……217
2.1. Rys historyczny……218
2.2. Zgoda Szefa KAS ……218
2.2.1. Przesłanki pozytywne ……...220
2.2.1.1. Ważny interes publiczny ……..221
2.2.1.2. Konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego ……..223
2.2.1.3. Urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego……224
2.2.2. Przesłanka negatywna ……...225
3. Analiza danych statystycznych pozyskanych od Szefa KAS ……225
4. Udostępnienie akt zawierających tajemnice skarbową oraz tajemnicę bankową na podstawie przepisów ordynacji podatkowej ……..230

5. Udostępnianie akt postępowania ……232
6. Wnioski ……...…237

Rozdział VII. Gwarancja ochrony tajemnicy skarbowej ……241
1. Uwagi ogólne odpowiedzialności karnej……...241
1.1. Odpowiedzialność karna określona w przepisach ordynacji podatkowej..…..242
1.2. Odpowiedzialność karna określona w ustawie o KAS…….……250
1.3. Pozorny zbieg przestępstw ……..…….253
1.4. Analiza danych statystycznych oraz orzecznictwa…..……..258
1.4.1. Uwagi wprowadzające……..258
1.4.2. Analiza danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji ……...261
1.4.3. Analiza danych statystycznych pozyskanych z Ministerstwa Sprawiedliwości…….265
1.4.4. Analiza orzecznictwa ……267
2. Odpowiedzialność cywilna …….279
3. Odpowiedzialność dyscyplinarna ……...287
4. Wnioski ……...289

Zakończenie……..292
Bibliografia ……..301
Orzecznictwo ……...312
Wykaz krajowych aktów prawnych …….319
Wykaz międzynarodowych aktów prawnych ……. 325
Wykaz aktów prawnych państw obcych ……..326
Inne źródła ……...327
Wykaz schematów ……..329
Wykaz wykresów ……329
Wykaz tabel …….329

Wykaz skrótów

1. Źródła prawa

AO – (niem. A*bgabenordnung*) ustawa Bundestagu z dnia 16 marca 1976 r. Ordynacja podatkowa (Bundesgesetzblatt I S. 613/1976 ze zm.).

D.r. - ustawa nr 280 z 2009 roku, Ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 r. (cz. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009)

K.c. - ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, (Dz.U.2023.1610 t.j. z dnia 2023.08.14)

K.k. - ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, (Dz.U.2022.1138 t.j. z dnia 2022.05.30)

K.k.s. - ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, (Dz.U.2023.654 t.j. z dnia 2023.04.06)

K.p.a. - ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, (Dz.U.2023.775 t.j. z dnia 2023.04.25)

K.p.c. – Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, (Dz.U.2023.1550 t.j. z dnia 2023.08.08)

K.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, (Dz.U.2022.1275, t.j, z dnia 2022.06.30)

K.w. - ustawa z dnia 5 stycznia 2011 r., Kodeks wyborczy, (Dz.U.2022.1277 t.j. z dnia 2022.06.20)

Kodeks Etyki Adwokackiej - Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 27 lutego 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej) Na podstawie uchwały nr 52/2011 NRA z 19 listopada 2011 r. ogłasza się jednolity tekst Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeksu Etyki Adwokackiej) uchwalony przez Naczelną Radę Adwokacką 10 października 1998 r. (uchwała nr 2/XVIII/98) ze zmianami wprowadzonymi uchwałą Naczelnej Rady Adwokackiej nr 32/2005 z 19 listopada 2005 r., uchwałami Naczelnej Rady Adwokackiej nr 33/2011 – 54/2011 z dnia 19 listopada 2011 r. oraz uchwałą 64/2016 Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 25 czerwca 2016 r.

Kodeks Etyki Radców Prawnych - Tekst jednolity Kodeksu Etyki Radcy Prawnego (zwanego dalej Kodeksem Etyki) został ogłoszony przez Prezydium Krajowej Rady Radców Prawnych w dniu 28 grudnia 2010 r. jako załącznik do uchwały Nr 8/VIII/2010

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz. U.1997.78.483)

O.p. - ustawa z dnia 29 sierpnia 2997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16)

P.p.s.a. - ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (Dz.U.2023.259 t.j. z dnia 2023.02.08)

P.w.u. KAS - ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1948 z dnia 2016.12.02)

Prawo o adwokaturze - ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, (Dz.U.2022.1184 t.j. z dnia 2022.06.03)

Prawo o notariacie - ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie, (Dz.U.2022.1799 t.j. z dnia 2022.08.26)

RODO - rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), (Dz.U.UE.L.2016.119.1 z dnia 2016.05.04)

U.f.p. - ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz.U.2023.1270 t.j. z dnia 2023.07.04)

U.o.d.i.p. - ustawa o z dnia 6 września 2001 r. o dostępnie do informacji publicznej, (Dz.U.2020.2176 t.j. z dnia 2020.12.07)

U.o.i.n. - ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych, (Dz.U.2023.756 t.j. z dnia 2023.04.21)

U.s.c. - ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, (Dz.U.2022.1691 t.j. z dnia 2022.08.11)

Ustawa o doradztwie podatkowym - ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, (Dz.U.2021.2117 t.j. z dnia 2021.11.24)

Ustawa o KAS - ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2023.615 t.j. z dnia 2023.03.31)

Ustawa o ochronie danych osobowych - ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych, (Dz.U.2019.1781 t.j. z dnia 2019.09.19)

Ustawa o państwowym podatku dochodowym - ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, (Dz. U. Nr 82, poz. 550 z późn. zm.)
Ustawa o podatku przemysłowym - ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym, (Dz. U. Nr 79, poz. 550 z późn. zm.)
Ustawa o pracownikach samorządowych - ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, (Dz.U.2022.530 t.j. z dnia 2022.03.04)
Ustawa o pracownikach urzędów państwowych – ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych, (Dz.U.2023.765 t.j. z dnia 2023.04.24)
Ustawa o radcach prawnych - ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, (Dz.U.2022.1166 t.j. z dnia 2022.06.01)
Ustawa o Radzie Ministrów - ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów, (Dz.U.2022.1188 t.t. z dnia 2022.06.03)
Ustawa o rozstrzyganiu sporów – ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, (Dz.U.2023.948 t.j. z dnia 2023.05.18)
Ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych - ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, (Dz.U.__2018.570 t.j. z dnia 2018.03.19)
Ustawa o samorządzie gminnym - ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, (Dz.U.2023.40 t.j. z dnia 2023.01.05)
Ustawa o wymianie informacji podatkowych – ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, (Dz.U.2023.241 t.j. z dnia 2023.02.06)
Ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników - ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, (Dz.U.2022.2500 t.j. z dnia 2022.12.05)
Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji - ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, (Dz.U.2022.1233 t.j. z dnia 2022.06.09)
Ustawa prawo bankowe - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, (Dz.U.2022.2324 t.j. z dnia 2022.11.15)

2. Sądy, urzędy oraz instytucje

CBA – Centralne Biuro Antykorupcyjne
DIS – Dyrektor Izby Skarbowej

EWG – Europejska Wspólnota Gospodarcza

G20 - Grupa 19 państw oraz Unia Europejska

G7 – Grupa siedmiu państw, które są jednymi z najważniejszych na świecie pod względem gospodarczym

IAS – Izby administracji skarbowej

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

KGP – Komenda Główna Policji

NATO - Sojusz Północnoatlantycki

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

OECD - Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

ONZ – Organizacja Narodów Zjednoczonych

RP – Rzeczpospolita Polska

RPO – Rzecznik Praw Obywatelskich

SA – Sąd Apelacyjny

SN – Sąd Najwyższy

SO – Sąd Okręgowy

SR – Sąd Rejonowy

TK – Trybunał Konstytucyjny

UE - Unia Europejska

UOKiK – Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

WKP - Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSD – Wyższy Sąd Dyscyplinarny

3. Dzienniki urzędowe i czasopisma

Cz.PKiNP – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych

Dz.U. – Dziennik Ustaw

Dz. Urz. UE – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej

FK – Finanse Komunalne

GSP – Gdańskie Studia Prawnicze

IAP – Informacja w Administracji Publicznej

KP Publ – Kwartalnik Prawa Publicznego

K.Dor.pod – Kodeks Doradcy podatkowego

LEX/el. - System informacji prawnej LEX wersja elektroniczna

LEGALIS/el – System informacji prawnej LEGALIS wersja elektroniczna

M.Pr.Bank. - Monitor Prawa Bankowego

M.Podat. – Monitor Podatkowy

M.P. – Monitor Polski

MoP – Monitor Prawniczy

NPN – Nowy Przegląd Notarialny

OSNAPUS – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

ONSA – Orzecznictwo Sądów Administracji

OSNC – Orzecznictwo Sądów Polskich. Izba Cywilna

OSNCP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna i Pracy

OSNC-ZD – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna – Zbiór Dodatkowy

OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa

OSP – Orzecznictwo Sądów Powszechnych

OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Zbiór Urzędowy Seria A

OTKZU – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Zbiór Urzędowy

ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

PPLiFS – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

PP – Przegląd Podatkowy

PiZS – Praca i Zabezpieczenie Społeczne

POLISPOL – Polityka i Społeczeństwo

PiP – Państwo i Prawo

PPiA – Przegląd Prawa i Administracji

PPP – Przegląd prawa publicznego

Prok. i Pr. – Prokuratura i Prawo

Pr.iP. – Prawo i Podatki

RPEiS - Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

SIP Legalis – System informacji prawnej Legalis

SIP LEX - System informacji prawnej LEX

ST – Samorząd Terytorialny

SC – Studia Cywilistyczne

WPP – Wojskowy Przegląd Prawniczy

ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji

ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

4. Inne

art. – artykuł

CRR KEP - Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników

czes. – czeski

cz. – część

cyt. – cytowany

Ibidem – łac. w tym samym miejscu

L. dz. – Liczba dziennika

LexPolonica - program LexPolonica

lit. – litera

łac. – łaciński

m. in. – między innymi

n. – następny

nb. – numer bieżący

niem. – niemiecki

niepubl. – niepublikowany

np. – na przykład

nr – numer

op. cit. – opus citatum (dzieło cytowane)

opubl. - opublikowany

pkt – punkt

por. – porównaj

poz. – pozycja

red. – pod redakcją

rozdz. – rozdział

s. – strona

SA – Spółka Akcyjna

sygn. – sygnatura

t. – tom

t.j. – tekst jednolity

tj. – to jest

tzw. – tak zwany

ust. – ustęp

węg. – węgierski

w zw. – w związku

ww. – wyżej wymieniony

Zb. Urz. – Zbiór Urzędowy

zd. – zdanie

ze zm. – ze zmianami

zob. – zobacz

Wstęp

Dyskrecja indywidualnych danych osobowych, majątkowych i finansowych w systemie prawa podatkowego wiąże się z realizacją przez zobowiązanych ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, jak stanowi art. 84 Konstytucji RP. W ramach tej czynności dochodzi do przekazywania organom podatkowym indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, które są niezbędne do dokonania prawidłowych rozliczeń z organami podatkowymi. Zasady konstytucyjne wynikające z art. 47, 51 ust. 1-5 i 31 ust. 3 Konstytucji RP gwarantują tym podmiotom prawo do prywatności, prawo do ochrony danych osobowych, przy jednoczesnym wskazaniu trybu i zasad ujawnienia ich indywidualnych danych.

Rozwinięciem powyższych konstytucyjnych gwarancji na płaszczyźnie prawa podatkowego są uregulowania tajemnicy skarbowej zawarte w przepisach ordynacji podatkowej. Instytucja tajemnicy skarbowej pojawia się w ustawodawstwie międzywojennym, natomiast w okresie powojennym naszego państwa nie sposób doszukać się jej prawnych uregulowań. Wprowadzenie ustawowego zakazu ujawniania określonego rodzaju informacji przez organy podatkowe nastąpiło w I połowie XX w., obejmując te dane tajemnicą prawnie chronioną (jako tajemnica zawodowa). Od tego okresu informacje objęte tajemnicą skarbową są z istoty niejawne.

Zważyć należy, że obowiązujący kształt tajemnicy skarbowej przeszedł wiele zmian, spowodowanych zmianami krajowych regulacji czy też wejściem w życie regulacji unijnych bądź wynikających z umów międzynarodowych.

Istnieje problem związany z dostosowaniem regulacji tajemnicy skarbowej do zagwarantowania realnej ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, zawartych w deklaracjach i innych dokumentach składanych organom podatkowym, tak by pogodzić je z gwarancjami konstytucyjnymi przy zachowaniu proporcjonalności między ochroną interesu publicznego i prywatnego.

Przedmiotem niniejszej rozprawy doktorskiej jest przede wszystkim problematyka związana ze sposobem uregulowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej, udostępniania i ujawniania danych objętych wspomnianą tajemnicą, a także konsekwencji prawnych związanych z ujawnieniem tych poufnych danych.

W rozprawie podjęto próbę udowodnienia, że wbrew założeniom ustawodawcy regulacje zawarte w ustawie ordynacja podatkowa, odnoszące się do podmiotów

uprawnionych do dostępu do informacji stanowiących tajemnicę skarbową, nie tworzą katalogu zamkniętego o charakterze *numerus clausus*. Można wręcz mówić o pewnym odwróceniu pojęć i wartości, tzn. że obecnie zasadą staje się możliwość dostępu do danych dotyczących podatników, płatników i inkasentów, natomiast wyjątkiem jest ochrona tych danych przed innymi podmiotami zewnętrznymi. Rozszerzeniu uległ nie tylko krąg podmiotów, które mogą uzyskać informacje stanowiące tajemnicę skarbową, ale również zakres wiadomości, których uprawniony organ podatkowy, instytucja lub osoba wykonująca zadania państwowe może żądać. Wywnioskować to można choćby z treści art. 297 o.p., który umożliwia naczelnikom urzędów skarbowych i naczelnikom urzędów celno-skarbowych udostępniania akt zawierających informacje szczególnie chronione (pozyskane z banków i innych instytucji finansowych) wymienione w art. 182 o.p. (np. posiadanych rachunków bankowych i rachunków oszczędnościowych, ich stanu i obrotów, zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, nabytych akcji lub obligacji Skarbu Państwa oraz obrotu tymi papierami wartościowymi).

W pracy udowodniono również, iż dochodzi do podwójnego ustawowego określenia norm penalizujących przestępstwo bezprawnego ujawnienia tajemnicy skarbowej, tj. na podstawie art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS. Wskazano, że odpowiedzialność karną poniosą nie tylko osoby wymienione enumeratywnie w art. 294 § 1 o.p., czyli te, które złożyły przyrzeczenie o treści, o której mowa w § 2 tego przepisu, ale także bliżej nieokreślone przez ustawodawcę inne osoby, niekoniecznie wywodzące się z aparatu fiskalnego, a wskazane w § 4 tego przepisu.

Pomimo wprowadzania przez ustawodawcę licznych zmian nadal uregulowanie tajemnicy skarbowej budzi wątpliwości oraz stwarza istotne problemy, które wpływają na strefę prywatności i ochrony danych osobowych podatników, płatników i inkasentów. Co prawda, ustawodawca poświęcił tajemnicy skarbowej oddzielny rozdział w ordynacji podatkowej, niemniej jednak przepisy te są niedoprecyzowane pod względem terminologicznym, przez co stwarzają podstawy do nadużyć na tym polu. Uregulowanie tej tajemnicy można uznać za nieszczelne w niektórych aspektach, dające podstawy do rozbieżnej interpretacji norm prawnych. Potrzeba ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów nadal budzi wątpliwości w nauce prawa podatkowego oraz w toku postępowania sądowoadministracyjnego, co wymagało podjęcia badań nad tą instytucją. Można uznać, że polski ustawodawca dość ostrożnie podchodzi do kwestii unormowania zachowania poufności w prawie podatkowym,

często wprowadzając pewne rozwiązania legislacyjne dopiero po uwidocznieniu się problemu, ale czyni to w sposób niepełny. Tam, gdzie nie ma przepisów prawa, wzrasta znaczenie orzecznictwa sądów krajowych, które dość niepewnie poruszają się w przestrzeni prawa podatkowego i poufności danych.

Analiza dokonana w ramach niniejszej pracy prowadzi do wniosku, że uregulowanie tajemnicy skarbowej wymaga ze strony ustawodawcy pogłębionej i kompleksowej refleksji, gdyż aktualne regulacje w pewnym zakresie są trudne do pogodzenia z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony praw i wolności obywatela.

Ochrona indywidualnych danych podmiotu, w tym danych objętych tajemnicą skarbową, nabrała znaczenia po wdrożeniu do polskiego porządku prawnego przepisów dotyczących ochrony danych osobowych. Nowa rzeczywistość spowodowała konieczność uregulowania w pewnym zakresie praw i obowiązków podmiotów, które przekazują swoje dane osobowe celem ochrony ich interesów. Wprowadzenie tej ustawy nałożyło na organy podatkowe wykonywanie obowiązków informacyjnych dotyczących przetwarzania danych osobowych, co zostało zapisane w art. 1a o.p. oraz spowodowało, że niektóre dane osobowe chronione są również tajemnicą skarbową. Niemniej jednak tajemnica skarbowa ma szerszy zakres i przepisy ją regulujące stanowią *lex specialis* w stosunku do regulacji ustawy o ochronie danych osobowych.

Wybór podjętej tematyki badawczej uzasadniony jest brakiem w polskiej literaturze przedmiotu kompleksowego opracowania o charakterze monograficznym problematyki stosowania przepisów traktujących o tajemnicy skarbowej w polskim prawie podatkowym. Zauważono, iż dostępne pozycje to w większości artykuły w czasopismach naukowych o charakterze teoretycznym, które poruszają wybrany problem tajemnicy skarbowej w sposób fragmentaryczny. Natomiast brak jest obszernych opracowań, które wyjaśniałby niejasności w stosowaniu przepisów. Tematyka instytucji tajemnicy skarbowej, jak się okazało, jest zagadnieniem złożonym i wymagającym odniesienia do innych polskich systemów prawnych (przede wszystkim prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego).

Można uznać, że jedynie kompleksowa analiza stanowisk zaprezentowanych w orzecznictwie i literaturze przedmiotu oraz sięgnięcie do zagranicznych ustawodawstw tajemnicy skarbowej daje pełny obraz skomplikowanego charakteru systemu ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów oraz „niedociągnięć" dotychczasowych rozwiązań legislacyjnych licznie wprowadzanych przez ustawodawcę. Zakres podjętych badań pozwoli jednocześnie na usystematyzowanie

dotychczasowego dorobku orzecznictwa i literatury przedmiotu oraz krytyczne spojrzenie na przyjęte rozwiązania regulacji wybranej tajemnicy z perspektywy ochrony praw i wolności podatników, płatników i inkasentów w zakresie ich danych ujawnianych przed organami podatkowymi.

Wobec powyższego oraz faktu, że istniejące ustawowe zapisy ochrony danych objętych tajemnicą skarbową są trudne do pogodzenia z konstytucyjnymi prawami i wolnościami przyznanymi obywatelom, konieczne jest przeprowadzenie analizy aktualnych unormowań z punktu widzenia ochrony interesów podatników, płatników i inkasentów w zakresie przekazywania przez nich indywidualnych danych organom podatkowym. Prawne uregulowania instytucji tajemnicy skarbowej wymagają zatem podjęcia badań.

Źródła bibliograficzne użyte do rozwiązania zamierzenia badawczego składają się w większości z treści przepisów aktów krajowych jak i międzynarodowych, orzecznictwa krajowego, a także dorobku literatury przedmiotu i doktryny prawa. Literatura, jaka została wykorzystana, obejmuje monografie, artykuły w czasopismach naukowych, rozdziały w pracach zbiorowych i komentarze. Dokonano również analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego oraz sądów powszechnych wszystkich szczebli. Wykorzystane akty prawne stanowiące przedmiot analizy obejmowały przede wszystkim ustawy, rozporządzenia, akty wykonawcze oraz akty prawa międzynarodowego. Pomocniczo sięgnięto również do danych statystycznych pozyskanych z Komendy Głównej Policji, Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Sprawiedliwości.

Przyjęto następujące tezy badawcze:

Po pierwsze istniejący na poziomie polskiego ustawodawstwa prawa podatkowego sposób regulacji i stopień ochrony danych objętych tajemnicą skarbową nie gwarantuje podatnikom, płatnikom i inkasentom należytej ochrony życia prywatnego oraz ochrony danych osobowych w sposób adekwatny do standardów konstytucyjnych ustalonych przede wszystkim przez art. 47 i art. 51 Konstytucji RP.

Po drugie obecnie istnieje zbyt szeroki krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do tajemnicy skarbowej, co w dalszej perspektywie czasu i rozszerzeniu zakresu podmiotów mających dostęp do tajemnicy skarbowej może spowodować, że to przestrzeganie tajemnicy skarbowej stanie się wyjątkiem.

Po trzecie obecnie istniejące ustawowe pozytywne przesłanki umożliwiające Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej wyrażenie zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej są niedookreślonymi prawnie klauzulami generalnymi, co jest przejawem nieograniczonej swobody w podejmowaniu decyzji w tym przedmiocie, kosztem ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów. Regulacja art. 299b o.p. regulująca zgodę Szefa KAS na ujawnienie tajemnicy skarbowej stanowi najszerszą „furtkę" do upublicznienia danych prawnie chronionych w prawie podatkowym.

Po czwarte podmiot, którego dane objęte tajemnicą skarbową są udostępniane czy ujawniane innym organom podatkowym, instytucjom czy osobom wykonującym zadania publiczne, nie zostaje o tym fakcie poinformowany, a tym samym nie ma przewidzianego żadnego środka zaskarżenia takiej decyzji, by móc podjąć działania dążące do zakwestionowania zasadności przekazywania jego poufnych danych.

Po piąte dualizm regulacji odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej zarówno na płaszczyźnie art. 306 o.p., jak i art. 278 ustawy o KAS, wymaga ujednolicenia i spisania w ramach jednej normy sankcjonującej w jednym akcie prawnym.

Mając powyższe na uwadze, w rozprawie podjęto próbę udowodnienia, 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 określonych w art. 293 § 1 i § 2 o.p., z uwagi na nieprecyzyjność przyjętych rozwiązań prawnych.

Polski ustawodawca powinien podjąć działania mające na celu wypracowanie skuteczniejszych mechanizmów pozwalających na korzystanie przez obywateli w pełni z ochrony ich danych poufnych w ramach tajemnicy skarbowej oraz zapewnienie możliwości zakwestionowania rozstrzygnięć w przedmiocie ich dalszego udostępniania i ujawniania.

W pracy podjęto próbę znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy powinny zostać do polskiego systemu prawnego (podatkowego) wdrożone środki czy też poszczególne przepisy do treści ordynacji podatkowej, czy też istniejące przepisy regulujące tajemnicę skarbową wymagają zmiany, tak by służyły zapewnieniu pełnej ochrony indywidualnych danych podatnika, płatnika i inkasenta, a tym samym ograniczały dostęp do informacji formalnie chronionych?

Praca składa się z siedmiu rozdziałów, w których omówiono istotne zagadnienia niezbędne do uzasadnienia trafności przyjętych ww. tez badawczych. Koncepcja pracy zakłada, że każdy rozdział poprzedzony jest uwagami wstępnymi i kończy się wnioskami, które odnoszą się do spostrzeżeń wysnutych w ramach analizowanej materii w danym rozdziale.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający. Wychodząc od genezy ochrony prawa do prywatności oraz prawa do ochrony danych osobowych, przedstawia tajemnicę skarbową jako prawny instrument realizacji wymienionych wartości, zagwarantowanych przede wszystkim przez art. 47 i 51 Konstytucji RP oraz dokumenty i akty prawne prawa międzynarodowego. Rozdział poświęcony został ukazaniu klasyfikacji tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie poprzez wyszczególnienie i charakterystykę poszczególnych tajemnic prawnie chronionych jako rodzaju tajemnicy zawodowej. Skupiono się w nim na próbie określenia samego pojęcia tajemnicy, które nasuwa wiele problemów interpretacyjnych, a tym samym klasyfikacji tajemnic prawnie chronionych. Całość dotychczasowych rozważań wieńczy przyjęty przez autora schemat podziału tajemnic ustawowo chronionych oraz umiejscowienie w nim tajemnicy skarbowej. Wskazano, że źródłem obowiązywania tajemnicy skarbowej jest ustawa ordynacja podatkowa, w której ustawodawca nie uregulował jej terminologii. Akt ten wyznacza zakres tajemnicy skarbowej oraz zasady jej udostępniania i ujawniania, które ujmowane są na płaszczyźnie podmiotowej, przedmiotowej i czasowej. Dodatkowo w rozdziale zbadano istotę tajemnicy skarbowej, ponieważ na płaszczyźnie przepisów prawa podatkowego nie sformułowano legalnej definicji tajemnicy skarbowej. Jedynie w przepisach ordynacji podatkowej określono *expressis verbis* jej zakres podmiotowy, przedmiotowy i czasowy, co jest niewystarczające dla zrozumienia jej istoty, dlatego też termin ten należy ustalić z uwzględnieniem analizy dorobku doktryny i orzecznictwa.

W drugim rozdziale pracy nastąpi przedstawienie rysu historycznego uregulowań tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie, które były uwarunkowane głównie przemianami gospodarczo - społecznymi w naszym państwie. Przez dłuższy okres historii tajemnicy skarbowej nie istniały żadne uregulowania zobowiązujące organy podatkowe do zachowania poufności przede wszystkim danych podatników. Dopiero w I połowie XX w. można mówić o „narodzinach" tajemnicy skarbowej, kiedy to część z pierwotnych założeń (z pewnymi zmianami) została przeniesiona do współczesnych norm prawnych.

Trzeci rozdział obrazuje uregulowania tajemnicy skarbowej w wybranych trzech ustawodawstwach państw członkowskich Unii Europejskiej, co pozwoliło ukazać różnice w zakresie zasad funkcjonowania wspomnianej tajemnicy, by następnie poszukiwać własnego i odpowiedniego modelu tajemnicy skarbowej.

W dysertacji poddano analizie prawne uregulowania prawa podatkowego wybranych państwach, tj. w Republice Federalnej Niemiec, w Republice Czeskiej i na Węgrzech, co w założeniu autora pracy ma służyć zaprezentowaniu uregulowań tajemnicy skarbowej w powyższych krajach. Analiza prawnych uregulowań tajemnicy skarbowej w państwach sąsiadujących z Polską oraz w państwie węgierskim może nieść ze sobą szczególne walory poznawcze.

W badaniu autor skupił się na ogólnych uregulowaniach tajemnicy skarbowej, przechodząc od ogólnych założeń systemów podatkowych wybranych państw do szczegółowych regulacji omawianej prawnie chronionej tajemnicy na płaszczyźnie przepisów tych państw zawartych w ordynacji podatkowej. Wobec powyższego badaniu poddano głównie uregulowania tajemnicy skarbowej, gdyż głębsze analizy systemu podatkowego oraz rysu historycznego prawa podatkowego poszczególnych wybranych krajów wykraczałyby poza zakres tematyczny niniejszej pracy.

Wybór poszczególnych krajów nie był prosty, aby jednak go dokonać, kierowano się faktem początków kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego (w których to zawierano pierwsze regulacje tajemnicy skarbowej), co ma znaczenie z perspektywy tematyki podjętej w pracy.

Państwa, tj. Republika Federalna Niemiec i Republika Czeska, tak jak Polska, miały jako pierwsze w Europie skodyfikowane ogólne prawo podatkowe. Ogólne prawo podatkowe zostało wówczas uregulowane w jednym akcie prawnym określanym mianem ordynacji. Kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego w Polsce nastąpiła w 1934 r. (szerzej w rozdziale II pracy), zaś nieco wcześniej ordynacje podatkowe zostały przyjęte w Republice Federalnej Niemiec (w 1919 r.) i w Czechosłowacji (w 1927 r.). W ocenie autora pracy okresy te nie są na tyle odległe, by nie pozwalały na przyjęcie takiego stanowiska oraz ich komparastykę.

Czechy (wówczas Czechosłowacja) oraz Węgry (wówczas Węgierska Republika Ludowa) są krajami, które, tak jak Polska (wówczas Polska Rzeczpospolita Ludowa), przez niemal pół wieku stanowiły państwa satelickie Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich. Wynikiem takiej sytuacji geopolitycznej są liczne podobieństwa,

przede wszystkim w aspekcie prawnym, ale również w kulturowym, społecznym i gospodarczym.

Czechy i Węgry, tak jak Polska, na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku tworzyły nowy system prawa podatkowego. Co więcej, Polska wraz z Czechami i Węgrami z dniem 1 maja 2004 r. wstąpiła do Unii Europejskiej i od tego okresu pozostają we wspólnocie.

Nadto Czechy oraz Polska mają ten sam ustój polityczny, tj. republikę parlamentarną z trójpodziałem władzy, natomiast Węgry są demokratyczną republiką o charakterze parlamentarno- gabinetowym. Niemcy są dużym krajem o systemie parlamentarno-gabinetowym złożonym z 16 krajów związkowych (landów).

W czwartym rozdziale został przedstawiony zakres podmiotowy osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej oraz ich charakterystyka w oparciu o ustawowy krąg podmiotów określony w art. 294 o.p. Opisanie poszczególnych podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej pozwoliło na wskazanie, że zakres podmiotowy jest szeroki. Jednocześnie nie wszystkie podmioty wyszczególnione przez ustawodawcę w ww. przepisie obowiązane są do złożenia przyrzeczenia i oświadczenia o znajomości i przestrzeganiu tajemnicy skarbowej. Uregulowanie takie nie wzmacnia instytucji tajemnicy skarbowej. Ponadto wskazano na osoby wyłączone z obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej. Przedstawiono zakres temporalny obowiązywania tajemnicy skarbowej, który *de facto* jest nieograniczony. Powyższe zostało przedstawione w oparciu o stanowisko judykatury i orzecznictwa.

Rozdział piąty dysertacji odnosi się do ukazania zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej. Przedstawiono w nim wszystkie dokumenty, informacje oraz akta, które poprzez ich wyliczenie w art. 293 o.p. zostały objęte tajemnicą skarbową z uwagi na zawarcie w ich treści indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów. Zakres przedmiotowy został określony w sposób kazuistyczny, który wymaga ciągłego dostosowania do zmian legislacyjnych w prawie (nie tylko podatkowym) mających wpływ na określenie dokumentów, w których ujawniane są indywidualne dane. W rozdziale tym podjęto również rozważania nad oznaczeniem przez ustawodawcę wyłącznie wybranych akt klauzulą „Tajemnica skarbowa" oraz nad szczególnym ich przechowywaniem.

Przedostatni rozdział pracy, tj. rozdział szósty, poświęcony jest analizie podstaw prawnych, trybom oraz przesłankom ujawnienia oraz udostępnienia tajemnicy

skarbowej innym organom podatkowym, instytucjom, podmiotom czy osobom. W rozdziale tym zwrócono szczególną uwagę na niedookreślone przesłanki (pozytywne) ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową przez Szefa KAS, na podstawie art. 299b o.p. zarówno z perspektywy doktryny, orzecznictwa oraz danych pozyskanych z Ministerstwa Finansów. Wspominana regulacja stanowi najszerszą możliwość ujawnienia tajemnicy skarbowej i to bez zgody podmiotu, którego informacje dotyczą oraz bez możliwości zakwestionowania decyzji Szefa KAS w tym przedmiocie. W rozdziale tym osobnej uwagi wymagało również wskazanie na szeroki i otwarty krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane akta podatkowe zawierające informacje wskazane w art. 182 o.p. lub niezawierające tych informacji. Problematyka ograniczonej dostępności do informacji objętych przepisami o tajemnicy skarbowej została ukazana z perspektywy udostępniania akt postępowania przed organem podatkowym (w zakresie regulacji przepisu art. 178 i 179 o.p.) oraz w toku postępowania sądowoadministracyjnego, a także jawności rozpraw sądów administracyjnych.

Ostatni, siódmy, rozdział pracy przedstawia gwarancję zachowania tajemnicy skarbowej, ze znacznym odniesieniem do odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony określony w art. 306 o.p. (oraz art. 278 ustawy o KAS) poprzez dokonanie analizy orzecznictwa oraz danych statystycznych pozyskanych z Komendy Głównej Policji oraz Ministerstwa Finansów. Pozwoli to na usystematyzowanie zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej za bezprawne ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową, zobrazowanie skali popełniania przestępstw oraz ukazanie propozycji *de lege ferenda*. Omówiono również podstawy ponoszenia odpowiedzialności cywilnej oraz dyscyplinarnej za pozbawione podstaw prawnych ujawnienie tajemnicy skarbowej.

Pracę wieńczy zakończenie, którego zasadniczym celem jest odniesienie się do sformułowanych we wstępie pracy tez badawczych.

Rozwiązanie podjętego problemu badawczego w pracy wymagało zastosowania kilku metod badawczych. Kluczową metodą okazała się metoda formalno-dogmatyczna. W jej ramach analizie poddano akty prawne, zarówno krajowe jak i międzynarodowe, związane z prawem do prywatności, prawem do ochrony danych, tajemnicami ustawowo chronionymi oraz inne mające związek z poruszaną problematyką. Przeanalizowano regulacje wprowadzone ustawowo jak i przepisy wynikające z aktów międzynarodowych, które zostały ratyfikowane przez ustawodawcę

do polskiego porządku prawnego oraz dorobek literatury, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego.

Kolejną metodą zastosowaną w pracy jest metoda historyczno-opisowa badania prawa, którą przyjęto jako najbardziej odpowiednią dla ukazania ewolucji instytucji tajemnicy skarbowej oraz jej źródeł, które należy wywodzić z prawa do prywatności i prawa do ochrony danych osobowych. Posłużenie się tą metodą w pracy wynika z przekonania o istotności badań historycznych dla zrozumienia ewolucji prawa oraz postępu i przekonania państwa do rezygnacji ze swoich kompetencji i dokonania ustępstw na rzecz ograniczeń jawności prywatnych informacji o obywatelach. Instytucja tajemnicy skarbowej miała swoje uregulowania już w okresie międzywojennym, natomiast dalsze unormowania wynikają z uwarunkowań historycznych, politycznych i gospodarczych naszego państwa. Część pierwotnych założeń (z pewnymi zmianami) została przeniesiona do współczesnych norm prawnych, co również uzasadnia wykorzystanie tej metody badawczej dla pełnego zrozumienia kształtu uregulowania tajemnicy skarbowej.

W pracy wykorzystano metodę komparatystyczną (interpretacji porównawczej), w ramach której porównane zostały akty prawne przyjęte w wybranych państwach, tj. w Republice Federalnej Niemiec, Republice Czeskiej i na Węgrzech, co pozwoliło na ocenę krajowych regulacji tajemnicy skarbowej w odniesieniu do regulacji zawartych w wybranych państwach. Przy zastosowaniu tej metody nastąpiło przybliżenie regulacji tajemnicy skarbowej w wybranych ustawodawstwach państw UE. Pozwoliło to na ukazanie różnic i podobieństw w zakresie zasad funkcjonowania wspomnianej tajemnicy w zestawieniu ich z krajowymi rozwiązaniami, tak by następnie poszukiwać własnego i odpowiedniego modelu tajemnicy skarbowej (na wzór zagranicznych ustawodawstw).

Posłużono się metodą empiryczną w zakresie ukazania przede wszystkim zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej (poprzez przepis karny zawarty w ordynacji podatkowej oraz ustawie o KAS) oraz zasad odpowiedzialności cywilnej poprzez dokonanie analizy orzeczeń sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. Ponadto badaniu poddano orzeczenia sądów powszechnych, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego w zakresie odnoszącym się do poruszanej problematyki.

Zastosowano metodę statystyczną (jako pomocniczą), która została zrealizowana poprzez dokonanie analizy ogólnodostępnych danych z Ministerstwa Sprawiedliwości

oraz pozyskanie i przeanalizowanie zawnioskowanych danych z Komendy Głównej Policji w okresie od 2017 r. do 2022 r. w zakresie przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej. Pozwoliło to na uchwycenie skali zjawiska tego przestępstwa oraz jego dynamiki, ale także na wskazanie znamion i zasad ponoszenia odpowiedzialności. Pozyskano dane z Ministerstwa Finansów w zakresie ilości wydanych przez Szefa KAS zgód w trybie art. 299b o.p. na ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową na wniosek złożony przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorów izb administracji skarbowej. Dzięki tej metodzie możliwa będzie ocena skuteczności przyjętych rozwiązań w zakresie ograniczonego dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową. Zastosowana metoda umożliwia weryfikację teorii w praktyce, co przyczyni się do właściwego ujęcia aspektów prawnoprocesowych tajemnicy skarbowej, wskazania na wadliwości aktualnej regulacji i tym samym na możliwe rozwiązania *de lege ferenda*.

Uwzględniono stan prawny na dzień 15 sierpnia 2023 r.

Rozdział I
Klasyfikacja oraz charakterystyka tajemnic w polskim ustawodawstwie

1. Uwagi ogólne

W ramach struktury pracy autor rozpoczął od przedstawienia umiejscowienia tajemnicy skarbowej w klasyfikacji tajemnic prawnie chronionych. Dla lepszego zrozumienia tej materii autor przenalizował najważniejsze aspekty prawne dotyczące tajemnic ustawowo chronionych oraz ich relacji z omawianą tajemnicą skarbową.

Rozbieżności definiowania terminu tajemnicy sprawiają, że obowiązujące tajemnice na gruncie polskiego ustawodawstwa poddawane są różnej klasyfikacji. Na potrzeby niniejszej pracy dokonano podziału tajemnic na tajemnice powszechne, tajemnice zawodowe oraz inne tajemnice prawnie chronione. Przyjęcie takiej klasyfikacji oraz ukazanie zarysu poszczególnych wybranych tajemnic prawnie chronionych pozwoli na wskazanie miejsca tajemnicy skarbowej w polskim porządku prawnym, wartości podlegających ochronie oraz relacji zachodzących pomiędzy tajemnicą skarbową a innymi tajemnicami prawnie chronionymi. Na koniec tych rozważań sporządzono schemat klasyfikacji tajemnic prawnie chronionych w polskim ustawodawstwie, w którym umiejscowiono tajemnicę skarbową.

Natomiast podjęta w niniejszym rozdziale - w podrozdziale 1 - analiza aktów prawnych i dokumentów międzynarodowych pokrótce ukazuje genezę oraz źródła, z których wywodzi się prawo ochrony informacji o jednostce oraz prawo do żądania poszanowania jej autonomii informacyjnej na płaszczyźnie unormowania tajemnic ustawowo chronionych.

Konstytucyjne prawa i wolności człowieka pozostają rozwinięte na gruncie szczegółowych aktów normatywnych. Wykładnia ustawy konstytucyjnej implikuje wykładnię aktów niższego rzędu, dlatego też dla zrozumienia podjętej problematyki pracy wartościowym jest odniesienie się do prawa do poszanowania prywatności oraz ochrony danych osobowych, co nastąpi na początku dysertacji.

1.1. Prawo do prywatności

Prywatności jest potrzebna człowiekowi, jej prawna ochrona winna być rzeczą naturalną, a jej ograniczenia powinny wynikać z przepisów prawa. W demokratycznym

państwie prawa standardem jest istnienie konieczności respektowania i poszanowania konstytucyjnych praw i wolności każdego człowieka, w tym prawa do prywatności. Prawo do prywatności jako prawo tzw. trzeciej generacji jest jedną z naczelnych zasad praworządnego państwa, która z uwagi na swą autonomiczność nie wymaga odwoływania się do innych wartości konstytucyjnych.

Prywatność wiąże się z indywidualnym interesem i działalnością jednostki, która nie podlega kontroli zewnętrznej ze strony państwa. Przejawem prywatności jest również zobowiązanie jednostki do poszanowania prywatności innych jednostek, a państwo w tym zakresie stwarza narzędzia do jej ochrony.

Nie jest możliwe w sposób jednoznaczny wskazać na definicję pojęcia prywatności, gdyż domeną doktryny i orzecznictwa jest jej określenie. Jednocześnie nie sposób wywieść normatywnej terminologii ochrony prywatności, którą gwarantują nie tylko poszczególne krajowe akty prawne, ale również ponadnarodowe dokumenty z zakresu praw człowieka. Wynikiem jest niejednoznaczne rozumienie ochrony prywatności przez systemy prawne państw oraz ewolucji jej znaczenia.

Prywatność można pojmować w sposób szeroki jako podejmowanie przez jednostkę decyzji bez wpływu osób trzecich. *A contr ario,*czyli wąskie rozumowanie prywatności oznacza sytuację, w której jednostka podejmuje decyzję o zasięgu i zakresie przekazanych i udostępnianych informacji innym jednostkom.

W literaturze uważa się, że prekursorami prywatności byli amerykańscy prawnicy S.D. Warren i L.D. Brandeis, którzy w 1980 r. opublikowani artykuł *The right to privacy* w „Harvard Law Review", wskazując, że każdy ma prawo do bycia pozostawionym samem sobie – *the right „to be let alone*". Ujmowali oni prywatność jako uprawnienie jednostki do wyłączności, odrębności tajemnicy i samotności oraz konieczności zapewnienia ochrony jej praw podmiotowych. Artykuł ten, pomimo faktu opublikowania go tylko w Stanach Zjednoczonych, rozpoczął dyskusję nad zakresem i podstawą istnienia prawa do prywatności na świecie. Co więcej, sądownictwo amerykańskie podzielało tę koncepcję oraz stopniowo wdrażało je jako aspekt ochrony życia prywatnego jednostki, uznając jej naruszenie jako delikt prawa cywilnego (*tort law*).

W późniejszym okresie, tj. w XIX w., koncepcja prawa do prywatności była również postrzegana w prawie kontynentalnym jako prawo do osobowości. Na obszarze Niemiec postrzegana jako *individualrechte* - prawo do dobrego nazwiska i imienia, zaś

na obszarze Francji prywatność postrzegano jako *dorits de la personnalité* – ochrona wizerunku, nazwiska człowieka[1].

Ochrona prawa do prywatności, w pierwszej kolejności została usystematyzowana i zagwarantowana jednostce przez akty prawa międzynarodowego, w których to prawo do prywatności jest w różny sposób ujmowane. Pierwszym zbiorem podstawowych praw człowieka jest Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, która w art. 12 ujmuje, że „nie wolno ingerować samowolnie w czyjekolwiek życie prywatne, rodzinne, domowe ani w jego korespondencję, ani też uwłaczać jego honorowi lub dobremu imieniu. Każdy człowiek ma prawo do ochrony prawnej przeciwko takiej ingerencji lub uwłaczaniu"[2]. Deklaracja ta była rezolucją Zgromadzenia Ogólnego Organizacji Narodów Zjednoczonych, nie zaś umową międzynarodową, przez co nie miała wiążącego charakteru. Deklaracja, postrzegana również jako prawo zwyczajowe, stała się fundamentem konstrukcji międzynarodowej ochrony praw człowieka, a także inspiracją do tworzenia dalszych reguł poszanowania podstawowych praw i wolności człowieka. O doniosłości tego standardu świadczy fakt, że aktualnie w orzecznictwie Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości sędziowie powołują się na jej postanowienia.

Kolejnym aktem jest Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych[3], który w przeciwieństwie do Powszechnej Deklaracji praw człowieka, posiada wiążący charakter prawny. W art. 17 w ust. 1 wskazano, że „nikt nie będzie poddany arbitralnej lub bezprawnej ingerencji w jego życie prywatne, rodzinne, mir domowy czy korespondencję ani też bezprawnym zamachom na jego część i dobre imię", zaś w ust. 2, że „każdy ma prawo do ochrony prawnej przed tego rodzaju ingerencją lub zamachami".

Powstała w 1950 r. Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (określana również Konwencją Europejską) w art. 8 ust. 1 gwarantuje, że „każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji"[4].

---

[1] Z. Mielnik, *Prawo do prywatności …*, s. 33.

[2] W dniu 10 grudnia 1948 r. na sesji w Paryżu w Palais de Chaillot Zgromadzenie Ogólne uchwaliło Powszechną Deklarację Praw Człowieka.

[3] Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. w Polsce, (Dz.U.1977.38.167 z dnia 1977.12.29).

[4] Konwencja o Ochronie Praw Człowieka I Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, (Dz.U.1993.61.284 z dnia 1993.07.10).

W Konwencji użyto sformułowania „poszanowanie" prawa do prywatności, które należy ujmować jako obowiązki państwa wobec obywateli w zakresie stworzenia warunków umożliwiających korzystanie obywatelom z tego prawa. Konwencja nałożyła na państwa będące jej stroną zobowiązanie do zagwarantowania obywatelom pozytywnej ochrony prawa do prywatności. Jednocześnie utworzono Europejski Trybunał Praw Człowieka z siedzibą w Strasburgu, do którego skargi mogą składać zarówno państwa-strony konwencji jak i osoby indywidualne, grupy osób i organizacje pozarządowe, wobec których doszło do naruszenia praw gwarantowanych przez konwencję.

Z ust. 2 cyt. przepisu wynika, że „ingerencja władzy publicznej w korzystanie z prawa do prywatności jest dopuszczalna tylko w wyjątkowych sytuacjach, przewidzianych przez ustawę i koniecznych w demokratycznym społeczeństwie z uwagi na bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochronę porządku i zapobieganie przestępstwom, ochronę zdrowia i moralności lub ochronę praw i wolności innych osób".

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej[5] odpowiada standardowi ochrony prywatności zakreślonemu przez Europejską Konwencję. Artykuł 7 Karty Podstawowych Praw UE wskazuje, że „każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się", natomiast art. 8 stanowi w ust. 1, że „każdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą". W ust. 2 i 3 wskazano, że „dane te muszą być przetwarzane rzetelnie w określonych celach i za zgodą osoby zainteresowanej lub na innej uzasadnionej podstawie przewidzianej ustawą. Każdy ma prawo dostępu do zebranych danych, które go dotyczą i prawo do spowodowania ich sprostowania. Przestrzeganie tych zasad podlega kontroli niezależnego organu".

Prawo do prywatności zostało ujęte nie tylko przez przepisy o charakterze ponadnarodowym, również w polskiej ustawie zasadniczej ujmowane jest jako prawo podstawowe w demokratycznym państwie prawa. Konstytucyjny zapis prawa do prywatności jest konsekwencją historycznego rozwoju prawa do prywatności na świecie oraz nawiązuje do regulacji stosowanych w normach prawa międzynarodowego – Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności[6]. W art. 47

[5] Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (2007/C 303/01), (Dz.U.UE.C.2007.303.1 z dnia 2007.12.14).
[6] A. Żygadło, *Wyłączenia tajemnicy bankowej a prawo do prywatności*, opubl.: LEX/el. 2011.

Konstytucji RP wskazano, że „każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym”[7]. Poszczególne dalsze przepisy konstytucji, tj. art. 48–51, art. 53 ust. 7 i art. 76 konkretyzują prawo do prywatności.

Zdaniem M. Safjana „prywatność ma podlegać ochronie właśnie dlatego i tylko dlatego, że przyznaje się każdej osobie prawo do wyłącznej kontroli tej strefy życia, która nie dotyczy innych, a w której wolność od ciekawości innych jest swoistą *conditio sine quo non* swobodnego rozwoju jednostki”[8].

Definicję prywatności A. Kopffa kreuje, wskazując, że „dobrem osobistym w postaci życia prywatnego jest to wszystko, co ze względu na uzasadnione odosobnienie się jednostki od ogółu służy jej do rozwoju fizycznej lub psychicznej osobowości oraz zachowania osiągniętej pozycji społecznej”[9].

Judykatura wskazuje, że ochrona prywatności ujmowana jest przede wszystkim przez pryzmat autonomii jednostki wywiedzionej z podstawowej koncepcji godności osoby ludzkiej, stanowiącej, w świetle art. 30 Konstytucji RP, źródło wszelkich praw i wolności. Prawo do ochrony życia prywatnego oznacza prawo do decydowania o swoim życiu osobistym, gdyż jednostka ma prawo autonomicznie wyznaczać obszar swojej prywatności, wyznaczać granice dostępności swojego życia osobistego i informacji o nim dla innych. Jednostka posiada uprawnienie decydowania, które informacje jej dotyczące dostępne będą osobom trzecim[10].

Przepis art. 47 Konstytucji RP stwarza gwarancję skutecznej ochrony jednostki przed swobodą działania organów państwowych, w tym organów podatkowych, nakazując stosowanie przepisów aktów normatywnych stanowiących o wolności i prawach jednostki. Niemniej jednak należy pamiętać, że prawo do prywatności nie jest prawem absolutnym, naruszenie prawa do prywatności może wynikać tylko z potrzeby uwzględnienia interesu społecznego. Oba interesy – prywatny i publiczny - muszą być proporcjonalnie wyważone przez reguły prawa. Dopuszczalne ograniczenie prawa (w tym prawa do prywatności) zostało określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który stanowi, że „ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw

[7] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.
[8] M. Safjan, *Prawo do ochrony życia prywatnego*, [w:] *Szkoła Praw Człowieka*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Warszawa 2006, s. 211 i n.
[9] A. Kopff , *Koncepcja prawa do intymności i do prywatności życia osobistego (zagadnienia konstrukcyjne)*, SC, t. XX, Kraków 1972, s. 18.
[10] Wyrok SA w Warszawie z dnia 19 listopada 2019 r., VI ACa 397/18, LEX nr 2891730.

mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw".

Prawo do prywatności aktualnie odgrywa ważniejszą rolę w konstytucyjnych prawach jednostki, zarówno w orzecznictwie jak i w doktrynie[11]. Istnienie tajemnic prawnie chronionych jest instrumentem realizacji konstytucyjnego prawa do prywatności, przez co chroni dany aspekt interesów obywateli (w tym podatników, płatników i inkasentów) i zwiększa poczucie bezpieczeństwa uczestników obrotu gospodarczego. Tajemnice prawnie chronione obejmują dany krąg informacji o osobie, a tym samym niejako „wchodzą" w zakres prywatności. Ochrona informacji odbywa się na płaszczyźnie różnego rodzaju ograniczeń do jej dostępu, zapewniając tym samym prawo do prywatności osób oraz porządek, bezpieczeństwo i moralność publiczną. Ograniczenia w dostępnie do informacji zostały określone w wielu aktach prawnych regulujących tajemnice prawnie chronione. Wspólną cechą tajemnic prawnie chronionych jest zabezpieczenie określonych informacji i danych przed ich bezpodstawnym ujawnieniem. Prywatność jednostki jest realizowana zatem poprzez regulacje rangi ustawowej, które odnoszą się do ochrony informacji dotyczącej danej osoby oraz udostępniania i przetwarzania tych informacji dalszym osobom.

W zakresie istnienia tajemnic ustawowo chronionych prawna ochrona życia prywatnego jako dobra autonomicznego obejmuje, m.in.: informacje dotyczące sytuacji majątkowej jednostki, sposobu dysponowania majątkiem przez jednostkę oraz zachodzących w tym majątku różnych operacji finansowych.

W ordynacji podatkowej znajdują się przepisy, które regulują prawo do prywatności podatnika w sposób pozytywny, tzn. poprzez przyznanie ochrony wyszczególnionym indywidualnym danym. Instytucją taką jest tajemnica skarbowa, której celem jest określenie kręgu osób, które mogą pozyskać dane podatników zgromadzone przez organy podatkowe, głównie w związku z poborem danin publicznych[12].

Pokrótce wspomnieć należy, że tajemnica skarbowa obejmuje ochronę danych pozyskanych przez organy podatkowe ujawnionych podczas wykonywania przez nie obowiązków z zakresu wymiaru, poboru, rozliczeń oraz kontroli prawidłowości. W

[11] A. Kopff , *Koncepcja prawa do intymności …,* s. 30 oraz M. Safjan, *Prawo do ochrony życia prywatnego*, [w:] Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona, Warszawa 1997, s. 127 i n.
[12] D. J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.

związku z tym należy uznać, że unormowania tajemnicy skarbowej są narzędziem realizacji prawa do ochrony sfery prywatnej życia na płaszczyźnie prawa podatkowego, w szczególności procedur podatkowych oraz przekazywanych przez podatników, płatników i inkasentów ich indywidualnych danych i informacji. Pośrednio zasada prywatności w prawie podatkowym jest realizowana poprzez przepis art. 129 o.p., który wskazuje, że postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron[13].

1.2. Prawo do ochrony danych osobowych

Rozwinięciem konstytucyjnej ochrony prawa do prywatności jest ochrona danych osobowych, bowiem chronią one tę samą wartość konstytucyjną. Trybunał Konstytucyjny uznał, że prawo do prywatności określone w art. 47 Konstytucji RP zagwarantowane jest poprzez art. 51 Konstytucji RP w zakresie ochrony danych osobowych[14]. Zdaniem J. Safjana art. 51 Konstytucji RP konkretyzuje prawo do prywatności w zakresie proceduralnym oraz jest fundamentem dla dalszej, szczegółowej protekcji danych[15]. Prawo do prywatności oznacza zakaz ingerowania w strefę prywatną jednostki, natomiast prawo do ochrony danych osobowych ogranicza krąg podmiotów mających dostęp do szczególnie chronionych informacji o jednostce, gdyż dane osobowe pozwalają na identyfikację konkretnej osoby. Autonomię informacyjną jednostki można również wyprowadzać z art. 61 ust. 3 Konstytucji RP, który wskazuje, że prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu "ze względu na określone w ustawach ochronę wolności i praw innych osób".

Z uwagi na powyższą instytucjonalizację ochrona danych osobowych sięga początków ochrony prawa do prywatności, tj. od przełomu XIX i XX w. W okresie tym zrodziła się koncepcja prawa do prywatności zaproponowana przez Samuela D. Warrena i Louisa D. Brandeisa. Następnie powstały dokumenty, tj.: Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych, Europejska Konwencja Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, a w porządku krajowym Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej **(**patrz szerzej w rozdziale I w podrozdziale 1.1. pracy). Wraz z rozwojem technik elektronicznych gromadzących, upowszechniających i

[13] Ibidem.
[14] Wyrok TK z dnia 19 maja 1998 r., U 5/97, OTK 1998, Nr 4, poz. 46.
[15] M. Safjan [w:] L. Bosek (red.) *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, opubl.: LEGALIS/el.

przetwarzających dane, zagwarantowana wówczas przez powyższe akty ochrona prawa do prywatności, stała się niewystarczająca. Brak reguł prawnych postępowania z danymi oraz nieprawidłowości zachodzące na tym polu prowadziły do wielu nadużyć oraz braku możliwości sprawdzenia i skorygowania danych.

W związku z powyższym w drugiej połowie XX w. na świecie podjęto działania mające na celu stworzenie norm prawnych przetwarzania danych osób. Pierwsza ustawa o ochronie danych osobowych powstała w Niemczech, w Hesji w 1970 r., a drugą była regulacja szwedzka uchwalona w 1973 r. Kolejne regulacje prawne z zakresu ochrony danych osobowych powstawały w RFN, we Francji, w Austrii, Danii, Norwegii i Luksemburgu[16].

W zakresie międzynarodowych unormowań dwie rezolucje Rady Europy (nr 22 i nr 29) dotyczyły ochrony sfery prywatności i zalecały państwom członkowskim podjęcie konkretnych środków celem realizacji zasad w zakresie wykorzystywania elektronicznych banków danych w sektorze prywatnym i publicznym. Wytyczne Europejskiej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z dnia 23 września 1980 r. odnosiły się do ochrony prywatności i przepływu danych osobowych między krajami, w których w bardziej precyzyjny sposób określono mechanizmy prawnej ochrony danych[17].

Konwencja nr 108 Rady Europy z dnia 28 stycznia 1981 r. dążyła do stworzenia ogólnego aktu prawnego określającego standardy ochrony danych osobowych w związku z ich automatycznym przetwarzaniem. Celem jej było, zgodnie z art. 1, „zapewnienie każdej osobie fizycznej, bez względu na narodowość lub miejsce zamieszkania, poszanowania jej praw i podstawowych wolności na terytorium każdej ze stron konwencji, a w szczególności jej prawa do prywatności w związku z automatycznym przetwarzaniem dotyczących jej danych osobowych". Wiązała ona państwa będące jej stronami oraz w założeniu miała stanowić wzorzec dla ustawodawstw poszczególnych państw. Warto w tym miejscu podkreślić, że niniejsza Konwencja jest najstarszym instrumentem międzynarodowej ochrony danych osobowych[18].

[16] P. Fajgielski, *Prawo ochrony danych osobowych. Zarys wykładu,* Warszawa 2019, s. 24-25.
[17] Ibidem, s. 25.
[18] Konwencja Nr 108 Rady Europy o ochronie osób w związku z automatycznym przetwarzaniem danych osobowych z dnia 28 stycznia 1981 r. (Dz.U. 2003 Nr 3, poz. 25).

Kolejną ważną regulację stanowiła Dyrektywa 95/46/WE[19], będąca następczynią konwencji nr 108. W założeniach swych przyjęła wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Celem jej wdrożenia był swobodny przepływ danych osobowych w Europejskim Obszarze Gospodarczym w wyniku zastosowania przez państwa Unii Europejskiej tożsamego poziom bezpieczeństwa danych. W ramach tego dokumentu doprecyzowano wzór wymagań, jakie istniały na gruncie Konwencji nr 108 i wytycznych OCED. W ten sposób w art. 7 Dyrektyw 95/46/WE ustalono podstawy prawne przetwarzania danych osobowych, tj. „osoba, której dane dotyczą, jednoznacznie wyraziła na to zgodę, lub przetwarzanie danych jest konieczne dla realizacji umowy, której stroną jest osoba, której dane dotyczą, lub w celu podjęcia działań na życzenie osoby, której dane dotyczą, przed zawarciem umowy, lub przetwarzanie danych jest konieczne dla wykonania zobowiązania prawnego, któremu administrator danych podlega, lub przetwarzanie danych jest konieczne dla ochrony żywotnych interesów osób, których dane dotyczą, lub przetwarzanie danych jest konieczne dla realizacji zadania wykonywanego w interesie publicznym lub dla wykonywania władzy publicznej przekazanej administratorowi danych lub osobie trzeciej, przed którą ujawnia się dane, lub przetwarzanie danych jest konieczne dla potrzeb wynikających z uzasadnionych interesów administratora danych lub osoby trzeciej, lub osobom, którym dane są ujawniane, z wyjątkiem sytuacji, kiedy interesy takie podporządkowane są interesom związanym z podstawowymi prawami i wolnościami osoby, której dane dotyczą”, co gwarantuje ochronę na podstawie art. 1 ust. 1 dyrektywy 95/46/WE. Przez okres ponad 20 lat powyższe europejskie standardy ochrony danych osobowych były stosowane w Unii Europejskiej[20].

W polskim porządku prawnym fundamentem prawa do ochrony informacji o charakterze danych osobowych jest art. 51 Konstytucji RP, który gwarantuje w ust. 1, że „nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby”. W ust. 2 wskazano, że „władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym”. Zgodnie zaś z ust. 3 „każdy ma prawo dostępu do dotyczących go urzędowych dokumentów i zbiorów danych. Ograniczenie tego prawa może określić ustawa”. W ust. 4 zawarto postanowienie, że

[19] Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób w odniesieniu do przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych, (Dz. Urz. UE L 281, s. 31; Dz. Urz. UE), Polskie wydanie specjalne, rozdz. 13, t. 15, s. 355, ze zm.
[20] P. Fajgielski, *Prawo ochrony danych …,* s. 28.

„każdy ma prawo do żądania sprostowania oraz usunięcia informacji nieprawdziwych, niepełnych lub zebranych w sposób sprzeczny z ustawą", a w ust. 5 przewidziano, że „zasady i tryb gromadzenia oraz udostępniania informacji określa ustawa".

Gwarancje konstytucyjnej ochrony danych osobowych rozwija ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych[21], która zaimplementowała rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)[22].

W doktrynie pojęcie użyte w art. 51 ust. 1 Konstytucji RP, tj. „informacja dotycząca jego osoby" odnosi się w szczególności do danych osobowych zdefiniowanych w art. 6 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych. Zagwarantowana jednostce autonomia informacyjna pozwala na dysponowanie przez nią samą informacjami o samym sobie zarówno w relacjach wertykalnych, jak i horyzontalnych. Trybunał Konstytucyjny ujmuje autonomię jednostki jako „prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami znajdującymi się w posiadaniu innych podmiotów"[23].

2. Charakterystyka tajemnic

W rozumieniu słownika języka polskiego tajemnica to „coś tajnego, rzecz, której nie należy rozgłaszać, która nie powinna wyjść na jaw, sekret. Przez tajemnicę lub sekret rozumie się wszelką informację dotyczącą życia osobistego lub rodzinnego jednostki, której na mocy moralnego zakazu nie wolno przekazywać innym osobom"[24].

W literaturze wyróżnia się sekret przyrzeczony (łac. *secretum promissum*) powstający poprzez złożenie przez osobę deklaracji o nieujawnieniu powierzonej mu informacji oraz sekret powierzony (łac. *secretum comissum)* powstający z umowy zawartej pomiędzy konkretnymi osobami wraz z zapewnieniem dyskrecji. Wyróżnia się również sekret naturalny, którego wyjawienie względem konkretnej osoby może

[21] (Dz.U.2019.1781 t.j. z dnia 2019.09.19), dalej: ustawa o ochronie danych osobowych.
[22] (Dz.U.UE.L.2016.119.1 z dnia 2016.05.04), dalej: RODO.
[23] Wyrok TK z 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01, OTK ZU Seria A 2002, nr 1, poz. 3.
[24] S. Skorupka, H. Auderska, Z. Łempicka, *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1989, s. 81.

naruszyć jej określone dobro. Do drugiej grupy sekretów zalicza się sekret urzędowy, który można określić mianem tajemnicy zawodowej[25].

Zdefiniowanie jednolitej legalnej terminologii pojęcia „tajemnicy" na płaszczyźnie normatywnej nie jest możliwe z uwagi na fakt użycia tego terminu w licznych szczegółowych aktach prawnych oraz na obszar informacyjny poddany reglamentacji. M. Jaśkowska wskazuje, że pojęcie tajemnicy prawnie chronionej w znaczeniu normatywnym następuje poprzez oparcie jej łącznie na przesłankach materialnych, tj. zakresie podmiotowym, zakresie przedmiotowym i zakresie czasowym tajności oraz na przesłankach formalnych. Natomiast przesłanka formalna odnosi się do utajenia danej informacji, co może wynikać z ustawy, z nadanej odpowiedniej klauzuli, postanowienia lub decyzji, a także zgłoszenia zastrzeżenia przez beneficjenta[26]. Powyższe spostrzeżenie jest trafne, gdyż analiza aktów prawnych regulujących poszczególne tajemnice (w szczególności omawianą tajemnicę skarbową) wskazuje, że prawodawca nie definiuje pojęcia danej tajemnicy wprost, ale poprzez wskazane zakresu podmiotowego i przedmiotowego.

W związku z powyższym przyjąć należy w sposób ogólny, że ustawodawca, posługując się tym pojęciem, określa wyłącznie jawność danej informacji, dokumentu jako źródła informacji czy też faktu. Natomiast zakres wyłączenia jawności będzie determinowany poprzez charakter danej tajemnicy prawnie chronionej.

Nieodłącznym elementem tajemnicy jest informacja, której również nie sposób zdefiniować, gdyż jest ona przedmiotem zainteresowania nauk prawnych, filozofii, a nawet informatyki[27]. Przedmiotem każdej tajemnicy jest jakaś informacja, którą określają poszczególne ustawy regulujące tajemnice ustawowo chronione. Należy w tym miejscy przywołać stwierdzenie J. Węgrzyna, który wskazał, że „nie dziwi więc, że każda dyscyplina badawcza we właściwy dla siebie sposób definiuje pojęcie informacji[28]". Z uwagi na tak szerokie ujęcie informacji na potrzeby niniejszej pracy nie będzie podejmowana próba zdefiniowania tego terminu. Jego rozumienie w świetle tajemnicy skarbowej nastąpi w rozdziale V pracy odnoszącym się do zakresu przedmiotowego tej tajemnicy.

---

[25] M. Stepulak, *Tajemnica zawodowa psychologa*, Lublin 2001, s. 28-29.
[26] M. Jaśkowska, *Materialne i formalne przesłanki tajemnic publicznoprawnych*, [w:] G. Szpor (red.), *Jawność i jej ograniczenia*, t. IV, M. Jaśkowska (red.), *Znaczenie orzecznictwa*, Warszawa 2014, s. 4–12.
[27] A. Adamski, *Prawo karne komputerowe*, Warszawa 2000, s. 40.
[28] J. Węgrzyn, *Prawo konsumenta do informacji w Konstytucji RP i prawie unijnym*, Wrocław 2013, s. 18.

2.1. Tajemnice „powszechne”

W polskim ustawodawstwie nie wyodrębnia się tajemnic „powszechnych”. Taka klasyfikacja tajemnic wynika z faktu, iż zakres podmiotowy objęty ich ochroną jest szeroki. Dotyczy ona wszystkich osób, niezależnie od wykonywania określonego zawodu, jak w przypadku tajemnic zawodowych. Obowiązek ochrony danych osobowych powstaje zatem poprzez wejście w posiadanie danej informacji. Do takich tajemnic w obecnym porządku prawnym zaliczymy tajemnicę danych osobowych oraz informacje niejawne (po uprzednim nadaniu odpowiedniej klauzuli)[29].

2.1.1. Informacje niejawne

W aktualnym stanie prawnym ochrona informacji niejawnych uregulowana jest przez przepisy ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych[30]. Na mocy tej ustawy odstąpiono od określenia legalnej definicji tajemnicy państwowej oraz tajemnicy służbowej, a wprowadzono oznaczenia informacji niejawnych o odpowiedniej treści klauzuli. Skutkiem wprowadzenia zmian określenie tajemnicy państwowej zostało zmienione na „informacje niejawne o klauzuli ściśle tajne” oraz „informacji niejawnej o klauzuli tajne”. Natomiast „informacje niejawne o klauzuli zastrzeżone” oraz „informacje niejawne o klauzuli poufne” zastąpiły tajemnicę służbową. Stopień ochrony poszczególnych informacji został uzależniony od treści oraz charakteru nadanej jej klauzuli tajności. Istota powyższego unormowania sprowadza się do ochrony interesów państwa poprzez ochronę informacji ważnej dla państwa, głównie ze względu na zagwarantowanie jego bezpieczeństwa.

Zakresem ochroną objęte są informacje, których nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub mogłoby spowodować szkody dla Rzeczypospolitej Polskiej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne, także w trakcie ich opracowywania oraz niezależnie od formy i sposobu ich wyrażania[31]. Ochroną objęta jest informacja, którą jak wskazuje L. Kiełtyka, należy rozumieć jako „wszystko, co

[29] M. Jabłoński, J. Węgrzyn również zaproponowali taką klasyfikację tajemnic w polskim porządku prawnym. Zob. M. Jabłoński, J. Węgrzyn, *Ochrona tajemnic w polskim porządku prawnym – tajemnica radcowska i adwokacka*, PPiA, XCV, Wrocław 2013, s. 66-68.
[30] (Dz.U.2023.756 t.j. z dnia 2023.04.21), dalej: u.o.i.n.
[31] Art. 1. u.o.i.n.

można zużytkować do bardziej sprawnego wyboru działań prowadzących do realizacji pewnego celu”[32].

Ujawnienie informacji niejawnych należy pojmować szeroko, jako czynienie danej informacji jawną dla kolejnych odbiorców w sytuacji, gdy dotychczas była ona im niejawna. Forma i sposób ujawnienia tej informacji jest bez znaczenia (ustnie, pisemnie, za pomocą środków przekazu informacji na odległość, gestem), gdyż do jej ujawnienia dochodzi w momencie powzięcia wiedzy o jej treści przez osoby nieuprawnione. Zakresem tej ochrony objęte są informacje w momencie ich opracowywania. Dana informacja jest objęta atrybutem tajności ze względu na jej treść oraz zagrożenia wynikające z rozpowszechnienia jej treści lub sposobu jej uzyskania, a nie w następstwie jej zaklasyfikowania[33].

I. Stankowska wskazuje, że pojęcie ujawnienia tajemnicy należy rozumieć szeroko, czyli jako uczynienie jawnym tego, co dotychczas nie było rozpowszechnione, zakomunikowane czy opublikowane. Ujawnienie informacji niejawnej może nastąpić w różnorodny sposób i w różnorodnej formie: ustnej, pisemnej[34], a nawet, jak stanowi Sąd Najwyższy, za pomocą gestu lub znaku[35]. Natomiast oznaczenie danej informacji odpowiednią klauzulą jest znakiem dla jej odbiorcy o zakazie jej nieuprawnionego udostępniania.

Do ochrony informacji niejawnych zobowiązane są podmioty, do których stosuje się ustawę o ochronie informacji niejawnych. Przepis art. 1 ust. 2 tejże ustawy do tych podmiotów zalicza, m.in. organy władzy publicznej, jednostki organizacyjne podległe Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowane, Narodowy Bank Polski, jednostki organizacyjne podległe organom władzy publicznej lub nadzorowane przez te organy oraz przedsiębiorców zamierzających ubiegać się albo ubiegających się o zawarcie umów związanych z dostępem do informacji niejawnych lub wykonujących takie umowy albo wykonujących na podstawie przepisów prawa zadania związane z dostępem do informacji niejawnych. Ustawodawca poprzez wyliczenie podmiotów zobowiązanych do zachowania w poufności informacji uznanych za niejawne konstruuje ich katalog zamknięty.

---

[32] L. Kiełtyka, *Komunikacja w zarządzaniu. Techniki, narzędzia i formy przekazu informacji*, Warszawa 2002,
s. 17.
[33] T. Szewc, *Ochrona informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 65.
[34] I. Stankowska, *Ustawa o ochronie informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 15-16.
[35] Wyrok SN z dnia 17 marca 1971 r., III KR 260/70, OSNKW 1971, nr 10, poz. 151.

Nie wszystkie informacje posiadane przez wyżej wskazane podmioty objęte są przedmiotową ochroną. Klasyfikowanie danej informacji jako informacji niejawnej następuje w oparciu o dwa kryteria, tj. materialne i formalne. Element materialny należy odnosić do konsekwencji, jakie są wskazane w treści art. 1 ust. 1 przywołanej ustawy. Drugie kryterium polega na nadaniu dokumentowi z daną informacją niejawną odpowiedniej klauzuli, która uniemożliwia dysponentowi jej ujawnienie.

Ocena oraz zastosowanie właściwej klauzuli zależą od skutków (szkód), jakie mogą powstać w przypadku ujawnienia danej informacji. Pierwsza klauzula o treści „ściśle tajne", ma zastosowanie do informacji, których „nieuprawnione ujawnienie spowoduje wyjątkowo poważną szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że: zagrozi niepodległości, suwerenności lub integralności terytorialnej Rzeczypospolitej Polskiej, zagrozi bezpieczeństwu wewnętrznemu lub porządkowi konstytucyjnemu Rzeczypospolitej Polskiej, zagrozi sojuszom lub pozycji międzynarodowej Rzeczypospolitej Polskiej, osłabi gotowość obronną Rzeczypospolitej Polskiej, doprowadzi lub może doprowadzić do identyfikacji funkcjonariuszy, żołnierzy lub pracowników służb odpowiedzialnych za realizację zadań wywiadu lub kontrwywiadu, którzy wykonują czynności operacyjno-rozpoznawcze, jeżeli zagrozi to bezpieczeństwu wykonywanych czynności lub może doprowadzić do identyfikacji osób udzielających im pomocy w tym zakresie, zagrozi lub może zagrozić życiu lub zdrowiu funkcjonariuszy, żołnierzy lub pracowników, którzy wykonują czynności operacyjno-rozpoznawcze, lub osób udzielających im pomocy w tym zakresie, zagrozi lub może zagrozić życiu lub zdrowiu świadków koronnych lub osób dla nich najbliższych, osób, którym udzielono środków ochrony i pomocy przewidzianych w ustawie z dnia 28 listopada 2014 r. o ochronie i pomocy dla pokrzywdzonego i świadka (Dz. U. z 2015 r. poz. 21), albo świadków, o których mowa w art. 184 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego lub osób dla nich najbliższych"[36].

Drugą klauzulą o nazwie „tajne" obejmuje się informacje, których „nieuprawnione ujawnienie spowoduje poważną szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że: uniemożliwi realizację zadań związanych z ochroną suwerenności lub porządku konstytucyjnego Rzeczypospolitej Polskiej, pogorszy stosunki Rzeczypospolitej Polskiej z innymi państwami lub organizacjami międzynarodowymi, zakłóci przygotowania obronne państwa lub funkcjonowanie Sił Zbrojnych

[36] Art. 5 ust. 1 u.o.i.n.

Rzeczypospolitej Polskiej, utrudni wykonywanie czynności operacyjno-rozpoznawczych prowadzonych w celu zapewnienia bezpieczeństwa państwa lub ścigania sprawców zbrodni przez służby lub instytucje do tego uprawnione, w istotny sposób zakłóci funkcjonowanie organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości, przyniesie stratę znacznych rozmiarów w interesach ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej”[37].

Następną klauzulą "poufne" oznacza się informacje, których „nieuprawnione ujawnienie spowoduje szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że: utrudni prowadzenie bieżącej polityki zagranicznej Rzeczypospolitej Polskiej, utrudni realizację przedsięwzięć obronnych lub negatywnie wpłynie na zdolność bojową Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, zakłóci porządek publiczny lub zagrozi bezpieczeństwu obywateli, utrudni wykonywanie zadań służbom lub instytucjom odpowiedzialnym za ochronę bezpieczeństwa lub podstawowych interesów Rzeczypospolitej Polskiej, utrudni wykonywanie zadań służbom lub instytucjom odpowiedzialnym za ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa obywateli lub ściganie sprawców przestępstw i przestępstw skarbowych oraz organom wymiaru sprawiedliwości, zagrozi stabilności systemu finansowego Rzeczypospolitej Polskiej, wpłynie niekorzystnie na funkcjonowanie gospodarki narodowej”[38].

Kolejną jest klauzula "zastrzeżone" odnosząca się do informacji, którym nie nadano wyższej klauzuli tajności, a ich „nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonywanie przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne zadań w zakresie obrony narodowej, polityki zagranicznej, bezpieczeństwa publicznego, przestrzegania praw i wolności obywateli, wymiaru sprawiedliwości albo interesów ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej”[39].

Nadanie odpowiedniej klauzuli należy odnieść do rodzaju szkody (dla bezpieczeństwa lub interesów państwa), jaka może powstać przy ujawnieniu danej informacji. Orzecznictwo w tym zakresie doprecyzowuje, iż osoba przypisująca daną klauzulę tajności winna badać, czy „z punktu widzenia celu ochrony informacji niejawnych nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonanie

[37] Art. 5 ust. 2 u.o.i.n.
[38] Art. 5 ust. 3 u.o.i.n.
[39] Art. 5 ust. 4 u.o.i.n.

przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne powierzonych im zadań”[40].

Warto w tym zakresie wskazać, że nieoznakowanie danego dokumentu zawierającego informację niejawną odpowiednią klauzulą nie przesądza o możliwości jej udostępniania. Podzielając stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, podkreślić należy, że niejawność jest efektem zagrożenia wynikającego z ryzyka nieuprawnionego ujawnienia treści, a nie jest wyłącznie następstwem formalnej kwalifikacji danych poufnych[41]. Dana informacja jest niejawna z uwagi na zagrożenie wynikające z jej treści lub sposobu jej uzyskania, a nie w następstwie klasyfikacji[42]. Ochrona danej informacji trwa aż do czasu zniesienia bądź zmiany jej klauzuli tajności[43].

Z uwagi na zakres przedstawianej materii wskazać należy, iż w art. 1 ust. 3 ustawy o ochronie informacji niejawnych dodano, że przepisy tej ustawy nie naruszają przepisów innych ustaw o ochronie tajemnicy zawodowej lub innych tajemnic prawnie chronionych, z zastrzeżeniem art. 5 tej ustawy. W tym zakresie ustawodawca, chcąc uniknąć podwójnej klasyfikacji informacji prawnie chronionych, nadaje pierwszeństwo przepisom odrębnych ustaw, a tym samym nie ogranicza regulacji zawartych w innych aktach prawnych. Zastosowana reguła kolizyjna w art. 1 ust. 3 ustawy o ochronie informacji niejawnych wskazuje, że należy zastosować przepisy dalej idące, gdyż wyższy zakres ochrony pochłania niższy[44]. Ustawodawca poprzez powyższy zabieg legislacyjny umożliwił szersze unormowanie ochrony także innych rodzajowo tajemnic prawnie chronionych.

Informacje stanowiące tajemnicę zawodową lub inną tajemnicę prawnie chronioną, np. tajemnicę skarbową, nie są regulowane przepisami ustawy o ochronie informacji niejawnych, chyba że zachodzą przesłanki ochrony określone w art. 5 tej ustawy i oznaczenie informacji poprzez nadanie odpowiedniej klauzuli tajności.

W literaturze postrzega się, iż ujawnienie administracji skarbowej danych informacji nakłada na tę administrację konieczność ich dyskrecji, dlatego też tajemnica skarbowa winna być rozumiana jako powinność zachowania w tajemnicy informacji *in*

[40] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2012 r., II SA/Wa 2451/11, LEX nr 4939938.
[41] Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2019 r., I OSK 2344/18, LEX nr 2677192.
[42] Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., I OSK 1393/12, LEX nr 1251803.
[43] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 22 grudnia 2011 r. w sprawie sposobu oznaczania materiałów i umieszczania na nich klauzul tajności (Dz.U.2011.288.1692 z dnia 2011.12.29).
[44] S. Hoc, *Ustawa o ochronie informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 74.

concreto podatkowych pozyskanych w związku z realizacją zadań publicznych przez organy podatkowe i kontrolę skarbową.

W doktrynie wskazuje się np. za P. Pietrasz, że tajemnicę skarbową należy postrzegać jako informację niejawną w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych[45]. Powyższe stanowisko zaaprobowała judykatura, podnosząc, iż tajemnica skarbowa stanowi informację niejawną w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych.

2.1.2. Tajemnica danych osobowych

Ochrona danych osobowych w polskim porządku krajowym rozpoczęła się właściwie wraz z wprowadzeniem przepisów ustawy o ochronie danych osobowych. Art. 4 pkt 1 tej ustawy wskazuje na definicję legalną danych osobowych, które „oznaczają wszelkie informacje o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej ("osobie, której dane dotyczą"); możliwa do zidentyfikowania osoba fizyczna to osoba, którą można bezpośrednio lub pośrednio zidentyfikować, w szczególności na podstawie identyfikatora takiego jak imię i nazwisko, numer identyfikacyjny, dane o lokalizacji, identyfikator internetowy lub jeden bądź kilka szczególnych czynników określających fizyczną, fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość osoby fizycznej”.

Rozpatrując powyższe, należy stwierdzić, że za dane osobowe nie sposób uznać informacji o dużym stopniu ogólności, czyli takich, których nie jesteśmy w stanie powiązać z konkretną osobą. Należy do nich zaliczyć, np. nazwę ulicy i numer domu, w którym mieszka wiele osób. Natomiast połączenie powyższych z dodatkowymi informacjami, np. imieniem i nazwiskiem będzie stanowić podstawę uznania jej za dane osobowe i objęcie ich ochroną. Słusznie zatem twierdzi D. Lubasz, że w świetle przepisów ustawy o ochronie danych osobowych nie sposób wywieść zamkniętego katalogu informacji, które należałoby uznawać za dane osobowe. Ich określenie zależne jest od kontekstu. Jednocześnie dane te muszą być związane z osobą fizyczną, gdyż zakres danych osobowych nie dotyczy osób zmarłych oraz osób prawnych[46].

[45] P. Pietrasz [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, opubl.: LEX/el. 2021.
[46] D. Lubasz [w:] E. Bielak-Jomaa, D. Lubasz (red), *RODO. Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Komentarz do art. 4 pkt 1,* Warszawa 2018, s. 163 i n.

Pomocnym w ustaleniu danej informacji za dane osobowe jest ustalenie, czy istnieje jakakolwiek możliwość powiązania danej informacji i zidentyfikowania jej z osobą fizyczną. Możliwość zidentyfikowania należy postrzegać jako okoliczność mogącą ustalić już daną osobę od momentu powzięcia informacji, bez przeprowadzenia dodatkowej aktywności[47].

Jednocześnie w art. 9 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych określono szczególny charakter danych osobowych określanych w literaturze przedmiotu jako dane sensytywne lub dane wrażliwe. Ustawodawca unijny w tym zakresie wyodrębnił następujące dane osobowe ujawniające: pochodzenie rasowe lub etniczne, poglądy polityczne, przekonania religijne lub światopoglądowe, przynależność do związków zawodowych, dane genetyczne, dane biometryczne przetwarzane w celu jednoznacznego zidentyfikowania osoby fizycznej, dane dotyczące zdrowia oraz dane dotyczące seksualności lub orientacji seksualnej. Objęcie powyższych danych szczególną ochroną przejawia się poprzez zakaz ich przetwarzania[48].

Administratorem danych osobowych mogą być nie tylko osoby fizyczne, ale osoby prawne, a także organy publiczne i inne podmioty, gdyż przepis art. 4 pkt 7 ustawy o ochronie danych osobowych jest katalogiem otwartym. Do uznania za administratora danych ważne jest, by osoba lub podmiot wyżej wskazany samodzielnie lub z innymi osobami ustalał cele i sposoby przetwarzania danych osobowych.

Przestępstwem przeciwko ochronie danych osobowych jest bezprawne lub nieuprawnione ich przetwarzanie. Zgodnie z art. 107 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych „kto przetwarza dane osobowe, choć ich przetwarzanie nie jest dopuszczalne albo do ich przetwarzania nie jest uprawniony, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat dwóch. Natomiast w przypadku przetwarzania danych osobowych wrażliwych sprawca podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat trzech".

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy podkreślić, że w zakres tajemnicy skarbowej również wchodzą dane i informacje, jak imię, nazwisko, PESEL czy numer NIP, które stanowią również dane osobowe i podlegają ochronie na

[47] W. Mincewicz- Podrecka, *Prawnokarna odpowiedzialność administratorów danych osobowych (w związku z RODO)*, Cz.PKiNP 2020/1/79-104.

[48] Zob. szerzej: P. Fajgielski, *Komentarz do rozporządzenia nr 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)*, [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, opubl,: WKP 2018, LEX/el.

płaszczyźnie omawianej ustawy. W związku z powyższym wydawać by się mogło, że dochodzi do podwójnego objęcia ochroną tych samych danych, zarówno tajemnicą skarbową jak i ochroną danych osobowych. Jednakże niezależnie od objęcia danych tajemnicą skarbową, dane te będą zawsze podlegały ochronie na podstawie ustawy o ochronie danych osobowych. Jednakże zaznaczyć należy, że nie wszystkie dane chronione przez tajemnicę skarbową będą podlegały również ochronie na podstawie ustawy o ochronie danych osobowych. Taka zależność wynika z faktu, iż zakres tajemnicy skarbowej jest szeroki i odnosi się również do danych dotyczących osób prawnych (np. danych pozyskanych od przedsiębiorców). Dodatkowo wskazać można, iż ustawa o ochronie danych osobowych dotyczy „podstawowych (zwykłych) danych osobowych osoby fizycznej", zaś tajemnica skarbowa dotyczy również szeroko rozumianych informacji przekazywanych organom podatkowym. Dlatego też uregulowania ordynacji podatkowej należy uznać za *lex specialis* w stosunku do regulacji ustawy o ochronie danych osobowych. Takie spostrzeżenie nie wyłącza możliwości objęcia w sposób bardziej intensywny danych osobowych przez przepisy ustaw szczególnych.

W dalszej kolejności należy zważyć, iż zasada legalizmu wyrażona w art. 120 o.p. obliguje organy podatkowe do działania na podstawie przepisów prawa. Wśród tych przepisów jest ustawa o ochronie danych osobowych, które objęte tą tajemnicą organy podatkowe pozyskują w związku z wykonywaniem powierzonej im władzy publicznej. W związku z wprowadzeniem obowiązku informacyjnego w art. 13 ust. 1 i 2 ustawy o ochronie danych osobowych, w przypadku zbierania danych od osoby, której dane dotyczą, na płaszczyźnie prawa podatkowego dodano art. 1a o.p., gdzie obowiązek ten został nałożony na administratora, za którego należy uznawać wszystkie organy podatkowe (w rozumieniu art. 13 o.p. i art. 14 § 4 o.p.).

W związku z powyższym zgodnie z art. 13 § 1 ustawy o ochronie danych osobowych organ podatkowy musi poinformować osobę fizyczną przede wszystkim o: „swojej tożsamości i danych kontaktowych oraz, gdy ma to zastosowanie, o tożsamość i danych kontaktowych swojego przedstawiciela oraz danych kontaktowych inspektora ochrony danych - gdy takie podmioty zostały utworzone, o celach przetwarzania danych osobowych, o podstawie prawnej przetwarzania, o informacjach o odbiorcach danych osobowych lub o kategoriach odbiorców, jeżeli istnieją". Natomiast w § 2 wskazanego artykułu organ podatkowy podczas pozyskiwania danych osobowych musi podać inne informacje niezbędne do zapewnienia rzetelności i przejrzystości przetwarzania, a

dotyczące, m.in. okresu przetwarzania danych osobowych, prawa dostępu do danych osobowych, żądania sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania danych osobowych. Uznać zatem należy, że dane osobowe zawarte w dokumentach sprawy podatkowej mogą być wykorzystywane wyłącznie do wykonywania przez organy podatkowe powierzonych im zadań. Przekazanie powyższych informacji następuje poprzez przekazanie przez organ podatkowy klauzuli informacyjnej osobie fizycznej w sytuacji wynikającej z przepisów art. 159 § 1b o.p., art. 165 § 9 o.p., art. 165a § 1 o.p., art. 170 § 1a o.p., art. 171 § 1 o.p., 283 § 2 pkt 9 o.p. i art. 306aa o.p.[49].

W ordynacji podatkowej podkreślono (w art. 1a § 2), że „wykonywanie obowiązku informacyjnego o ochronie danych osobowych odbywa się niezależnie od ustawowych zadań organów podatkowych, a tym samym nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych"[50]. Słusznie zatem wskazuje A. Mariański, że wystąpienie przez osobę fizyczną z żądaniem ograniczenia przetwarzania jego danych osobowych na podstawie art. 18 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych pozostaje bez znaczenia dla dalszych prowadzonych procedur podatkowych[51].

Wydanie rozstrzygnięcia podatkowego czy podjęcie czynności z naruszeniem obowiązku informacyjnego z art. 1a § 1 o.p. nie jest przesłanką do kwestionowania ich prawidłowości. Jedynie na gruncie art. 82 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych, w sytuacji wykazania przez osobę fizyczną poniesienia z tego tytułu szkody majątkowej bądź niemajątkowej, organ podatkowy musi liczyć się z obowiązkiem zapłaty odszkodowania oraz zapłaty kary pieniężnej w oparciu o art. 83 ustawy o ochronie danych osobowych[52].

3. Tajemnice zawodowe

Klasyfikacja tajemnic ustawowo chronionych, z uwagi na kryterium danej grupy zawodowej, pozwala na wyszczególnienie szeregu tajemnic zawodowych. Niewyodrębnienie w ustawodawstwie tej kategorii tajemnic powoduje, że nie sposób znaleźć definicji tajemnicy zawodowej. Braku legalnego terminu należy upatrywać

[49] M. Popławski [w:] Etel Leonard (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, opubl.: LEX/el. 2021.
[50] W zakres procedur podatkowych wchodzi nie tylko postępowanie podatkowe, ale również czynności sprawdzające, kontrola podatkowa oraz wydawanie zaświadczeń. Zob. R. Dowgier, *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO, a nowe obowiązki samorządowych organów podatkowych*, PPLiFS 2019, nr 6, s. 14-19.
[51] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: LEGALIS/el.
[52] M. Popławski [w:] Etel Leonard (red.), *Ordynacja podatkowa…,* opubl. LEX/el.

również w tym, iż tajemnice zawodowe nie są uregulowane jednakowo, w różny sposób określa się ich zakres na płaszczyźnie poszczególnych odrębnych ustaw.

W doktrynie postrzega się, że tajemnica zawodowa jest związana z osobą wykonującą określony zawód, a informacje nią objęte zostały uzyskane przez tę osobę poprzez wejście w posiadanie cudzej tajemnicy czy sekretu w związku z wykonywaniem czynności zawodowych. Co więcej, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej może powstać w dwojaki sposób. Pierwszy z nich wskazuje na istnienie ustawowego obowiązku regulującego odgórnie zasady i tryb zachowania w dyskrecji określonych tajemnic. Przepisy prawa rangi ustawowej zobowiązują powierników tajemnic wykonujących dany zawód do zachowania powierzonych im wiadomości w sekrecie wyłącznie dla siebie. Drugi sposób odnosi się do przyjęcia na siebie przez daną osobę obowiązku zachowania danych informacji powziętych w związku z wykonywanym zawodem[53].

J. Rusinek wskazuje, że tajemnicę zawodową należy łączyć z danym zawodem i jego atrybutami. Natomiast w jej zakres mogą wchodzić zarówno tajemnice prywatne o życiu osobistym danej osoby bądź tajemnice związane z wykonywaniem przez nią zawodu[54].

Natomiast judykatura upatruje istnienie tajemnicy zawodowej nie tyle w stopniu znajomości danej informacji wśród osób trzecich, ile w elemencie normatywnym w postaci istnienia prawnego obowiązku zachowania tajemnicy w dyskrecji[55].

Uznać zatem należy, że tajemnicę zawodową *sensu stricto* stanowią informacje, które pozyskuje dana osoba (szczególnie wykwalifikowana) z uwagi na wykonywany zawód, z którym związany jest element zaufania.

Nie ulega wątpliwości, że określenie pojęcia „zawód" w zakresie klasyfikacji tajemnicy zawodowej jest kluczowy. W naukach poszczególnych dziedzin wiedzy termin ten jest postrzegany odmiennie, jednakże S. Kowalewska trafnie wskazuje, że „zawód jest terminem niezdefiniowanym jednoznacznie ani co do znaczenia, ani co do zakresu, wobec podkładania różnych treści intelektualnych i wiązania różnych skojarzeń emocjonalnych"[56]. Spośród definicji zawodu zaprezentowanych w literaturze można wskazać na jej elementy, takie jak: ciągłe i systematyczne wykonywanie

[53] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowskiej-Kalisz, M. Kulika, M. Mozgawa, *Komentarz do art. 266 kodeksu karnego, Komentarz praktyczny*, 2007, II wyd., opubl.: LEX/el.
[54] M. Rusinek, *Tajemnica zawodowa i jej ochrona: w polskim procesie karnym*, Kraków 2007, s. 16-17.
[55] Postanowienie SN z dnia 2 czerwca 2011 r., SDI 13/11, LEX nr 1615952.
[56] S. Kowalewska, *Definicje i klasyfikacje zawodów* [w:] A. Sarapata (red.), *Socjologia zawodów*, Warszawa 1965, s. 55.

czynności, które wiążą się z posiadaną wiedzą i kwalifikacjami, nakierunkowanie na wykonanie usługi bądź przedmiotu, osiągnięcie zysku, który stawowi źródło utrzymania, a nadto wykonywanie danego zawodu łączy się z pozycją społeczną oraz prestiżem[57].

Z uwagi na charakter powierzonej tajemnicy zawody, takie jak notariusz, adwokat, radca prawny, doradca podatkowy reprezentują zawody o szczególnych zasadach dyskrecji jako zawody zaufania publicznego. Stwierdzenie to wywodzi się z normy art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi, że „w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Zawody zaufania publicznego mają dostęp do wręcz intymnych i prywatnych informacji osób powierzających im te tajemnice. Pozyskanie takich informacji jest niezbędne nie tylko w celu realizowania czynności zawodowych, ale również dla efektywnego ich wykonywania"[58].

Tajemnice zawodowe uregulowane są w szeregu ustaw. W doktrynie wskazuje się, że wyróżnia się 25 rodzajów tajemnicy zawodowej oraz 16 rodzajów innych tajemnic prawnie chronionych, niezaliczanych do tych pierwszych[59]. Zapisy tychże ustaw nakładają wprost obowiązek zachowania tajemnicy w związku z wykonywaniem danego zawodu. Dodatkowym uzupełnieniem norm prawnych są zapisy o złożeniu ślubowania i przyjęciu na siebie obowiązku strzeżenia tajemnicy związanej ze służbą, pracą czy poszczególnymi czynnościami zawodowymi. Źródłem powinności dyskrecji są zatem kodeksy etyki zawodowej, które zostały spisane przede wszystkim przez organy samorządów zawodowych czy też regulaminy bądź uchwały organów samorządowych. Nie sposób wywieść w sposób wyczerpujący katalogu wszystkich tajemnicy zawodowych. W związku z powyższym w obecnym stanie prawnym możemy wyróżnić, m.in. następujące tajemnice zawodowe: tajemnica bankowa, tajemnica ubezpieczeniowa, tajemnica ubezpieczenia społecznego, tajemnica maklerska,

---

[57] J. Szczepański, *Czynniki kształtujące zawód i strukturę zawodową* [w:] A. Sarapata (red.), *Socjologia* …, s. 15-17.

[58] M. Szydło, *Komentarz do art. 17* (w:) *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 1, Art. 1–86, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 436.

[59] S. Hoc, *Ochrona informacji niejawnych i innych tajemnic ustawowo chronionych. Wybrane zagadnienia*, Opole 2006, s. 19-20. Także zob. R. Taradejna, M. Taradejna, *Dostęp do informacji publicznej a prawna ochrona informacji dotyczących działalności gospodarczej, społecznej, zawodowej oraz życia prywatnego*, Toruń 2003, s. 43. Zob. także: K. Domagała, T. Domagała, *Tajemnice prawnie chronione po wejściu w życie ustawy z dnia 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych*, Lektury elektroniczne, http://www.zielona-gora.po.gov.pl/index.php?id=26/.

tajemnica adwokacka, tajemnica radcowska, tajemnica notarialna, tajemnica komornika sądowego, tajemnica skarbowa czy tajemnica lekarska.

Dlatego też w niniejszym podrozdziale pracy dla usystematyzowania oraz ustandaryzowania umiejscowienia tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie nastąpi ukazanie tajemnicy skarbowej jako tajemnicy zawodowej. Jednocześnie nastąpi przedstawienie poszczególnych tajemnic zawodowych (poprzez określenie informacji objętych ochroną – zakres przedmiotowy, zakres podmiotowy, przesłanki ustalania informacji objętych tajemnicą) oraz ukazanie ich relacji z tajemnicą skarbową.

3.1. Tajemnica bankowa

Elementem konstytucyjnej ochrony prawa do prywatności jest również tajemnica bankowa[60]. Trybunał Konstytucyjny na potrzeby postępowania podatkowego wskazał, że „podlegające ochronie konstytucyjnej prawo do ochrony życia prywatnego obejmuje także ochronę tajemnicy danych dotyczących sytuacji majątkowej obywatela, a więc odnosi się także do posiadanych przez niego rachunków bankowych (i podobnych) oraz dokonywanych przez niego transakcji”[61].

Tajemnicę bankową na ogół zalicza się do tajemnicy zawodowej[62], jednakże zdaniem Z. Banasiak i D. Oraczewskiej, tajemnica bankowa nie jest zaliczana do tej grupy, bowiem między klientem a bankiem nie powstaje osobista więź, gdyż informacje zostają powierzone instytucji, a nie konkretnej osobie. Ponadto w postępowaniu cywilnym i karnym na potrzeby procesu istnieje możliwość zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy bankowej, a przesłanki do jej zwolnienia zostały określone w przepisach ustawy prawo bankowe, nie zaś odpowiednio w kodeksie postępowania karnego czy kodeksie postępowania cywilnego. Jednocześnie z uwagi na fakt, iż ochronie objętą tajemnicą bankową podlegają informacje powierzone instytucjom – jej pracownikom, wówczas tajemnice te można by określić mianem tajemnicy pracowniczej. Zdaniem autorów do tego rodzaju tajemnicy można przyporządkować również tajemnicę skarbową[63].

---

[60] W. Matuszewski, *Tajemnica bankowa a ordynacja podatkowa*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku Czci Docenta Eligiusza Drgasa*. Studia z Dziedziny Prawa Podatkowego, Toruń 1998, s. 122.
[61] Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000/3.
[62] W uchwale SN z dnia 23 maja 2006 r., I KZP 4/06, LEGALIS nr 74484 tajemnicę bankową zakwalifikowano do „tajemnic związanych z wykonywaniem zawodu”.
[63] Z. Banasiak, D. Oraczewska, *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998, s. 7-8.

Niemniej jednak autor pracy omawianą tajemnicę zalicza do tajemnic zawodowych. Istotę tajemnicy bankowej można określić jako zakaz informowania innych osób o sytuacji finansowej klienta oraz o wszystkich usługach bankowych świadczonych na jego rzecz. Ustawodawca wprowadził definicję omawianej tajemnicy, wskazując w art. 104 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, że „Bank, osoby w nim zatrudnione oraz osoby, za których pośrednictwem bank wykonuje czynności bankowe, są obowiązane zachować *tajemnicę bankową*, która obejmuje wszystkie informacje dotyczące czynności bankowej, uzyskane w czasie negocjacji, w trakcie zawierania i realizacji umowy, na podstawie której bank tę czynność wykonuje” [64]. W art. 104 ust. 2 ustawy prawo bankowe wskazano zaś na szereg przypadków, w których obowiązek zachowania tajemnicy bankowej nie dotyczy.

Doktryna ujmuje tajemnicę bankową jako zakaz ujawniania określonej informacji lub informację[65], która nie powinna być ujawniania osobom postronnym. Obejmuje ona swym zakresem wszystkie informacje dotyczące czynności bankowych uzyskane przez bank (np. podczas negocjacji, zawierania i realizacji umowy)[66]. Zakres tej tajemnicy obejmuje również dokumenty i inne nośniki informacji, na których zapisane są dane informacje, bowiem one warunkują czynności banków[67]. W związku z tym zakres przedmiotowy tajemnicy bankowej należy rozumieć szeroko, gdyż obejmują go informacje dotyczące czynności bankowej[68] oraz informacje dotyczące podmiotów (klientów) dokonujących z bankiem danej czynności.

Orzecznictwo wskazuje, że w pojęciu informacji i tajemnicy bankowej mieszczą się dane osobowe klienta, zaś numer rachunku bankowego należy zaliczyć do danych osobowych klienta banku[69]. Doprecyzować należy, iż „przepisy o tajemnicy bankowej nie wyłączają stosowania ustawy o ochronie danych osobowych w całości, czynią to jednak w zakresie, w jakim zapewniają ochronę dalej idącą niż ustawa o ochronie danych osobowych, a więc tylko jeśli chodzi o zasady udostępniania osobom i podmiotom trzecim informacji, o których mowa w art. 104 ustawy prawo bankowe”[70].

---

[64] (Dz.U.2022.2324 t.j. z dnia 2022.11.15), dalej: ustawa prawo bankowe.
[65] Za informację konfidencjonalną uważa się m.in. informację o zdolności kredytowej, o aktywnym rachunku bankowym, wyciąg wraz z operacjami finansowymi zachodzącymi na rachunku bankowym, biznesplan kredytobiorcy, wielkość majątku. Zob. B. Bajor (red.), *Prawo bankowe. Komentarz do przepisów cywilnoprawnych*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.
[66] Ibidem.
[67] Postanowienie SA w Krakowie z dnia 30 marca 2009 r., II AKz 106/09, LEX nr 517107.
[68] Czynności bankowe sensu stricto zawarte w art. 5 ust. 1 ustawy prawo bankowe oraz czynności bankowe sensu largo określone w art. 5 ust. 2 ustawy prawo bankowe.
[69] Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2014 r., I OSK 2339/13, LEX nr 1574629.
[70] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2012 r. II SA/Wa 188/12, opubl. M.Pr.Bank. 2012/11/41-45.

Jako podmioty, na którym ciąży obowiązek zachowania tajemnicy bankowej, należy wskazać bank oraz podmioty w nim zatrudnione (na podstawie stosunku pracy), za które bank ponosi odpowiedzialność. Obowiązek zachowania dyskrecji ciąży na wszystkich pracownikach, nie tylko na tych, którzy zajmują się aktualnie obsługą klientów. Dotyczy to również byłych pracowników banku. Osoby pośredniczące w wykonywaniu czynności bankowych również zobligowane są do zachowania ochrony danych konfidencjonalnych (np. osoby zatrudnione na umowę zlecenia i umowę o dzieło, osoby działające z pełnomocnictwa). Natomiast, zgodnie z art. 104 ust. 3 zd. pierwsze ustawy prawo bankowe „banku nie obowiązuje bezwzględny nakaz zachowania tajemnicy bankowej wobec osoby, której dotyczą informacje objęte tajemnicą".

Wymienieni powyżej zobowiązani są do przestrzegania wspomnianej tajemnicy bezterminowo. Powinność nieokreślonego czasu nieujawniania danych objętych tajemnicą bankową wynika z orzeczenia Sądu Najwyższego, w którym uznano, że „obowiązek zachowania tajemnicy bankowej stanowi czynność powierzoną pracownikowi banku nie tylko na czas trwania stosunku pracy, ale i na okres po jego ustaniu"[71].

Odpowiedzialność cywilna banku za szkody wynikające z ujawnienia tajemnicy bankowej wynika z art. 105 ust. 5 ustawy prawo bankowe, zgodnie z którym bank ponosi odpowiedzialność za szkodę wynikłą z ujawnienia tajemnicy bankowej i wykorzystania jej niezgodnie z prawem. Wykorzystanie tajemnicy niezgodnie z przeznaczeniem to posłużenie się informacjami objętymi tajemnicą bankową w innym celu, o którym mowa w art. 104 ust. 2 pkt 1,2,4-6 ustawy prawo bankowe, np. do celów marketingowych[72]. Art. 105 ust. 5 ustawy prawo bankowe może stanowić - w powiązaniu z właściwymi przepisami kodeksu cywilnego - podstawę odpowiedzialności cywilnej banku bądź to kontraktowej (art. 471, 474 k.c.[73]), bądź deliktowej (art. 415, 429, 430 k.c.)[74].

Należy pamiętać, że pracownicy banku i członkowie organów banków mogą ponieść odpowiedzialność karną za ujawnienie i wykorzystanie niezgodnie z upoważnieniem danych objętych tą szczególną poufnością. Odpowiedzialność podmiotów zobowiązanych do jej zachowania została zawarta w przepisach karnych, tj.

[71] Wyrok SN z dnia 19 lutego 2010 r., IV CSK 428/09, LEGALIS nr 356577.
[72] B. Bajor (red,), *Prawo bankowe ...,* opubl.: WKP 2020, LEX/el.
[73] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, (Dz.U.2023.1610 t.j. z dnia 2023.08.14), dalej: k.c.
[74] Wyrok SN z dnia 19 lutego 2010 r., IV CSK 428/09, LEX nr 585878.

w art. 171 ust. 5 ustawy prawo bankowe. Sprawca czynu podlega karze grzywny do 1.000.000 zł i karze pozbawienia wolności do lat 3.

Tajemnica bankowa, tak jak tajemnica skarbowa, ma na celu ochronę konstytucyjnego prawa do prywatności oraz ochronę majątku i sfery ekonomicznej indywidulanego klienta[75]. Tajemnica bankowa (również jak tajemnica skarbowa) nie jest absolutna, bowiem ustawodawca w art. 105 ustawy prawo bankowe przewidział określone sytuacje oraz podmioty, którym można udostępnić informacje nią objętą. Wśród tych podmiotów są również organy podatkowe, którym przysługuje prawo do pozyskiwania informacji objętych tajemnicą bankową. Zasady udzielania informacji przez banki organom podatkowym regulują odrębne ustawy (art. 105 ust. 2 ustawy prawo bankowe). Podstawą prawną do wystąpienia o udzielenie informacji organom podatkowym są dwa akty prawne, tj. ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej[76] oraz Ordynacja podatkowa, której regulacje zostaną ukazane w dalszej części pracy.

Zgodnie z treścią art. 295 o.p.[77] „W toku postępowania podatkowego dostęp do informacji pochodzących z banku lub innej instytucji finansowej, a także do informacji uzyskanych z banku lub innej instytucji finansowej mających siedzibę na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, przysługuje: funkcjonariuszowi lub pracownikowi - załatwiającym sprawę, ich przełożonym, naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, oraz pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz organom, o których mowa w art. 5 i art. 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami w zakresie wymiany informacji podatkowych".

Umożliwienie dostępu do informacji uzyskanych z banków i innych instytucji finansowych organom podatkowym stanowi prawny wyjątek od obowiązku zachowania ich w poufności przez instytucje finansowe. Dlatego też pozyskiwanie, udostępnianie, gromadzenie jak i wykorzystywanie danych przez organy podatkowe ma rygorystyczne wymogi, gdyż dochodzi do naruszenia prawnie chronionej sfery prywatności klienta

[75] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 78.
[76] Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 48 i 49 ustawy o KAS może zażądać informacji od banków, których zakres pokrywa się z informacjami, o które może wnioskować naczelni urzędu skarbowego i dyrektor izby administracji skarbowej (w toku postępowania odwoławczego) na podstawie art. 182 o.p.
[77] Ustawa z dnia 29 sierpnia 2997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16), dalej: o.p.

banku bądź instytucji finansowej[78]. Jednocześnie to organy podatkowe stają się dysponentami tajemnicy bankowej oraz w przypadku jej nieuprawnionego naruszenia ponoszą odpowiedzialność za wynikłą z tego tytułu szkodę[79].

Dlatego też z uwagi na źródło pochodzenia informacji ustawodawca do danych objętych tajemnicą skarbową zalicza informacje pochodzące z banków oraz innych instytucji finansowych. Przywołany powyżej przepis o.p. w zakresie, w jakim umożliwia organom podatkowym dostęp do tajemnicy bankowej, należy postrzegać jako wyjątkowy etap postępowania podatkowego (postępowanie dowodowe), który umożliwia uzyskanie dodatkowych informacji objętych tajemnicą bankową[80]. W tym zakresie pojęcie tajemnicy skarbowej należy postrzegać jako szersze niż pojęcie tajemnicy bankowej, gdyż przepis art. 293 § 2 pkt 5 o.p. obejmuje również informacje pozyskane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz innych źródeł nie wymienionych w § 1 lub w pkt 1 przywołanego przepisu[81].

Zakres informacji uzyskanych przez organy podatkowe od banków i innych instytucji finansowych wynika z dwóch podstaw prawnych. W toku postępowania podatkowego na podstawie art. 182 § 1 o.p. „bank jest obowiązany na sporządzone na piśmie żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie: posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków, posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków, zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych, nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi oraz obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi". Ustawodawca, tworząc zamknięty katalog powyższych informacji, uniemożliwił organom podatkowym pozyskanie innych informacji poza wymienionymi w tym przepisie, a dotyczących w ogólności obrotów i salda kont na rachunku

[78] M. Mucha, *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa,* M.Podat., 1999/12, s. 18-21.
[79] Art. 105 ust. 6 ustawy prawo bankowe.
[80] D. Zalewski, *Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego*, M.Podat., 2019, nr 11, opubl.: LEGALIS/el.
[81] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.

bankowym[82]. Jednocześnie określił trzy podstawy, w oparciu o które może nastąpić uchylenie tajemnicy bankowej na żądanie organu podatkowego.

Pierwsza podstawa wskazuje na okoliczność potrzeby uzupełnienia dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego o informacje podchodzące z banków, druga zaś na potrzebę porównania dowodów w sprawie, celem ustalenia stanu faktycznego sprawy. Trzecia podstawa wskazuje na uprzednie wystąpienie przez upoważniony organ podatkowy z wezwaniem strony o przekazanie w wyznaczonym terminie informacji objętych tajemnicą bankową albo upoważnienia organu kierującego wezwanie do wystąpienie do instytucji o przekazanie żądnych informacji. Dopiero brak odpowiedzi, brak udzielenia upoważnienia lub udzielenie przez stronę informacji niepełnych lub wymagających porównania powodują, że upoważniony organ podatkowy może wystąpić z żądaniem uchylenia tajemnicy bankowej do odpowiedniej instytucji. Warto podkreślić, że osoby działające z upoważnienia naczelnika urzędu skarbowego bądź dyrektora izby administracji skarbowej nie mogą skierować skutecznego żądania o wyjawienie informacji pochodzących z banków[83].

Wskazać należy, że RPO powziął wątpliwości co do zgodności powyższych regulacji z ustawą zasadniczą. W świetle skierowanego wniosku przez Rzecznika Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepisy art. 182 i 183 o.p. są zgodne z art. 47, art. 49, art. 51 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż „zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej wymagają zapewnienia warunków efektywnej kontroli przez organy podatkowe rzetelności i poprawności wszystkich deklaracji podatkowych, z zachowaniem zasady proporcjonalności między wagą interesu publicznego, wymagającego ochrony prawnej, a stopniem uciążliwości ingerencji w sferę informacji z życia prywatnego obywateli, z zakresu zawieranych przez nich transakcji bankowych” [84].

Natomiast w trakcie dokonywania czynności sprawdzających, stosownie do art. 275 § 2 i 3 o.p. banki, zakłady ubezpieczeń społecznych, fundusze inwestycyjne i dobrowolne fundusze emerytalne, na żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, są obowiązane do przekazywania informacji o

[82] K. Machalica-Drozdek, *Pozyskiwanie przez organy podatkowe w postępowaniach informacji objętych tajemnicą bankową a prawo do prywatności w prawie międzynarodowym*, [w:] *Polski system ochrony praw człowieka 70 lat po proklamowaniu Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka. Osiągnięcia – bariery – nowe wyzwania i rozwiązania*, J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), Warszawa 2019, s. 479-480.
[83] Art. 183 o.p.
[84] Wyrok TK z dnia 11 listopada 2000 r., K 15/98, LEX nr 40018.

zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych.

Wyżej wymienione informacje pozyskane przez organy podatkowe objęte są dodatkową gwarancją, gdyż niezależnie od objęcia ich tajemnicą skarbową, ochroną obejmuje je również tajemnica bankowa lub tajemnica związana z obrotem instrumentów finansowych[85].

Wzmocnieniem pozyskanych informacji przez organy podatkowe jest określenie zamkniętego kręgu osób, które mogą uzyskać dostęp do pozyskanych informacji. Osobom niewymienionym w treści art. 295 o.p. nie można udostępniać informacji, pozyskanych po uchyleniu tajemnicy bankowej, tj. m.in. osobom niebędącym pracownikami lub funkcjonariuszami w urzędach obsługujących organy podatkowe, niezałatwiającym spraw, w których wykorzystuje się takie informacje, osobom współpracującym z organem na podstawie umów zlecenia czy o dzieło, stażystom, praktykantom czy biegłym[86]. Co istotne, udostępnianie biegłym akt objętych tajemnicą skarbową na podstawie art. 294 § 4 o.p. zobowiązuje ich do zachowania tajemnicy skarbowej, a tym samym dla dobra sprawy i potrzeby zasięgnięcia wiadomości specjalnych istniałaby podstawa do opiniowania przez biegłych w oparciu o materiały pozyskane z banku i innych instytucji finansowych[87]. Niemniej jednak w obecnym stanie prawnym przepis art. 295 § 1 o.p. nie umożliwia biegłym zapoznanie się z informacjami pozyskanymi w toku postępowania podatkowego z banków i innych instytucji finansowych.

Dodatkowo szczególne wymogi w udostępnieniu i przekazaniu informacji prowadzą do wniosku, że zakres tych informacji objęty jest zaostrzoną ochroną. Bank oraz inne instytucje finansowe mogą udostępnić dane wyłącznie na żądanie naczelnika urzędu skarbowego (a w toku postępowania odwoławczego na żądania dyrektora izby administracji skarbowej). Treść przepisu art. 275 § 4 o.p. w zw. z art. 184 § 2a o.p. wskazuje, że przedmiotowe żądanie oznacza się klauzulą „Tajemnica skarbowa", zaś jego przekazanie następuje w ustalonym trybie dla informacji niejawnych i klauzuli „zastrzeżone". Jednocześnie powyższy tryb przekazania akt sprawy znajduje zastosowanie w przypadku udostępniania akt sprawy z informacjami pozyskanymi w trybie art. 182 o.p. innym podmiotom określonym w art. 297 § 1 o.p.

[85] Art. 147 i n. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, (Dz.U.2023.646 t.j. z dnia 2023.04.05).
[86] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowan*y, 2021, opubl.: LEX/el.
[87] M. Masternak, *Biegły w postępowaniu podatkowym*, KP Publ, 2001/2, s. 117.

3.2. Tajemnica notarialna

Tajemnicę zawodową związaną z wykonywaniem zawodu notariusza należy postrzegać jako obowiązek publicznoprawny, który wiąże się z wykonywaniem przez niego zawodu zaufania publicznego[88]. Definicję tej tajemnicy reguluje art. 18 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie[89]. Zgodnie z tym przepisem tajemnica notarialna obejmuje wszystkie okoliczności sprawy, jakie notariusz powziął podczas wykonywania czynności notarialnych. Według Krajowej Rady Notarialnej tajemnicą tą objęte są również czynności zamierzone, a nie dokonane[90].

Warto podkreślić, że zachowanie tajemnicy zawodowej ustanowione jest jako jeden z podstawowych obowiązków etycznych zawartych w § 23 ust. 1 KEZN[91] określających notariusza jako „powiernika swoich klientów". Natomiast Sąd Najwyższy uznał, że istotą tajemnicy notarialnej jest ochrona osób, które powierzają w zaufaniu notariuszowi informacje. Dysponentem tajemnicy notarialnej nie jest notariusz i sam się z niej zwolnić nie może[92].

Krąg podmiotów zobowiązanych do przestrzegania omawianej tajemnicy jest zawężony. Dotyczy notariuszy, którzy zostali powołani przez Ministra Sprawiedliwości po odbyciu aplikacji notarialnej oraz złożeniu egzaminu notarialnego i uzyskaniu wyniku pozytywnego. Obowiązek ten nie ustaje w przypadku odwołania notariusza. Tajemnica ta dotyczy również zastępców notarialnych oraz aplikantów notarialnych. Wzmocnieniem obowiązku strzeżenia tajemnicy zawodowej jest złożenie roty ślubowania o dochowaniu tej tajemnicy zawodowej[93].

Czynności notarialne ustawodawca ujął w art. 1 ust. 1 prawo o notariacie jako czynności, której strony są obowiązane lub pragną nadać formę notarialną. Forma notarialna nawiązuje do przepisów kodeksu cywilnego, który wskazuje na czynności prawne wymagające zachowania formy aktu notarialnego jako formy *ad solemnitatem,* przewidującej sankcję bezwzględnej nieważności (art. 73 § 2 k.c.) oraz formę

[88] Wykonuje część zadań powierzonych mu przez Państwo, natomiast nie może być więc traktowany na równi z osobą prywatną. Zob. B. Kunicka-Michalska, *Ochrona tajemnicy zawodowej w polskim prawie karnym*, Warszawa 1972, s. 13.
[89] (Dz.U.2022.1799 t.j. z dnia 2022.08.26), dalej: prawo o notariacie.
[90] Stanowisko KRN wyrażone w piśmie z 4 grudnia 1992 r., L. dz. 64/92, Rejent 1992, nr 12, s. 86–87.
[91] Uchwała Nr 19 z późniejszymi zmianami Krajowej Rady Notarialnej z dnia 12 grudnia 1997 r. Kodeks Etyki Zawodowej Notariusza, Rejent, 1997.12.12.
[92] Postanowienie SN z dnia 29 października 2014 r., SDI 28/14, LEGALIS nr 1765474.
[93] Art. 15 prawo o notariacie.

zastrzeżoną wolą stron (art. 76 k.c.). Łatwo zatem zauważyć, iż notariusz sporządza akt notarialny, gdy wymaga tego przepis prawa, a także gdy taka jest wola stawiających stron, na co wskazuje art. 91 prawo o notariacie.

Jednocześnie ważne jest, by czynności notarialne notariusz wykonywał w siedzibie kancelarii. Jedynie gdy przemawia za tym charakter czynności lub szczególne okoliczności, notariusz może podjąć czynność w innym miejscu, czyniąc tym samym na sporządzonym dokumencie stosowną wzmiankę[94].

Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej został skonstruowany w dość szeroki sposób, podobnie jak należy interpretować zakres czynności notarialnych. Niemniej jednak wskazać należy, że tajemnicą notarialną objęte są „dane osobowe stron czynności lub ich przedstawicieli, dane osobowe innych osób biorących udział w czynności, a także dane osobowe osób, dla których czynność może powodować skutki prawne, rodzaj czynności, treść czynności, w tym treść oświadczeń składanych przez strony oraz wszelkie inne informacje uzyskane w związku z wykonywaniem czynności notarialnych[95]". Notariusz zobowiązany jest do nieujawniania informacji powierzonych mu przez swoich klientów, ale również powierzonych przez inne osoby obecne podczas wykonywania czynności notarialnej.

W art. 18 § 4 prawo o notariacie uszczegółowiono, że obowiązek zachowania dyskrecji nie odnosi się do informacji: udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) oraz udostępnianych na podstawie art. 300^{35} ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 505, 1543 i 1655) - w zakresie określonym tymi przepisami. Z uwagi na zakres pracy należy pokrótce odnieść się do faktu, iż notariusze w rozumieniu art. art. 86a § 1 pkt 18 o.p. uznawani są za „podmiot wspomagający", a tym samym są objęci obowiązkiem zgłaszania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych[96].

Podstawą prawną chroniącą dostęp do treści zamieszczony w aktach notarialnych jest przepis art. 110 § 1 i 2 ustawy prawo o notariacie, zgodnie z którym „wypisy aktu notarialnego wydaje się stronom aktu lub osobom, dla których

[94] A. Oleszko, *Prawo o notariacie. Komentarz t.1. Ustrój notariatu*, opubl.: WKP 2016, LEX/el.
[95] Postanowienie SN z dnia 29 października 2014 r., SDI 28/14, LEX nr 1583232.
[96] A. J. Szereda (red.), *Prawo o notariacie. Komentarz*, Warszawa 2022, opubl.: LEGALIS/el.

zastrzeżono w akcie prawo otrzymania wypisu, a także ich następcom prawnym. Za zgodą stron lub na podstawie prawomocnego postanowienia sądu okręgowego notariusz może wydać wypis aktu notarialnego innym osobom". Dodatkowo art. 111 § 1 ustawy prawo o notariacie określono, że „informacje pisemne i inne dokumenty wydaje się osobom, na których żądanie zostały dokonane czynności notarialne". W tym zakresie należy wskazać na orzeczenie, w którym wskazano, że w treści aktu notarialnego może zostać zawarta informacja, która będzie dostępna w trybie ustawy o dostępie do informacji niejawnych. Jednakże okoliczność ta nie implikuje otrzymania skanu, odpisu czy kopii aktu, nawet poprzez jego uprzednie zanonimizowanie[97].

Ustawa prawo o notariacie w art. 18 § 3 przewiduje zwolnienie notariusza z zachowania tajemnicy zawodowej, gdy zeznaje jako świadek przed sądem. Natomiast gdy ujawnienie tajemnicy zagraża dobru państwa albo ważnemu interesowi prywatnemu, Minister Sprawiedliwości może zwolnić go z tej powinności. Orzecznictwo wskazuje, że zwolnienie to może być orzeczone jedynie, gdy wywnioskuje się zachodzące w koniunkcji przesłanki takiego orzeczenia, a zeznania te są niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości. Ponadto za takim rozstrzygnięciem musi przemawiać istotny charakter okoliczności, która ma być wykazana zeznaniami notariusza i która nie może być stwierdzona na podstawie innego dowodu[98].

W toku postępowania karnego w oparciu o przepis art. 180 § 2 k.p.k.[99] (będącym *lex specialis* wobec art. 18 § 3 prawo o notariacie) osoby obowiązane do zachowania tajemnicy notarialnej mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu**.** Uzyskanie zezwolenia na przesłuchanie notariusza, stanowiącego swego rodzaju *ultima ratio*, zdaniem Sądu Apelacyjne w Szczecinie, „nie przesądza jeszcze o powinności realizacji tej czynności. Jeżeli bowiem w trakcie postępowania organ prowadzący uzyskał dowody, na podstawie których można dokonać prawidłowych ustaleń w sprawie, to nie powinien, nawet pomimo zezwolenia, przeprowadzać takiego dowodu. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że w tej sytuacji odpadłaby przesłanka wskazana art. 180 § 2 zdanie pierwsze - okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu"[100].

[97] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 kwietnia 2019 r., II SA/Kr 242/19, LEX nr 2671338.
[98] Postanowienie SA w Krakowie z dnia 19 marca 2019 r., II AKz 113/19, LEX nr 2767509.
[99] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, (Dz.U.2022.1275, t.j, z dnia 2022.06.30), dalej: k.p.k.
[100] Postanowienie SA w Szczecinie z dnia 31 marca 2020 r., II AKz 139/20, OSASz 2020/1/69-84.

Sytuacja notariusza jako świadka w postępowaniu karnym nie jest zbieżna z usytuowaniem go jako świadka w postępowaniu cywilnym. W toku postępowania cywilnego art. 261 § 2 k.p.c.[101] stanowi, że notariusz nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, natomiast może odmówić odpowiedzi na zadane mu pytania w sytuacji, gdy mogłoby to wiązać się z „pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej" czy ewentualną odpowiedzialnością prawną.

W dalszej kolejności należy wskazać, iż notariuszowi przysługują uprawnienia nie tylko z zakresu czynności notarialnych, gdyż na mocy art. 7 § 1 prawo o notariacie podejmuje on czynności administracyjne w zakresie wymiaru i poboru określonych przez ustawę podatków oraz opłat skarbowych. W tym zakresie pomiędzy notariuszem a organem podatkowym kształtuje się stosunek prawno-płatniczy, gdyż notariusz na podstawie odrębnych przepisów[102] pobiera podatki jako płatnik[103] oraz opłatę sądową[104]. Niemniej jednak nie należy uznawać go za organ podatkowy w rozumieniu art. 13 o.p., gdyż staje się on płatnikiem z mocy prawa.

Relacji na linii tajemnicy notarialnej i tajemnicy skarbowej jako instytucji związanej z dostępem różnych osób do danych zawartych w deklaracjach i innych dokumentach, służących ustaleniu obowiązku podatkowego oraz przekształceniu go w zobowiązanie podatkowe, należy poszukiwać na gruncie postępowania administracyjnego, a ściślej rzecz ujmując, na płaszczyźnie prawa podatkowego[105]. Nie ulega wątpliwości, że w świetle przedstawionego zarysu instytucji zawodu notariusza występuje on również w roli płatnika niektórych podatków.

Zakres czynności nałożonych na notariusza działającego jako płatnik zobowiązuje go do ustalenia stanu faktycznego, obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego, pobrania i wpłacenia podatku na rachunek właściwego organu podatkowego we właściwym czasie. Wskazać należy, że wśród tych czynności

[101] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, (Dz.U.2023.1550 t.j. z dnia 2023.08.08), dalej: k.p.c.

[102] Na podstawie art. 18 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, (Dz.U.2023.1774 t.j. z dnia 2023.09.01), art. 10 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, (Dz.U.2023.170 t.j. z dnia 2023.01.23).

[103] Zgodnie z art. 8 o.p. „Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu".

[104] Art. 7 § 2 prawo o notariacie.

[105] W literaturze przedmiotu wskazuje się, że postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym bez względu na przyjęty przez ustawodawcę sposób jego unormowania oraz metody (odrębny akt, czy procedura określona Kodeksu postępowania administracyjnego). Zob. szerzej: C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński i C. Kosikowski (red.), Toruń 1999, s. 15. Zob. także: J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, PP, 1999, nr 3, s. 4.

notariusz jako płatnik musi znać stan prawny oraz dokonywać interpretacji przepisów prawa w zakresie elementów konstrukcyjnych danych podatków, w zakresie umożliwiającym mu dokonanie samoobliczenia wysokości zobowiązania podatkowego[106]. W literaturze wskazuje się, że powyższe obowiązki mają charakter instrumentalny, gdyż służą realizacji obowiązku nałożonego na podatnika (m.in. zapłata podatku). Zadanie notariusza występującego jako płatnik sprowadza się w głównej mierze do ustalenia i wpłacenia należności publicznoprawnej na rzecz określonego wierzyciela podatkowego, co ma na celu pobór podatku "u źródła"[107]. Ponadto w orzecznictwie wskazuje się, że czynności notariusza jako płatnika mają charakter materialno-rachunkowy, a nie prawnopodatkowy[108].

Notariusz w trybie art. 111 § 2 prawo o notariacie ma obowiązek przesłania informacji o sporządzonych dokumentach czy też wypisów lub odpisów tych dokumentów nie tylko sądom i innym organom państwowym, ale również organom samorządowym, spółdzielniom czy bankom[109].

Nadto przepis art. 84 § 1 o.p. wskazuje, że m.in. notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W tym zakresie rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie określenia rodzajów i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy oraz terminu, formy, z uwzględnieniem formy wypisu aktu i sposobu ich przekazywania, stanowi, iż notariusze przekazują organowi podatkowemu właściwemu miejscowo według ich siedziby, w terminie do siódmego dnia każdego miesiąca, wypisy sporządzonych w poprzednim miesiącu aktów notarialnych, dokumentujących czynności prawne podlegające przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn lub ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek ten nie musi zostać spełniony w sytuacji, gdy notariusz jako płatnik przekazał organowi podatkowemu odpisy aktów notarialnych na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn lub na podstawie art. 10 ust. 3a podatku od czynności cywilnoprawnych zarejestrowanych aktów poświadczenia

[106] Notariusz działający jako płatnik ma możliwość złożenia wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14a i 14b o.p., do których zastosowanie się nie może mu szkodzić.
[107] C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC 2000, s. 51.
[108] Wyrok NSA z dnia 29 listopada 1984 r., SA/Gd 929/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 115.
[109] A. Szereda (red.), *Prawo o notariacie. Komentarz*, Warszawa 2022, opubl.: LEGALIS/el.

dziedziczenia, europejskich poświadczeń spadkowych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W tym przypadku notariusz przekazuje deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika (w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom) w formie elektronicznej oraz informację zawierającą treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego lub dane z tych aktów, sporządzoną w formie papierowej albo w formie elektronicznej[110]. W świetle powyższego można zauważyć, że przekazywanie przez notariusza informacji, w związku z upoważnieniem z art. 84 § 2 o.p., następuje samoistnie i automatycznie[111].

Co ważne, zgodnie z pismem Ministra Finansów z dnia 26 marca 1998 r. wyjaśniono, że „informacje o powstaniu zobowiązań podatkowych przekazane organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy oraz wystąpienia i informacje z zakresu działalności gospodarczej i informacje uzyskane tą drogą przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej od wydawców i redaktorów (art. 84 o.p. i art. 35 ustawy o kontroli skarbowej[112]) objęte są tajemnicą skarbową” [113] w rozumieniu art. 293 o.p.

Jednocześnie wskazać należy, że na podstawie art. 199a o.p. organy podatkowe mogą dokonać oceny oświadczeń woli stron stosunku danej czynności prawnej, np. umowy sporządzonej przez notariusza w formie aktu notarialnego w postępowaniu podatkowym. Powyższe jest dokonywane pod kątem kształtowania umów cywilnoprawnych oraz obowiązków podatkowych, które kształtuje ustawa[114]. Jest to prawo a zarazem obowiązek, organów podatkowych do oceny umów cywilnoprawnych pod względem skutków w zakresie obowiązków podatkowych[115]. Przy ocenie treści czynności prawnej na potrzeby ustalenia podatku stwierdzona w akcie notarialnym moc urzędowa nie ma znaczenia. Ocena dokonanej czynności prawnej pozostaje pod kognicją sądów powszechnych, w oparciu o przepis art. 189^1 k.p.c. organ podatkowy

[110] A. Szereda (red.), *Prawo o …*, opubl.: LEGALIS/el.
[111] S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl.: WKP 2019, LEX/el.
[112] Ustawa ta z dniem 1 stycznia 2017 r. utraciła moc obowiązywania.
[113] Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 marca 1998 r., FB 1/235/Ch/98. Tajemnica skarbowa. Udostępnienie akt. Zasady ewidencji i przesyłania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Zasady udostępniania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Przechowywanie dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Zasady postępowania z aktami spraw podatkowych i kontroli skarbowej zawierających dokumenty o różnych klauzulach tajności.
[114] Wyrok SN z dnia 25 lutego 2010 r., I CSK 394/09, LEX nr 577808.
[115] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 maja 2009 r., I SA/OI 140/09, LEX nr 503157.

ma zdolność sądową i może wytoczyć powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa[116].

Odpowiedzialność notariusza jako płatnika kształtuje się na podstawie art. 30 § 1 o.p. w zw. z art. 8 o.p., który odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a nie wpłacony. Decyzja w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej płatnika ma charakter deklaratoryjny, co staje się problematyczne w zakresie ustalenia początku biegu okresu przedawnienia odpowiedzialności i przedawnienia odsetek[117]. Wyróżnić możemy trzy sytuacje, za które można pociągnąć notariusza jako płatnika do odpowiedzialności, tj.: gdy nie *pobrał* podatku, a powinien to uczynić zgodnie z przepisami poszczególnych ustaw, gdy *pobrał* podatek, ale w kwocie niższej niż to wynika z obowiązujących przepisów oraz gdy *pobrał* podatek, ale nie *odprowadził* go do organu podatkowego[118]. Natomiast gdy uchybienie powyższym czynnościom nastąpiło z winy podatnika, wówczas w oparciu o przepis art. 30 § 5 o.p. odpowiedzialność poniesienie wyłącznie on.

Ponadto należy zauważyć, że w myśl art. 26a § 1 o.p. podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik. Uregulowanie to jest doprecyzowaniem obowiązków notariusza działającego jako płatnik z uwagi na fakt, iż w poborze podatku dochodowego od osób fizycznych nie uczestniczą notariusze, poza przypadkiem, w których wykonują funkcję płatnika na zasadach ogólnych.

Notariusz jako osoba wykonująca czynności notarialne może spotkać się z odpowiedzialnością prawną, której podstawą może być nie tylko odpowiedzialność dyscyplinarna na podstawie art. 50 prawa o notariacie (nawet gdy zostanie odwołany przez Ministra Sprawiedliwości), ale także odpowiedzialność karna w świetle art. 266 § 1 k.k. W przypadku zaś, gdy ujawnione przez notariusza informacje spowodują powstanie szkody po stronie osoby, której dane informacji dotyczyły, notariusz narażony jest na odpowiedzialność cywilną[119].

---

[116] A. Oleszko, *Prawo o notariacie …,* opubl.: WK 2016, LEX/el.
[117] Wyrok NSA z 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13, LEX nr 2033653, wyrok NSA z dnia 24 marca 2005 r., FSK 1579/04, LEX nr 251001.
[118] A. Mariański, *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, PP, 2012/12/35-41.
[119] C. P. Kłak, *Pojęcie tajemnicy notarialnej i jej zakres*, NPN, 2011, nr 2, s. 14–15.

3.3. Tajemnica doradcy podatkowego

Zasady tajemnicy doradcy podatkowego zostały określone w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym[120]. Artykuł 37 ust. 1 ustawy stanowi, że „doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu". Istotą wykonywania tego zawodu jest zachowanie poufności przez doradcę podatkowego wszystkich powierzonych mu przez klienta wiadomości podatkowych. Jak wskazuje D. Szczygieł, doradca podatkowy ma obowiązek milczenia, a także prawo do milczenia[121].

Dodatkowo od art. 6 do art. 8 Kodeksu Etyki Doradcy Podatkowego unormowano obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, który rozciąga się na wszystkie uzyskane przez doradcę podatkowego informacje zawarte w jakiejkolwiek możliwej formie. Jednocześnie Kodeks Etyki Doradcy Podatkowego nakłada na doradcę podatkowego powinność prawidłowego zabezpieczenia i przechowywania pozyskanych materiałów przed ujawnieniem ich osobom postronnym. Podkreślić należy, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej powstaje z mocy prawa i nie wymaga on składania dodatkowych oświadczeń[122]. Jedynie obowiązek ten zostaje przyznany poprzez wymówienie roty ślubowania doradcy podatkowego o treści: „Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód, kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą, zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich".

Zasady zachowania omawianej tajemnicy zawodowej dotyczą nie tylko doradców podatkowych, którzy otrzymali uprawnienia wykonywania zawodu, ale także podmiotów uprawnionych do wykonywania czynności doradztwa podatkowego wymienionych w art. 4 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym. Ponadto obowiązek ten dotyczy osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego. W tym zakresie Ministerstwo Finansów w opublikowanych objaśnieniach podatkowych w sprawie schematów podatkowych zauważyło, że: „Pojęcie osób zatrudnionych nie powinno być zawężone jedynie do osób pozostających z doradcą podatkowym w stosunku pracy, ale

[120] (Dz.U.2021.2117 t.j. z dnia 2021.11.24), dalej: ustawa o doradztwie podatkowym.
[121] D. Szczygieł [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, 2015, opubl.: LEX/el.
[122] Uchwała nr 237/2018 z dnia 22 maja 2018 r. Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych (K.Dor.pod. z 2018 r. poz. 32), dalej: Kodeks Etyki Doradców Podatkowych.

obejmuje również osoby, którymi posługuje się ten doradca przy wykonywaniu swojego zawodu w oparciu o umowy cywilnoprawne”[123].

Istota zawodu doradcy podatkowego sprowadza się do zakazu ujawniania jakichkolwiek faktów bądź informacji pozyskanych od klienta w zakresie prawa podatkowego, finansowego lub rachunkowego. Zakres podejmowanych spraw wynika z ustawowych czynności doradztwa podatkowego, których katalog zamknięty został wskazany w art. 2 ustawy o doradztwie podatkowym. Zaliczamy do nich, m.in. czynności udzielania porad i wyjaśnień czy wyrażania opinii z zakresu obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami, sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie pomocy w tym zakresie, prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie pomocy w tym zakresie. Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik może występować w imieniu klientów przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami. Warto zaznaczyć, że występowanie przed sądem administracyjnym w charakterze pełnomocnika strony zależy od dwóch kryteriów, na które uwagę zwrócił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu. Pierwszym z nich jest rodzaj rozstrzygnięcia poddanego kontroli sądu, a drugim charakter sprawy[124].

Co do zasady bezwzględny i nieograniczony w czasie obowiązek zachowania tajemnicy powoduje, że zwolnienie doradcy z jej zachowania przez klienta jest bezskuteczne. Jednakże ustawodawca przewidział dwa wyjątki od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, które dotyczą informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, oraz przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. – w zakresie określonym tymi przepisami[125].

Ustawowym instrumentem obrony tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego jest określenie w art. 180 § 2 k.p.k. przesłanek, w oparciu o które w toku postępowania karnego sąd może przesłuchać doradcę podatkowego co do faktów objętych tajemnicą. Zwolnienie to może nastąpić, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości

[123] Objaśnienia Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. w zakresie raportowania schematów podatkowych (MDR), https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/ [dostęp: 09.10.21r.].
[124] Wyrok WSA w Opolu z dnia 11 maja 2016 r., I SA/Op 58/16, LEX nr 2056431.
[125] Art. 37 ust. 4 ustawy o doradztwie podatkowym.

lub gdy dany fakt nie może być ustalony na podstawie innego dowodu. Ponadto przez przepis art. 113 § 1 k.k.s.[126] wskazuje się, że w toku postępowania o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe można na tych samych zasadach zwolnić doradcę podatkowego z tajemnicy.

Natomiast w toku postępowania cywilnego zgodnie z art. 261 § 2 k.p.c. doradca podatkowy może być przesłuchiwany jako świadek, ale przysługuje mu prawo do odmowy odpowiedzi na poszczególne pytanie, jeśli odpowiedź na nie wiązałaby się z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej. Unormowanie to jest bliskie słuchaniu doradcy podatkowego jako świadka w postępowaniu administracyjnym i podatkowym. Art. 83 § 2 k.p.a. stanowi, że świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy jej udzielenie spowodowuje naruszenie obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej[127]. Natomiast art. 196 § 2 o.p. również przewiduje możliwość odmowy odpowiedzi przez świadka na zadane mu pytania, gdy jej udzielenie spowoduje naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

Powyższe uregulowania ukazują możliwość zachowania w dyskrecji informacji i faktów powziętych w związku z wykonywaniem czynności doradcy podatkowego w toku postępowania sądowego przed organami wymiaru sprawiedliwości. Brzmienie literalne poszczególnych norm prawnych jest odmienne, jednakże istota sprowadza się do protekcji wiadomości uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu[128].

Za nieprawidłowe postępowanie czy też nienależyte wykonanie obowiązków zawodowych doradca podatkowy poniesie odpowiedzialność. Sankcje za nieuprawnione ujawnienie informacji podlegającej ochronie kształtują się na płaszczyźnie prawa karnego - art. 266 k.k. oraz dyscyplinarnego – art. 64 ustawy o doradztwie podatkowym. Natomiast art. 43 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym wskazuje, że na gruncie prawa cywilnego odpowiedzialność ta powstaje w wyniku wyrządzenia szkody[129].

Doradca podatkowy, z uwagi wykonywania na zlecenie i na rzecz podatników, płatników i inkasentów czynności doradztwa podatkowego (np. sporządzenie zeznań i deklaracji podatkowych czy prowadzenia ksiąg rachunkowych i innych ewidencji dla

[126] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, (Dz.U.2023.654 t.j. z dnia 2023.04.06), dalej: k.k.s.
[127] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, (Dz.U.2023.775 t.j. z dnia 2023.04.25), dalej: k.p.a.
[128] D. Szczygieł [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie …*, opubl.: 2015, LEX/el.
[129] A. Michalak, *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, opubl.: LexisNexis 2012, LEX/el.

celów podatkowych), ma dostęp do informacji, które objęte są również tajemnicą skarbową w rozumieniu art. 293 o.p.

W związku z powyższym nasuwa się pytanie, czy doradca podatkowy jest również zobowiązany do przestrzegania tajemnicy skarbowej oraz czy ma w związku z tym nieograniczony dostęp do akt podatkowych. W art. 294 o.p. wskazano na krąg podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej (patrz szerzej rozdział IV pracy). W zakresie treści § 4 cyt. przepisu C. Kosikowski wskazuje, że w zakresie osób poznających tajemnicę skarbową przy wykonywaniu czynności zawodowych mieszczą się również pełnomocnicy stron, tj. adwokaci, radcowie prawni oraz doradcy podatkowi. Co prawda osoby te nie składają przyrzeczenia, o którym mowa w art. 294 § 2 o.p., gdyż obowiązuje je tajemnica zawodowa dotycząca wykonywanych przez nie zawodów[130].

H. Dzwonkowski podobnie stwierdza, że osoby wykonujące czynności doradcy podatkowego i mające dostęp do materiałów zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową zobligowane są do zachowania w poufności wszelkich danych uzyskanych w związku z prowadzeniem sprawy danej osoby. Wynika to z faktu ustawowej regulacji zachowania tajemnicy zawodowej[131].

W dalszej kolejności pomocne dla udzielenia odpowiedzi na postawione pytanie będzie stanowisko judykatury. Przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Olsztynie zapadł stan faktyczny, w którym doradca podatkowy reprezentujący stronę postępowania podatkowego zwrócił się do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z pismem o „prawo wglądu w dokumenty wyłączone postanowieniem z akt sprawy w zakresie podatku od towarów i usług". We wniosku profesjonalny pełnomocnik wskazał, że w związku z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej dotyczącej *nota bene* faktów i informacji, z którymi zapoznał się w trakcie wykonywania czynności doradcy podatkowego, zasadnym jest umożliwienie mu zapoznania się z całymi dokumentami sprawy, w tym wyłączonymi na podstawie art. 179 § 1 o.p. oraz sporządzenia z nich notatek, kopii i odpisów[132]. Dyrektor Izby postanowieniem odmówił mu zapoznania się z całością akt sprawy w zakresie dokumentów wyłączonych, z uwagi na interes publiczny oraz objęcie ich ochroną tajemnicy

[130] C. Kosikowski [w:] J. Brolik Jacek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl.: LEX 2013, LEX/el.
[131] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.
[132] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730. Tak samo wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2014 r., I SA/Sz 557/13, LEX nr 1450121.

skarbowej. Pełnomocnik strony złożył zażalenie na powyższe rozstrzygnięcie, wskazując m.in., iż art. 301 o.p. nie zezwala na zasłanianie się tajemnicą skarbową.

Dyrektor Izby, utrzymując zaskarżone postanowienie w mocy, wyjaśnił, iż „obowiązek przestrzegania przez pełnomocnika tajemnicy zawodowej nie stanowi przesłanki przyznania mu szerszych uprawnień niż samej stronie, bowiem co do zasady obowiązują go te same przepisy proceduralne co stronę. Zatem nie jest uzasadnione udostępnienie pełnomocnikowi wyłączonych z akt sprawy informacji, które nie dotyczą jego mocodawcy". Podkreślił, iż sposób interpretowania art. 301 o.p. jest nieprawidłowy i w konsekwencji tak przyjęty tok myślenia powodowałaby iluzoryczność funkcjonowania tajemnicy skarbowej oraz tworzyłby fikcję istnienia tej instytucji[133].

Pełnomocnik strony w wywiedzionej skardze podniósł w szczególności, że wyłączenie dokumentów chronionych tajemnicą skarbową uniemożliwia zapoznanie się z nimi przez profesjonalnego pełnomocnika, a organ nie uzasadnił braku możliwości dokonania anonimizacji danych oraz nie dokonał analizy przesłanek z art. 179 § 1 o.p. na gruncie niniejszej sprawy[134].

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie oddalił skargę, gdyż nie podzielił zarzutów podnoszonych w środku zaskarżenia, tj. naruszenia art. 178 § 1 o.p. i 123 § 1 o.p., gdyż odmowa zapoznania się z wyłączoną dokumentacją przez profesjonalnego pełnomocnika strony będącego doradcą podatkowym została należycie umotywowana. Sąd ten wskazał, że „art. 37 § 1 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym nie miał zastosowania, gdyż reguluje on relacje pomiędzy doradcą podatkowym i stroną, którą on reprezentuje. A zatem dotyczy zachowania w tajemnicy wszelkich informacji powziętych w związku z wykonywaniem zawodu, które wynikają z tych relacji. Przepis ten nie dotyczy tajemnicy, o której mowa w ww. przepisach ordynacji podatkowej"[135].

W ocenie autora pracy, z perspektywy ochrony danych objętych tajemnicą skarbową, czyli na kanwie omawianej sprawy danych podmiotów gospodarczych, których dokumenty zostały wyłączone z akt sprawy, zgodzić należy się z powyższą odmową udostępnienia ich profesjonalnemu pełnomocnikowi. Udostępnienie akt sprawy w sytuacji, gdy dane postępowanie dotyczy kilku stron, powinno sprowadzać się do wglądu w te materiały dowodowe uzyskane od różnych stron w zakresie ram

[133] Ibidem.
[134] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730.
[135] Ibidem.

wspólnego dla nich stanu faktycznego. Dane, które nie są wspólne dla stron postępowania (np. dane osób trzecich), organ podatkowy w świetle obowiązujących przepisów ma obowiązek zachowania w tajemnicy.

3.4. Tajemnica adwokacka

Tajemnica adwokacka zaliczana jest do tajemnic zawodów prawniczych, a jej regulacja powstała w celu zapewnienia konstytucyjnej ochrony prywatności oraz interesów osób korzystających z pomocy przedstawicieli zawodów prawniczych. Wykładania norm prawnych tajemnicy adwokackiej, które zostały ukazane w niniejszym podrozdziale, ukazuje, że celem jest ochrona wartości oraz urzeczywistnienie praw człowieka i obywatela poprzez sprawiedliwy proces, prawo do sądu czy prawo do wykonywania zawodu.

Źródłem regulacji tajemnicy adwokackiej są nie tylko normy ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze[136], ale także przepisy wewnętrzne w postaci kodeksu etyki adwokackiej[137]. Unormowanie tajemnicy adwokackiej w świetle przepisów rangi ustawowej jawi się jako kompletne i wyczerpujące, niemniej jednak do § 19 Kodeksu Etyki Adwokackiej uzupełniająco włączono ten obowiązek z punktu widzenia aksjologii zawodu[138].

Termin tajemnicy adwokackiej wywodzi się z art. 6 ust. 1 prawo o adwokaturze, w którym wskazano, że: „Adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej”. Tajemnica ta chroni zaufanie, jakie okazała adwokatowi osoba korzystająca z pomocy prawnej. Czynności zawodowe adwokata polegają na szeroko pojętym świadczeniu pomocy prawnej:

[136] (Dz.U.2022.1184 t.j. z dnia 2022.06.03), dalej: prawo o adwokaturze.

[137] Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 27 lutego 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeks Etyki Adwokackiej)
Na podstawie uchwały nr 52/2011 NRA z 19 listopada 2011 r. ogłasza się jednolity tekst Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu (Kodeksu Etyki Adwokackiej) uchwalony przez Naczelną Radę Adwokacką 10 października 1998 r. (uchwała nr 2/XVIII/98) ze zmianami wprowadzonymi uchwałą Naczelnej Rady Adwokackiej nr 32/2005 z 19 listopada 2005 r., uchwałami Naczelnej Rady Adwokackiej nr 33/2011 – 54/2011 z dnia 19 listopada 2011 r. oraz uchwałą 64/2016 Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 25 czerwca 2016 r., dalej: Kodeks Etyki Adwokackiej.

[138] J. Naumann, *Zbór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.

udzielanie porad prawnych, sporządzanie i opracowywanie pism i opinii prawnych, zastępstwo przed sądami i urzędami[139].

Zakres podmiotowy osób zobowiązanych do przestrzegania tej tajemnicy jest bardzo wąski, bowiem obowiązuje wyłącznie osoby, które uzyskały prawo wykonywania zawodu adwokata oraz zostały wpisane na listę adwokatów przez okręgową radę adwokacką. Uprzedmiotowienie tajemnicy następuje poprzez złożenie przez przyszłego członka palestry uroczystego ślubowania zachowania tajemnicy adwokackiej oraz uczciwego postępowania[140]. Powyższe dotyczy również młodych adeptów prawa – aplikantów adwokackich[141]. Wskazana tajemnica nie dotyczy podmiotów spoza korporacji adwokackiej.

W przypadku tej tajemnicy istotny jest nie tylko sposób przekazania informacji, ale również materialny aspekt tajemnicy, który należy odnieść do samej treści przekazywanej informacji (np. czy informacja nie jest publicznie dostępna). Istotne jest to z uwagi na szerokie zakreślenie granic tajemnicy adwokackiej, która obejmuje wszystko, o czym dowiedział się adwokat, świadcząc pomoc prawną, bezpośrednio od klienta jak i z innych źródeł[142].

W orzecznictwie podnosi się, że „zakres tajemnicy wyznacza przede wszystkim związek pozyskania informacji przez adwokata z wykonywaniem merytorycznych czynności zawodowych”[143]. Wskazać należy, że tajemnicą tą objęte są wszystkie materiały, które zostały załączone do akt adwokackich: od notatek, poprzez dokumenty pozyskane od mocodawcy, po napisane pisma. Zakresem swym nie obejmuje czynności technicznych mających związek z funkcjonowaniem kancelarii adwokackiej oraz podziału zadań pomiędzy pracowników czy też ewidencji i obiegu pism procesowych, dokumentów czy otrzymywanej korespondencji. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że dane personalne klienta i informacja o rodzaju świadczonej usługi prawnej nie jest *ratio legis* objęta przez art. 6 prawa o adwokaturze, co należy odnieść również do danych umieszczonych w dokumentach finansowych, np. fakturach, rachunkach[144]. Ponadto dane zawarte w dokumentacji na potrzeby rachunkowości, np. w księdze

[139] Art. 4 ust. 1 prawo o adwokaturze.
[140] Art. 5 prawo o adwokaturze.
[141] Aplikant adwokacki zobowiązany jest do zachowania w tajemnicy informacji, o których dowiedział się przy wykonywaniu powierzonych mu czynności, na mocy art. 100 § 2 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks Pracy, (Dz.U.2023.1465 t.j. z dnia 2023.07.31), dalej: k.p.
[142] M. Gutowski, *O granicach tajemnicy adwokackiej w prawie prywatnym*, Palestra 2019/7-8, s/ 182-201.
[143] Wyrok SN z dnia 1 grudnia 2016 r., SDI 65/16, LEX nr 2182292.
[144] Wyrok NSA z dnia 21 września 1998 r., I SA/Ka 2214-2223/96, ONSA 1999/3, poz. 88.

przychodów i rozchodów, deklaracji, zeznań podatkowych czy ewidencji środków trwałych nie są objęte tajemnicą adwokacką[145]. W zakresie prawa podatkowego obowiązek ten nie dotyczy, np. zakresu opodatkowania czy stawki podatku. W tym zakresie adwokat będzie zobowiązany do przedłożenia powyższych dokumentów na żądanie organu podatkowego. Jednakże w tym zakresie konieczna jest ocena, czy ujawnienie informacji znajdujących się w tych dokumentach nie wyrządzi szkody klientowi oraz czy jest konieczne w postępowaniu podatkowym. Poddanie pod ocenę powyższej sytuacji jest niezbędne, gdyż nie sposób wykluczyć, iż w dokumentach tych nie będą znajdować się okoliczności z przebiegu udzielania pomocy prawnej[146].

Przy wyznaczaniu granic tajemnicy adwokackiej ważne jest ustalenie powiązania pomiędzy pozyskaną informacją a udzielaną pomocą prawną w ramach wykonywanego wolnego zawodu[147]. Niemniej jednak zachowanie przez adwokata pozostałych informacji w dyskrecji winno również pozostawać pod ochroną z punktu widzenia deontologii wykonywania zawodu adwokata, profesjonalizmu i starannego działania oraz moralności. Zachowanie w tajemnicy pozyskanych informacji odnosi się nie tylko do tych przekazanych przez jego klienta, ale również przez osoby trzecie, z którymi adwokat konferuje w danej sprawie (np. w sprawie byłych małżonków o podział ich majątku wspólnego)[148].

Jednocześnie adwokat staje się depozytariuszem nie tylko udzielonej mu informacji, ale także każdego dokumentu, nośnika informacji, fotografii, które pozostają objęte zakresem tajemnicy adwokackiej. Niemniej jednak wykorzystania dokumentów czy też powierzonych informacji za przyzwoleniem klienta wyłącznie na potrzeby procesu nie należy rozpatrywać w kategorii dopuszczenia się deliktu przez adwokata. Słusznie Sąd Najwyższy podsumowuje powyższe rozważania, wskazując, że w przypadku wykorzystania przez adwokata dokumentów w innym celu niż prowadzenie danej sprawy może zostać postawiony mu zarzut naruszenia tajemnicy zawodowej[149].

Wskazać należy, że tajemnica adwokacka nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, a także przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. - w zakresie określonym tymi przepisami.

---

[145] A. Kręcisz-Sarna, *Tajemnica adwokacka a kontrola podatkowa adwokata*, IAP 2018, Nr 1, opubl.: LEGALIS/el.
[146] Ibidem.
[147] Postanowienie SA w Krakowie z dnia 14 listopada 2017 r., II AKz 432/17, LEGALIS nr 1696218.
[148] Orzeczenie WSD z dnia 25 stycznia 1936 r., 1824/36, LEGALIS nr 1523197.
[149] Wyrok SN z dnia 20 grudnia 2007 r., SDI 28/07, LEX nr 568835.

Ochrona informacji objętych tajemnicą adwokacką jest nieograniczona w czasie na podstawie art. 6 ust. 2 prawo o adwokaturze, a tym samym adwokat nie może zwolnić się z tego obowiązku. Jednocześnie nie można zwolnić adwokata z tego obowiązku. Obowiązek zachowania poufności przez tego profesjonalnego pełnomocnika obowiązuje nie tylko podczas prowadzenia sprawy, ale również po jej zakończeniu, a także w trakcie zawieszenia czy zaprzestania wykonywania zawodu.

Niemniej jednak istnieją wyjątki w zakresie zwolnienia z obowiązku jej zachowania. Jako pierwszy z nich należy wskazać przepis art. 178 pkt 1 k.p.k., który wskazuje, że nie można przesłuchiwać adwokata jako świadka co do zakresu tajemnicy obrończej, działającego na podstawie art. 245 § 1 k.p.k.[150]. Dodatkowo przepis art. 180 § 1 k.p.k. stanowi, że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni adwokata od obowiązku zachowania tajemnicy.

Tajemnica obrończa ma charakter bezwzględny, zaś tajemnica adwokacka doznaje ograniczeń. W polskim systemie prawnym nie przewiduje się możliwości przesłuchania obrońcy, nawet gdy wnioskuje o to podejrzany bądź oskarżony. Zakaz ten wynika z art. 178 pkt 1 k.p.k., który nie wygasa po utracie przez adwokata możliwości wykonywania zawodu[151].

W postępowaniu cywilnym natomiast przepis art. 261 § 2 k.p.c. pozwala adwokatowi jedynie na odmowę odpowiedzi na poszczególne pytania, ponieważ odpowiedzi mogłyby być połączone z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej.

Odpowiedzialność. jaką może ponieść adwokat za naruszenie tajemnicy adwokackiej, może być oparta na różnych tytułach, od odpowiedzialności dyscyplinarnej i cywilnoprawnej do karnej wnioskowej określonej w art. 266 k.k.

3.5. Tajemnica radcowska

Regulacja tajemnicy radcowskiej następuje na gruncie ustawy korporacyjnej, tj. ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych[152]. W art. 3 ust. 3 cyt. ustawy wskazano, że „radca prawny obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej". Ustawodawca wskazał na

[150] P. Kardas, *Konstytucyjne i ustawowe aspekty ochrony tajemnicy zawodowej powierzanej przedstawicielom zawodów zaufania publicznego*, Cz.PKiNP 2014/4/5-52.
[151] M. Szwejkowska, *Tajemnica adwokata i radcy prawnego jako szczególny rodzaj tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym,* Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, 111/2020/405-418.
[152] Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, (Dz.U.2022.1166 t.j. z dnia 2022.06.01), dalej: ustawa o radcach prawnych.

wyjątki, które nie są objęte tajemnicą, a dotyczą informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej stanowi zatem istotę gwarancji wolności jednostki oraz prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości. Tajemnica radcy prawnego jest zasadniczą podstawą tego wolnego zawodu w zakresie budowania zaufania z klientem.

Kodeks Etyki Radcy Prawnego, mający istotne znaczenie dla właściwego wykonywania przez radcę prawnego funkcji w demokratycznym państwie prawa, w art. 9 wskazuje, że „zachowanie tajemnicy zawodowej stanowi podstawę zaufania klienta do radcy prawnego i właściwego świadczenia usług. Dochowanie tajemnicy zawodowej jest nie tylko obowiązkiem radcy prawnego, ale i prawem, które ma gwarantować konstytucyjne prawa i wolności obywatelskie oraz służyć sprawiedliwemu wymiarowi sprawiedliwości". W art. 15 ust. 1 Kodeksu Etyki Radcy Prawnego dookreślono, że „obowiązek ten rozciąga się na wszystkie uzyskane informacje, bez względu na sposób i formę ich utrwalenia". Dodatkowo w normie tej dookreślono wprost, iż „tajemnica radcy prawnego obejmuje wszystkie dokumenty oraz korespondencję prowadzoną z klientem i osobami uczestniczącymi w danej sprawie oraz informacje ujawnione przed świadczeniem pomocy prawnej"[153]. Stwierdzić należy zatem, że Kodeks Etyki Radcy Prawnego rozbudowuje w art. 15 zakres informacji objętych tą tajemnicą i w wymienionym tam katalogu uznaje za nie informacje, w tym dokumenty ujawnione przez klienta w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych, informacje uzyskane w inny sposób w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych, dokumenty sporządzone przez radcę prawnego dla celów świadczenia pomocy prawnej oraz korespondencję z klientem powstałą dla celów świadczenia pomocy prawnej.

Jak zaznacza T. Scheffler, tajemnica ta obejmuje informacje "uzyskane w inny sposób", np. przekazane przez członków rodziny klienta, pracownika klienta, które mogą być przekazane we wszystkich możliwych formach, również w dobie cyfryzacji

[153] Tekst jednolity Kodeksu Etyki Radcy Prawnego (zwanego dalej Kodeksem Etyki) został ogłoszony przez Prezydium Krajowej Rady Radców Prawnych w dniu 28 grudnia 2010 r. jako załącznik do uchwały Nr 8/VIII/2010, dalej: Kodeks Etyki Radców Prawnych.

udostępnione w tzw. chmurze[154]. Warte podkreślenia jest, że Kodeks Etyki Radcy Prawnego w art. 16 przewiduje zakaz skorzystania z ww. dokumentów i ujawnionych tam informacji we własnym interesie lub w interesie innej osoby, chyba, że przepisy prawa lub Kodeksu stanowią inaczej.

Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie zakresem tajemnicy radcy prawnego będą objęte wszystkie materiały, np. pisma, notatki z treścią, o których radca prawny dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej, a dotyczą one powierzonej radcy prawemu sprawy do prowadzenia[155]. Informacje, które są powszechnie znane lub zostały pozyskane przez radcę prawnego, a pozostające bez związku z udzieloną pomocą prawną, nie będą objęte poufnością.

W art. 3 ust. 4 ustawy o radcach prawnych wprowadzono zakaz zwalniania radców prawnych z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Jedynie w ten zakres wpisuje się tajemnica obrończa, gdyż przepis art. 178 pkt 1 k.p.k. wskazuje, że nie wolno przesłuchiwać m.in. radcy prawnego co do faktów, o których dowiedział się, udzielając pomocy prawnej. W toku postępowania karnego istnieje przepis art. 180 § 2 k.p.k., który przewiduje możliwość zwolnienia z obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej w sytuacji, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność ta nie może być ustalona na podstawie innego dowodu.

Podzielając stanowisko sądu administracyjnego, podnieść należy, że doniosłość społeczna zawodu radcy prawnego oraz szczególny charakter art. 180 § 2 k.p.k., który wprowadza wyjątek od zasady dochowania tajemnicy zawodowej, powodują, że przepis ten za każdym razem powinien być stosowany przez sąd w sposób nad wyraz rozważny i przemyślany, a wskazane w nim przesłanki zwolnienia z obowiązku zachowania tej tajemnicy muszą być interpretowane ściśle i nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej. Odmienne, formalne jedynie stosowanie powołanego przepisu, doprowadziłoby bowiem do sytuacji, w której nałożony w art. 3 ust. 3 powołanej wyżej ustawy obowiązek zachowania przez radcę prawnego tajemnicy zawodowej miałby wyłącznie charakter iluzoryczny i mógłby prowadzić do obejścia zakazu przesłuchiwania radcy prawnego w zakresie tajemnicy radcowskiej[156].

[154] T. Scheffler (red.), *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, rok 2018, opubl.: LEGALIS/el.
[155] Postanowienie SA w Warszawie z dnia 25 maja 2008 r., II AKz 294/2008, LexPolonica nr 2061134.
[156] Postanowienie SA w Krakowie z dnia 7 czerwca 2018 r., II AKz 231/18, LEGALIS nr 1884398.

Zważyć należy na przepis art. 261 § 2 k.p.c., który zezwala radcy prawnemu zeznającemu przed sądem na odmowę odpowiedzi na poszczególne pytania, bowiem odpowiedzi mogłyby być połączone z pogwałceniem istotnej tajemnicy zawodowej.

Naruszenie obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej może stanowić podstawę do odpowiedzialności dyscyplinarnej radcy prawnego na podstawie art. 64 ustawy o radcach prawnych. Zgodnie z tą normą radcowie prawni i aplikanci radcowscy podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z prawem, zasadami etyki lub godnością zawodu, bądź za naruszenie swych obowiązków zawodowych.

Natomiast w sytuacji, w której radca prawny został już skreślony z listy, nie będzie podlegał on odpowiedzialności dyscyplinarnej, jednakże musi pamiętać o odpowiedzialności odszkodowawczej na zasadach ogólnych w stosunku do klienta, którego tajemnicę ujawnił, a także o potencjalnej odpowiedzialności karnej na podstawie art. 266 § 1 k.k.

3.6. Tajemnica przedsiębiorstwa

Tajemnica przedsiębiorstwa określona została w art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, zgodnie z którym przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się „informacje techniczne[157], technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności”[158]. Istota tajemnicy przedsiębiorstwa służyć ma zatem ochronie interesów każdego przedsiębiorcy, tak by osoby nieuprawnione, np. konkurenci na rynku, nie weszli w jej posiadanie.

Podmiotem uprawnionym do ochrony jest przedsiębiorca, którego należy określać przez pryzmat art. 2 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. W rozumieniu tegoż przepisu przedsiębiorcami są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które prowadząc, chociażby

[157] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2009 r., VI SA/Wa 2338/08, LEGALIS nr 177025.
[158] (Dz.U.2022.1233 t.j. z dnia 2022.06.09), dalej: ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

ubocznie, działalność zarobkową lub zawodową, uczestniczą w działalności gospodarczej. Terminologia przedsiębiorcy różni się od tej określonej na płaszczyźnie prawa cywilnego. Na gruncie ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji decydującym elementem jest faktyczne uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Działalność gospodarcza nie musi cechować się zarobkowością, ponieważ decydującym jest wykonywanie jej w sposób stały, ciągły i organizacyjny.

Informacje objęte tajemnicą przedsiębiorstwa określa się terminem *know-how*. J. Szwaja wskazuje, że terminologię tajemnicy przedsiębiorstwa czy *know-how* można stosować zamiennie, aczkolwiek ta druga odnosi się do technicznego aspektu wiedzy[159].

Jak zauważył Sąd Najwyższy, tajemnica przedsiębiorcy nie pozwala na objecie jej zakresem informacji powszechnie znanych lub takich, którymi określony podmiot ze względu na rodzaj prowadzonej działalności jest zainteresowany i może się o nich dowiedzieć w dozwolony sposób. Informacja traci status poufności, gdy zostanie rozpowszechniona w sposób pozwalający na zapoznanie się z nią przez szerokie grono odbiorców, bez zgody dysponenta[160].

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który definiując pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa w świetle przywołanego przepisu, wskazuje, że dane informacje tworzą tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli spełnione zostały łącznie trzy warunki. Pierwszym z nich jest fakt, iż są to informacje o charakterze technicznym, technologicznym, organizacyjnym przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą. Drugim warunkiem jest to, że są to informacje nieujawnione do wiadomości publicznej. Natomiast trzeci warunek odnosi się do podjęcia przez przedsiębiorcę niezbędnych działań w celu zachowania poufności takich informacji. Sąd ten w konkluzji uznał, że tajemnicę przedsiębiorcy należy traktować jako surogat prawa do prywatności jednostki na gruncie przepisów kształtujących status prawny przedsiębiorcy[161]. Natomiast w doktrynie zaznacza się, że aby dana informacja została objęta zakresem ochrony, muszą wystąpić trzy przesłanki, które wskazują, że informacja ta powinna być poufna, musi przejawiać wartość gospodarczą oraz musi zostać poddana działaniom dążącym do zachowania jej w poufności[162].

---

[159] J. Szwaja (red.), *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, Warszawa 2019, opubl.: LEGALIS/el.
[160] Wyrok SN z dnia 5 września 2001 r., I CKN 1159/00, opubl.: OSNC 2002/5/67.
[161] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2020 r., II SA/Wa 2200/19, LEX nr 3010393.
[162] J. Szwaja (red.*), Ustawa o zwalczaniu …,* opubl. LEGALIS/el.

W dalszej kolejności orzecznictwo podkreśla, że ustawodawca wyróżnia informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa ze względu na ich walor z punktu widzenia wartości gospodarczej dla przedsiębiorcy. Informacja objęta manifestacją przedsiębiorcy musi być tego rodzaju, że ma obiektywnie charakter informacji technicznej, technologicznej, organizacyjnej lub innej posiadającej realnie określoną wartość gospodarczą, wykluczającą dostęp do niej osób postronnych[163].

Tajemnica przedsiębiorstwa zaliczana do tajemnic ustawowo chronionych ma charakter obiektywny. W związku z powyższym w orzecznictwie przyjmuje się, że istnienia tajemnicy przedsiębiorstwa nie należy subiektywizować wyłącznie w oparciu o enuncjacje osób reprezentujących przedsiębiorcę[164]. Tajemnica przedsiębiorstwa może utracić charakter swej poufności w sytuacji, gdy wie o niej pewien ograniczony krąg osób, w tym także konkurenci[165].

Z uwagi na zakres tematyki pracy oraz problemy w praktyce z określeniem zakresu tajemnicy przedsiębiorstwa niemożliwym jest wyczerpujące wskazanie informacji będących integralną częścią tajemnicy przedsiębiorstwa. W doktrynie wskazuje się, że tajemnica przedsiębiorstwa obejmuje również wyniki przeprowadzonych badań, eksperymentów czy innych prób, które *de facto* nie nadają się do wdrożenia, gdyż mogą być dobrym przyczynkiem i punktem wyjścia do podjęcia dalszych prac badawczych prowadzonych przez daną branżę. Ponadto zbiór danych informacji, tworzących razem w zestawieniu nową wartość, uzasadnia objęcie zakresem ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa[166]. Natomiast orzecznictwo rozszerza zakres ochrony o dane dotyczące wielkości produkcji, sprzedaży oraz źródeł zaopatrzenia i zbytu[167].

Art. 11 ust. 1 w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji zakazuje bezprawnego ujawniania, wykorzystywania lub pozyskiwania tajemnicy przedsiębiorstwa, bowiem stanowi to czyn nieuczciwej konkurencji.

Relacja tajemnicy przedsiębiorstwa z tajemnicą skarbową jest widoczna w ramach realizacji umowy współdziałania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikiem w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, o której mowa w dziale IIB o.p.

---

[163] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2020 r., II SA/OI 940/19, LEX nr 3027861.
[164] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2020 r., VI SA/Wa 2590/19, LEX nr 3036965.
[165] Wyrok SN z dnia 22 kwietnia 1938 r., III K 2496/37, OSP 1938, poz. 278.
[166] J. Szwaja (red.*), Ustawa o zwalczaniu …,* opubl. LEGALIS/el.
[167] Postanowienie Sądu Antymonopolowego z dnia 15 maja 1996 r., sygn. akt XVII Amz 1/96.

Od 1 lipca 2020 r. na mocy art. 295d § 1 o.p. w ramach wskazanego powyżej współdziałania Szef Krajowej Administracji Skarbowej, upoważnieni przez niego pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej mają dostęp do informacji objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. Co ważne, dostęp ten jest uprawniony jednie w zakresie realizacji zadań wynikających z audytu podatkowego. Do kręgu podmiotów mogących mieć dostęp do tajemnicy przedsiębiorstwa zalicza się przełożonych wymienionych powyżej podmiotów oraz organy podatkowe, które wydają opinie przed zawarciem porozumienia podatkowego stosownie do art. 20zb o.p., tj. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej lub naczelnik urzędu skarbowego właściwego dla podatnika będącego stroną umowy o współdziałanie oraz Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Jednocześnie przepis art. 297f o.p. rozszerza krąg podmiotów, którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępnić informacje objęte tajemnicą przedsiębiorstwa[168].

Ograniczenie podmiotów mających dostęp do tajemnicy przedsiębiorstwa obowiązuje w sytuacji, gdy przedsiębiorca wykaże Szefowi KAS, iż przekazywane informacje objęte są zakresem tajemnicy przedsiębiorstwa. Udowodnienie należy postrzegać jako wykazanie prawdziwości określonych twierdzeń o jakimś fakcie, np. objęcia zakresem tajemnicy przedsiębiorstwa. Zdaniem W. Stachurskiego wystarczające powinno być wykazanie tej okoliczności poprzez przekazanie przez podatnika oświadczenia.

Rozwiązanie to zostało przyjęte na wzór uszczelnienia danych i informacji objętych tajemnicą bankową pozyskaną z banków i innych instytucji finansowych. Będzie ono chronić na takim samym poziomie dane stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa.

W przeciwnym wypadku organ podatkowy wyda, w oparciu o przepis art. art. 295d § 2 o.p, postanowienie o odmowie uznania tych informacji za tajemnicę przedsiębiorstwa[169]. Negatywną konsekwencją dla przedsiębiorcy będzie nieobjęcie przez organy podatkowe szczególną ochroną udostępnionej tajemnicy przedsiębiorstwa. Pozyskane informacje będą podlegały ochronie na zasadach ogólnych określonych dla tajemnicy skarbowej na podstawie art. 293 § 2 pkt 12 o.p.[170]

[168] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa …,* opubl.: LEGALIS/el.
[169] W. Stachurski [w:] Etel Leonard (red.), *Ordynacja podatkowa* …, opubl.: LEX/el.
[170] Ibidem.

Konkludując, należy uznać, że tajemnica przedsiębiorstwa będzie obowiązywała w tym przypadku tylko w sytuacji, gdy przedsiębiorca nie tylko wyraził żądanie w tym zakresie, ale i udowodnił, że informacje przez niego przekazane stanowią jego tajemnicę przedsiębiorstwa. Fakt ten będzie stwierdzany przez organ podatkowy. Dopuszczalne jest zatem, jak wskazuje P. Kozłowska-Kalisz, że „zakres przedmiotowy informacji należących do tajemnicy przedsiębiorstwa może zawierać również takie dane, które obejmuje tajemnica skarbowa”[171].

4. Inne tajemnice

W niniejszym podrozdziale należy wskazać na tajemnice prawnie chronione, których nie zaliczamy do tajemnic powszechnych ani zawodowych. Wyszczególnienie tych tajemnic następuje z uwagi na fakt, że ustawowy sposób zachowania określonej tajemnicy nie wiąże się z zawodem, a tym samym nie zobowiązuje do jej zachowania konkretnej osoby, instytucji państwowej, samorządowej, organizacji społecznej czy też podmiotu gospodarczego. Przy tak przyjętym podziale można zatem wyróżnić następujące tajemnice prawnie chronione, nie będące wprost tajemnicą zawodową: tajemnica statystyczna, tajemnica negocjacji, tajemnica pracodawcy czy tajemnica korespondencji. Z uwagi na zakres pracy w niniejszym podrozdziale zostanie ukazana wyłącznie wybrana tajemnica pracodawcy.

4.1. Tajemnica pracodawcy

Poprzez nawiązanie stosunku pracy na podstawie art. 22 § 1 k.p. pracownik zobowiązuje się nie tylko do wykonywania pracy na rzecz pracodawcy pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, ale również do przestrzegania pracowniczych obowiązków. Kodeks pracy w art. 100 § 2 pkt 4 wskazuje, że pracownik jest zobowiązany do dbania o dobro zakładu pracy, ochrony mienia pracodawcy oraz zachowania w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby narazić jego pracodawcę na szkodę. Przedmiot wskazanej powinności

[171] P. Kozłowska-Kalisz, *Przestępstwa z i u.z.n.k. w świetle wyników badań empirycznych* [w:] *Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa*, Kraków 2006, opubl.: LEX/el. Zob. także: M. Bojarski (w:) M. Bojarski, W. Radecki, *Pozakodeksowe przepisy karne z komentarzem*, Warszawa 1992, s. 156 i nast.

ustanawia kierowanie się przez pracownika względami lojalności wobec pracodawcy oraz wyodrębnia ustawowy obowiązek zachowania tajemnicy pracodawcy.

Sąd Najwyższy stwierdził, że „szczególnej zasady lojalności pracownika względem pracodawcy" należy poszukiwać w wykonywaniu przez pracownika działań wykraczających poza obowiązek wykonywania pracy określonego rodzaju, dbaniem o niemajątkowe interesy pracodawcy oraz ochroną jego mienia[172].

W innym orzeczeniu uznano, że „wszelkie informacje prywatne pracodawcy, stanowiące jego własność lub dobro osobiste, które nie są upubliczniane lub kierowane do pracownika, nie powinny być przez pracownika nagrywane i gromadzone"[173].

Tajemnica pracodawcy jest pojęciem szerszym niż tajemnica przedsiębiorstwa, gdyż obejmuje ona również informacje techniczne, technologiczne lub organizacyjne, których wyjawienie przez pracownika osobom postronnym może spowodować szkodę podmiotowi zatrudniającemu. Informacja objęta tą tajemnicą musi choćby ubocznie wiązać się z podejmowaną przez pracodawcę działalnością. Natomiast w zakres ochrony tajemnicą pracodawcy nie wchodzą elementy dotyczące kwalifikacji pracownika oraz jego wykształcenia i umiejętności. Jak wskazuje J. Bobrowicz, tajemnica pracodawcy wiąże się z informacjami, których posiadanie różnicuje jednego pracodawcę od drugiego w tej samej branży o podobnym zakresie działania[174].

Powinność pracownika ma charakter bezwarunkowy, co oznacza, że podmiot zatrudniający nie musi podejmować czynności w celu zachowania w poufności danych informacji. Jednakże ważne jest, by pracodawca zakomunikował zatrudnionemu pracownikowi o poufności informacji, które mogą narazić go na szkodę. Może to nastąpić poprzez dokonanie zapisu wprost w umowie o pracę lub w regulaminie pracy[175].

Sąd Najwyższy uznał, że działanie pracownika polegające na ujawnieniu informacji stanowiących tajemnicę pracodawcy może być podstawą do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia, z winy pracownika, gdyż ten naruszył ciążące na nim obowiązki. Ujawnienia informacji Sąd upatruje w każdym uzyskaniu informacji

[172] Wyrok SN z dnia 2 marca 2011 r., II PK 204/10, LEX nr 817517. Por. także: wyrok SN z dnia 22 kwietnia 2015 r., II PK 158/14, LEX nr 1681881; wyrok SN z dnia 13 czerwca 2007 r., II PK 338/06, OSNP 2008, nr 15–16, poz. 219.
[173] Wyrok SN z dnia 24 maja 2011 r., I PK 299/10, MPP 2011/8, s. 420.
[174] J. Borowicz, *Przestrzeganie tajemnicy pracodawcy a inne pracownicze obowiązki przestrzegania tajemnicy - zagadnienia pojęciowe*, PiZS 1998/10/2.
[175] W. Muszalski, K. Walczak (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: LEGALIS/el.

przez samego pracownika, choćby ich dalej nie przekazał, w sytuacji, gdy działanie to zagraża istotnym interesom pracodawcy[176].

Ponadto przepis art. 100 § 2 pkt 5 k.p. wskazuje na obowiązek przestrzegania tajemnicy określonej w odrębnych przepisach. Za tajemnicę taką należy uznać wszystkie te, które wynikają ze specyfiki wykonywania zawodu oraz tajemnice niejawne. Dlatego też nie ma znaczenia fakt, czy ujawnienie takiej informacji może narazić pracodawcę na szkodę. Okoliczność uregulowania w przepisie odrębnym określonej tajemnicy obliguje pracownika do jej dochowania, zaś obowiązek ten ustaje wraz z zakończeniem stosunku pracy[177].

[176] Wyrok SN z dnia 6 czerwca 2000 r., I PKN 697/00, LEX nr 1673672.
[177] A. Sobczyk (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.

5. Schemat – klasyfikacja tajemnic

KLASYFIKACJA TAJEMNIC

TAJEMNICE POWSZECHNE

- INFORMACJE NIEJAWNE
- DANE OSOBOWE

TAJEMNICE PRAWNIE CHRONIONE

TAJEMNICE ZAWODOWE

- BANKOWA
- NOTARIALNA
- DORADCY PODATKOWEGO
- ADWOKACKA
- RADCOWSKA
- PRZEDSIĘBIORSTWA
- SKARBOWA

INNE TAJEMNICE

- PRACODAWCY

6. Pojęcie (istota) tajemnicy skarbowej

Zagadnienie dotyczące instytucji tajemnicy skarbowej zostało poruszone w rozdziale VII o.p. (z wyjątkiem art. 306 o.p. umiejscowionym w rozdziale VIII o.p.), niemniej jednak w przepisach prawa nie zawarto definicji terminu „tajemnica skarbowa". Ustawodawca jedynie w sposób opisowy określił jej zakres przedmiotowy, podmiotowy i czasowy, dlatego też termin ten należy wyinterpretować z treści norm ordynacji podatkowej. Nadto brak ujęcia znaczenia tajemnicy skarbowej wprost sprawia, że stanowisko doktryny, orzecznictwa oraz interpretacja przepisów ordynacji podatkowej są kluczowe w zakresie ustalenia normatywnego jej znaczenia.

W związku z powyższym określenie prawnego charakteru tajemnicy skarbowej nie jest proste. W tym zakresie nie wystarczy określenie jej po prostu tajemnicą zawodową, gdyż nie jest to tylko obowiązek osób zobowiązanych do przestrzegania określonych danych i informacji powziętych w toku szeroko rozumianego postępowania podatkowego, ale również prawo. Takie ujęcie jest zbyt wąskie do rangi instytucji tajemnicy skarbowej, której źródłem jest ustawa. W związku z tym wszelkie modyfikacje umowne tajemnicy skarbowej (np. w zakresie podmiotowym, przedmiotowym) nie mają żadnego znaczenia, gdyż tajemnica ta powoduje określone skutki prawne wynikające wprost z ustawy. Do zaistnienia dyskrecji danych i informacji objętych tajemnicą skarbową nie jest wymagane zawarcie żadnej czynności prawnej pomiędzy jej stronami (podatnikami, płatnikami lub inkasentami, a organami podatkowymi), a po prostu powierzenie jej organom podatkowym.

Przepis art. 293 § 1 o.p. stanowi, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową. W doktrynie wskazuje się, że opracowana na podstawie przepisu art. 293 § 1 o.p. istota tajemnicy skarbowej postrzegana jest jako wyłączenie jawności określonych danych – indywidulanych danych zawartych we wszystkich dokumentach, jakie podmioty bierne prawa podatkowego (podatnik, płatnik, inkasent) składają organowi podatkowemu. Wyłączenie jawności dotyczy również danych w dokumentach znajdujących się w posiadaniu tego organu lub przez niego pozyskanych[178].

[178] C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1473.

Definicja tajemnicy skarbowej może być postrzegana jako zakaz ujawniania informacji o podatnikach, płatnikach i inkasentach, które są zawarte we wszelkich dokumentach składanych przez te osoby do organów podatkowych. Nadto tajemnica skarbowa dotyczy wszystkich informacji, które łączą się z konkretnym podatnikiem, a w sytuacji, gdy prowadzi on działalność gospodarczą lub posiada inne źródła przychodu, zakres tajemnicy skarbowej rozciąga się również na te informacje, które mają charakter indywidualny[179].

R. Mastalski wskazuje, że objęcie materiałów (w postaci deklaracji oraz innych dokumentów składanych przez podmioty określone przez przepis art. 293 § 1 o.p.) zakresem tajemnicy skarbowej jest ograniczeniem możliwości ich wykorzystania jak również zawęża krąg podmiotów, którym można udostępnić informacje zawarte w treści materiałów[180].

Natomiast J. Jezierski stwierdza, że tajemnicę tę należy rozumieć jako zakaz ujawniania informacji dotyczących podatników, płatników i inkasentów, a znajdujących się w dyspozycji organów podatkowych. Przedmiotowa tajemnica zakresem swym obejmuje informacje łączące się z konkretnym podmiotem o charakterze indywidualnym, nie zaś zbiorcze dane statystyczne lub inne dane, na podstawie których nie można ustalić konkretnych osób[181].

Judykatura skonstruowała definicję tajemnicy skarbowej, wskazując, że stanowi ją wyłączenie jawności indywidualnych danych zawartych we wszelkich dokumentach, jakie podatnik, płatnik, inkasent składają organowi podatkowemu, a także, jakie znajdują się w dokumentach tego organu lub pozyskanych przez organ informacji na temat tych danych. Dane objęte tajemnicą skarbową dotyczą w zasadzie pełnej treści dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Obejmują one bowiem zawsze dane odnoszące się do danego podmiotu (w tym sensie są danymi indywidualnymi) i dotyczą źródeł i wysokości osiąganych przychodów oraz rodzajów i wysokości poniesionych wydatków (kosztów), a także zapłaconych zaliczek na podatek. Dane te obejmują również określenie danych osobowych podatnika (imiona i nazwisko, nazwisko rodowe, imiona rodziców), datę urodzenia, miejsce zamieszkania i miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub miejsce zatrudnienia (nauki), numer

[179] D. Hondor, *Zachowanie tajemnicy skarbowej a określenie dochodu w drodze oszacowania cen*, Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu, nr 4 (4) 2005, s. 127 i n.
[180] R. Mastalski [w]: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zburzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2015, s. 1403-404.
[181] J. Jezierski, *Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998, s. 55.

ewidencyjny (PESEL), numer identyfikacji podatkowej (NIP), stan cywilny, osoby pozostające na utrzymaniu podatnika, dane dotyczące spadkodawcy, zapisodawcy, pożyczkodawcy itp.[182].

Zakresem tajemnicy skarbowej objęte są wszystkie informacje będące w dyspozycji organu (na kanwie przedmiotowej sprawy organu kontroli skarbowej) bez względu na to, przez kogo, w jakich okolicznościach i na podstawie jakich przepisów prawa zostały wytworzone lub uzyskane[183]. Tajemnica skarbowa obejmuje wszystkie informacje łączące się z konkretną osobą i jej działalnością[184], a dotyczy w zasadzie pełnej treści dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów[185]. J. Gliniecka uważa, że istota tajemnicy skarbowej realizuje te same założenia, jakie zostały postawione przez ustawodawcę instytucji tajemnicy bankowej[186].

Zakres tajemnicy oznacza wyłączenie jawności określonych informacji. W przypadku tajemnicy skarbowej dotyczy to zawartych w aktach danych objętych tajemnicą skarbową, jeżeli stanowią "indywidualne dane", o których mowa w art. 293 § 1 Ordynacji podatkowej, a dane te zawarte są w deklaracji oraz innych dokumentach składnych przez podatników, płatników lub inkasentów oraz w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe[187]. W związku z powyższym tajemnicą skarbową na podstawie tych przepisów nie są objęte dane, które nie mają charakteru indywidualnego, choćby były zawarte w aktach postępowania prowadzonego przez organy skarbowe. Podkreślić należy, że tajemnicą skarbową objęte są dane podatnika, płatnika lub inkasenta, a nie dokumenty same w sobie, które zawierają takie dane[188].

Ochroną w postaci tajemnicy skarbowej objęto zakres informacji ze względu na podmiot, od którego dane pochodzą, etap ich uzyskania oraz formę, w której informacja ta została przekazana organowi podatkowemu[189].

---

[182] Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I OSK 1844/18, LEGALIS nr 2391880 oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2013 r., II SA/Lu 1121/12, LEX nr 1311203.
[183] Wyrok NSA z dnia 18 marca 2015 r., I OSK 951/14, LEX nr 1773774.
[184] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 listopada 2008 r., IV SA/Po 319/08, LEX nr 548060.
[185] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2019 r., II SA/Wa 1507/19, LEX nr 3014497.
[186] J. Gliniecka, *Tajemnica bankowa w ujęciu prawnym*, Sopot 1997, s. 36 i n.
[187] Tak też NSA w wyroku z 17 stycznia 2017 r. sygn. akt I FSK 1883/16, LEX nr 2226943. Zob. też: M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 293 Ordynacji podatkowej, uwaga 3*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, art. 81(c), opubl. LEX/el.
[188] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 159/21, LEX nr 3199108.
[189] Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 marca 1998 r., Nr FBI1/235/CH/98.

Istotą tajemnicy skarbowej jest zatem zapewnienie ustawowej gwarancji zachowania informacji i danych nią objętych, co czyni z niej tajemnicę ustawowo chronioną. Przytoczyć należy za stanowiskiem doktryny, że wszelkie informacje objęte tajemnicą skarbową są z jej istoty informacjami niejawnymi, a udostępnienie ich przez daną osobę organom administracji państwowej nakłada na organy publiczne prawny obowiązek zachowania ich w poufności i w sekrecie w związku z realizacją zadań publicznych[190].

Tajemnica skarbowa stanowi szczególny rodzaj tajemnicy służbowej, zatem jej granice muszą być zakreślone szeroko. Ponadto z wymiarem i poborem podatków związane są sfery życia gospodarczego osób fizycznych, co wymaga ścisłego przestrzegania zawodowej dyskrecji dotyczącej wszelkich informacji, jakie pozyskiwane są dla potrzeb stosowania prawa podatkowego[191]. Zdaniem D. Habrat i P. Majka w obowiązujących przepisach zakres tajemnicy skarbowej został zakreślony maksymalnie szeroko[192].

Na kanwie powyższych rozważań należy wskazać na wyprowadzoną przez orzecznictwo regułę, że wykorzystywanie informacji i danych objętych tajemnicą skarbową znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego może nastąpić tylko wewnątrz jego struktur organizacyjnych i wyłącznie dla potrzeb podatkowych, natomiast wszelkie wyjątki muszą być *expressis verbis* określone przepisami prawa[193].

W uzasadnieniu do projektu ordynacji podatkowej z 1995 r. podkreślono, że prawo do zachowania w tajemnicy danych na temat rozliczeń publicznoprawnych przed osobami trzecimi jest przejawem ochrony indywidualnego dobra podatnika, ale także przejawem ochrony interesu Skarbu Państwa[194]. Prawne uregulowanie omawianej tajemnicy pozwala na ochronę interesów jednostki, ale z jednoczesnym uwzględnieniem interesu publicznego, tak by nie zachodziła znaczna dysproporcja pomiędzy nimi[195].

Dla rozważań niniejszej pracy istotne będzie również spojrzenie na tajemnicę skarbową jako prawo podmiotowe przypisane konkretnym osobom. Prawo to przejawia się możliwością żądania ochrony przed nieuprawnionym ujawnieniem informacji

[190] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowan*y, 2021, opubl.: LEX/el.
[191] R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz,* Warszawa 2011, str. 1162.
[192] D. Habrat, P. Majka, U*poważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawnienia informacji stanowiących* tajemnicę skarbową, PP, 2013/8/36-43.
[193] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 czerwca 2012 r., IV SA/Wr 154/12.
[194] Uzasadnienie do ustawy Ordynacja podatkowa, Warszawa 1995, s. 26.
[195] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa …*, 2021 opubl.: LEX/el.

udostępnionych organom podatkowym, gdyż pojęcie to jest bliskie istocie prawa do prywatności, co zostało ukazane w pierwszym rozdziale pracy.

Mając na uwadze powyższe rozważania, można stwierdzić, że istota tajemnicy skarbowej sprowadza się do objęcia szczególną ochroną informacji niejawnych uzyskanych, zgormadzonych i przetwarzanych przez organy administracji w toku postępowania podatkowego czy kontroli podatkowej w związku z wykonywanymi czynnościami służbowymi, a także danych zawartych w deklaracjach i innych dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów, których bezprawne ujawnienie naruszy nie tylko interes jednostki, ale interes państwa. W literaturze tajemnica skarbowa porównywana jest do „wentyla bezpieczeństwa" dla informacji i danych zgormadzonych przez organy[196]. Zachowanie tajemnicy skarbowej dotyczy zatem wszelkich materiałów, które posłużyły organom podatkowym do obliczenia wysokości należności publicznoprawnych.

Zakres dokumentów i innych materiałów z informacjami podlegającymi ochronie tajemnicy skarbowej z góry wskazuje na krąg podmiotów, którym można je udostępnić. Podmioty te to nie tylko organy administracji publicznej, które dysponują takimi materiałami są nimi tylko podmioty ściśle określone w art. 294 o.p.[197].

Niemniej jednak szeroki sposób uregulowania tajemnicy skarbowej nie przesądza o ochronie wszystkich danych, gdyż ochroną taką nie są objęte informacje, których nie sposób powiązać w sposób indywidualny z danym podatnikiem, np. dane anonimowe, dane statystyczne oraz dane zbiorcze[198].

W aktualnym stanie prawnym odmienne regulacje ochrony tajemnic ustawowo chronionych (w tym tajemnicy skarbowej), mają pierwszeństwo przed ustawą o dostępnie do informacji publicznej, gdyż normy tajemnicy skarbowej stanowią *lex specialis.* Dla prawnego uregulowania tajemnicy skarbowej i stosowania jej rozwiązań istotne znaczenie ma regulacja dotycząca dostępu do informacji publicznej. Zważyć należy, że akta sprawy *in concreto* podatkowej oraz znajdujące się w nich inne materiały w zakresie odnoszącym się do działania podmiotów publicznych *de facto* stanowią informację publiczną. Pozostawiając kwestię dostępu i pozyskiwania informacji, wskazać należy pokrótce na możliwość udostępniania innym podmiotom

[196] A. Melezini, *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, Warszawa 2012, s. 170-171.
[197] D. Benduch, *Tajemnica skarbowa*, MoP 2014, Nr 15, s. 71 i n.
[198] J. Jezierski, *Tajemnica skarbowa …*, s. 61.

informacji, które znajdują się w aktach prowadzonych na potrzeby postępowania podatkowego.

W związku z powyższym zgodnie z ustawą z dnia 6 września 2001 r. o dostępnie do informacji publicznej[199] do publicznej informacji mogą zostać ujawnione dane podatnika, które nie dotyczą jego indywidualnie, lecz jedynie od strony zbiorczej[200]. W pozostałym zaś zakresie zgodnie z art. 5 ust. 1 u.d.i.p. określenie, że dane informacje objęte są tajemnicą skarbową, wyklucza możliwość ich udostępnienia w trybie dostępu do informacji publicznej. Na powyższe wskazał WSA w Warszawie, stwierdzając, iż brzmienie przepisu art. 293 o.p. oznacza, że w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej mogą być udzielane jedynie informacje zbiorcze o podatnikach, nie mogą być natomiast udzielane żadne informacje indywidualne[201].

Należy zwrócić uwagę, że art. 305 o.p. nakazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej podawać do publicznej wiadomości zbiorcze informacje dotyczące podatków, a innym organom podatkowym oraz Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli przysługuje takie uprawnienie. Norma ta nie wprowadza dalszych wyjątków od zasad ochrony tajemnicy skarbowej, gdyż jak wskazano powyżej, zbiorcze dane dotyczące podatków nie podlegają dyskrecji *a contrario* dane konkretnych podatników[202]. W ocenie M. Niezgódki-Medek przepis ten można uznać za przejaw prawa obywateli do uzyskania informacji o działalności organów publicznych w oparciu o art. 61 ust. 1 Konstytucji RP w zakresie budżetu państwa, szczególności w sferze dochodów[203].

Powyższa regulacja zawarta w u.d.i.p. nawiązuje do ograniczenia zakresu tajemnicy skarbowej na podstawie nałożenia obowiązku informacyjnego związanego z zasadą jawności publicznej gospodarki finansowej ujętej w ustawie o finansach publicznych[204]. W art. 36 ust. 4 u.f.p. wskazano, że podanie do publicznej wiadomości wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5000 zł, wraz ze wskazaniem

[199] (Dz.U.2022.902 t.j. z dnia 2022.04.27), dalej: u.d.i.p.
[200] Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2005 r., OSK 1060/04, LEX nr 549582.
[201] Wyrok WSA w Warszawie z 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, LEX nr 674497 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21, LEX nr 3172222.
[202] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa …, 2021*, opubl.: LEX/el.
[203] M. Niezgódka-Medek [w:] Babiarz Stefan i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* opubl.: WKP 2019, LEX/el.
[204] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz.U.2023.1270 t.j. z dnia 2023.07.04), dalej: u.f.p.

wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia, który to wykaz ogłasza w wojewódzkim dzienniku urzędowym dyrektor izby administracji skarbowej, nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Rozwiązanie to znalazło się również w art. 37 ust. 2 u.f.p. i dotyczy przypadku upublicznienia przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia.

W niniejszych rozważaniach należy podzielić stanowisko NSA, który wskazał, iż powyższy przepis stanowi „całościową regulację określającą ujawnienie", jednocześnie wyłącza prawa obywateli do dostępu do informacji publicznej. Przepis ten nie może być interpretowany rozszerzająco i zgodnie z jego brzemieniem literalnym nakazuje udostępnianie informacji o ulgach przewyższających kwotę 500 zł[205].

Powyższymi przepisami ustawodawca nie tylko zwalnia dane informacje z dyskrecji, ale nakazuje odpowiednio dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz zarządowi jednostki samorządu terytorialnego upublicznienie tychże informacji[206].

Udostępnienie powyższych wykazów udzielonej pomocy publicznej należy traktować jako informację publiczną, a tym samym na podstawie u.p.d.i.p. dopuszczalne jest podawanie do publicznej informacji zbiorczych danych o podatnikach[207].

Określenie przez ustawodawcę zastrzeżenia, iż upublicznienie danych podatnika, tj. imienia i nazwiska bądź nazwy podmiotu, rodzaju zastosowanej ulgi i wysokości kwoty oraz przyczyny zastosowania ulgi nie narusza tajemnicy skarbowej. Zastrzeżenie to jest konieczne, gdyż dane te mieszczą się w zakresie przedmiotowym tajemnicy skarbowej w art. 293 o.p., a jego brak stanowiłby podstawę do odpowiedzialności karnej na gruncie art. 306 o.p.[208].

Rozszerzeniem powyższej normy jest przepis art. 305 o.p., który nadaje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej obowiązek, a organom podatkowym jak również Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli uprawnienie do podawania do publicznej wiadomości zbiorczych informacji dotyczących podatków. W tym zakresie

[205] Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2017 r., I OSK 246/17, LEGALIS nr 1688164. r 1688164.
[206] T. Woźniak, *Ograniczenie możliwości udostępnienia informacji publicznej o udzielonych ulgach podatkowych w wysokości do 500 zł.* Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21.07.2017 r., I OSK 246/17, FK 3/2018, s. 69-73.
[207] M. Szubiakowski, *Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej*, ZNSA 2014/4/9-18.
[208] Z. Ofiarski (red.*), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że wobec treści powyższego przepisu ordynacji podatkowej nie stanowiło problemu udzielenie Wspólnocie informacji niekolidujących z zakresem tajemnicy skarbowej, że wszystkie podatki są płacone albo że uiszcza je określona ilość podatników czy nawet wyjaśnienia, że Miasto - jako właściciel nieruchomości - nie jest zobowiązane do ponoszenia na rzecz siebie podatku od nieruchomości[209].

7. Wnioski

Biorąc pod uwagę spostrzeżenia poczynione w niniejszym rozdziale pracy, należy stwierdzić, że wielość definicji pojęcia „tajemnica" oraz ilość tajemnic prawnie chronionych w polskim ustawodawstwie powoduje, że ciężko jest stworzyć jeden słuszny i uniwersalny podział istniejących tajemnic.

Ukazana i przyjęta przez autora pracy klasyfikacja funkcjonowania tajemnic w polskim systemie prawa dowodzi, że tajemnica skarbowa jest tajemnicą zawodową. Warto wskazać, że do czasu wejścia w życie ustawy o ochronie informacji niejawnych tajemnica ta była zaliczana do tajemnicy służbowej. Zauważyć należy, że w literaturze przedmiotu postrzega się również tajemnicę skarbową jako tajemnicę w rozumieniu art. 1 ust. 1 u.o.d.i.n.

Natomiast z przedstawionych aktów i dokumentów międzynarodowych określających prawo do prywatności oraz wywodzące się z niej prawo do ochrony danych osobowych wynika, że prawo do poszczególnych tajemnic prawnie chronionych wywodzi się właśnie z tych najwyższych wartości. Biorąc pod uwagę zapisy ustawy zasadniczej, stwierdzić należy, że prawo do zachowania w poufności poszczególnych informacji, w tym indywidualnych danych objętych tajemnicą skarbową, wywodzi się z art. 47 oraz art. 51 ust. 2 Konstytucji RP. Realizacja tych konstytucyjnych gwarancji następuje na płaszczyźnie poszczególnych ustaw, tak jak ma to miejsce w przypadku tajemnicy skarbowej w regulacji zawartej w ordynacji podatkowej. Zatem instytucja tajemnicy skarbowej jest jednym z elementów ustawowej ochrony praw i wolności obywatelskich w demokratycznym państwie.

[209] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., III SA/Wa 3516/15, LEX nr 2303338.

Dokonane w niniejszym rozdziale pracy wyszczególnienie poszczególnych rodzajów tajemnic oraz ich podstawowa charakterystyka pozwalają wskazać, że tajemnica skarbowa pozostaje w korelacji z innymi tajemnicami prawnie chronionymi.

Analiza zakresu tajemnicy skarbowej oraz tajemnicy ochrony danych osobowych prowadzi do wniosku, że tajemnice te obejmują ochroną tożsame dane jednostki jak np. imię, nazwisko, PESEL, NIP. Niemniej jednak tajemnica skarbowa ma szerszy zakres obowiązywania, gdyż dotyczy również innych informacji podatkowych pozyskiwanych przez organy podatkowe (sytuacja ekonomiczna, finansowa, gospodarcza), dlatego też uregulowania ordynacji podatkowej należy uznać za *lex specialis* w stosunku do regulacji ustawy o ochronie danych osobowych.

Podkreślić należy, że ustawa o ochronie informacji niejawnych nie odnosi się do tajemnic zawodowych lub innych prawnie chronionych, za wyjątkiem oznaczenia danych odpowiednią klauzulą „tajne", „ściśle tajne", „poufne" i „zastrzeżone".

Z przeprowadzonej analizy tajemnicy bankowej i tajemnicy przedsiębiorstwa wynika, że organy podatkowe po spełnieniu określonych przepisami przesłanek i w określonej procedurze mogą uzyskać informacje nimi objęte. Niezależnie od objęcia pozyskanych informacji tajemnicą bankową czy tajemnicą przedsiębiorstwa chronione są one przez tajemnicę skarbową na warunkach określonych w ordynacji podatkowej.

Z uwagi na pełnioną przez notariusza funkcję płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn informacje o powstaniu zobowiązań podatkowych przekazane organom podatkowym przez notariuszy objęte są tajemnicą skarbową w rozumieniu art. 293 o.p. Zatem notariusz zobowiązany jest do zachowania tajemnicy notarialnej oraz tajemnicy skarbowej w sytuacji, gdy wykonuje czynności ze sfery podatków.

Uregulowania ordynacji podatkowej w zakresie tajemnicy skarbowej nie przyznają szczególnych uprawnień profesjonalnym pełnomocnikom stron, tj. adwokatom, radcom prawnym oraz doradcom podatkowym; nie mają oni dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową. Pełnomocnikom tym nie zostały przyznane szersze uprawnienia niż ich mocodawcom, których reprezentują np. przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi. Pełnomocnicy ci na mocy ustaw korporacyjnych (oraz przez wzgląd na etykę wykonywania zawodu, przepisy kodeksu etyki i deontologii wykonywania zawodu) zobowiązani są do zachowania w poufności przekazanych im przez klientów informacji i danych, w oparciu o obowiązującą ich tajemnicę zawodową.

Tajemnica skarbowa, choć nie jest wprost definiowana przez przepisy prawa podatkowego, postrzegana jest przez doktrynę i orzecznictwo jako ochrona wszelkich informacji gromadzonych przez organy podatkowe zawartych w deklaracjach, dokumentach i innych informacjach składanych przez podatników, płatników i inkasentów. Wspominaną tajemnicą objęte są dotyczące jednostki indywidualne dane, po których jesteśmy w stanie ją zidentyfikować (np. numer PESEL, NIP, REGON). Dane objęte tajemnicą skarbową nie dotyczą tylko sfery majątkowej danej jednostki.

Z uwagi na charakter danych objętych tajemnicą skarbową, zgodnie z ustawą o dostępie do informacji publicznej, dane objęte tajemnicą skarbową nie mogą być udostępniane innym osobom trzecim (niż uprawnionym organom podatkowym, podmiotom czy instytucjom wprost wskazanym przez przepisy prawa), z wyjątkiem przedstawienia ich od strony zbiorczej (np. jako ogólne zestawienie w danych statystycznych).

Rozdział II
Ewolucja tajemnicy skarbowej

1. Uwagi ogólne

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej niewątpliwie wiąże się z nałożeniem i poborem przez państwo podatków oraz obowiązkiem składania przez podatników zeznań i deklaracji podatkowych z ich indywidualnymi danymi i informacjami o stanie majątkowym. Daniny publiczne istnieją od początku powstania cywilizacji - w starożytnych państwach Bliskiego Wschodu oraz w Grecji, i Rzymie[210]. Polskie prawo podatkowe jak i instytucja tajemnicy skarbowej ma swoje podłoże historyczne, które było warunkowane przemianami społeczno-gospodarczymi w państwie oraz zmianami regulacji prawnych. Postrzeganie tajemnicy skarbowej w poszczególnych okresach naszego państwa było kształtowane odmiennie, głównie pod względem podmiotowym i przedmiotowym. Podstawowe znacznie dla analizy tajemnicy skarbowej ma zrozumienie historycznych uwarunkowań genezy państwowości oraz wpływu uwarunkowań historycznych na kształt regulacji prawa podatkowego - tajemnicy skarbowej, co zostanie ukazane w niniejszym podrozdziale.

Z uwagi na fakt, że początki podatków datuje się już na okres starożytności, czego nie można utożsamiać z tajemnicą skarbową, której prawne uregulowania powstały w okresie międzywojennym, w niniejszym podrozdziale zostanie ukazany wyłącznie historyczny zarys rozwiązań prawnych tajemnicy skarbowej, nie zaś całego systemu prawa podatkowego. Prześledzenie historycznego rozwoju tajemnicy skarbowej jest istotne dla podjętej problematyki badawczej oraz ukaże, że uregulowanie tej instytucji jest wynikiem nieuprawnionego ujawniania informacji i danych dotyczących podatników.

2. Okres międzywojenny

W polskim prawie źródeł tajemnicy skarbowej jako prawnego narzędzia ochrony informacji o podatnikach należy poszukiwać w ustawodawstwie międzywojennym. Doktryna oraz uprzednie akty prawne nie regulowały tajemnicy skarbowej. W okresie

[210] B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 25 i n.

międzywojennym postępowanie podatkowe jak i zobowiązania podatkowe były określone w poszczególnych ustawach regulujących dany podatek, dlatego też trudno jest mówić o istnieniu ogólnego prawa podatkowego zawartego w jednym akcie prawnym. Powstanie obowiązku podatkowego, przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe oraz kwestia odpowiedzialności za to zobowiązanie były determinowane konstrukcją danych podatków. Panująca sytuacja polityczno-gospodarcza oraz system podatkowy obowiązujący w Polsce (oparty na prymitywnych rosyjskich rozwiązaniach) wymagał gruntownej przemiany, tak by państwo czerpało znaczne dochody z podatków. Ustawą z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym uregulowano nie tylko konstrukcję prawną podatku dochodowego, ale jednocześnie wprowadzono termin „tajemnica skarbowa”[211].

Powyższy akt prawny był wynikiem konieczności ujednolicenia systemu podatkowego, w szczególności w zakresie konstrukcji prawnej podatku dochodowego po 123 latach zborów Polski (od 1795 r. do 1918 r.). Nie ulega wątpliwości, że po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. na ziemiach polskich istniały odmienne uregulowania[212], a kluczowym aspektem do odrodzenia państwa były wpływy do budżetu państwa z danin publicznych. Ponadto istniała potrzeba unifikacji całego systemu podatkowego na terenach trzech zaborów. Istniejące wówczas na tych ziemiach różnice fiskalne w zakresie wymiaru podatku dochodowego skłoniły do ujednolicenia tej materii oraz pozostałych instytucji prawa podatkowego, tak by ukierunkować politykę gospodarczą państwa.

Uważa się, że ustawa ta miała konstytutywne znaczenie w zakresie standaryzacji podatków bezpośrednich. Założenia postanowień ustawy wzorowane były na podatku dochodowym występującym w Prusach oraz były niejednokrotnie nowelizowane[213].

W komentowanej ustawie przewidziano pierwszy zarys tajemnicy, gdyż zgodnie z jej art. 43: „członkowie komisji, którzy nie są urzędnikami państwowymi, składają przed przystąpieniem do swych czynności uroczyste ślubowanie, że przy wykonywaniu funkcji swoich będą postępować bezstronnie, bez względu na osobę, według najlepszej wiedzy i sumienia i zachowają w najściślejszej tajemnicy wszystko to, o czem dowiedzą

[211] (Dz. U. Nr 82, poz. 550 z późn. zm.), dalej: ustawa o państwowym podatku dochodowym. Akt nie obowiązuje.
[212] Wskazuje się, że było to siedem odmiennych ustawodawstw podatkowych. Zob.: E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczpospolitej Polskiej, cz. 1.*, Poznań 1920, s. 24 i n. Zob. także: P. Grata, *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, POLISPOL 2010, nr 7, s. 50.
[213] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 304.

się podczas obrad w ogólności, a w szczególności o stosunkach majątkowych i dochodowych podatników".

Dalszy okres odrodzenia naszego państwa przypadający na lata 1926 – 1934 uznaje się za stabilizację systemu podatkowego. Istotne zmiany zaszły w postępowaniu podatkowym, gdyż na podatników nałożono obowiązek składania zeznań i deklaracji podatkowych w oparciu o posiadane dowody. Wysokość podatku była ustalana w oparciu o przedstawione przez podatnika rzeczywiste dochody i przychody (tj. zeznania, a w przypadku osób prawnych w oparciu o roczne sprawozdanie z bilansem zysków i strat oraz protokołu sporządzonego przez organ). Powyższe dowody organ podatkowy poddawał swobodnej ocenie, a wszelkie zastrzeżenia przedstawiał podatnikowi w „dekrecie wątpliwości"[214].

Powyższe zmiany proceduralne uwidocznione zostały w uchwaleniu niespełna pięć lat później ustawy z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym[215]. W związku z nałożeniem na podatników obowiązków proceduralnych w zakresie składania zeznań i deklaracji unowocześnienia wymagała również instytucja tajemnicy skarbowej. W ramach tejże ustawy rozszerzono obowiązek zachowania tajemnicy, gdyż wskazano, że: „członkowie komisji i ich zastępcy, o ile nie pozostają na służbie państwowej, składają przy obejmowaniu swych obowiązków uroczyste przyrzeczenie, iż obowiązki swe pełnić będą według najlepszej wiedzy i sumienia i zachowają w ścisłej tajemnicy wszystkie powzięte w komisji wiadomości o położeniu majątkowem płatników. Obowiązek zachowania tajemnicy ciąży również na przewodniczącym, na jego zastępcy jak również na członkach komisji, zostających na służbie państwowej"[216].

Proces budowania jednolitego systemu prawa podatkowego oraz prawnej regulacji instytucji tajemnicy skarbowej w okresie dwudziestolecia międzywojennego nie ustawał, czego wyrazem było uchwalenie ustawy z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa[217]. Akt ten uznaje się za pierwszą polską obszerną kodyfikację prawa podatkowego. Obowiązywał on na obszarze całego państwa polskiego przed II wojną światową. Na tle ustawodawstw europejskich akt ten był pierwszym i kompleksowym

[214] R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 140-141.
[215] (Dz. U. Nr 79, poz. 550 z późn. zm.), dalej: ustawa o podatku przemysłowym. Akt nie obowiązuje.
[216] Art. 69 ustawy o podatku przemysłowym.
[217] (Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134). Akt ten wszedł w życie z dniem 1 października 1943 r. Akt ten nie obowiązuje.

zbiorem przepisów prawa podatkowego[218], a z uwzględnieniem polskiego systemu podatkowego nawiązywał do uchwalonej w dniu 13 grudnia 1919 r. niemieckiej ordynacji podatkowej (niem. *Reichsabgabenordnung).*

Jednocześnie uważa się, że nastąpiła radykalna zmiana ogólnego prawa podatkowego, a częściową kodyfikację prawa podatkowego po raz pierwszy nazwano mianem ordynacji, a nie kodeksu. Do postanowień ordynacji z 1934 r. nawiązuje obowiązująca ordynacja z 1997 r.

Ustawa ta zawierała zarówno przepisy materialne, przepisy proceduralne, jak i przepisy karne, które stosowano przy wymiarze i poborze wszystkich państwowych podatków bezpośrednich[219]. Ordynacja podatkowa została podzielona na pięć części, tj. część I przepisy ogólne (od art. 1 do art. 52), część II postępowanie przy wymiarze podatków (od art. 53 do art. 140), część III przepisy porządkowe (od art. 141 do art. 158), część IV przepisy karne (od art. 159 do art. 206) oraz część V przepisy przejściowe i końcowe (od art. 207 do art. 212). Regulacje tejże ustawy odnosiły się nie tylko do przepisów ogólnych w zakresie wymiaru podatków, ale także wskazywały, m.in. na organizację organów skarbowych, postępowanie podatkowe w dwóch instancjach, przepisy karne oraz tajemnicę urzędniczą[220]. Celem ustawy było zawarcie w jednym akcie prawnym jednolitych przepisów dla większości podatków, a jej instytucje obowiązują do dziś, tj. obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, nadpłata, wymiar podatku czy przedawnienie.

W Ordynacji podatkowej z 1934 r. w dziale III zatytułowanym „Tajemnica urzędowa i wyłączenie urzędników" w art. 21 wskazano, że: „Urzędnicy i inni funkcjonariusze winni utrzymywać w najściślejszej tajemnicy wszelkie wiadomości o stosunkach majątkowych i dochodowych płatników i osób trzecich, uzyskane przy wykonywaniu obowiązków służbowych. Zachowanie tajemnicy obowiązuje ich również po rozwiązaniu stosunku służbowego". Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej został też nałożony na członków komisji odwoławczych oraz ich zastępców; obowiązywał także po wygaśnięciu mandatu. Powyższe zostało określone w art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej z 1934 r., zgodnie z którym „Przewodniczący, jako też członkowie komisji i ich zastępcy, powinni w czasie pełnienia swych czynności przestrzegać postanowień ustaw podatkowych i przepisów niniejszej ordynacji,

[218] Akty tego typu zostały przyjęte w Niemczech w 1919 roku i w Czechosłowacji w 1927 roku.
[219] J. Michalski, *Charakterystyka ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 15 marca 1943),* RPEiS, 14/1934, z. 4, s. 161-177.
[220] T. Szymański [w] A. Mariański [red.] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2021*, s. 3.

postępować bezstronnie bez względu na osobę płatnika i inne osoby oraz przedsiębiorstwa i według najlepszej wiedzy i sumienia, oraz zachować w ścisłej tajemnicy przebieg obrad jak również stosunki płatnika i osób trzecich, o których powzięli wiadomości w związku z piastowaniem mandatu. Zachowanie tajemnicy obowiązuje również po ustaniu mandatu". Jednocześnie w art. 31 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej z 1934 r. wskazano, że członkowie komisji oraz ich zastępcy nie będący urzędnikami państwowymi zobowiązani byli do złożenia ślubowania, z którego sporządza się protokół, iż będą powierzone im informacje zachowywać w dyskrecji. Dodać należy, że art. 60 § 4 Ordynacji podatkowej z 1934 r. przewidywał, że wszystkie informacje i dane (potrzebne do wymiaru podatków) przekazywane władzom skarbowym przez władze, urzędy, przedsiębiorstwa, osoby wykonujące wolne zajęcia zawodowe itd. „powinny zużytkować z całkowitym zachowaniem tajemnicy"[221]. Zgodzić należy się z H. Dzwonkowskim, iż był to najszerszy zakres danych objętych tajemnicą skarbową, od którego nie przewidywało się żadnych odstępstw w przypadku zestawienia tychże regulacji z obecnym kształtem tajemnicy skarbowej[222].

Powyższy kształt tajemnicy urzędniczej stał się fundamentem dla prawnego uregulowania tej instytucji w systemie prawa podatkowego oraz obowiązkiem do jej przestrzegania przez organy podatkowe (którymi byli przede wszystkim urzędnicy, funkcjonariusze, członkowie organów odwoławczych oraz ich zastępcy).

Gwarancją zachowania wówczas tajemnicy urzędniczej były przepisy karne zamieszczone bezpośrednio w art. 187 Ordynacji podatkowej z 1934 r. Zgodnie z § 1 przywołanego artykułu zakres podmiotowy odpowiedzialności karnej dotyczył zarówno członków komisji odwoławczej (w tym zastępców), jak i biegłych, którzy ujawnili stosunki majątkowe, zarobkowe, dochodowe i gospodarcze płatnika w związku z pełnieniem tych funkcji. Podlegali oni karze grzywny do tysiąca złotych. W § 2 przewidziano karę grzywny do pięciu tysięcy złotych lub aresztu do sześciu miesięcy albo jako karę łączną, gdy czyn ten miał zaszkodzić kredytowi lub czci podatnika albo gdy sprawca rozgłaszał te wiadomości publicznie. W § 3 przywołanego przepisu tę samą odpowiedzialność karną ponosił ten, kto ujawnił okoliczności wskazane w § 1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, osobistej dla siebie lub dla innej osoby.

[221] Art. 60 Ordynacji podatkowej z 1934 r. rozciągał zakres tajemnicy skarbowej na informacje potrzebne do wymiaru podatków uzyskiwane na pisemne żądanie od podmiotów, tj.: urzędy i przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe, instytucje kredytowe (banki), przedsiębiorstwa komunikacyjne, kolei żelaznej, żeglugi, przewozowe, ubezpieczeniowe i ekspedycyjne, domy składowe i przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i inne, notariusze i inne.

[222] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

Natomiast w § 4 omawianego przepisu „Urzędnicy skarbowi oraz osoby, które przestały być urzędnikami, winni powyższych czynów, podlegają tym samym karom, niezależnie od odpowiedzialności dyscyplinarnej". Od 1936 r. powyższy czyn zabroniony został przeniesiony do art. 254 k.k., który penalizował wyłącznie wyjawienie tajemnicy prywatnej powziętej w związku z wykonywaniem funkcji publicznej. Ściganie tego czynu następowało wówczas na wniosek pokrzywdzonego[223].

Powyższe normatywne uregulowania omawianej tajemnicy ograniczały jej zakres wyłącznie do sfery majątkowej (finansowej) płatników i osób trzecich, o których to wiadomość powzięli przede wszystkim urzędnicy i funkcjonariusze podczas wykonywania powierzonych zadań służbowych. Nie dotyczyły one innych informacji płatników i osób trzecich (np. danych osobowych). Znaczenie tejże kodyfikacji przepisów prawa podatkowego jest o tyle istotne, że wiele przyjętych rozwiązań prawnopodatkowych, w tym tajemnicy wówczas zwanej urzędniczą, stanowi genezę obecnie przyjętej konstrukcji przepisów prawa podatkowego, które zostały doprecyzowane do współczesnych realiów.

3. Okres powojenny

W okresie powojennym naszego państwa nie sposób doszukać się prawnych uregulowań tajemnicy skarbowej z uwagi na następujące przemiany społeczno-gospodarcze. Nastąpił wówczas proces dekodyfikacji prawa podatkowego. Wskutek przyjętych założeń układu jałtańskiego i wpływów sowieckich wprowadzono do Polski prawne regulacje ustawodawstwa radzieckiego. Zmiany te zostały wdrożone, gdyż dotychczasowe regulacje nie przystawały do nowych założeń polityczno-prawnych (socjalistycznych) państwa. Początek tych zmian datuje się na 1946 r.

W konsekwencji powyższego Ordynacja podatkowa z 1934 r. została uchylona i rozfragmentaryzowana na trzy oddzielne akty prawne[224], tj.: dekret z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych[225], dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym[226] oraz dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe[227].

[223] Z. Banasiak, D. Oraczewska, *Tajemnica skarbowa …,* s. 31-32.
[224] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki …,* s. 318-319.
[225] (Dz. U. z 1936 r. NR 27, poz. 173 ze zm.), akt nie obowiązuje.
[226] (Tekst jedn. Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.), akt nie obowiązuje.
[227] (Dz. U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140 ze zm.), akt nie obowiązuje.

Natomiast unormowania postępowania podatkowego zostały zawarte w ustawie – Kodeks postępowania administracyjnego.

Zaznaczyć należy, że występowało wówczas tzw. powielaczowe prawo podatkowe, gdzie kwestia stanowienia podatków leżała w gestii rządu, nie zaś sejmu. Uprawnienie to rząd wywodził z treści art. 1 ustawy z dnia 3 stycznia 1945 r., zgodnie z którym „uprawnienia Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego w zakresie ustalenia tymczasowego trybu wydawania dekretów z mocą ustawy przelewa się na Rząd Tymczasowy Rzeczypospolitej Polskiej”[228].

W wydawanych przez rząd dekretach, zgodnych z modelami prawa podatkowego w Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich, odstąpiono od polskich przedwojennych przepisów, odstępując tym samym od dobrej legislacji podatkowej. Dlatego też w powyżej wskazanych aktach prawnych nie uregulowano instytucji tajemnicy skarbowej[229], co należy postrzegać jako zjawisko negatywne, prowadzące do ograniczenia ochrony interesów podatników.

W dalszej kolejności znowelizowano dekret o zobowiązaniach podatkowych dekretem z dnia 26 października 1950 r.[230], zaś w 1980 r. dekret o postępowaniu podatkowym został zastąpiony znowelizowanym Kodeksem postępowania administracyjnego. Natomiast przepisy ujęte w dekrecie Prawo karne skarbowe ostatecznie ujęto w akcie prawnym – ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks Karny Skarbowy[231].

Kryzys władzy Polski Ludowej, upadek socjalizmu w Polsce i metod zarządzania gospodarką państwa, a także dysonans prawa podatkowego w obowiązującej wówczas ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych[232] spowodowały powrót do regulacji na wzór przedwojennych[233]. Ustawa ta składała się z 55 artykułów podzielonych na rozdział pierwszy - przepisy ogólne, rozdział drugi – zobowiązania podatkowe osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej oraz trzeci rozdział – przepisy końcowe i

[228] Art. 1 ustawy Krajowej Rady Narodowej z dnia 3 stycznia 1945 r. o trybie wydawania dekretów z mocą ustawy, (Dz.U. 1945 nr 1 poz. 1), akt nie obowiązuje.
[229] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki …*, s. 319.
[230] Dekret o zobowiązaniach podatkowych, (Dz.U. Nr 49, poz. 452), akt nie obowiązuje.
[231] (Dz.U. Nr 83, poz. 930), akt nie obowiązuje.
[232] (Dz. U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111 ze zm.), akt nie obowiązuje. W 1980 r. uchwalono nową ustawę o zobowiązaniach podatkowych, która uchyliła dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.).
[233] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki…,* s. 323-324.

przejściowe. Powyższy kształt ustawy nie był przejrzysty oraz stwarzał trudności w posługiwaniu się nim z uwagi na chaotyczne rozmieszczenie w jej treści przepisów[234]. Jednocześnie ustawa ta w pierwotnym kształcie nie zawierała unormowań tajemnicy skarbowej. Dokonanie nowelizacji ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz zmiany niektórych innych ustaw w 1996 r. poprzez dodanie art. 49a, sprawiły, że znowu regulowała ona zakres ochrony danych podatników, płatników i inkasentów. W ust. 1 cyt. powyżej przepisu wskazano, że „indywidualne dane zawarte w deklaracjach oraz w innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową", natomiast w ust. 2 cyt. przepisu rozszerzono ochronę o dane zawarte w informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez inne niż wymienione powyżej podmioty, w aktach postępowania administracyjnego w sprawach z zakresu prawa podatkowego oraz w aktach spraw karnych skarbowych jak również w informacjach uzyskanych przez organy podatkowe z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w powyższym zakresie. Natomiast dodany art. 49b regulował zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej[235]. Wskazać należy, że ustawa o zobowiązaniach podatkowych obowiązywała do końca 1997 r., tj. do dnia wejścia ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[236].

W okresie Polski Rzeczypospolitej Ludowej (PRL) problem ochrony danych obywateli był dostrzegany, niemniej jednak nie miał on znaczenia i prawnego uregulowania. Ochrona danych obywateli, nie tylko objętych tajemnicą skarbową, stanowiłaby wówczas problem dla działań niedemokratycznego państwa i jego organów. Nie zdawano sobie sprawy z konsekwencji, jakie poniesie jednostka w przypadku nieprawidłowego postępowania z jej danymi. Jednocześnie upatrywania społeczeństwa sprzed 1989 r. w zakresie wolności obywatelskich (m.in. wolności słowa, wolności informacji) nie sprzyjały tworzeniu ograniczeń w zdobywaniu informacji[237].

Dopiero ustawą z dnia 31 maja 1996 r. o zmianie ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw[238] powrócono do prawnego uregulowania tajemnicy skarbowej i ochrony materiałów będących w posiadaniu

[234] B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, Nowe Prawo, 1989/7–8, s. 71–85.
[235] Ustawa z dnia 31 maja 1996 r. o zmianie ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz zmianie niektórych innych ustaw, (Dz.U. Nr 75, poz. 357), akt nie obowiązuje.
[236] (Dz.U.2020.1325 t.j. z dnia 2020.07.31).
[237] B. Banaszak, *Prawo do ochrony danych osobowych w Polsce*, [w:] *O prawach człowieka. W podwójną rocznicę Paktów. Księga Pamiątkowa w hołdzie Profesor Annie Michalskie*j, red. T. Jasudowicz i C. Mik, Toruń 1996, s. 249–250.
[238] (Dz. U. Nr 17, poz. 357 z późn. zm.).

organów podatkowych. Przyczyną były nieuprawnione praktyki ujawniające sytuację majątkową przedsiębiorstw. Celem zapobiegania przestępczości gospodarczej oraz uchylaniu się od zobowiązań publicznoprawnych dla dobra interesu publicznego rozszerzono uprawnienia organów podatkowych w zakresie informacji objętych tajemnicą bankową i giełdową[239]. Wiązało się to z ograniczeniem prawa do prywatności, a tym samym potrzebą uregulowania ochrony informacji przekazywanych organom podatkowym.

Z dniem 1 stycznia 1997 r. (z dniem wejścia w życie przywołanej ustawy) dodano nowe przepisy, tj. od art. 49a do 49i, które nakładały na podmioty czynne prawa podatkowego prawny obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej.

Wskazać należy na uregulowanie dodanego art. 49a ust. 1, który stanowił, że „indywidualne dane zawarte w deklaracjach oraz w innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową", zaś w ust. 2 czytamy: „przepis ust. 1 stosuje się również do danych zawartych w: 1) informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez inne, niż wymienione w ust. 1, podmioty, 2) aktach postępowania administracyjnego w sprawach z zakresu prawa podatkowego oraz w aktach spraw karnych skarbowych, 3) informacjach uzyskanych przez organy podatkowe z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w ust. 1 lub w pkt 1 i 2". Dodany przepis art. 49b ust. 1 przewidywał, że „do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są: 1) pracownicy urzędów skarbowych, 2) wójtowie lub burmistrzowie (prezydenci miast) oraz pracownicy samorządowych służb finansowych, 3) pracownicy izb skarbowych oraz osoby wchodzące w skład podatkowych komisji odwoławczych, 4) etatowi oraz pozaetatowi członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów, 5) Minister Finansów oraz pracownicy Ministerstwa Finansów, 6) osoby, które na podstawie odrębnych przepisów odbywają praktykę zawodową w Ministerstwie Finansów lub w organach podatkowych". W ust. 2 cytowanego przepisu określono, że „osoby wymienione w ust. 1 są obowiązane do złożenia na piśmie przyrzeczenia; w ust. 3, że zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje również po ustaniu zatrudnienia lub praktyki zawodowej"; w ust. 4, że „do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązane są również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa"; w ust. 5, że

[239] Orzeczenie TK z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997/2, poz. 23.

„przepisu ust. 4 nie stosuje się do osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową".

Powyższe regulacje zostały przeniesione, oczywiście ze zmianami, do tekstu obecnie istniejącej Ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r. Aktualnie tajemnicy skarbowej poświęcony został oddzielny dział VII o.p., który nie przystaje do uprzednich istniejących rozwiązań, np. zawartych w ordynacji podatkowej z 1934 r., ale przede wszystkim zawartych w pierwotnym tekście ordynacji podatkowej z 1997 r. Poczynając od 1 stycznia 1998 r., ogólne prawo podatkowe oraz regulacje tajemnicy skarbowej zostały w Polsce, na wzór regulacji międzywojennych, skodyfikowane w formie ustawy zatytułowanej – Ordynacja podatkowa, która obowiązuje do dziś.

Zakres przedmiotowy ordynacji podatkowa ujęty w art. 1 wskazuje, że ustawa ta reguluje: „zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrole podatkową i czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową". Powyższe wyliczenie nie ma charakteru katalogu zamkniętego, gdyż przepis ten uściśla najistotniejsze w praktyce instytucje prawa podatkowego[240].

Zagadnienie tajemnicy skarbowej zostało szeroko ujęte w przepisach ogólnego prawa podatkowego materialnego, tj. w dziale VII o.p. (od art. 293 do art. 305) oraz w dziale VIII o.p. (tylko art. 306). W pierwszym wymienionym dziale ujęto zakres podmiotowy i przedmiotowy tajemnicy skarbowej oraz tok postępowania w przypadku zabezpieczania i udostępniania dokumentów objętych tajemnicą skarbową. Dział VIII o.p. odnosi się do normy sankcjonującej zachowanie polegające na naruszeniu obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej. W literaturze wskazuje się, że takiej regulacji tajemnicy skarbowej przyświecał cel standaryzacji ochrony prywatności podatników, płatników i inkasentów[241].

Ochrona prywatności osoby fizycznej zawarta została również w przepisach o postępowaniu podatkowym. Zgodnie z art. 129 o.p. ustanawiano zasadę jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla podmiotów będących stroną tego postępowania. Osoby trzecie nie będące jedną ze stron toczącego się postępowania podatkowego nie mogą zatem zapoznać się z aktami postępowania, w tym dokumentami z danymi objętymi tajemnicą skarbową. Przedmiotowe unormowanie podkreśla oraz wzmacnia ochronę informacji objętych tajemnicą skarbową pozyskanych w toku prowadzonego postępowania.

[240] L. Etel, *Komentarz do art. 1 ordynacji podatkowej*, opubl.: LEX/el.
[241] S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* opubl.: WKP 2019, LEX/el.

Ewolucja prawnej regulacji tajemnicy skarbowej po określeniu jej w ustawie z 1997 r. jest konsekwencją poszczególnych zmian jej postanowień, które miały wielokrotnie miejsce. Zaznaczyć należy, że rozwiązań przyjętych w ordynacji podatkowej z 1997 r. nie sposób uznać za trafne, gdyż chwilę po wejściu ustawy w życie Ministerstwo Finansów stworzyło dość obszerny projekt jej zmian, a do 1 maja 2013 r. ordynację podatkową poddano ponad 100 razy nowelizacji[242]. Niemniej jednak w literaturze przedmiotu podnosi się, że zapadające orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych stwierdzających niekonstytucyjność przepisów ordynacji podatkowej z przepisami Konstytucji Rzeczpospolitej stwarzają konieczność jej nowelizacji[243].

Wskazać należy, że zmiana poszczególnych przepisów ustawy wpływała również na prawne uregulowanie tajemnicy skarbowej. W literaturze uznaje się, że pierwszą przyczyną rozwoju jej zakresu było wprowadzenie przepisów od art. 182 do 187 o.p. do instytucji postępowania dowodowego poprzez dodanie procedury wystąpienia do instytucji finansowych przez organy podatkowe i celne o przedstawienie dowodów i informacji strzeżonych tajemnicą bankową. Kolejną przyczyną było wejście w życie przepisów w zakresie wymiany informacji podatkowych z państwami Unii Europejskiej, a także z innymi państwami, z którymi obowiązek ten wynika z zawartych umów międzynarodowych[244].

Ponadto uchwalenie ustawy z dnia z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych[245] wprowadziło ograniczenie zakresu tajemnicy skarbowej. Nowo wprowadzona ustawa przesądziła o jawności i przejrzystości finansów publicznych, a tym samym wprowadzono obowiązek podawania do publicznej wiadomości wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną w kwocie przewyższającej 5000 zł[246].

Z powyższego wynika zatem, że aktem prawnym zawierającym *explicite* regulacje tajemnicy skarbowej jest o.p., do którego odsyłają inne akty prawne, np. ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej[247]. Jednocześnie wskazać należy, że na

[242] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki …* , s. 323-324.
[243] C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowe*j, PiP 1998, nr 2, s. 3 i n.
[244] M. Szubiakowski, *Problemy prawnej regulacji …*, opubl.: Lex/el.
[245] (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).
[246] M. Szubiakowski, *Problemy prawnej regulacji ….*, opubl.: lex/el.
[247] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2023.615 t.j. z dnia 2023.03.31), dalej: ustawa o KAS.

potrzeby ewidencji podatników i płatników na płaszczyźnie ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników[248] uregulowano zakres tajemnicy skarbowej. W art. 15 cyt. ustawy ustalono, jakie dane zgromadzone w CRR KEP objęte są tajemnicą skarbową, komu udostępnia się dane zgormadzone w CRP KEP, zaś art. 15b zawiera, w zakresie nieuregulowanym w art. 15 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, odesłanie do art. 294 § 2–5 oraz działu VIII ustawy o.p. W tym zakresie stosuje się odpowiednie regulacje związane z zakresem podmiotowym osób obowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej, z obowiązkiem złożenia przyrzeczenia zachowania tajemnicy skarbowej przez osoby zobowiązane do jej przestrzegania, z zakresem temporalnym obowiązywania tajemnicy skarbowej, a także z odpowiedzialnością karną za ujawnienie tajemnicy skarbowej (art. 306 § 1 o.p.).

Nadmienić należy, że do czasu wejścia w życie z dniem 1 marca 2017 r. ustawy o KAS regulacje dotyczące tajemnicy skarbowej zawierała także ustawa o kontroli skarbowej[249]. Artykuły 34-34b nieobowiązującej już ustawy o kontroli skarbowej odnosiły się do ochrony informacji gromadzonych i przetwarzanych w ramach kontroli skarbowej. Zaznaczyć też trzeba, że powyższe uregulowanie tajemnicy skarbowej na potrzeby kontroli skarbowej nie było kompleksowe, bowiem przepis art. 31 ustawy o kontroli skarbowej odsyłał do charakteru prawnego tajemnicy skarbowej sformułowanej na gruncie ordynacji podatkowej.

Ustawa o KAS wprowadziła nowe regulacje dotyczące sposobu przeprowadzenia kontroli skarbowej, powołując przy tym nowe instytucje, ale także nie zawiera postanowień dotyczących tajemnicy skarbowej. Konstrukcja ustawy o KAS jedynie w niewielkim zakresie odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej, tj. poprzez przepis karny w art. 278 ustawy o KAS penalizujący zachowanie polegające na ujawnieniu tajemnicy skarbowej oraz przepis art. 53 i 143 ustawy o KAS.

[248] Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, (Dz.U.2022.2500 t.j. z dnia 2022.12.05), dalej: ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.
[249] Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, (Dz.U.2016.720 t.j. z dnia 2016.05.25). Akt ten nie obowiązuje.

4. Wnioski

Ukazanie w niniejszym rozdziale rysu historycznego tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie prowadzi do wniosku, że wpływ na uregulowania instytucji tajemnicy skarbowej miały przeobrażenia gospodarcze, ustrojowe, społeczne i polityczne naszego państwa. W konsekwencji tajemnica ta była znana ustawodawstwu międzywojennemu. Jednakże w okresie od 1946 do 1995 r. złe praktyki polegające na ujawnianiu danych podatników (przedsiębiorców) spowodowały, że nie obowiązywały zasady zachowania poufności.

Do czasu wprowadzenia ordynacji podatkowej z 1934 r. poszczególne zagadnienia prawa podatkowego, a przede wszystkim tajemnicy wówczas określanej mianem urzędniczej, występowały w wielu ustawach i innych aktach podustawowych, co w praktyce budziło liczne wątpliwości i rozbieżności z uwagi na brak wyczerpujących regulacji.

Unormowanie tajemnicy skarbowej w ustawie z dnia 1934 r. odnosiło się wyłącznie do stosunków majątkowych podmiotów prawa podatkowego. Wynika to z faktu wąskiego ujęcia w okresie przedwojennym praw podmiotowych podmiotów prawa podatkowego oraz zakresu ich ochrony, a część pierwotnych założeń z pewnymi zmianami została przeniesiona do współczesnych norm prawnych. Również z uwagi na zmiany gospodarczo – ustrojowe naszego państwa w okresie Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej nieznane było pojęcie tajemnicy skarbowej, co należy postrzegać negatywnie. Współczesne ujęcie tajemnicy skarbowej nastąpiło wyłącznie w oddzielnym rozdziale ordynacji podatkowej, zaś ustawa o KAS w odpowiednim zakresie odsyła do jej uregulowań.

Rozdział III
Tajemnica skarbowa w wybranych państwach Unii Europejskiej

1. Uwagi ogólne

W rozdziale III pracy poddano analizie regulacje tajemnicy skarbowej w wybranych trzech państwach członkowskich UE, tj. w Republice Federalnej Niemiec, w Republice Czeskiej oraz na Węgrzech. Od wielu lat (w Polsce od 2004 r.) obserwujemy postępy w zakresie dokonującej się harmonizacji podatków w ramach wspólnego rynku wewnętrznego UE, co jest szczególnie widoczne w ramach podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Unifikacja systemów podatkowych wynika z potrzeby integracji gospodarczej państw tworzących Unię Europejską, by stworzyć wspólny system fiskalny. Ujednolicenie to następuje głównie poprzez wprowadzanie reform podatkowych na szczeblu regulacji poszczególnych ustaw podatkowych, niż w zakresie regulacji zasad w ogólnym prawie podatkowym.

Zatem w badaniu podjętym w niniejszym rozdziale pracy autor skupił się w pierwszej kolejności na badaniu cech ogólnych systemu podatkowego oraz zasad konstytucyjnych ustawodawstw zagranicznych dotyczących prawa podatkowego i szeroko rozumianego prawa do prywatności. Natomiast ostatecznie przytoczył treść przepisów zawartych w ordynacji podatkowej dotyczących tajemnicy skarbowej w omawianych porządkach prawnych, by poszukiwać ewentualnych kierunków zmian w polskich uregulowaniach tajemnicy skarbowej.

2. Republika Federalna Niemiec

Republika Federalna Niemiec, RFN (niem. *Bundesrepublik Deutschland*) to państwo federacyjne położone w zachodniej i środkowej Europie, które ukształtowało się w 1990 r. po zjednoczeniu Niemieckiej Republiki Demokratycznej i Republiki Federalnej Niemiec. Kraj ten graniczy od północy z Danią, od wschodu z Polską i Czechami, na południu z Austrią oraz Szwajcarią, na południowym zachodzie z Francją i Luksemburgiem, a na północnym zachodzie z Belgią i Niderlandami. Składa się z 16 krajów związkowych, określanych landami, tj.: Badenii-Wirtembergii, Bawarii, Berlina (miasto wydzielone), Brandenburgii, Bremy, Hamburgu, Hesji, Dolnej Saksonii,

Meklemburgii-Pomorze Przednie, Nadrenii Północnej-Westfalii, Nadrenii-Palatynatu, Saary, Saksonii, Saksonii-Anhaltu, Szlezwik-Holsztynu, Turyngii. Stolicą Niemiec i jej największym miastem jest Berlin. Państwo ma powierzchnię 357168 km² i liczy ok. 84 mln obywateli. Jest to siódmy pod względem wielkości kraj w Europie i sześćdziesiąty drugi na świecie. Niemcy pełnią kluczową rolę pod względem gospodarczym i politycznym na arenie europejskiej, gdyż m.in. stanowią część strefy Schengen i strefy euro oraz są członkiem ONZ, OECD, G7, G20.

Na wstępie należy podkreślić, że niemiecki system podatkowy, tak jak polski, ma za podstawę naczelne zasady określone w ustawie zasadniczej. Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r. (niem. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) wskazuje przede wszystkim na zasadę państwa opiekuńczego[250], zasadę zdolności płatniczej[251], zasadę równości w opodatkowaniu[252], zasadę praworządności podatków[253] oraz zasadę podziału władztwa podatkowego pomiędzy wadzę federalną oraz władzę lokalną[254].

Zauważyć należy, że Konstytucja RP oraz Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec określają podstawowe prawa człowieka z tą różnicą, że Konstytucja RP poświęca im 45 artykułów, natomiast niemiecka 19. Konstytucja RFN jako uchwalona wcześniej niż Konstytucja RP miała obowiązywać przejściowo do czasu zjednoczenia Niemiec. Wynikiem tego jest uregulowanie praw człowieka w ograniczony sposób. Uchwalona w 1997 r. Konstytucja RP zawiera nowe prawa, które zostały pominięte w konstytucji niemieckiej, m.in. zakaz eksperymentów medycznych bez dobrowolnie wyrażonej zgody, ochronę konsumentów. W niemieckiej ustawie zasadniczej nie znajdziemy również zasady dotyczącej prawa do szeroko pojętej prywatności oraz prawa do ochrony danych osobowych[255].

Niemniej jednak w art. 10 ust. 1 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec zawarto zasadę nienaruszalności tajemnicy korespondencji jak również tajemnicy

[250] Art. 20 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec, http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy2011.html, [dostęp: 28.12.2022 r.].
[251] Art. 3 § 1 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec, http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy2011.html, [dostęp: 28.12.2022 r.].
[252] Ibidem.
[253] Art. 2 § 1 oraz art. 20 § 3 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec, http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy2011.html, [dostęp: 28.12.2022 r.].
[254] Art. 105 § 1 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec, http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy2011.html, [dostęp: 28.12.2022 r.].
[255] W. Kundera, *Fundamental Rights in the Constitution of the Republic of Poland and in the Basic Law of the Federal Republic of Germany* [w:] *Prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i w Ustawie Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec*, Wrocławskie Studia Erazmiańskie. 2020, nr 14, s. 170-209.

pocztowej i telekomunikacyjnej. W przeciwieństwie do tych tajemnic, tajemnica podatkowa nie jest prawem podstawowym, a tym samym nie ma wyjaśnienia konstytucyjnego. Znaczenie konstytucyjne i cel ochrony tajemnicy skarbowej wyprowadza się z prawa do swobodnego rozwoju własnej osobowości (art. 2. ust. 1 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec), natomiast prawo to wynika z idei decydowania, kiedy i w jakich granicach należy ujawnić osobiste informacje (tzw. prawo do informacyjnego samostanowienia)[256].

Kluczowym aktem normatywnym regulującym system podatkowy Niemiec jest *Abgabenordnung* (*AO*), czyli ordynacja podatkowa, która została skodyfikowana w dniu 16 marca 1976 r.[257]. Niemiecka ordynacja podatkowa, tak jak polska, reguluje ogólny system podatkowy. Ustawa ma zastosowanie do wszystkich podatków, w tym ulg podatkowych, które są regulowane zarówno przez prawo federalne jak i prawo Unii Europejskiej, o ile są one zarządzane przez federalne lub stanowe organy podatkowe[258]. Ustawa ta określa zasady postępowania podatkowego, przepisy karne oraz postępowanie w sprawach przestępstw podatkowych związanych z uchylaniem się od płacenia podatków.

Poza wspomnianą powyżej główną niemiecką ustawą podatkową obowiązują również ustawy szczególne regulujące poszczególne podatki, m.in.: ustawa o podatku dochodowym (niem. *Einkommensteuergesetz)*[259], ustawa po podatku dochodowym od osób prawnych (niem. Körperschaftsteuergesetz)[260], ustawa o podatku od towarów i usług (niem. *Umsatzsteuergesetz*)[261], ustawa o podatku od nieruchomości (niem.

---

[256] F. Klein, *Abgabenordnung (AO),* Kommentar, *10. Auflage, Verlag*, Müchen 2009, s. 110-113.

[257] *Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist* https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[258] § 1 *Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist* https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[259] Ustawa z dnia 16 października 1934 r. Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 8 Absatz 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[260] Ustawa z dnia 31 sierpnia 1976 r. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/KStG.pdf, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[261] Ustawa z dnia 26 listopada 1979 r. Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 17 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf, [dostęp: 28.12.2022 r.].

Grundsteuer)[262], podatek od spadków i darowizn (niem. *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*)[263] czy też podatek solidarnościowy (niem. *Solidaritatszuschlag*)[264].

W niemieckim systemie podatkowym administracja podatkowa pozostaje w kompetencji władz federalnych, poszczególnych landów oraz gmin, przez co 95% podatków jest nakładanych na poziomie federalnym, a następnie niektóre dochody budżetowe, jak np. podatek dochodowy, są rozdysponowywane pomiędzy władzę centralną a regionalną. Wyłączne uprawnienie w zakresie ustanawiania niektórych podatków ma federacja, m.in. w zakresie cła, akcyzy, opłaty solidarnościowej jako podatku uzupełniającego[265].

W prawie niemieckim instytucja tajemnicy skarbowej (niem. *Steuergeheimnis*) została uregulowana w § 30 AO. Przepis § 30 AO określa obowiązki zachowania poufności wynikające z przepisów o służbie cywilnej lub ze stosunku publicznoprawnego opartego o umowę o pracę. Przepis ten reguluje ochronę danych w sprawach podatkowych. Zakres ochrony obejmuje wszystkie informacje, które mają charakter poufny bądź są przekazywane w sposób poufny.

Tajemnica podatkowa jest szczególną tajemnicą urzędową. Zgodnie z orzecznictwem Federalnego Trybunału Konstytucyjnego (niem. *Bundesverfassungsgericht*, BVerfG) tajemnica podatkowa to odpowiednik wielu wymogów dotyczących ujawniania informacji i ochrony interesów osób prywatnych. Jest to tajemnica urzędowa, która ma na celu nieujawnianie faktów mających znaczenie podatkowe jak również ochronę zaufania osób ją powierzających, tak by zachęcić do

[262] Ustawa z dnia 7 sierpnia 1973 r. "Grundsteuergesetz vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965), das zuletzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/grstg_1973/GrStG.pdf, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[263] Ustawa z dnia 17 kwietnia 1974 r. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/ErbStG.pdf, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[264] Ustawa z dnia 24 czerwca 1991 r. Solidaritätszuschlagg, esetz vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318), das durch Artikel 19 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geändert worden ist, https://www.gesetze-im-internet.de/solzg/BJNR113180991.html, [dostęp: 28.12.2022 r.].

[265] *Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften*, (aktuelle Ergebnisse) Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec z dnia 23 lutego 2023 r., https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html, [dostęp: 26.02.2023 r.].

ułatwienia przebiegu postępowania podatkowego[266]. Tajemnica podatkowa to zaufanie obywatela do tego, że szeroko ujawniane przez niego informacje są chronione[267].

W niemieckiej literaturze przedmiotu zaznacza się, że relacja między interesem prywatnym i publicznym oraz znaczenie tajemnicy skarbowej pozostają kwestią dyskusyjną. W zakresie interesu publicznego podkreśla się, że omawiana tajemnica ma promować chęć udzielania wyjaśnień organom podatkowym w celu prawidłowego i pełnego pokrycia podatku. Jeśli tajemnica skarbowa ma sprzyjać wyjaśnieniu wszelkich okoliczności związanych z obciążeniami podatkowymi, to należy chronić zaufanie obywatela do jej zachowania. Sekcja 30 AO jest zatem określana jako warunek wstępny do morale podatkowych[268].

Zgodnie z § 30 ust. 1 AO do zachowania tajemnicy skarbowej zobowiązani są funkcjonariusze publiczni (niem. *Amtsträger*). Natomiast w § 7 AO jako funkcjonariuszy publicznych wskazano urzędnika państwowego bądź sędziego, osobę pozostającą w stosunku służbowym publicznoprawnym oraz osobę powołaną w inny sposób do wykonywania zadań administracji publicznej w urzędzie lub innym organie publicznym lub w ich imieniu. Obowiązek zachowania tajemnicy obowiązuje wszystkich urzędników, bez względu na organ oraz jurysdykcję, np. będzie to urzędnik archiwum państwowego, zakładu ubezpieczeń społecznych czy urzędu pomocy oświatowej, a także urzędników bez względu na pełniony urząd publiczny, np. notariusz, radny miasta, minister i sekretarz stanu oraz inni pracownicy, którym zostały powierzone zadania z zakresu administracji publicznej.

Zgodnie z § 30 ust. 3 AO za funkcjonariuszy publicznych uważa się również osoby wykonujące szczególne obowiązki w służbie publicznej (art. 11 ust. 1 pkt 4 niemieckiego kodeksu karnego, niem. *das Strafgesetzbuch*). Ich równość z funkcjonariuszem publicznym to występowanie formalnego obowiązku wynikającego z prawa; w szczególności są to osoby zatrudnione lub pracujące w urzędzie lub innym organie realizującym zadania administracji publicznej, ale nie samodzielnie, np. urzędnicy, kurierzy, pracownicy sprzątający bądź osoby, które są zatrudnione bądź mianowane okazjonalnie, jak np. eksperci, konsultanci.

---

[266] BVerfG v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (139 f.); Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp.), § 30 AO Rz. 5 ff. (Okt. 2002); Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO Tz. 8 ff. (Jan. 2012).

[267] E. Becker, *Reichsabgabenordnung*, 7. Aufl. 1930, § 10 RAO Rz. 2; Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 115.

[268] Heßdörfer, StuW 1947, 471 (476); Mattern, Treu und Glauben, 1958, s. 11.

Za funkcjonariuszy publicznych uważa się również osoby wymienione w § 193 ust. 2 ustawy o ustroju sądów (niem. *des Gerichtsverfassungsgesetzes genannten Personen*), czyli w szczególności będą to zagraniczni sędziowie zawodowi, prokuratorzy, pełnomocnicy (adwokaci), prawnicy, którzy czasowo przebywają na terenie Niemiec i odbywają wizyty studyjne np. w celu nauki, praktyki w danym sądzie. Wówczas mogą oni być obecni podczas narady i głosowania składu sądu, jeżeli skład orzekający wyrazi na to zgodę. Osoby te w świetle § 30 ust. 3 i 4.2. AO zobowiązane są do zachowania poufności.

W dalszej kolejności niemiecka ordynacja podatkowa za funkcjonariusza publicznego uważa eksperta (czyli osobę pomocniczą), z którym konsultowano się oficjalnie w danej sprawie podatkowej (np. biegłego).

Ponadto status funkcjonariusza publicznego mają osoby zajmujące urzędy w kościołach lub innych wspólnotach wyznaniowych będących spółkami prawa publicznego w sytuacji, gdy zajmują się poborem podatku kościelnego (niem. *Kirchensteuer*). Osoby te zobowiązane są do przestrzegania danych podatkowych, które zostaną im powierzone przez podatników.

W § 30 ust. 2 AO wskazano, w jakich sytuacjach dochodzi do naruszenia tajemnicy skarbowej przez funkcjonariuszy publicznych oraz które dane objęte są tajemnicą skarbową. Funkcjonariusz dopuszcza się naruszenia szczególnej tajemnicy urzędniczej, gdy w sposób pozostający poza przepisami prawa ujawnia, wykorzystuje lub pozyskuje dane objęte tą tajemnicą skarbową.

Powyżej przywołany przepis w pkt 1 stanowi, że funkcjonariusz publiczny narusza tajemnicę skarbową, jeżeli dane osobowe innej osoby, które poznał w związku z toczącym postępowaniem administracyjnym, postępowaniem kontrolnym lub postępowaniem sądowym w sprawach podatkowych, postępowaniem karnym o przestępstwo skarbowe czy też w związku z przekazaniem tychże danych, na podstawie § 29c ust. 1 zd. 1 pkt 4,6 lub 6 AO lub innych przyczyn urzędowych (w szczególności poprzez zawiadomienie organu podatkowego lub przedłożenie wymiaru podatku lub zaświadczenia o ustaleniach dokonanych podczas opodatkowania, stały się znane.

Dane osobowe innej osoby należy rozumieć szeroko, bowiem obejmują one zarówno sytuację rodzinną (np. liczba dzieci, ich wiek, imiona), zawodową i gospodarczą (w tym tajemnicę przedsiębiorstwa). Dane osobowe objęte tajemnicą skarbową dotyczą również faktu rejestracji podatkowej danej osoby czy też jej udziału w toczącym się lub zakończonym już postępowaniu administracyjnym. W literaturze

przedmiotu wskazuje się, że dane te to tylko dane osobowe, które są zindywidualizowane lub mogą być zindywidualizowane bez dalszych informacji objętych tajemnicą skarbową i podlegają poufności. Dlatego też tajemnicy skarbowej nie podlegają dane anonimowe, dane informacyjne bądź statystyczne[269].

Reasumując, za dane osobowe należy uznać wszystkie osobiste, ekonomiczne, prawne, publiczne i prywatne okoliczności osoby fizycznej lub prawnej. Ostatecznie termin ten opiera się na przepisach rozporządzenia RODO. Wszystkie informacje dotyczące zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej (zwanej dalej „osobą, której dane dotyczą") są zdefiniowane jako dane osobowe. Zidentyfikowanie danej osoby fizycznej może nastąpić bezpośrednio lub też pośrednio poprzez przypisanie do niej danego imienia, nazwiska, numeru identyfikującego, danych o lokalizacji bądź innych cech szczególnych, jak np. fizjologiczną, genetyczną, psychiczną, ekonomiczną, kulturową lub społeczną tożsamość tej osoby fizycznej. Poufność ta dotyczy zatem imienia i nazwiska osoby, wyznania, stanu cywilnego, a także wzrostu czy stanu zdrowia. Znaczenie danych osobowych rozciąga się również na te informacje, po których możliwe jest zidentyfikowanie zmarłych osób fizycznych lub podmiotów, stowarzyszeń prawnych lub nieposiadających osobowości prawnej albo majątków. Objęte ochroną dane nie dotyczą tylko informacji konkretnego podatnika, ale dotyczą również danych każdej innej osoby bądź podmiotu, który wystąpi w toku podejmowanych przez organy podatkowe postępowań[270].

W dalszej kolejności w pkt 2 przywołanego przepisu dochodzi do naruszenia tajemnicy skarbowej, gdy funkcjonariusz publiczny ujawnia lub wykorzystuje tajemnicę handlową lub tajemnicę przedsiębiorstwa osoby trzeciej, o której się dowiedział w związku z toczącymi się wyżej wskazanymi postępowaniami. Wówczas dane chronione tajemnicą skarbową zostają bez zezwolenia ujawnione bądź wykorzystane. Przez ujawnienie należy rozumieć działanie, na skutek którego dochodzi do przekazania osobom trzecim faktów chronionych tajemnicą skarbową. Natomiast nie można uznać za ujawnienie danych informacji osobie trzeciej, podczas gdy dane te są znane tej osobie. Ujawnić dane chronione tajemnicą skarbową można nie tylko poprzez działanie, ale również poprzez zaniechanie, np. poprzez niezabezpieczenie plików przed nieautoryzowanym dostępem osób postronnych. Wykorzystanie zaś danych objętych

[269] F. Klein, *Abgabenordnung (AO),* Kommentar, 10. Auflage, Müchen 2009, s. 114-115.

[270] Fachanwälte für Strafrecht beim Vorwurf der Verletzung des Steuergeheimnisses, https://www.kanzlei.law/strafrecht/strafverteidigung/steuerstrafrecht/verletzung-des-steuergeheimnisses/ [dostęp: 23.01.2023 r.].

tajemnicą skarbową może odnosić się tylko do działania, podczas którego następuje posłużenie się tymi danymi w innej sytuacji czy w innej sprawie[271].

Natomiast w § 30 ust. 2 pkt 3 AO naruszenie danych prawnie chronionych omawianą tajemnicą następuje, gdy funkcjonariusz publiczny w sposób zautomatyzowany, bez uprawnień, pobiera chronione tajemnicą skarbową dane, które są przechowywane w zautomatyzowanym systemie plików z powodu trwających postępowań, o których była mowa w ust. 1 przywoływanego przepisu (czyli to będą akta sprawy sądowej lub akta kontrolne).

W dalszej kolejności w art. § 30 ust. 4 AO enumeratywnie wyliczono 11 przypadków, w których to dozwolone jest ujawnienie lub wykorzystanie danych chronionych tajemnicą skarbową. Warto dokonać rozróżnienia pomiędzy uprawnieniem do ujawnienia danych chronionych, a decyzją o ich ujawnieniu. Pierwsze zdarzenie pozostaje kwestią prawną, w której to przepis prawa wprost przewiduje uprawnienie do dokonania tej czynności. Natomiast drugi przypadek jest decyzją uznaniową. Administracja niemiecka nie jest generalnie zobowiązana do ujawniania danych chronionych tajemnicą skarbową, jest jedynie do tego upoważniona. W literaturze wskazuje się, że zarówno charakter jak i zakres ujawnienia danych chronionych musi być zgody z zasadą proporcjonalności[272].

Niemieckie prawo podatkowe przewiduje m.in., że ujawnienie lub wykorzystanie danych chronionych jest dopuszczalne, gdy np. jest to wyraźnie dozwolone przez prawo federalne, jest to wymagane lub dozwolone przez Prawo Unii Europejskiej, gdy ma służyć wypełnieniu ustawowych zadań Federalnego Urzędu Statystycznego lub wykonywaniu ustaw federalnych przez urzędy statystyczne krajów związkowych czy też gdy ma to służyć do zabezpieczania i wykorzystywania naukowego materiałów archiwalnych pochodzących od organów podatkowych przez Archiwa Federalne, zgodnie z ustawą o archiwach federalnych lub przez odpowiedzialne archiwa państwowe lub miejskie, zgodnie z odpowiednim prawem stanowym lub odpowiednimi statutami gminnymi, pod warunkiem, że przepisy sekcji 6 i 10 do 14 ustawy o archiwach federalnych są zapewnione w prawie stanowym lub w statutach gminnych.

W sytuacji, gdy osoba, której dane dotyczą, wyrazi zgodę, wówczas niczym nieuprawnionym będzie ujawnienie lub wykorzystanie jej danych do innych celów.

[271] F. Klein, *Abgabenordnung (AO)*, Kommentar, 10. Auflage, Müchen 2009, s. 115-124.
[272] Härtwig, S. (2018) Steuergeheimnis innerhalb der Gemeinde. FinanzRundschau, Vol. 100 (Issue 19), pp. 871-878, tłumaczenie własne. https://www.degruyter.com/document/doi/10.9785/fr-2018-1001903/pdf#Harvard [dostęp: 02.03.2023 r.].

Generalnie interes publiczny nie dąży do zachowania w tajemnicy indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, co jest zależne od woli osoby zainteresowanej. Zgoda wówczas może zostać wyrażona w sposób dorozumiany, jednak nie odnosi się to do zgody domniemanej.

Niemiecka ordynacja podatkowa stanowi, że dozwolone jest ujawnienie lub wykorzystanie danych objętych tajemnicą skarbową, jeżeli dane służą do prowadzenia postępowania karnego poza przestępstwami skarbowymi. Istnieją jednak w tym zakresie dwa ograniczenia, bowiem nie można ujawniać bądź wykorzystywać takich faktów, które podatnik ujawnił, nie wiedząc o wszczęciu postępowania karnego, lub takich faktów, które stały się znane w postępowaniu podatkowym przed wszczęciem postępowania karnego[273].

Ordynacja podatkowa dopuszcza również możliwość uczynienia dozwolonego użytku z danych chronionych tajemnicą skarbową w sytuacji, gdy przemawia za tym nadrzędny interes publiczny. Ustawodawca niemiecki doprecyzował, iż w szczególności ważny interes publiczny zachodzi, jeżeli ujawnienie to jest: po pierwsze, niezbędne do zapobieżenia istotnym niedogodnościom dla dobra wspólnego lub zagrożeniu bezpieczeństwa publicznego, obronności lub bezpieczeństwa państwa albo do zapobiegania lub ścigania przestępstw i umyślnych ciężkich przestępstw przeciwko życiu i zdrowiu lub przeciwko państwu i jego instytucjom; po drugie, ścigane są lub mają być ścigane przestępstwa gospodarcze, które ze względu na sposób ich popełnienia lub rozmiar wyrządzonej przez nie szkody zdają się istotnie zakłócać porządek lub istotnie podważać zaufanie ogółu społeczeństwa do uczciwości obrotu gospodarczego lub do prawidłowego działania władz i instytucji publicznych; po trzecie, gdy ujawnienie danych chronionych jest wymagane w celu sprostowania nieprawdziwych faktów, które zostały podane do publicznej wiadomości i mogą w istotny sposób podważyć zaufanie do administracji. Decyzję o ujawnieniu danych objętych tajemnicą skarbową podejmuje wówczas właściwy najwyższy organ finansowy w porozumieniu z Federalnym Ministerstwem Finansów. Natomiast jedynie w trzeciej sytuacji, tj. przed dokonaniem korekty, należy wysłuchać podatnika[274].

Niemiecki ustawodawca uznał, że podczas przesyłania wiadomości drogą elektroniczną (e-mail) krótkotrwałe automatyczne ich odszyfrowanie przez akredytowanego usługodawcę w celu sprawdzenia pod kątem złośliwego

[273] Zob. § 30 ust. 4 pkt 4 lit. a -b AO.
[274] Zob. § 30 ust. 5 lit. a-c AO.

oprogramowania oraz w celu przekazania do adresata wiadomości elektronicznej, w sytuacji przesyłania danych objętych tajemnicą podatkową za pośrednictwem usługi D-Mail przez uprawnionych do tego funkcjonariuszy publicznych, nie stanowią nieuprawnionego ujawnienia, wykorzystania ani nieuprawnionego pobrania danych objętych tajemnicą podatkową[275].

Odbiorca danych chronionych przez tajemnicę podatkową może zapisywać, zmieniać, wykorzystywać lub przekazywać te dane wyłącznie w celu, w jakim zostały mu ujawnione. Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej przez funkcjonariusza publicznego (lub osobę mu równoważną na podstawie § 30 ust. 3 AO), który dowiedział się o danych chronionych w wyniku ich ujawnienia, pozostaje nienaruszony[276].

Wzmocnieniem i przekonaniem o istotności znaczenia tajemnicy skarbowej jest nałożenie odpowiedzialności karnoprawnej za niezachowanie poufności w sprawach podatkowych i pozyskanych z tego tytułu danych. Kodeks karny (niem. S*trafgesetzbuch,* StGB) w § 355 penalizuje zachowanie polegające na naruszeniu tajemnicy skarbowej określonej w § 30 AO, przez co nieuprawnione ujawnienie lub wykorzystanie danych stanowi przestępstwo.

Przepis ten skierowany jest przede wszystkim do urzędników publicznych (i pozostałych funkcjonariuszy publicznych), którzy zajmują się bardzo wrażliwymi danymi podatkowymi obywateli Niemiec. Dotyczy to danych, które są objęte tajemnicą skarbową zgodnie z § 30 Ordynacji podatkowej (AO) oraz tajemnicą handlową, w tym tajemnicą handlową osób trzecich, które stają się znane funkcjonariuszom publicznym (§ 335 ust. 1 pkt 2 StGB). Przez tajemnicę handlową należy postrzegać takie informacje, które są bezpośrednio związane z samą firmą i przejawiają wartość ekonomiczną, np. strategia marketingowa, baza klientów czy procesy produkcyjne.

W zakresie odpowiedzialności karnej uznaje się, że informacje dotyczące zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania zmarłej osoby fizycznej lub podmiotu, stowarzyszenia prawnego lub nieposiadającego osobowości prawnej lub majątku są równoważne z danymi osobowymi innej osoby.

Odpowiedzialność karną z ust. 1 wskazanego powyższej przepisu karnego poniesie funkcjonariusz publiczny w sytuacji, gdy ujawni lub wykorzysta dane osobowe innej osoby, które poznał w toku postępowania urzędowego (m.in. w toku w postępowania administracyjnego, postępowania kontrolnego lub postępowania sądowego w sprawach

[275] Zob. § 30 ust. 7 AO.
[276] Zob. § 30 ust. 11 AO.

podatkowych, w postępowaniu karnym o przestępstwo skarbowe) lub w ramach dalszego przetwarzania zgodnie z art. 29c ust. 1 zd. 1 pkt 4, 5 lub 6 Ordynacji podatkowej (AO) lub z innych przyczyn urzędowych, w szczególności poprzez zawiadomienie organu podatkowego lub wymagane prawem złożenie zeznania podatkowego. Cechą wspólną tych postępowań musi być to, że były przeprowadzone „w sprawach podatkowych". Obejmuje to wszelkiego rodzaju procedury podatkowe, procedury pobierania i egzekwowania, w tym procedury odwoławcze takie jak sprzeciwy i przywrócenie do pracy.

Penalizację zachowania należy rozumieć jako wyzbycie się przez funkcjonariusza publicznego wiedzy o danych podatkowych, którą uzyskał w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych. Przestępczym zachowaniem jest wykorzystanie i ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową. Zgodnie z prawem karnym przestępstwo to może być popełnione umyślnie, czyli musi dojść do świadomego ujawnienia danych[277].

Za powyższe zachowanie sprawca podlega karze pozbawienia wolności do lat 2 albo karze grzywny. Dodatkowo sąd może sprawcy przestępstwa odebrać zdolność do pełnienia funkcji publicznych w sytuacji, gdy orzekł mu karę co najmniej 6 miesięcy pozbawienia wolności. Wzmocnienie podstawowej kary jest niezależne od tego, czy wystąpiła konkretna szkoda[278].

Przestępstwo naruszenia tajemnicy jest tzw. przestępstwem wnioskowym. Ścigane jest tylko na złożony przed organami ścigania wniosek przez przełożonego lub poszkodowanego. W szczególnych przypadkach, tj. w przypadku wykroczeń dokonanych przez rzeczoznawców powołanych z urzędu, zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa może złożyć także kierownik organu, którego postępowanie dotyczy[279]. Prawo poszkodowanego do złożenia zawiadomienia o przestępstwie i złożenia wniosku o ściganie świadczy o tym, że poza interesem państwa przedmiotem ochrony karnej jest również interes osoby poszkodowanej.

Funkcjonariusz publiczny za naruszenie tajemnicy skarbowej może ponieść również odpowiedzialność dyscyplinarną, co szczegółowo określają przepisy federalnej ustawy dyscyplinarnej lub odpowiednie przepisy krajów związkowych. Rodzajami kar dyscyplinarnych, zgodnie z § 6 i nast. Federalnej Ustawy Dyscyplinarnej, są: nagana,

[277] Lohmeyer, Die strafrechtlichen Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses, GA 1968, 207 (MüKoStGB/Schmitz, 1. Aufl. 2006, StGB § 355, beck-online).
[278] Küster, Steuergeheimnis und Allgemeindelikt, PStR 2000, 108; (MüKoStGB/Schmitz, 1. Aufl. 2006, StGB § 355, beck-online).
[279] Bäckermann, Der Schutz des Steuergeheimnisses (§ 30 AO, § 355 StGB), ZfZ 1977, 134 (MüKoStGB/Schmitz, 1. Aufl. 2006, StGB § 355, beck-online).

grzywna, obniżenie wynagrodzenia lub obniżenie lub utrata emerytury, zakaz awansu, degradacja lub nawet usunięcie ze służby cywilnej. Kary te są wymierzane zależnie od powagi czynu. Dla pracowników, do których przepisy dyscyplinarne dla urzędników służby cywilnej nie mają bezpośredniego zastosowania, regulacja wynika z przepisów o układach zbiorowych pracy dla pracowników federalnych. Federalną ustawę dyscyplinarną stosuje się odpowiednio do sędziów[280].

Zgodnie z niemieckim prawem cywilnym organ zatrudniający funkcjonariusza publicznego (lub osobę równorzędną), który przez niedbalstwo lub umyślnie naruszył tajemnicę skarbową, jest zobowiązany do wypłaty odszkodowania poszkodowanemu. Osobista odpowiedzialność zewnętrzna funkcjonariusza publicznego jest brana pod uwagę tylko wtedy, gdy nie narusza on tajemnicy podatkowej w swojej pracy służbowej, ale jako osoba prywatna. Podatnikowi, którego dane zostały ujawnione bądź wykorzystane w sposób nieuprawniony, przysługują roszczenia cywilnoprawne za poniesione szkody (odszkodowanie, zadośćuczynienie) przeciwko urzędnikowi, który popełnił to przestępstwo[281].

3. Republika Czeska

Republika Czeska (czes. *Česká republika)* usytuowana jest w Europie Środkowej, graniczący od północnego wschodu z Polską, od zachodu i północnego zachodu z Niemcami, od południa z Austrią i od południowego wschodu ze Słowacją. Ustrój polityczny tego państwa zaliczany jest do demokratycznego (republika parlamentarna). Czechy są państwem unitarnym o czterostopniowym podziale administracyjnym – na 14 krajów, 204 gminy III stopnia, 384 gminy II stopnia oraz 5661 gmin I stopnia. Praga, jako miasto wydzielone, ma status kraju.

Państwo to ma powierzchnię 78 868 km² i liczy ponad 10,5 mln obywateli. Według informacji przekazanych przez Bank Światowy Czechy należą do 31 najbogatszych krajów, biorąc pod uwagę kryterium dochodów *per capita.* Występują tu stosunkowo niewielkie nierówności w dochodach pomiędzy najbogatszymi i

[280] Drüen, Disziplinarverfahren und Steuergeheimnis, ZBR 200 (MüKoStGB/Schmitz, 1. Aufl. 2006, StGB § 355, beck-online).
[281] Na podstawie § 839 Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 14. März 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 72) geändert worden ist" Stand: Neugefasst durch Bek. v. 2.1.2002 I 42, 2909; 2003, 738; zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 14.3.2023 I Nr. 72, (BGB), § 823 ust. 2 w zw. z § 355 StGB i § 1004 BGB.

najbiedniejszymi obywatelami oraz stosunkowo zrównoważona redystrybucja majątku[282]. Ponadto Czechy są członkiem ONZ, Unii Europejskiej, NATO, strefy Schengen, OECD i Grupy Wyszehradzkiej, a także Rady Europy.

Na wstępie należy poczynić uwagi, iż system prawa czeskiego, tak jak polskiego, opiera się na przepisach ustawy zasadniczej, tj. Konstytucji Republiki Czeskiej (czes. *Ústava České Republiky*) z dnia 16 grudnia 1992 r.[283]. W myśl art. 11 ust. 5 Konstytucji Republiki Czeskiej podatki i opłaty można ustanowić tylko na podstawie ustawy. Ponadto w art. 7 ust. 1 konstytucji ustanowiono generalną zasadę, iż poręcza się nietykalność osoby i jej prywatność. Ograniczenia dopuszczalne są jedynie w przypadkach określonych w ustawie. Dodatkowo w art. 10 ust. 2 i 3 doprecyzowano, iż każdy ma prawo do ochrony przed nieuprawnioną ingerencją w jego życie prywatne i rodzinne oraz każdy ma prawo do ochrony przed nieuprawnionym gromadzeniem, upowszechnianiem lub innym wykorzystywaniem informacji o swojej osobie. Zakres tajemnicy korespondencji oraz innych dokumentów ujęto w art. 13 Konstytucji Republiki Czeskiej, gdzie wskazano, iż nikt nie może naruszyć tajemnicy korespondencji ani tajemnicy innych dokumentów i papierów, czy to przechowywanych w miejscach prywatnych, czy przesyłanych pocztą lub w inny sposób, z wyjątkiem przypadków i na zasadach określonych w ustawie. Tak samo poręcza się tajemnicę tekstów przekazywanych przez telefon, telegraf lub inne podobne urządzenia[284].

Cały system podatkowy został utworzony po rozłamie Czechosłowackiej Republiki Socjalistycznej na Czechy oraz Słowację[285]. Na system podatkowy Republiki Czeskiej składają się wszystkie podatki, które są na jej terenie w danym momencie inkasowane. Podatki regulowane są prawie wyłącznie przez ustawy, ale niektóre również są dopełniane rozporządzeniem rządowym i ogłoszeniem publicznym Ministra Finansów (ten ostatni akt to rzadkość). Ponadto te akty prawne można podzielić na takie, które regulują podatki, opłaty lub inne kwestie finansowe np. składki na ubezpieczenie społeczne[286].

---

[282] World Development Indicators 2016, Bank Światowy, Waszyngton, 2016, s. 69.
[283] Tekst Konstytucji został ogłoszony w "Sbírka Zákonů České Republiky" 1993 nr 1 z 28 XII 1992, uzupełniony niżej wymienionymi zmianami: nr 347/1997 Sb., nr 300/2000 Sb., nr 448/2001 Sb., nr 515/2002 Sb., nr 319/2009 Sb. Aktualny tekst Konstytucji dostępny jest na stronie internetowej Republiki Czeskiej < www.hrad.cz >.
[284] Zob. szerzej: M. Radvan, *Czech tax law*, Masaryk University, Brno 2020, s. 23-24.
[285] Z dniem 1 stycznia 1993 r.
[286] Boháč R., *Th e Diffi culties of Tax Law Codifi cation in the Czech Republic* (w:) L. Etel, M. Popławski (red.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016, s. 187 i n.

Jak wskazuje K. Wach, czeski system podatkowy jest przejrzysty i ograniczony do podstawowych podatków[287]. Wśród ustaw regulujących podatki można wymienić, np. ustawy regulujące podatki pośrednie, tj. ustawę o podatku od towarów i usług (ustawa o *dani z přidané hodnoty*)[288], ustawę regulującą podatek od importu i podatki od konsumpcji (ustawa o *spotřebních* danych)[289], ustawy regulujące podatki dochodowe, tj. podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych (ustawa o *daních z příjmů*)[290] oraz ustawy regulujące inne podatki, jak np. podatek od nieruchomości (*Zákon o dani z nemovitostí*)[291], czy też podatek ekologiczny (*Daň ekologickł*)[292].

Niemiej jednak podstawowym aktem prawnym regulującym ogólne prawo podatkowe, w tym ogóle zasady odnoszące się do wszystkich podatków, w szerokim znaczeniu, jest Ordynacja podatkowa (czes. *Zákon daňový řád*)[293], czyli w dosłownym znaczeniu Kodeks postępowania podatkowego. Akt ten został przyjęty w 2009 r. i obowiązuje od dnia 1 stycznia 2011 r. (z poźn. zm.)[294]. W tym akcie prawnym zawarte są najważniejsze zasady administracji podatkowej oraz procedura administracji podatkowej np. w zakresie ustalenia podatku, sposobu jego zapłaty oraz jego przymusowej egzekucji[295].

Tajemnica skarbowa (czes. *daňová mlčenlivost*), inaczej tłumaczona jako tajemnica podatkowa bądź poufność podatkowa, uregulowana została od § 52 do § 59a d.r. (w części 5 tytule IV, pt. Ochrona i przekazywanie informacji)[296]. Obowiązek

---

[287] K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006, s. 108.

[288] Ustawa z dnia 23 kwietnia 2004 r o *dani z přidané hodnoty* (Částka 235/2004 Sbírky zákonů). Implementująca w Czechach prawo unijne, która obowiązuje od dnia 1 maja 2004 r.

[289] Ustawa Czeskiej Narodowej Rady z dnia 18 grudnia 1992 r o *spotřebních danych* (Částka 587/1992 Sbírky zákonů).

[290] Ustawa o podatku dochodowym nr 586/1992 Dz.U., z późn. zm.

[291] Ustawa o podatku od nieruchomości nr 338/1992 Dz.U., z późn. zm.

[292] Zob. szerzej: J. Přichystalová, *Role přímých daní v daňovém systému České republiky a Francie*, Brno, 2012, s. 14-24.

[293] Ustawa nr 280 z 2009 roku, ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 roku (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009), dalej: d.r.

[294] Uchwalenie ordynacji podatkowej zapewniło czeskim podatnikom i organom podatkowym większą pewność prawa, gdyż stanowi odpowiedź na doświadczenia wynikające z problemów interpretacyjnych związanych z dawną ustawą o administrowaniu podatkami i opłatami. Zob. M. Karfíková, R. Boháč, *Tax Procedure Code in the Czech Republic. Public Governance,* Administration and Finances Law Review, 2017, 2(1), 17–24. https://doi.org/10.53116/pgaflr.2017.1.2 [dostęp: 23.05.2022 r.].

[295] M. Radvan*, Czech tax …,* s. 92-94.

[296] W czeskim języku legislacyjnym tajemnica podatkowa jest rozumiana podobnie jak ogólna tajemnica upoważnionych urzędników organu administracyjnego zgodnie z § 15 ust. 3 ustawy nr 500/2004 Coll, ustawa z dnia 24 czerwca 2004 r. Kodeks postępowania administracyjnego, ze zm. Uregulowana tajemnica w kodeksie postępowania administracyjnego w odróżnieniu od tej uregulowanej w ordynacji podatkowej nie zawiera dwóch istotnych elementów, tj. nie zawiera „wewnętrznej" sankcji prawnej i określenia sposobu postępowania w przypadku nieprzestrzegania obowiązku zachowania poufności, po

zachowania poufności dotyczy zatem urzędników organów podatkowych i osób zaangażowanych w administrację podatkową[297]. Tak jak w polskim prawie, w prawie czeskim również przewidziano, że obowiązek ten nie dotyczy podatnika w zakresie informacji przez niego wykorzystanych lub uzyskanych w związku z podejmowaniem czynności podatkowych ze swoimi podatkami. Tajemnica nie ma zatem zastosowania do podmiotu podatkowego w odniesieniu do informacji uzyskanych lub wykorzystanych przy administrowaniu jego podatkami. W konkluzji każdy może dobrowolnie ujawnić innym swoje dane, które go dotyczą i które są przedmiotem postępowania podatkowego.

Zakresem tajemnicy podatkowej objęte jest wszystko, czego dowiedziały się powyższe osoby o sytuacji innych osób w trakcie wykonywania czynności administracji podatkowej. Informacje prawnie chronione, które podatnicy przekazali administratorowi podatkowemu (czes. *správce dane*), czyli organowi podatkowemu[298], dotyczą ich spraw osobistych i finansowych. Tajemnica podatkowa chroni zatem dane o sytuacji osób, które w jakiś sposób dotyczą ich majątku, przedsiębiorstwa lub innych okoliczności. Z treści tych informacji musi wynikać możliwość powiązania ich z konkretną osobą (bądź podmiotem). Ochrona omawianej tajemnicy koncentruje się zatem na ochronie prywatności osób.

Informacje podane przez podatników stają się tajemnicą podatkową, pozostają zastrzeżone dla administracji podatkowej i co do zasady nie będą udostępniane nikomu innemu. Wyjątki od tej zasady są interpretowane bardzo zawężająco i to wyłącznie do przypadków absolutnie niezbędnych.

Obowiązek zachowania tajemnicy nie rozciąga się natomiast na informacje powszechnie znane lub publicznie dostępne w systemach informacyjnych administracji publicznej. Nie będzie stanowiło naruszenia tajemnicy skarbowej, np. ujawnienie informacji o właścicielu nieruchomości, który jest wpisany w rejestrze księgi wieczystej, gdyż stanowi ona informację powszechnie znaną i możliwą do poznania np.

---

drugie, nie zawiera autonomicznej regulacji prawnej, która byłaby szczególna w porównaniu z innymi przepisami. Istotna różnica między tekstami podobnymi językowo wynika z doświadczeń historycznych, kiedy tajemnica podatkowa jest również wąsko rozumiana przez społeczeństwo.

[297] Dodatkowo w § 9 d.r. zapisano, że osoby zaangażowane w administrację podatkową oraz urzędnicy są zobowiązani, na warunkach określonych w tej lub innej ustawie, do zachowania poufności we wszystkim, czego dowiadują się w związku z administracją podatkową.

[298] W Republice Czeskiej jest wiele organów podatkowych, ale najczęściej tym administratorem podatkowym jest urząd skarbowy. Urząd skarbowy określony jest według adresu zamieszkania podatnika. W innej sytuacji podatki mogą być administrowane przez urzędy celne lub sądy. Zob. szerzej: M. Radvan, *Czech tax …*, s. 26.

poprzez formalną jawność katastru nieruchomości. Publikowanie uogólnionych informacji uzyskanych w trakcie administracji podatkowej, w przypadku których nie jest jasne, których osób one dotyczą, nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania poufności[299].

Jak wskazuje § 52 ust. 6 d.r., obowiązek zachowania poufności nie dotyczy informacji uzyskanych w toku administracji podatkowej, opublikowanych w związku z realizacją obowiązku informacyjnego udzielającego wsparcia publicznego na podstawie innej ustawy lub bezpośrednio obowiązującego rozporządzenia Unii Europejskiej.

Na podstawie § 52 ust. 2 d.r. podmiot podatkowy może zwolnić administratora podatkowego lub inną osobę zajmującą się administracją podatkową z obowiązku zachowania poufności danych, które go dotyczą, oraz danych, które posłużyły do wykazania jego obowiązków w administracji podatkowej, wskazując zakres danych i cel zwolnienia. Jeżeli podmiot podatkowy przestaje istnieć bez następcy prawnego albo umiera bez spadkobiercy, wówczas Minister Finansów jest upoważniony do odstąpienia od obowiązku zachowania tajemnicy.

Zrzeczenie się prawa do zachowania poufności to szczególne założenie czeskiej ordynacji podatkowej, zgodnie z którą podmiot podatkowy (podatnik) wyraża swoją wolę wobec organu podatkowego, aby mógł udostępnić dane zgodnie z określonym celem i zakresem. W zakresie zagwarantowanego konstytucyjnie prawa do informacyjnego samostanowienia istnieje możliwość, iż podmiot podatkowy na każdym etapie procesu może zrzec się tajemnicy lub ujawnić informacje dotyczące administrowania swoimi podatkami.

Czeskie ustawodawstwo tajemnicy skarbowej przewiduje sytuacje, w których nie dochodzi do naruszenia poufności. Mowa tu o sytuacji, kiedy przekazywanie informacji objętych tajemnicą skarbową następuje w ramach współpracy organów administracji. W § 52 ust. 5 wskazano, że jeżeli urzędnik udziela informacji: urzędnikowi tego samego lub innego administratora podatkowego w celu wykonywania jego władzy, urzędnikowi przy wykonywaniu obowiązków w sprawach archiwalnych lub osobie zajmującej się administracją podatkową w zakresie, w jakim administracja skarbowa ma wpływ na jej prawa i obowiązki, nie dochodzi do naruszenia poufności. Urzędnik nie narusza zatem ustawowego obowiązku zachowania tajemnicy podatkowej, jeżeli udostępnia dane wyznaczonym organom władzy publicznej na podstawie wniosku

[299] Zob. § 53 ust. 3 i 4 d.r.

lub specjalnej umowy publicznoprawnej. Podstawowym elementem formalnym takiego żądania, a także porozumienia między organami, jest określenie prawnej przyczyny, na podstawie której wymagane jest podanie danych.

W przepisach czeskiej ordynacji podatkowej wskazano również na drugą sytuację, w której nie dochodzi do naruszenia tajemnicy skarbowej. Sytuacja ta polega na udostępnia przez organ podatkowy posiadanych przez siebie danych do wskazanych ustawowo podmiotów, instytucji, tj.: Biura Analiz Finansowych na podstawie ustawy o niektórych środkach przeciwdziałających legalizacji dochodów z działalności przestępczej i finansowaniu terroryzmu lub ustawy o wykonywaniu sankcji międzynarodowych; organu koordynującego pomoc publiczną zgodnie z ustawą regulującą niektóre stosunki w zakresie pomocy publicznej przy wypełnianiu obowiązku udzielania informacji w sprawie pomocy publicznej lub drobnej pomocy udzielanej przez administratora podatkowego; sądu, jeżeli postępowanie sądowe prowadzone jest z inicjatywy podmiotu podatkowego w sprawie administrowania jego podatkami, również jeżeli zachodzi potrzeba wykonywania uprawnienia przez administratora podatkowego w trakcie administracji podatkowej lub dane są potrzebne do wydania decyzji o alimentach oraz do zawiadomienia o nieprawidłowości zgodnie z prawem regulującym rejestrację beneficjentów rzeczywistych. W przepisie tym mowa również o prawnym udostępnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową następującym podmiotom, tj.: organowi administracyjnemu prowadzącemu postępowanie w sprawie o wykroczenie administracyjne związane z naruszeniem obowiązków w administracji podatkowej; Ministrowi Pracy i Spraw Socjalnych w wykonywaniu jego mandatu oraz innym organom zabezpieczenia społecznego w wykonywaniu ich mandatu, jeżeli dotyczy danych, których organy te mogą potrzebować w zakresie niezbędnym do realizacji zadań w ramach ich mandatu; zakładowi ubezpieczeń zdrowotnych, jeżeli dotyczą danych niezbędnych do ustalenia opłacania składek na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, których te zakłady ubezpieczeń mogą żądać od płatników składek ubezpieczeniowych będących podmiotami podatkowymi w ramach wykonywania przysługującej im władzy prawnej; Najwyższej Izbie Kontroli, a także innym organom kontroli, jeżeli przeprowadzają kontrole w zakresie swoich uprawnień zgodnie z zatwierdzonym planem czynności kontrolnych i jeżeli są uprawnione do kontroli administracji podatkowej; Czeskiemu Urzędowi Statystycznemu, jeśli chodzi o dane niezbędne do sporządzania rachunków narodowych Wspólnot Europejskich i do zarządzania rejestrami statystycznymi; Izbie

Doradców Podatkowych lub Czeskiej Izbie Adwokackiej w sprawie postępowania dyscyplinarnego wobec jej członka, a także organowi, który powołał biegłego lub tłumacza, w sprawie postępowania w zakresie jego zwolnienia; właściwemu organowi władzy publicznej w celu rozpatrzenia reklamacji na podstawie ustawy o odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną w administracji podatkowej na skutek sprawowania władzy publicznej na podstawie decyzji lub błędnego postępowania urzędowego; publicznemu obrońcy praw, jeżeli prowadzi śledztwo na podstawie innego przepisu prawa; organowi władzy publicznej w celu wykazania, że podmiot podatkowy nie posiada zarejestrowanej u administratora podatkowego niedopłaty, jeżeli dowód taki jest wymagany przez inne przepisy prawa oraz Ministrowi Finansów jako organowi właściwemu do działania w postępowaniu opartym na umowie międzynarodowej, w zakresie rozstrzygnięć administracji podatkowej w tym postępowaniu[300].

W dalszej kolejności w § 53 ust. 2 d.r. wskazano, że organ podatkowy nie narusza poufności, jeżeli udostępni informacje uzyskane w trakcie administracji podatkowej na potrzeby postępowania karnego, gdy zażąda tego prokurator i po wniesieniu aktu oskarżenia sąd, w związku z wyjaśnieniem okoliczności, wskazując, że zostały popełnione: wszelkie przestępstwa podatkowe i związane z naruszeniem obowiązków w administracji podatkowej; przestępstwo, niezapobiegnięcie lub niezgłoszenie stanowiące przestępstwo; przestępstwo oszustwa dotacyjnego, przestępstwo polegające na fałszywym podaniu danych o stanie gospodarki i majątku oraz przestępstwo polegające na wyrządzeniu szkody interesom finansowym Wspólnot Europejskich; przestępstwo przeciwko sprawowaniu władzy publicznej i osobie funkcjonariusza, przestępstwa popełnione przez osoby urzędowe, przestępstwa przekupstwa oraz przestępstwa utrudniania wykonania decyzji urzędowej lub przestępstwo polegające na wydawaniu fałszywych i przerobionych pieniędzy, fałszowaniu i przerabianiu dokumentu urzędowego, nielegalnym wytwarzaniu i posiadaniu pieczęci państwowej oraz pieczęci urzędowej.

Powyższych informacji organ podatkowy udziela w celu i w zakresie określonym przez prawo. Co więcej, zgodnie z § 54 ust. 2 d.r. administrator podatkowy może przekazywać informacje na podstawie § 53 w trybie ustalonym w pisemnej umowie zawartej pomiędzy organem podatkowym zbierającym informacje a właściwym organem publicznym. W zależności od formy udostępnienia informacji

[300] Tak stanowi § 53 d.r.

podatkowych organ podatkowy sporządzi protokół lub protokół urzędowy z zakresu przekazanych informacji.

Zgodnie z § 55 ust. 1 d.r. to na administratorze podatkowym ciąży obowiązek stworzenia warunków zachowania poufności w zakresie udostępniania informacji oraz obowiązek ochrony danych objętych tajemnicą skarbową przechowywanych w formie elektronicznej. Nadto w § 56 d.r. wskazano na obowiązki informacyjne administratora podatkowego.

Osoby, którym przez administratora podatkowego udostępniono informacje stanowiące tajemnicę skarbową, mogą je wykorzystywać wyłącznie w celach określonych przez prawo. Nadto są zobowiązane do zachowania ich w poufności i stworzenia w tym celu odpowiednich warunków.

Tak jak w przepisach polskiej ordynacji, w czeskiej ordynacji podatkowej w § 55 ust. 4 d.r. zawarto zasadę, zgodnie z którą obowiązek zachowania w poufności informacji objętych tajemnicą skarbową nie wygasa w stosunku do urzędnika, jeżeli przestał on wykonywać zadania administratora podatkowego.

W dalszej kolejności w § 57 d.r. zawarto wykaz podmiotów i osób, które przekazują informacje organowi podatkowemu na jego żądanie. Mowa w tym przepisie o zakładach ubezpieczeń zdrowotnych, które udostępniają organowi podatkowemu dane, co do których posiadania i zbierania są upoważnione na podstawie przepisów prawa. Ponadto banki, kasy oszczędnościowo-kredytowe, instytucje płatnicze, drobni dostawcy usług płatniczych, instytucje pieniądza elektronicznego oraz drobni emitenci pieniądza elektronicznego mają obowiązek udostępniać dane dotyczące: numerów rachunków i innych unikalnych identyfikatorów posiadacza rachunków oraz osób uprawnionych do dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunkach, stanu środków na rachunkach i ich przepływu oraz danych o osobach, które zdeponowały te środki i odbiorcach tych wpłat oraz danych dotyczących pożyczek, przechowywania i wynajmu skrytek depozytowych.

Ponadto omawiany przepis nakłada obowiązek udostępniania danych o przesyłkach pocztowych, przekazach pocztowych i wynajmowanych skrytkach pocztowych, w tym o ich odbiorcach i wynajmujących, na każde żądanie organu podatkowego. Obowiązek ten dotyczy również przedsiębiorców świadczących publicznie dostępne usługi telefoniczne, w zakresie zbieranych przez nich danych o uczestnikach publicznie dostępnych usług telefonicznych. Co więcej, obowiązek ten

sięga nawet wydawców czasopism w zakresie podania na żądanie organu podatkowego danych lub tytułu i adresu odbiorcy publikowanej reklamy czy artykułu.

Dodatkowo w § 57a d.r. wyszczególniono inne podmioty, które na podstawie ustawy o niektórych środkach przeciwko legalizacji dochodów z przestępstwa i finansowaniu terroryzmu obowiązane są na żądanie organu podatkowego dostarczyć wskazane dane lub dokumenty uzyskane np. podczas identyfikacji klienta. Ponadto w treści § 58 d.r. nałożono obowiązek na wszystkie organy władzy publicznej oraz osoby, o których mowa w § 57 i § 57a d.r. nieodpłatnego udostępniania żądanych przez organ podatkowy danych, w zakresie dla niego niezbędnym. Żądane dane lub dokumenty przekazywane są wówczas w sposób indywidualny lub w sposób uzgodniony pomiędzy podmiotem przekazującym a organem podatkowym.

Najwyższa Izba Kontroli oraz inne organy kontroli również przekazują dane związane z administracją skarbową właściwym organom podatkowym, nawet bez wezwania. Dane te przekazują w terminie 30 dni od dnia zakończenia kontroli[301].

Natomiast w ostatnim § 59a d.r. odnoszącym się do zachowania poufności przez urzędników i organy podatkowe zawarto oddzielne regulacje odnoszące się do sposobu oraz trybu przetwarzania przez organ podatkowy danych osobowych.

W przepisach czeskiej ordynacji podatkowej również znajdziemy przepisy karne, które konstruują karnoprawną odpowiedzialność za naruszenie poufności w prawie podatkowym. Kwestię tę reguluje § 246 d.r., który stanowi, że osoba fizyczna, zobowiązana do zachowania tajemnicy na warunkach określonych przez prawo podatkowe, dopuszcza się przestępstwa, naruszając ten obowiązek. Mowa w tym przepisie o urzędnikach i innych osobach, które są zobowiązane do zachowania tajemnicy w zakresie tego, czego dowiedzieli się w trakcie administracji podatkowej o sytuacji innych osób, podobnie jak inne osoby, którym dane zostały przekazane na podstawie przepisów prawa. Mając na uwadze powyższy zapis, wskazać należy, że sprawcą tego czynu może być wyłącznie osoba fizyczna. Nie można osobie prawnej przypisywać działania osoby fizycznej.

Czyn ten stanowi wykroczenie, za które może zostać wymierzona kara do 500 000 koron czeskich (czes. *Kč*.). Przestępstwo to może zostać popełnione poprzez działanie lub zaniechanie, wynikające np. z zaniedbania polegającego na nieuprawnionej

[301] Tak stanowi § 59 d.r.

publikacji, przekazywaniu, ujawnianiu lub innym przetwarzaniu lub przywłaszczaniu danych objętych tajemnicą skarbową[302].

4. Węgry

Węgry (węg. *Magyarország*) to państwo leżące w Europie Środkowej, graniczące ze Słowacją, Słowenią, Austrią, Chorwacją, Serbią, Rumunią i Ukrainą. Ustrojem politycznym jest demokratyczna republika o charakterze parlamentarno-gabinetowym (czyli jednoizbowy parlament wybierany co 4 lata (węg. *Országgyűlés*).

Powierzchnia tego państwa wynosi 93 030 km^2 , a zamieszkuje ją niespełna 10 mln ludności. Jest to państwo unitarne z trójstopniowym podziałem administracyjnym, tj. 19 komitatów (węg. *vármegye*), 168 powiatów (węg. *kistérség*) oraz na 2898 gmin (węg. *Közösség*). Szczególny stołeczny status, równy komitatowi, ma stolica państwa Budapeszt (węg. *fővłros*), która podzielona jest na dzielnice (węg. *kerćlet*). Węgry od 1955 r. są członkiem ONZ, od 1999 r. NATO, a od 2004 r. państwem członkowskim UE oraz przynależą do Grupy Wyszehradzkiej.

Zasady państwa określa Ustawa Zasadnicza Węgier (węg. *Magyarorszłg Alaptörvénye*) z dnia 25 kwietnia 2011 r.[303], w której funkcjonuje niewiele zasad odnoszących się do prawa podatkowego. Definiuje ona zobowiązanie podatkowe osób fizycznych i prawnych, a także innych instytucji jako podstawowe obowiązki konstytucyjne. Artykuł XXX ust. 1 Ustawy Zasadniczej Węgier przewiduje, że „stosownie do swych możliwości, do swego udziału w gospodarce, każdy uczestniczy w zaspokajaniu wspólnych potrzeb". Dlatego też osoby fizyczne oraz zgodnie z art. I ust. 4 Ustawy Zasadniczej Węgier osoby prawne oraz inne instytucje zobowiązane są do płacenia podatków, składek oraz opłat innego rodzaju, które finansują dochód publiczny. Natomiast art. 32 ust. 1 pkt h Ustawy Zasadniczej Węgier wskazuje, że władztwo nad podatkami lokalnymi zostało przekazane administracji samorządowej. System czeskiego prawa podatkowego składa się zatem z podatków powszechnych jak i lokalnych. Wyróżniamy zatem podatki dochodowe, tj. podatek dochodowy PIT, podatek CIT, podatek od zysków kapitałowych, podatki majątkowe, tj. podatek od wartości budynków, podatek gruntowy, podatek od spadków i darowizn, podatek z

[302] Tak stanowi § 246 ust. 2 d.r.

[303] https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100425.atv, [dostęp: 11.09.2023 r.], dalej: Ustawa Zasadnicza Węgier.

tytułu przeniesienia własności oraz podatki konsumpcyjne, tj. podatek od wartości dodanej i akcyza.

W przepisie art. I ust. 3 wspomnianego aktu zawarto zasadę legalizmu, zgodnie z którą „Przepisy dotyczące podstawowych praw i obowiązków określa ustawa organiczna. Prawa podstawowe mogą być ograniczone wyłącznie w stopniu bezwzględnie koniecznym i jedynie z uwagi na potrzebę realizacji innego prawa podstawowego bądź obrony wartości konstytucyjnych – z poszanowaniem istoty treści tego prawa oraz proporcjonalnie do celu, który ma być osiągnięty”[304].

W węgierskim prawie ochronę tajemnicy podatkowej należy wywodzić z przepisów Ustawy Zasadniczej Węgier, gdzie art. 3 stanowi, że „Każdy ma prawo do ochrony swoich danych osobowych oraz do poznania i rozpowszechniania danych będących przedmiotem interesu publicznego”.

Procesowe podejście do opodatkowania na Węgrzech spowodowało, że główne zasady regulujące opodatkowanie oraz postępowanie podatkowe zostały określone w dwóch głównych ustawach, tj. w ustawie CL z 2017 r. o zasadach podatkowych (węg. *törvény az adózás rendjéről*)[305] oraz w ustawie CLI z 2017 r. o administracji podatkowej oraz regulującej administrację podatkową (węg. *törvény az adóigazgatási rendtartásról*)[306]. Ponadto Węgry mają dobrze rozwinięty system orzeczeń, wytycznych, komunikatów i ogłoszeń[307].

Odniesienie do tajemnicy podatkowej (węg. *adótitok*) w prawie węgierskim odnajdziemy w ustawie o zasadach podatkowych, w rozdziale XIII trzeciej części o rejestrach danych, certyfikatu urzędu, poufności podatkowej i obsługi danych organu podatkowego.

---

[304] I. Hoffman wymienia także inne zasady, tj. zasadę przejrzystości, dostępności i jednoznaczności źródeł prawa, ogólną zasadę, że prawo nie działa wstecz, wymóg jednoznaczności i przewidywalności prawa, pewności prawnej, zakaz nadmiernego formalizmu, ochronę uzasadnionych oczekiwań, zaufania do prawa i nabytych praw oraz zasadę proporcjonalności (m.in. w art. B ust. 1 Ustawy Zasadniczej Węgier). Ustawa Zasadnicza Węgier za podstawowe prawa człowieka i obywatela uznaje prawo do życia i ludzkiej godności, prawo do ochrony danych osobowych, prawo do wolności myśli, sumienia i wyznania oraz uprawnienia związane z posiadaniem obywatelstwa węgierskiego. Zob. I. Hoffman, *Jedynie teoretyczna możliwości wprowadzenia katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości – uregulowania w zakresie podatków od nieruchomości na Węgrzech*, Analizy i Studia, Nr 2, listopad 2019, s. 71-83.

[305] Kihirdetve: 2017. XI. 22. A veszélyhelyzet ideje alatt eltérő rendelkezéseket kell alkalmazni. Lásd: 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet, 318/2021. (VI. 9.) Korm. rendelet 1. §, 2021. évi XCIX. törvény 131. §, 560/2021. (IX. 30.) Korm. rendelet 7. § (1). Dalej: ustawa o zasadach podatkowych.

[306] Kihirdetve: 2017. XI. 22. A veszélyhelyzet ideje alatt eltérő rendelkezéseket kell alkalmazni. Lásd: 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet, 318/2021. (VI. 9.) Korm. rendelet 1. §. Dalej: ustawa o administracji podatkowej.

[307] G. Erdos, *Depicting National Tax: Hungary* [w:] *Tax Legislation*, W. Nykiel, M. Sęk (red.), Warszawa 2015, opubl. Lex/el.

Tajemnica podatkowa w węgierskim prawie uważana jest za dane osobowe, zatem przepisy Ustawy Zasadniczej Węgier w tym zakresie dotyczą również tajemnicy podatkowej. Tym samym prawo do tajemnicy podatkowej jest dobrem osobistym, które każdy ma obowiązek respektować. Naruszenie tajemnicy skarbowej oznacza naruszenie prawa do prywatności w przypadku, gdy dane objęte wspomnianą tajemnicą dotrą do wiadomości osoby nieuprawnionej lub staną się dostępne dla osoby nieuprawnionej[308].

W § 127 w ust. 1-9 ustawy o zasadach podatkowych wskazano, że tajemnicą skarbową są fakty, dane, okoliczność, decyzje, postanowienia, zaświadczenia lub inne dokumenty mające wpływ na opodatkowanie. W ust. 2 § 127 ustawy o zasadach podatkowych poprzez zastosowanie katalogu otwartego wyszczególniono w ramach lit. a-b, co stanowi tajemnicę skarbową. Po pierwsze są to informacje o ulgach podatkowych, ulgach udzielonych na obciążenie podsystemu finansów publicznych. Po drugie są to informacje o wsparciu udzielonym przez podatnika na cel określony przepisami prawa. Po trzecie jest to złożenie oferty przez podatnika na określony przez prawo cel beneficjenta.

Powyżej wymienione informacje objęte węgierską tajemnicą skarbową należy w szczególności odnosić do nazwy podatnika udzielającego dotacji, nazwy podatnika ją oferującego, stosowanych przez niego zwolnień podatkowych, ulgi podatkowej, ulgi, a także wysokość oferowanej dotacji, podatku lub zaliczki na podatek oraz nazwy beneficjenta, otrzymanej przez beneficjenta dotacji oraz kwoty zaoferowanej na rzecz beneficjenta, w tym stawki podatku lub zaliczki na podatek.

Natomiast w ust. 5-7 wskazanej jednostki redakcyjnej wyszczególniono, które dane nie są objęte tajemnicą skarbową. Po pierwsze prawnie chronione nie są dane spółki publicznej, których można zażądać w serwisie informacji o spółce oraz elektronicznej procedurze spółki, a także dane, których nie da się skojarzyć z ich przedmiotem (podmiotem podatkowym lub podatnikiem). Kolejno wyłączone spod ochrony pozostają prawnie określone dane podmiotu prawnego podlegającego rejestracji przez sąd, dane jawne rejestru sądowego, a także dane, których można żądać od prowadzącego sąd rejestru podmiotu prawnego, który ma być zarejestrowany przez sąd jak również dane związane z podmiotem (podmiotem podatkowym lub podatnikiem). Węgierski ustawodawca uznał także, że podanie zbiorczych informacji o

[308] https://ado.hu/ado/az-adotitok-mint-adohatosagi-kotelezettseg/, [dostęp: 11.09.2023 r.].

ulgach lub ulgach podatkowych, z których korzysta podatnik udzielający wsparcia lub składający ofertę w roku podatkowym, o wsparciu otrzymanym przez beneficjenta od podatników w roku podatkowym oraz o podatku lub zaliczce podatkowej zaoferowanej przez podatników w roku podatkowym na rzecz beneficjenta, nie są objęte tajemnicą skarbową. Dodatkowo w ust. 8 § 127 ustawy o zasadach podatkowych wskazano, że nie stanowi tajemnicy skarbowej, w przypadku podatnika zarządzającego majątkiem narodowym zgodnie z ust. 2 wskazanego paragrafu, ujawnienie łącznej kwoty w roku podatkowym w zakresie zwolnień podatkowych, ulg podatkowych i innych ulg, udzielonego wsparcia oraz oferowanego podatku lub zaliczki podatkowej.

Przepisy ustawy o zasadach podatkowych nakładają obowiązek zachowania poufności na wszystkie osoby, które powzięły wiedzę o danych objętych wspominaną tajemnicą. Osoba, która powzięła wiedzę o tajemnicy podatkowej lub innej tajemnicy w związku z pełnionymi przez nią obowiązkami przy udostępnianiu danych, rejestracji, przetwarzaniu, kontroli, wymiaru podatku, odliczaniu podatku i zaliczek na podatek, poborze podatku, egzekwowaniu prawa podatkowego, innych zadaniach opartych na przepisów prawa lub wykorzystania do celów statystycznych, ma obowiązek ich zachowania. Organ podatkowy jest zobowiązany do zachowania poufności w odniesieniu do wszelkich dokumentów, danych, faktów i okoliczności, o których powziął informację w toku swoich czynności urzędowych[309].

Wobec powyższego należy stwierdzić, że pracownik lub były pracownik organu podatkowego, ekspert uczestniczący w kontroli lub postępowaniu oraz każda inna osoba, której podanie danych, rejestracja, przetwarzanie, kontrola, wymiar podatku, odliczenie podatku i zaliczek na podatek, pobór podatków, egzekucja podatków lub w celach statystycznych powzięła wiadomość o tajemnicy podatkowej lub innej tajemnicy związanej ze swoimi obowiązkami, jest obowiązana ją zachować[310].

Powyżej wskazana osoba dopuszcza się naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy w sytuacji, gdy bez uzasadnionej przyczyny udostępnia, wykorzystuje lub publikuje tajemnicę skarbową lub inną tajemnicę poznaną w toku postępowania podatkowego lub sądowego osobie nieuprawnionej[311].

Przewidziano również, iż Skarb Państwa oraz Węgierski Bank Narodowy w zakresie podejmowanych przez nich działań podczas wykonywania obowiązku

[309] Tak stanowi § 127 ust. 3 ustawy o zasadach podatkowych.
[310] https://hu.wikipedia.org/wiki/Adótitok, [dostęp: 11.09.2023 r.].
[311] Tak stanowi § 127 ust. 4 ustawy o zasadach podatkowych.

podatkowego w euro lub w dolarach amerykańskich, w celu wykonania zadań określonych tą ustawą, zarządzają poznaną w tej sytuacji tajemnicą skarbową przez okres 5 lat, licząc od ostatniego dnia roku, w którym powzięli oni wiedzę o tajemnicy podatkowej[312].

W dalszej kolejności w treści § 128 wskazano na możliwości skorzystania z informacji objętych tajemnicą skarbową, ale wyłącznie z ważnych powodów. W ust. 1 powyższego paragrafu wskazano na ważne powody, w wyniku zaistnienia których wykorzystuje się omawiane dane. Po pierwsze, gdy ma to służyć kontroli wsparcia podatkowego lub budżetowego, wszczynaniu i prowadzeniu postępowań podlegających właściwemu organowi podatkowemu, udzielaniu informacji na żądanie instytucji Unii Europejskiej lub udzielaniu informacji organom wskazanym w ust. 2 wspominanej jednostki reedukacyjnej. Po drugie, gdy jest to wymagane lub dozwolone przez przepisy obowiązującego prawa. Po trzecie, gdy osoba, której dane dotyczą, wyraża zgodę na ich wykorzystanie. Po czwarte, gdy inny podatnik musi znać nazwę, tytuł, siedzibę, miejsce prowadzenia działalności, numer podatkowy podatnika prowadzącego działalność gospodarczą – dla prawidłowego dopełnienia swoich obowiązków podatkowych – lub dla wykonania określonych zadań organu państwowego lub organu publicznego zgodnie z prawem. Po piąte, gdy ma służyć poinformowaniu właściciela nieruchomości obciążonej prawem egzekucyjnym lub prawem hipotecznym w trakcie egzekucji podatkowej o pozostałej do spłaty kwocie długu stanowiącego podstawę zarejestrowanych przez organ podatkowy praw do nieruchomości, a także o sposobie ulgi, jeżeli osoba jest uprawniona do przejęcia długu podatkowego w drodze jednostronnego oświadczenia. Po szóste, gdy państwowy organ podatkowy na podstawie poleceń ministra właściwego do spraw polityki podatkowej przekazuje rządowi informacje dotyczące uprawnienia do ulgi podatkowej, ulgi od podstawy opodatkowania lub zwolnienia podatkowego w rozumieniu przepisów prawa[313].

W powyższym zakresie fakty, dane i dokumenty o tematyce podatkowej mogą być wykorzystywane do celów statystycznych przez organy wchodzące w skład urzędowej służby statystycznej, jeżeli zapewnią zachowanie poufności przy przetwarzaniu oraz – o ile ustawa o statystyce publicznej nie stanowi inaczej – nie nadają się do dalszego

[312] Tak stanowi § 127 ust. 9 ustawy o zasadach podatkowych. Przepis ten wszedł w życie od dnia 1 sierpnia
2023 r.
[313] W okresie wprowadzenia stanu wyjątkowego na terenie Węgier należy stosować inne przepisy. Zob.: 5/2022. (I. 12.) Dekret Rządowy § 1 ust. 2.

przetwarzania. Przekazane dane przetwarzane są zgodnie z przepisami ustawy o statystyce publicznej.

W prawie węgierskim przewiduje się, że w sytuacji, gdy podatnik opublikował w związku ze swoim opodatkowaniem nieprawdziwy fakt, dane albo fakt lub dane rzeczywiste w sposób wprowadzający w błąd, który może podważyć zaufanie do pracy administracji publicznej, organ podatkowy ma prawo publicznie temu zaprzeczyć. Publiczne oświadczenie podatnika złożone w związku z jego opodatkowaniem w sprawie, której oświadczenie dotyczy, uważa się za zwolnienie od tajemnicy podatkowej z punktu widzenia jego obalenia przez organ podatkowy[314].

W § 130 ustawy o zasadach podatkowych wskazano na możliwość publikowania przez samorządowe organy podatkowe danych podatników posiadających długi podatkowe, w odniesieniu do podatku lokalnego gminy, a organ podatkowy może publikować nazwę, miejsce zamieszkania, siedzibę, lokalizację, numer NIP oraz kwotę długu podatkowego w sposób zwyczajowo przyjęty. Dotyczy to długu podatkowego w wysokości do stu tysięcy forintów, w sytuacji zaś osób fizycznych do pięćdziesięciu tysięcy forintów. Dług podatkowy musi być stwierdzony prawomocną decyzją organu podatkowego.

Natomiast w § 131 ustawy o zasadach podatkowych uregulowano zasady przekazywania danych podatkowych pomiędzy organami podatkowymi. Istotny z punktu widzenia problematyki pracy jest ust. 14 wyżej wymienionej jednostki redakcyjnej. Wskazano tam, iż organ podatkowy przekazuje informacje objęte tajemnicą skarbową na podstawie zapytania lub prośby o udostępnienie tych danych przez podmioty, instytucje i inne państwowe organy oznaczone lit. a – o w tym przepisie. Przekazanie tych danych następuje na wniosek skierowany m.in. przez sąd; prokuratora; organ śledczy i organ prowadzący postępowanie przygotowawcze, jeżeli informacje te są niezbędne do przeprowadzenia postępowania karnego; na podstawie upoważnienia dyrektora generalnego służby bezpieczeństwa narodowego, służby bezpieczeństwa narodowego działającej w zakresie swoich obowiązków określonych ustawą oraz organu antyterrorystycznego określonego w ustawie o Policji, jeżeli działanie w zakresie swoich obowiązków w zakresie bezpieczeństwa narodowego; organ uprawniony do zbierania informacji niejawnych określony w ustawie o Policji i ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej i Celnej, jeżeli informacje te są niezbędne

[314] Tak stanowi § 129 ustawy o zasadach podatkowych.

do kontynuacji zbierania informacji niejawnych[315]; Izbę Kontroli Państwowej, rządowy organ kontrolny, Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych, organizację odpowiedzialną za badanie konkurencyjne dotacji państwowych w Unii Europejskiej oraz organ przeprowadzający audyt dotacji europejskich, jeżeli informacje są niezbędne do kontroli; ministra właściwego do spraw polityki podatkowej albo ministra właściwego do spraw państwowego organu podatkowego i celnego, jeżeli informacje są niezbędne do wykonania zadania określonego ustawą; organ ds. konkurencji gospodarczej, jeżeli jest to niezbędne do wykonania zadania polegającego na udzielaniu informacji w rozumieniu przepisów prawa; organ zajmujący się gospodarką odpadami, jeżeli jest to niezbędne do realizacji zadania polegającego na udzielaniu informacji w rozumieniu przepisów prawa oraz organ nadzorujący łańcuch żywnościowy w związku z kontrolą deklaracji i uiszczania opłaty nadzorczej oraz rejestr osób zobowiązanych do uiszczania opłaty nadzorczej.

Co więcej, zgodnie z § 131 ust. 15 ustawy o zasadach podatkowych państwowy organ skarbowo-celny informuje organ dochodzeniowy państwowego organu skarbowo-celnego o tajemnicy podatkowej w celu zapobiegania przestępstwom, wykonywania zadań wykonawczych w toku wykrywania i dochodzenia w sprawie danego przestępstwa oraz wszczynania lub prowadzenia postępowania karnego.

Istotnym do poznania węgierskiej tajemnicy skarbowej jest § 131 ust. 18 ustawy o zasadach podatkowych, który wskazuje, że obowiązek zachowania tajemnicy podatkowej nie istnieje w przypadku, gdy organ pełniący funkcję jednostki informacji finansowej – działający w zakresie swoich obowiązków określonych w ustawie o przeciwdziałaniu i zwalczaniu finansowania prania pieniędzy oraz terroryzmu lub w tym celu wykonania pisemnego żądania zagranicznej jednostki informacji finansowej – udostępnia dane stanowiące tajemnicę podatkową zapytaniom kierowanym do rejestru państwowego organu skarbowo-celnego (poprzez przeznaczony do tego system) z bezpośrednim dostępem lub żąda tajemnicy podatkowej informacji od organu podatkowego w drodze pisemnego wniosku.

[315] Zgodnie z § 131 ust. 14a ustawy o zasadach podatkowych. Informacje o tajemnicy podatkowej mogą zostać przekazane tym organom wyłącznie jeżeli prokuratura wyraziła zgodę na żądanie udostępnienia danych. XXXIV z 1994 r. o Policji. Ustawa § 69 ust. 3 lub CXXII z 2010 r. o Krajowym Urzędzie Skarbowo-Celnym. w przypadku żądania danych na podstawie art. 58 ust. 3 ustawy organ podatkowy jest obowiązany spełnić żądanie dotyczące danych objętych tajemnicą skarbową, nawet bez zgody prokuratury. W takim przypadku osoba żądająca danych niezwłocznie i później uzyskuje zezwolenie i przesyła je organom podatkowym.

Zgodnie z § 123 ustawy o zasadach podatkowych organ podatkowy jest uprawniony do poznawania i przetwarzania danych identyfikacyjnych podatnika i innych uczestników postępowania oraz danych osobowych określonych w przepisach właściwych dla danego rodzaju sprawy, a także innych danych osobowych niezbędnych do wyjaśnienia okoliczności związanych z poborem, obliczeniem i egzekwowaniem podatków. Na tej podstawie organ podatkowy jest uprawniony do poznania i dysponowania danymi nie tylko podatnika, ale także świadka, oskarżyciela, biegłego, osoby upoważnionej i innych uczestników przesłuchanych w sprawie. Organ podatkowy może jednak poznać i wykorzystać jedynie te dane, które są niezbędne dla wykonywanej przez niego czynności w ramach danej procedury.

Natomiast § 124 ustawy o zasadach podatkowych dotyczy ewidencji organu podatkowego. Ponieważ dane rejestrowane przez organy podatkowe są danymi podatkowymi, z konieczności objęte są tajemnicą skarbową. W tym kontekście organ podatkowy ma obowiązek zarejestrować i przechowywać poznane dane do czasu wygaśnięcia prawa do egzekucji podatkowej.

5. Wnioski

Analiza wybranych trzech systemów podatkowych państw członkowskich UE, dokonana wyłącznie z perspektywy tajemnicy skarbowej, pozwala stwierdzić, iż wspomniana tajemnica, zarówno w Niemczech jak i w Czechach, na wzór ustawodawstwa polskiego, została uregulowana w ustawie określnej mianem ordynacji podatkowej. Natomiast na Węgrzech nastąpiło to również w akcie prawnym zawierającym regulacje ogólnego prawa podatkowego, tj. w ustawie, której nie dookreślono ordynacją.

Zagraniczne akty prawne Niemiec oraz Czech stanowią, tak jak polska ordynacja podatkowa, zbiór ogólnych przepisów prawa podatkowego, w tym zawierają przepisy karne za bezprawne ujawnienie tajemnicy skarbowej. W przepisach ustawy o zasadach podatkowych w węgierskim prawie autor nie odszukał przepisów karnych. Natomiast w przepisach konstytucji trzech omawianych państw można doszukać się zasad generalnych, z których można wywieść (bezpośrednio lub pośrednio) prawo obywateli niemieckich, czeskich oraz węgierskich do poszanowania ich prywatności.

Pierwszą różnicę widoczną pomiędzy uregulowaniem tajemnicy skarbowej należy odnieść do obszerności polskich regulacji prawnych w tym zakresie. W Polsce, jak już

podkreślano w pracy, tajemnicy skarbowej w ordynacji podatkowej poświęcono oddzielny dział, który liczy łącznie 30 dość obszernych artykułów (wraz z przepisem karnym z art. 306 o.p.). W czeskim akcie prawnym uregulowanie tajemnicy skarbowej liczy 10 jednostek redakcyjnych i 1 zawierającą przepis karny. W węgierskiej ustawie o zasadach podatkowych *de facto* istotne regulacje omawianej tajemnicy zawarto od § 127 do § 131 oraz w § 123 i w § 124, czyli łącznie w 7 dość obszernych jednostkach redakcyjnych. Natomiast w niemieckiej ordynacji podatkowej jest to 1 przepis składający się z 11 ustępów oraz dodatkowo 1 przepis karny.

Zasadnicza różnica pomiędzy prawem podatkowym polskim a czeskim jest taka, że czeska ordynacja podatkowa cechuje się niezmiennością w porównaniu do ciągle nowelizowanej polskiej ordynacji podatkowej. Również niemiecka ordynacja podatkowa oraz węgierska ustawa o zasadach podatkowych nie były tak wielokrotnie nowelizowane jak polska.

Analiza uregulowań tajemnicy skarbowej prowadzi do wniosku, iż jedynie w polskiej ordynacji podatkowej zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej został tak szczegółowo opisany, z wymienieniem konkretnych organów podatkowych, instytucji oraz osób zobowiązanych do jej przestrzegania. W przepisach niemieckich, czeskich oraz węgierskich, co do zasady w sposób ogólny wskazuje się na podmioty zobowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej, którymi są urzędnicy, funkcjonariusze oraz wszystkie osoby, które pozyskały informacje objęte tajemnicą skarbową.

Powyższe należy odnieść również do zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej, który w Polsce w sposób kazuistyczny został określony. Natomiast w przepisach omawianych państw nastąpiło to co do zasady poprzez ogólne wskazanie, jak w prawie czeskim, że tajemnicą skarbową jest objęte wszystko to, co organ podatkowy uzyskał w związku z administrowaniem podatkami, bądź jak w prawie niemieckim, iż zakresem ochrony objęto wszystkie informacje, które mają charakter poufny bądź są przekazywane w sposób poufny. W przepisach trzech omawianych państw odstąpiono od kazuistycznego wymieniania poszczególnych akt, dokumentów czy informacji, w których ujawnione indywidualne dane objęte są tajemnicą skarbową, a przyjęto dość szerokie rozumienie jej zakresu poprzez dość ogólne odniesienie.

W ocenie autora pracy przyjęcie w omawianych zagranicznych przepisach prawa podatkowego ogólnego określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej sprawia, że łatwiej jest odnaleźć się w jej uregulowaniach. Przede wszystkim

nie pociąga to za sobą konsekwencji w postaci ciągłej nowelizacji i zmian teksu ustawy spowodowanej np. nowelizacją innych ustaw podatkowych, przeobrażeniami organów podatkowych (np. zmiany ich nazewnictwa i kompetencji) czy wprowadzeniem nowych procedur i postępowań, np. w wyniku wdrożenia unijnych przepisów.

Natomiast we wszystkich trzech ustawodawstwach uregulowano sposób, tryb oraz krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane posiadane przez organ podatkowy dane objęte tajemnicą skarbową. W ocenie autora pracy analiza treści przepisów niemieckich, czeskich i węgierskich w zestawieniu ich z polskimi przepisami prowadzi do wniosku, że w naszym kraju istnieje znacznie szerszy i ustawowo niedookreślony zakres dostępu do materiałów objętych tajemnicą skarbową przez inne organy podatkowe, instytucje czy osoby sprawujące funkcje państwowe.

W każdym razie, pomimo postępującej unifikacji wielu obszarów życia mieszkańców UE, systemy podatkowe w krajach członkowskich są wciąż w dużej mierze odmienne, co ukazano w niniejszym rozdziale.

Na koniec należy zaznaczyć, iż powyższa analiza prawnoporównawcza służyć ma jako pomoc przy opracowaniu celów badawczych niniejszej pracy. Z uwagi na tak objęty zakres terytorialny analizy tajemnicy skarbowy odnoszący się do państw sąsiadujących z Polską oraz państwa węgierskiego, przyczynić się to może do sformułowaniu postulatów *de lege ferenda*.

Rozdział IV
Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej

1. Uwagi ogólne

Rozdział niniejszy został poświęcony omówieniu określonego przez ustawodawcę kręgu podmiotów, organów podatkowych, instytucji i osób zobowiązanych do przestrzegania omawianej tajemnicy. Ordynacja podatkowa w art. 294 § 1 i § 4 zawiera katalog podmiotów obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej. Wydaje się, że taka konstrukcja przepisu jest precyzyjna, gdyż ustawodawca wyszczególnia konkretne podmioty. Jednocześnie poprzez treść § 4 przywołanego przepisu określa krąg tych podmiotów w sposób dość szeroki. Jednocześnie nie dopuszcza się wykładni rozszerzającej, gdyż przepis ten należy interpretować ściśle.

W literaturze przedmiotu dokonuje się podziału osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej na dwie grupy. Pierwsza grupa dotyczy osób, wymienionych w § 1 art. 294 o.p., zobowiązanych do złożenia na piśmie przyrzeczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej. Drugą grupę stanowią natomiast wszystkie inne osoby, które powzięły wiedzę na temat danych chronionych tajemnicą skarbową[316].

Przepis art. 294 o.p. od czasu uchwalenia ordynacji podatkowej ulegał kilkukrotnie nowelizacji, a tym samym zmieniały się osoby zobowiązane do zachowania w poufności danych podatników, płatników czy inkasentów. Jednakże najważniejsza zmiana katalogu osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej była następstwem działań modernizacyjnych, w wyniku których z dniem 1 marca 2017 r. powstała Krajowa Administracja Skarbowa. Nastąpiła wówczas unifikacja struktur administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej, co w konsekwencji stanowiło potrzebę ponownego ustalenia katalogu podmiotów będących organami podatkowymi oraz podmiotów zobowiązanych do przestrzegania szczególnej tajemnicy skarbowej[317].

[316] W. Stachurski [w:] L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, art. 294, opubl.: 2023, LEX/el.
[317] Zmiana nastąpiła poprzez art. 38 pkt 68 lit. a-c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2016.1948 z dnia 2016.12.02), dalej: p.w.u. KAS.

Wobec powyższego przy pomocy analizy przepisów, stanowiska doktryny i judykatury, zostaną omówione aktualne podmioty zobowiązane do zachowania poufności.

2. Pracownicy, funkcjonariusze organów podatkowych podległych ministrowi finansów

2.1. Pracownicy izb administracji skarbowej

Izby administracji skarbowej (IAS) są jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej od dnia 2 grudnia 2016 r.[318], kiedy izby skarbowe przekształciły się w izby administracji skarbowej oraz powstały w drodze połączenia „procesów obsługowych" realizowanych pierwotnie w izbach skarbowych, izbach celnych oraz urzędach kontroli skarbowej. Zmiana nastąpiła formalnie w nazewnictwie, gdyż dotychczasowa działalność tej jednostki organizacyjnej nie uległa zmianie. Zmianie nie uległa również ilość izb (16) i ich siedziby.

Przepisy ustawy o KAS nie określają precyzyjnie statusu prawnego osób zatrudnionych w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej. W art. 1 ust. 4 ustawy o KAS wskazano, że ilekroć w ustawie jest mowa o "osobach zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS", rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7 ustawy o KAS oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu. Osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS to zgodnie z komentowaną ustawą pracownicy m.in. izby administracji skarbowej.

W związku z faktem, iż zakres przestrzegania tajemnicy skarbowej dotyczy pracowników izby administracji skarbowej, pracownicy ci mogą być kwalifikowani jako członkowie korpusu służby cywilnej, pracownicy urzędów państwowych bądź jako pracownicy zatrudnieni na podstawie k.p. Wyróżnienie powyższej kategorii osób zatrudnionych w izbie administracji skarbowej jest wynikiem zróżnicowania zadań, jakie są przypisane Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia i

[318] Na podstawie art. 160 ust. 2 i 3 p.w.u. KAS.

uszczegółowienia uprawnień i obowiązków osób podlegających rygorom związanym z rodzajem nawiązanego stosunku pracy albo stosunku służbowego.

W orzecznictwie wskazuje się, że do zachowania tajemnicy skarbowej zobowiązani są wszyscy pracownicy urzędów skarbowych (art. 294 § 1 pkt 1 w związku z art. 293 § 2 pkt 3 o.p.)[319] oraz uprzednio izb skarbowych, a aktualnie izb administracji skarbowej[320].

Przepis art. 2 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej[321] wskazuje, że korpus służby cywilnej w izbach administracji skarbowej tworzą pracownicy zatrudnieni na stanowiskach urzędniczych. Osoby zatrudnione to osoby, które wchodzą w skład korpusu służby cywilnej w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.s.c., tj. pracownicy służby cywilnej, czyli osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o służbie cywilnej (art. 3 pkt 1 u.s.c.). Przez osobę zatrudnioną należy rozumieć urzędników służby cywilnej, czyli osoby zatrudnione na podstawie mianowania zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o służbie cywilnej (art. 3 pkt 2 u.s.c.). Członkami korpusu służby cywilnej są też osoby zatrudnione na wyższym stanowisku w służbie cywilnej, co nie zostało wprost w ustawie wskazane, bowiem następuje to na podstawie powołania (art. 3 pkt 3 u.s.c.).

Wykaz stanowisk urzędniczych określa rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie określenia stanowisk urzędniczych, wymaganych kwalifikacji zawodowych, stopni służbowych urzędników służby cywilnej, mnożników do ustalania wynagrodzenia oraz szczegółowych zasad ustalania i wypłacania innych świadczeń przysługujących członkom korpusu służby cywilnej[322].

Specyfika terminologii pojęcia osoby zatrudnionej w służbie cywilnej w komentowanym przepisie ustawy ma wyłącznie aspekt porządkujący w zakresie aktu kreującego stosunek pracy. Na tle przywołanych przepisów nie można przyjąć, że pracownikami są jedynie osoby zatrudnione w służbie cywilnej na podstawie umów o pracę. W zakresie przepisów prawa pracy również jest to prawidłowe podejście, gdyż nawiązanie stosunku pracy następuje zarówno przez mianowanie jak i powołanie (z którym przepisy wiążą powstanie stosunku pracy), co w konsekwencji wiąże się z nabyciem cechy „pracownika”[323].

[319] Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., II FSK 1469/09, LEX nr 1574196.
[320] Wyrok NSA z dnia23 listopada 2010 r. I FSK 2004/09, LEX nr 794204.
[321] (Dz.U.2022.1691 t.j. z dnia 2022.08.11), dalej: u.s.c.
[322] (Dz.U.2022.2024 t.j. z dnia 2022.09.30).
[323] M. Rotkiewicz, *Ustawa o służbie cywilnej. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 27 i n.

Urzędnicy służby cywilnej jak i pracownicy służby cywilnej realizują swoje obowiązki, pozostając w stosunku pracy, a tym samym dysponują statusem pracownika w rozumieniu art. 2 k.p. Niemniej jednak przyjęto, że zatrudnienie odpowiednio na podstawie umowy o pracę, na podstawie mianowania bądź powołania będzie odbywać się na zasadach określonych w komentowanej ustawie. Odbywa się to na zasadach określonych odpowiednio w art. 35 u.s.c. w przypadku nawiązania stosunku pracy, w przypadku mianowania na podstawie art. 40 i n. u.s.c., zaś w zakresie powołania na podstawie art. 53a u.s.c.[324].

Pracodawcą członków korpusu służby cywilnej jest jednostka organizacyjna, która ich zatrudnia[325]. Kierownikiem (zwierzchnikiem) osób zatrudnionych w izbie administracji skarbowej, zgodnie z art. 25 ust. 2 i art. 145 ust. 1 ustawy o KAS, jest dyrektor izby administracji skarbowej. Ustawodawca wprost nie wskazuje, jakie uprawnienia ma dyrektor izby administracji skarbowej w zakresie spraw związanych ze stosunkiem pracy i służbowym funkcjonariuszy. Z treści przepisów ustawy można wskazać poszczególne kompetencje m.in. w zakresie: przyjmowania oświadczeń lustracyjnych (art. 144 ustawy o KAS), przyjmowania oświadczeń majątkowych (art. 149 ust. 3 ustawy o KAS), prowadzenia dokumentacji przebiegu służby i gromadzenia jej w aktach osobowych (art. 160 ust. 1 ustawy o KAS), przenoszenia czasowego albo stałe na inne stanowisko lub do innej jednostki organizacyjnej KAS (art. 162 ust. 7 ustawy o KAS), prowadzenia ewidencji czasu pracy (art. 189 ust. 19 ustawy o KAS) czy też wykonywania orzeczenia dyscyplinarnego (art. 270 ustawy o KAS). Kompetencje kierownika jednostki izby administracji skarbowej wynikają również z ustawy o służbie cywilnej odnoszącej się do członków korpusu służby cywilnej zatrudnionych w jednostkach KAS[326].

Ustawa o służbie cywilnej stawia wymagania wobec osób mających być zatrudnionymi w służbie cywilnej. Zgodnie z art. 4 u.s.c. osoba taka musi być obywatelem polskim, z zastrzeżeniem art. 5 u.s.c., korzystać z pełni praw publicznych, nie może być skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, musi posiadać kwalifikacje wymagane na dane stanowisko pracy oraz cieszyć się nieposzlakowaną opinią. Utrata przez członka korpusu służby

[324] M. Lekston [w:] *Ustawa o służbie cywilnej. Komentarz*, red. K. W. Baran, Warszawa 2021, art. 3.
[325] W. Sanetra, *Strony stosunku pracy w służbie cywilnej i w samorządzie terytorialnym* [w:] *Stosunki pracy w służbie cywilnej i samorządzie terytorialnym*, red. W. Sanetra, Białystok 2001, s. 12.
[326] M. Ciecierski [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, art. 145.

cywilnej, zatrudnionego na podstawie umowy o pracę, przymiotów określonych w ww. rygorach selekcyjnych wymaga rozwiązania stosunku pracy, do którego należy stosować przepisy Kodeksu pracy[327].

Ponadto na podstawie art. 144 ust. 1 ustawy o KAS istnieje bezwzględny zakaz zatrudniania lub powoływania na stanowiska w jednostkach KAS byłych funkcjonariuszy (osób), które pełniły służbę zawodową lub pracowały w organach bezpieczeństwa państwa albo były współpracownikami tych służb w latach 1944-1990. Treść tego przepisu stanowi, że w jednostkach organizacyjnych KAS, w tym izbie administracji skarbowej, może być zatrudniona albo pełnić służbę osoba, która nie pełniła służby zawodowej ani nie pracowała w organach bezpieczeństwa państwa wymienionych w art. 2 ustawy z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944-1990 oraz treści tych dokumentów (Dz. U. z 2020 r. poz. 2141 oraz z 2021 r. poz. 255) ani nie była ich współpracownikiem. W tym celu osoba przed zatrudnieniem bądź powołaniem składa oświadczenie lustracyjne.

Ustawa o służbie cywilnej stawia dodatkowe wymogi wobec osoby ubiegającej się o wyższe stanowisko w służbie cywilnej. Zgodnie z art. 53 u.s.c. osoba taka musi posiadać tytuł zawodowy magistra lub równorzędny, nie może być skazana prawomocnym wyrokiem orzekającym zakaz zajmowania stanowisk kierowniczych w urzędach organów władzy publicznej lub pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi, musi posiadać kompetencje kierownicze, spełniać wymagania określone w opisie stanowiska pracy oraz w przepisach odrębnych (w zakresie stanowisk określonych w art. 52 pkt 5 u.s.c., tj. dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego, a także zastępcy tych osób).

W zatrudnieniu w izbie administracji skarbowej pozostają także osoby, których stosunek pracy wynika z ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych[328]. Art. 1 ust. 2 pkt 3 ustawy o pracownikach urzędów państwowych określa obowiązki i prawa osób zatrudnionych w urzędach wojewódzkich oraz innych urzędach stanowiących aparat pomocniczy terenowych organów administracji rządowej podległych ministrom lub centralnym organom administracji rządowej, wobec których nie mają zastosowania przepisy ustawy o służbie cywilnej.

[327] Wyrok SN z dnia 15 marca 2011 r. I PK 192/10, opubl.: OSNP 2012/9-10/116.
[328] (Dz.U.2023.765 t.j. z dnia 2023.04.24), dalej: ustawa o pracownikach urzędów państwowych.

E. Plesnarowiucz-Durska zaznacza, że „przepis nie wskazuje konkretnie, do jakich stanowisk w wymienionych urzędach należy stosować ustawę o pracownikach urzędów państwowych”[329]. Wydaje się, że w tej kwestii można odnieść się do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej zatrudnionych w urzędach administracji rządowej i pracowników innych jednostek[330], które to wskazuje nam na rodzaje stanowisk w poszczególnych jednostkach oraz zasady ustalania ich wynagrodzenia.

2.2. Funkcjonariusze

Wśród podmiotów zobowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej ordynacja podatkowa wskazuje w sposób ogólny na „funkcjonariuszy”, nie precyzując tym samym, o jakich funkcjonariuszach jest mowa, chociaż ilość formacji pracowników służb państwowych w naszym kraju jest duża.

Zważyć należy, że do czasu konsolidacji administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową przepis art. 294 § 1 pkt 1a o.p. *in concreto* wskazywał, że zobowiązanymi do przestrzegania tajemnicy skarbowej byli „funkcjonariusze celni i pracownicy urzędów celnych oraz izb celnych”[331].

Niemniej jednak, aktualnie, biorąc pod uwagę treść art. 130 ust. 1 o.p., który stanowi, że „przez funkcjonariusza zobowiązanego do przestrzegania tajemnicy skarbowej należy rozumieć funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej”, należy wywieść, iż ustawodawca w treści art. 294 § 1 pkt 1a o.p. odnosi się właśnie do funkcjonariuszy wspominanej służby mundurowej.

W ramach struktury KAS obok korpusu służby cywilnej wyodrębnia się Służbę Celno-Skarbową, będącą formacją jednolitą i umundurowaną, którą tworzą funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej[332]. W skład tych funkcjonariuszy wchodzą osoby z uprzednio istniejącej Służby Celnej – funkcjonariusze celni, z kontroli skarbowej – pracownicy kontroli skarbowej, wywiadu skarbowego i inspektorzy kontroli skarbowej oraz byli pracownicy administracji podatkowej.

---

[329] E. Plesnarowicz-Durska, *Ustawa o pracownikach urzędów państwowych. Komentarz*, Komentarz do art. 1, nr 17, opubl.: 2012, Lex/el.
[330] (Dz.U.2023.467 t.j. z dnia 2023.03.10).
[331] Zmiany dokonano na podstawie art. 38 pkt 68 lit. a p.w.u. KAS.
[332] Art. 1 ust. 2 i 3 ustawy o KAS.

W ustawie o KAS w rozdziale 3 działu VI odnoszącego się do Pracy w Krajowej Administracji Skarbowej i służbie w Służbie Celno-Skarbowej określono szczegółowo warunki i przebieg służby w Służbie Celno-Skarbowej funkcjonariuszy. Z uwagi na zakres niniejszego rozdziału pracy zostaną przedstawione wyłącznie wybrane aspekty odnoszące się do ukazania funkcjonariuszy zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej.

Omawiana ustawa o KAS w art. 151 stawia wymagania wobec funkcjonariusza, wskazując, że może być nim osoba będąca obywatelem polskim, korzystająca z pełni praw publicznych, która nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, posiadająca co najmniej wykształcenie średnie lub średnie branżowe, ciesząca się nieposzlakowaną opinią[333] oraz której stan zdrowia pozwala na pełnienie służby na określonym stanowisku.

Ustawodawca wskazuje na dodatkowe wymagania, jak posiadanie wyłącznie obywatelstwa polskiego, niebycie skazanym prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, posiadanie zdolności fizycznej i psychicznej do pełnienia służby w formacjach uzbrojonych, podległych szczególnej dyscyplinie służbowej, która gotowa jest się podporządkować oraz daje rękojmię zachowania tajemnicy stosownie do wymogów określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych w odniesieniu do funkcjonariuszy wykonujących czynności, o których mowa w art. 113-117, art. 118 ust. 1-17, art. 119 ust. 1-10, art. 120 ust. 1-6, art. 122-126, art. 127 ust. 1-5, art. 127a ust. 1, 2 i 6-12, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133 ustawy o KAS.

Utrata powyższych ustawowych przymiotów wiąże się z negatywnymi konsekwencjami dla funkcjonariusza, z których najdalej idącą jest obligatoryjne wydalenie ze służby[334].

Stosunek służbowy, na podstawie którego funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej może wykonywać pracę, jest stosunkiem o charakterze administracyjnoprawnym, czyli niepracowniczym stosunkiem zatrudnienia, bądź inaczej: niepracowniczym stosunkiem służbowym[335]. Przesądza o tym specyfika pełnionej służby wyróżniająca się przede wszystkim hierarchicznym podporządkowaniem, pełną dyspozycyjnością

[333] Nieposzlakowana opinia to ogólna ocena w sferze etycznej przy uwzględnieniu zachowania się danej osoby zarówno w jej życiu prywatnym, jak i zawodowym, wyrok NSA z dnia 14 lipca 2-22 r., III OSK 1833/21, LEX nr 3369647.
[334] Na podstawie art. 179, 180 ustawy o KAS.
[335] M. Laszuk, *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, PPP 2018, nr 6, s. 129-138.

funkcjonariusza oraz stawianiem na pierwszym miejscu interesu pełnionej służby nad interesem prywatnym funkcjonariusza. Ponadto funkcjonariusz musi posiadać dodatkowe kompetencje służbowe, musi wykonywać polecenia służbowe, a późniejsze awanse wiążą się z mianowaniem na stopień[336]. Stosunek służbowy funkcjonariusza powstaje w drodze mianowania, na podstawie samodzielnego zgłoszenia się do służby[337]. Mianowania funkcjonariusza nie można utożsamiać z jego rozumieniem na podstawie art. 2 i 76 k.p. Funkcjonariusze pełnią służbę na stanowiskach służbowych[338].

Powyższe stanowisko zostało zaobserwowane przez TK, który stwierdził, że „stosunki służb mundurowych nie są stosunkami pracy, lecz mają charakter stosunków administracyjno-prawnych, powstających w drodze powołania, w związku z dobrowolnym zgłoszeniem się do służby. Kandydat do publicznej służby mundurowej od momentu powołania poddać się musi regułom pełnienia służby, nacechowanej istnieniem specjalnych uprawnień, ale też szczególnych obowiązków. Specyfika pracy w służbach mundurowych jest przesłanką uzasadniającą dopuszczalność wprowadzania z jednej strony wyższych wymagań personalnych, kwalifikacyjnych czy charakterologicznych wobec kandydatów do służby, z drugiej zaś – odmiennego i bardziej rygorystycznego niż w przypadku pozostałych profesji ukształtowania zasad utraty statusu pracowniczego. Służby mundurowe (i umundurowane) nie tworzą bezwzględnie jednolitej kategorii zawodowej. Każda z grup obejmowanych tym mianem – w tym także Służba Celna – ma własną specyfikę, która może uzasadniać ich swoiste różnicowanie”[339].

Osoba mianowana na funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej, zgodnie z treścią art. 154 ustawy o KAS, otrzymuje stopień służbowy aplikanta oraz odbywa okres dwuletniej służby przygotowawczej pod nadzorem wyznaczonego spośród innych funkcjonariuszy opiekuna. Następnie, po zakończeniu służby przygotowawczej i uzyskaniu opinii stwierdzającej przydatność danej osoby w ramach formacji celno-skarbowej, dany funkcjonariusz zostaje mianowany przez kierownika jednostki organizacyjnej, w której pełnił dotychczas służbę, na podstawie art. 157 ustawy o KAS, do służby stałej.

---

[336] M. Kotulski, *Pozycja prawna funkcjonariusza podczas formowania Krajowej Administracji Skarbowej*, Opolskie Studia Administracyjno-Prawne, 2020, Nr 18(3), s. 25-42.
[337] Po przeprowadzeniu postępowania kwalifikacyjnego do Służby Celno-Skarbowej na podstawie art. 153 ustawy o KAS.
[338] Zob. art. 190 i 192 ustawy o KAS.
[339] Wyrok TK z dnia 19 października 2004 r., K 1/04, OTK ZU 2004/9/93.

W akcie mianowania określa się stanowisko służbowe, uposażenie oraz miejsce pełnienia służby w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej. Ustalenie miejsca pełnienia służby jest aktem kształtującym treść stosunku służbowego ukształtowanego decyzją administracyjną, prowadzącym do istotnej zmiany jego treści. Tym samym akt ten dotyczy sfery zewnętrznej administracji publicznej i jako taki podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego[340]. Jednocześnie pamiętać należy, że przepisy ustawy o KAS od art. 162 i n. stwarzają podstawy do zmiany stanowiska służby, zmiany innej jednostki KAS, oddelegowania do wykonywania pracy poza Służbą Celno-Skarbową, w instytucjach UE oraz organizacjach międzynarodowych, pełnienia służby na terytorium innego państwa czy też przeniesienie do pełnienia służby w innej miejscowości.

Podmiotem zatrudniającym funkcjonariusza nie jest konkretna jednostka, w której pełni on służbę, lecz państwo jako całość. Państwo w postaci wyodrębnionych struktur organizacyjnych, tj. jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i występujących w ich imieniu właściwych organów zwierzchnich zachowuje władztwo nad funkcjonariuszem[341].

Ponadto przed wykonywaniem służby funkcjonariusz składa pisemne ślubowanie, w którym przyrzeka wiernie służyć RP, przestrzegać Konstytucji RP oraz porządku prawnego, rzetelnie wykonywać powierzone zadania, strzec dobrego imienia służby, honoru i godności jak również zasad etyki zawodowej[342].

Ustawowy katalog obowiązków funkcjonariusza, określony w art. 199 ustawy o KAS, ma bardzo ogólny charakter, który sprowadza się do dochowania obowiązków wynikających ze złożonego ślubowania: rzetelnego i terminowego wykonywania powierzonych zadań, racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi, podnoszenia kwalifikacji zawodowych, godnego zachowywania się w służbie oraz poza nią.

Niedopełnienie powyższych obowiązków stanowi podstawę do pociągnięcia funkcjonariusza do odpowiedzialności dyscyplinarnej na warunkach określonych w dziale VII ustawy o KAS.

Ponadto funkcjonariusz obowiązany jest wykonywać polecenia służbowe przełożonych, chyba że w jego przekonaniu są one niezgodne z prawem, godzą w

[340] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2012 r., II SA/Wa 816/12, LEX nr 1260572.
[341] M. Kotulski, *Pozycja prawna funkcjonariusza …*, s. 25-42.
[342] Odmowa złożenia ślubowania stanowi obligatoryjną przesłankę do zwolnienia za służby, na podstawie art. 179 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS.

interes społeczny lub zawierają znamiona pomyłki, gdy ich wykonanie prowadziłoby do popełnienia przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Funkcjonariusze pełniący służbę w charakterze organów KAS lub ich zastępców, tj. na stanowiskach dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego i ich zastępców, składają oświadczenia o stanie majątkowym Szefowi KAS[343]. Funkcjonariusz obowiązany jest do składania oświadczenia o swoim stanie majątkowym, zarówno przy nawiązaniu stosunku służbowego i przy jego zakończeniu, ponadto corocznie oraz w sytuacjach, gdy zażąda tego kierownik jednostki organizacyjnej, w której dany funkcjonariusz pełni służbę. Obecnie zniesiono uprzednio istniejący obowiązek publikowania oświadczeń o stanie majątkowym osób pełniących funkcję organów Służby Celnej w Biuletynie Informacji Publicznej, co odbywało się z wyłączeniem danych dotyczących daty i miejsca urodzenia, numeru PESEL, miejsca zamieszkania i położenia nieruchomości[344].

W dalszej kolejności wskazać należy, że przepis art. 182 ustawy o KAS określa dwa zdarzenia, które prowadzą do wygaśnięcia stosunku służbowego funkcjonariusza. Pierwszym zdarzeniem jest naturalne następstwo śmierci funkcjonariusza, zaś drugie odnosi się do wydania decyzji w tym przedmiocie, tj. decyzji o zwolnieniu ze służby[345] oraz orzeczenia dyscyplinarnego o wydaleniu ze służby. Stosunek służbowy ustaje w przypadku niezgłoszenia się funkcjonariusza do służby z upływem 7 dni od dnia doręczenia decyzji o uchyleniu decyzji o zwolnieniu ze służby albo doręczenia decyzji o stwierdzeniu nieważności decyzji o zwolnieniu ze służby, albo doręczenia prawomocnego wyroku sądu uchylającego decyzję o zwolnieniu ze służby, albo orzeczenia dyscyplinarnego o wydaleniu ze Służby Celno-Skarbowej. W przypadku

[343] Zgodnie z treścią art. 200 ustawy o KAS.

[344] G. Musolf [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, art. 200, opubl. Lex/el.

[345] Zob. art. 179 ustawy o KAS stanowiący o obligatoryjnych przesłankach do zwolnienia ze służby i art. 180 ustawy o KAS stanowiący o fakultatywnych przesłankach zwolnienia ze służby. „Zwolnienie ze służby powinno być w szczególności oparte na adekwatnych kryteriach merytorycznych, zabezpieczających przed ryzykiem nadmiernej swobody i uznaniowości ze strony podmiotu decydującego o zwolnieniu ze służby. Istnienie takich gwarancji jest również konieczne ze względu na potrzebę respektowania zasady zaufania osób pełniących służbę do państwa jako pracodawcy (art. 2 Konstytucji RP), jak też zasady działania organów państwa wyłącznie na podstawie i w granicach prawa, a więc z wyłączeniem arbitralności (art. 7 Konstytucji RP)" – zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 listopada 2017 r., II SAB/Ke 65/17, LEX nr 2422890.

zaistnienia powyższych zdarzeń wygaśnięcie stosunku służbowego następuje z mocy prawa[346].

Przesłanki wygaśnięcia stosunku służbowego są enumeratywnie wymienione w ustawie o KAS i nie obejmują sytuacji przekształcenia stosunku służbowego w stosunek pracy. Wygaśnięcie stosunku służbowego nie jest zależne od woli którejkolwiek ze stron tego stosunku i nie wymaga składania oświadczenia woli w tym przedmiocie. Specyfika instytucji wygaśnięcia stosunku służbowego oraz jej precyzyjne uregulowanie w ustawie prowadzi do wniosku, że organ w sytuacji, gdy stosunek służbowy funkcjonariusza wygasł z mocy prawa w związku z zaistnieniem jednego ze zdarzeń wymienionych we wskazanych przepisach, nie ma obowiązku potwierdzania tego skutku w decyzji deklaratoryjnej. Decyzja deklaratoryjna, ogólnie rzecz ujmując, to taka, która stwierdza w sposób wiążący w danej sprawie prawa lub obowiązki wynikające wprost z normy prawnej lub innego aktu prawnego. Decyzja deklaratoryjna nie tworzy więc stosunków prawnych, one zaś wynikają bezpośrednio z innych źródeł, które przypisują określony skutek prawny (sytuację prawną) konkretnemu zdarzeniu[347].

2.3. Pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej

W pierwszej kolejności należy wskazać, że KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych[348].

Za kooperację i koordynowanie kształtowania polityki państwa w zakresie ustawowych zadań KAS odpowiedzialny jest minister właściwy do spraw finansów publicznych, który określa również czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS.

Na gruncie ustawy o KAS w art. 1 ust. 4 wskazano, że jeżeli w ustawie jest mowa o "osobach zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS", rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7

[346] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2019 r., II SA/Wa 2101/18, LEX nr 2944550.
[347] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2019 r., II SA/Wa 2101/18, LEX nr 2944550.
[348] Art. 1 ust. 2 ustawy o KAS.

(uchylony), oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu. Mowa tu o pracownikach Krajowej Administracji Skarbowej, izb administracji skarbowej, urzędów celno-skarbowych wraz z podległymi oddziałami celnymi. W ustawie o KAS brak jest pojęcia pracowników Krajowej Administracji Skarbowej.

Natomiast w art. 144 ust. 1 ustawy o KAS można wyodrębnić fakt, iż w jednostkach organizacyjnych KAS można być „zatrudnionym" lub „pełnić służbę". Drugie określenie odnosi się do funkcjonariuszy.

W jednostkach organizacyjnych KAS za pracowników zatrudnionych należy uznać członków korpusu służby cywilnej, pracowników, do których stosuje się przepisy k.p. oraz pracowników urzędów państwowych.

W dziale VI ustawy o KAS dotyczącym pracy w Krajowej Administracji Skarbowej i służby w Służbie Celno-Skarbowej określono szczegółowe warunki, co do zatrudniania osób w strukturach KAS, które to zostały umówione powyżej przy pracownikach izb administracji skarbowej, dlatego też ponownie nie będą one tu przytaczane.

Z opracowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli (NIK) informacji o wynikach kontroli przeprowadzonej w zakresie stanu organizacji Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że w związku z konsolidacją struktury KAS zatrudnienie ogółem nie uległo diametralnej zmianie. W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. zmniejszyło się o 5,6% (z 64 281 do 60 678 osób), bowiem proces budowania kadry wzbudzał kontrowersje (m.in. w zakresie zbyt ogólnego sformułowania warunków zatrudnienia bądź pełnienia służby w KAS, nieprzedłożenia propozycji przedłużenia pracy lub służby albo przekształcenie ich na mniej korzystne, tzw. „ucywilnianie"[349] oraz wszczęcie w związku z tym licznych procesów przed sądami administracyjnymi i powszechnymi). Powyższe nieprawidłowości NIK tłumaczy faktem, iż reorganizacja służb celnych i skarbowych została przeprowadzona w trzymiesięcznym *vacatio legis,* który był okresem niewystarczającym na dokonanie pełnej analizy zapotrzebowania kadrowego w poszczególnych jednostkach KAS[350].

[349] Szerzej: I. Nowak, *Funkcjonariusze Celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2019 (2), s. 37 i n.

[350] Informacje o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli. Departamentu Budżetu i Finansów z dnia 17 grudnia 2019 r., Stan Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, KBF.430/012.2019, Nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21676,vp,24326.pdf [dostęp: 2.02.02.2032 r.].

2.4. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej przez organy wymienione w art. 294 § 1 pkt 2 o.p. wynika z faktu, iż są udostępniane im indywidualne dane podatników z racji przyznanych kompetencji samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji, na podstawie art. 13 § 1 pkt 1 o.p. Autor pracy zwraca uwagę, iż w niniejszej pracy nie zostaną omówieni starosta[351] oraz marszałek województwa[352], bowiem w obecnym stanie prawnym nie występują podatki samorządowe stanowiące dochód odpowiednio powiatu lub województwa[353].

Wójt, burmistrz (prezydent miasta)[354] są właściwi do rozpatrywania oraz rozstrzygania spraw podatkowych w pierwszej instancji. Zgodnie z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[355] organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Organy te zobowiązane są do przestrzegania z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej, dlatego też np. podatek od nieruchomości ustala w drodze decyzji ten organ podatkowy, który jest właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania.

Wójt[356] jest organem kadencyjnym przez okres pięciu lat liczony od dnia wyborów[357]. Poprzez wybór wójta dochodzi do nawiązania z nim stosunku pracy w urzędzie gminy w gminie, w której został wybrany. Za E. Urą wskazać należy, że „Spośród pracowników samorządowych zatrudnionych na podstawie wyboru, tylko w stosunku do wójta wybór powoduje jednocześnie nawiązanie stosunku pracy. Powstaje

[351] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, (Dz.U.2022.1526 t.j. z dnia 2022.07.21).
[352] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, (Dz.U.2022.2094 t.j. z dnia 2022.10.13).
[353] A. Kabat [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 13, opubl.: Lex/el.
[354] Zgodnie z art. 26 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, (Dz.U.2023.40 t.j. z dnia 2023.01.05), dalej: ustawa o samorządzie gminnym, organem wykonawczym gminy jest wójt. Burmistrz jest organem wykonawczym w gminie, w której siedziba władz znajduje się w mieście położonym na terytorium tej gminy. Natomiast w miastach powyżej 100.000 mieszkańców organem wykonawczym jest prezydent miasta. W art. 11a ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym wskazano, że ilekroć w ustawie jest mowa o wójcie, należy przez to rozumieć także burmistrza oraz prezydenta miasta.
[355] (Dz.U.2023.70 t.j. z dnia 2023.01.10).
[356] W art. 11a ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym wskazano, że ilekroć w ustawie jest mowa o wójcie, należy przez to rozumieć także burmistrza oraz prezydenta miasta.
[357] Wybory wójta są powszechne, równe, bezpośrednie oraz odbywają się w głosowaniu tajnym, zob. art. 473 § 1 i n. ustawy z dnia 5 stycznia 2011 kodeks wyborczy, (Dz.U.2022.1277 t.j. z dnia 2022.06.20), dalej: k.w.

zatem sytuacja, że wybór danej osoby na stanowisko wójta w wyborach bezpośrednich skutkuje nie tylko objęciem przez nią funkcji organu wykonawczego w gminie, ale jednocześnie osoba ta staje się pracownikiem urzędu gminy zatrudnionym na podstawie wyboru"[358].

W danej gminie można pełnić kadencję wójta jedynie przez dwie pięcioletnie kadencje. Zgodnie z art. 26 ust. 2a ustawy o samorządzie gminnym wójtem może być osoba, która jest obywatelem polskim. Dopełnia tę regulację art. 11 § 1 pkt 6 k.w., zgodnie z którym prawo kandydowania na wójta ma obywatel polski mający prawo wybierania w tych wyborach, który najpóźniej w dniu głosowania kończy 25 lat, z tym że kandydat nie musi stale zamieszkiwać na obszarze gminy, w której kandyduje. Wobec kandydata na wójta przepisy prawa nie stawiają dalszych wymagań dotyczących np. stażu pracy czy wykształcenia.

Niemniej jednak, biorąc pod uwagę fakt, że wójt jest pracownikiem samorządowym zatrudnionym w urzędzie gminy na podstawie wyboru, podlega on ustawie o pracownikach samorządowych, która stanowi, że takim pracownikiem może być osoba, która jest obywatelem polskim, ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, posiada kwalifikacje zawodowe wymagane do wykonywania pracy na określonym stanowisku oraz nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe[359].

W art. 30 ustawy o samorządzie gminnym ustawodawca wskazał, jaki zakres zadań pozostaje w kompetencji wójta. Najważniejszymi uprawnieniami są: przygotowywanie projektów uchwał rady gminy[360], opracowywanie programów rozwoju w trybie określonym w przepisach o zasadach prowadzenia polityki rozwoju[361], określanie sposobu wykonywania uchwał[362], gospodarowanie mieniem komunalnym[363],

[358] E. Ura, *Wpływ wyników wyborów samorządowych na status prawny pracowników samorządowych zatrudnionych w urzędach jednostek samorządu terytorialnego*, ST 2014/7–8, s. 69–76.
[359] Zob. art. 2 pkt 3 i art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. c, art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, (Dz.U.2022.530 t.j. z dnia 2022.03.04), dalej: ustawa o pracownikach samorządowych.
[360] Uprawnienia tego nie może wykonywać rada gminy. Zob. wyrok NSA z dnia 9 września 2021 r., III OSK 2519/21, LEX nr 3248647.
[361] Zob. art. 19 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, (Dz.U.2023.225 t.j. z dnia 2023.02.02).
[362] Uprawnienie to przysługuje tylko wójtowi jako zwierzchnikowi administracji samorządu gminnego. Rada gminy nie korzysta ze znacznej swobody co do ustalenia, w jaki sposób dana uchwała ma być wykonywana.

wykonywanie budżetu[364] oraz zatrudnianie i zwalnianie kierowników gminnych jednostek organizacyjnych[365]. Ponadto ustawa w sposób przykładowy wylicza w przywołanym przepisie zadania wójta, który zobowiązany jest do wykonywania zadań własnych (polegających na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej)[366] jak i zadań zleconych (z zakresu administracji rządowej)[367].

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej został rozciągnięty również na pracowników urzędów obsługujących wójta. Z treści art. 33 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym wynika, że wójt wykonuje swoje zadania - *ergo* - zadania gminy i wykonanie uchwały rady, przy pomocy urzędu gminy. Z ust. 3 i 5 przywołanego przepisu wynika, że jest on kierownikiem urzędu oraz zwierzchnikiem służbowym jego pracowników.

Pracownicy urzędu gminy są pracownikami samorządowymi w oparciu o art. 2 pkt 3 ustawy o pracownikach samorządowych. Do zakresu ich obowiązków należy przede wszystkim sumienne i staranne wykonywanie poleceń służbowych przełożonego, czyli wójta.

Zgodnie z przepisami k.p. pracodawcą - obok osoby fizycznej - może być każda jednostka organizacyjna zatrudniająca pracowników, nawet nieposiadająca osobowości prawnej, w tym np. niektóre jednostki organizacyjne wchodzące w skład osób prawnych. Do tej ostatniej kategorii pracodawców zalicza się między innymi urząd gminy jako pracodawcę pracowników zatrudnionych w tym urzędzie czy prowadzone przez gminę szkoły. Generalnie pracodawcami pracowników samorządowych są jednostki organizacyjne wymienione w art. 2 ustawy o pracownikach samorządowych[368].

Z powyższego wynika, że wójt co do zasady wykonuje swoje zadania przy pomocy urzędu gminy, przy wykorzystaniu zatrudnionego w nim personelu. Nie można oczywiście wykluczyć możliwości tworzenia w gminie dodatkowych jednostek pomocniczych, które nie zostały przewidziane w ustawie o samorządzie gminnym,

---

[363] Na podstawie art. 46 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym wójt może zarządzać mieniem samodzielnie, bądź upoważnić do składania oświadczeń woli swoje zastępcę albo zastępcę wraz z inną upoważnioną osobą.

[364] Zgodnie z art. 60 ust. 1 o samorządzie gminnym wójt odpowiada za prawidłową gospodarkę finansową gminy.

[365] Czynności przygotowawcze wójt może zlecić osobie trzeciej, natomiast czynności prawne musi wykonać osobiście. Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 maja 2008 r., III SA/Wr 140/08, LEX nr 506960.

[366] Zob. art. 7 ustawy o samorządzie gminnym.

[367] Zob. art. 8 ustawy o samorządzie gminnym.

[368] Wyrok SN z dnia 21 kwietnia 2021 r., II PSKP 26/21, opubl.: OSNP 2022/2/12.

jednakże tylko o tyle, o ile nie przejmowałyby one kompetencji organów ustrojowych powołanych tą ustawą. Ponadto, możliwość taką należy dopuścić wyłącznie w ramach normowania "ustroju wewnętrznego gminy oraz jednostek pomocniczych" w rozumieniu art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym, w formie aktu prawa miejscowego, czyli w statucie gminy[369].

Nawiązanie stosunku zatrudnienia pracowników samorządowych może nastąpić na podstawie wyboru, powołania czy umowy o pracę. Na podstawie wyboru stosunek pracy nawiązuje się wobec marszałka województwa, wicemarszałka oraz pozostałych członków zarządu województwa - jeżeli statut województwa tak stanowi, wobec starosty, wicestarosty oraz pozostałych członków zarządu powiatu - jeżeli statut powiatu tak stanowi, wójta (burmistrza, prezydenta miasta), przewodniczącego zarządu związku i pozostałych członków zarządu - jeżeli statut związku tak stanowi, oraz wobec burmistrza dzielnicy m.st. Warszawy, zastępcy burmistrza dzielnicy m.st. Warszawy i pozostałych członkowie zarządu dzielnicy m.st. Warszawy. Powołanym do pracy może być zastępca wójta (burmistrza, prezydenta miasta), skarbnik gminy, skarbnik powiatu i skarbnik województwa. Natomiast na podstawie umowy o pracę zatrudniani są pozostali pracownicy samorządowi. Wobec pracowników samorządowych wyróżnia się dwa stanowiska pracy: urzędnicze, w tym kierownicze, oraz pomocnicze i obsługi. Wśród pracowników samorządowych nie znajdują się pracownicy jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, których status został uregulowany w odrębnych aktach prawnych, np. nauczyciele szkół[370].

Przepis art. 39 w ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym daje wójtowi uprawnienie do upoważnienia swoich zastępców lub innych pracowników urzędu gminy do wydania decyzji administracyjnej z zakresu administracji publicznej w jego imieniu. Dla skutecznego zrealizowania upoważnienia warunkami koniecznymi są zachowanie formy pisemnej oraz skierowanie do konkretnej osoby i w sposób możliwie precyzyjny pozytywne wskazanie jego zakresu[371].

Natomiast w ust. 4 przywołanego przepisu wskazano, że rada gminy może upoważnić organ wykonawczy jednostki pomocniczej oraz organy jednostek i podmiotów, o których mowa w art. 9 ust. 1 ustawy (jednostki organizacyjne oraz inne

[369] Wyrok NSA z 29 września 2016 r., sygn. akt II OSK 2061/16, LEX nr 2116397.
[370] M. Tomaszewska [w:] *Ustawa o pracownikach samorządowych. Komentarz*, red. K. W. Baran, Warszawa 2021, art. 4, opubl. Lex/el.
[371] J. Czerw [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2022, art. 39, opubl.: Lex/el.

podmioty, w tym organizacje pozarządowymi) do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej.

2.5. Członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów

Samorządowe kolegia odwoławcze (SKO) są organami administracji publicznej wyższego stopnia, zarówno w rozumieniu k.p. jak i o.p. W indywidualnych sprawach obywateli z zakresu administracji publicznej pozostają we właściwości jednostek samorządu terytorialnego[372]. W Polsce istnieje 49 samorządowych kolegiów odwoławczych[373], które jako państwowe jednostki budżetowe podlegają nadzorowi administracyjnemu sprawowanemu przez Prezesa Rady Ministrów.

SKO zajmują się rozstrzyganiem spraw dotyczących ordynacji podatkowej, działalności gospodarczej, planowania przestrzennego czy gospodarki nieruchomościami oraz w tych sprawach kolegia są właściwe do rozpatrywania odwołań od decyzji, zażaleń na postanowienia, ponagleń, żądań wznowienia postępowania lub stwierdzania nieważności decyzji. W art. 13 § 1 pkt 3 o.p. wskazano, że SKO jest organem odwoławczym od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa. Wobec powyższego, ilekroć nie zgadzamy się z decyzją organu pierwszej instancji, wnosimy odpowiednie przewidziane przez przepisy prawa środki zaskarżenia do SKO.

W ramach samorządowego kolegium odwoławczego wyodrębniono wyłącznie dwa wewnętrzne organy, którymi są zgromadzenie ogólne kolegium[374] oraz prezes kolegium[375]. W skład kolegium wchodzą wszyscy jego członkowie oraz prezes i wiceprezes. Każde zgromadzenie ogólne kolegium ustala samodzielnie liczbę swoich członków, podejmując w tym względzie uchwałę większością głosów, w obecności co

[372] Powstały na mocy ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, (Dz.U. 2018.570 t.j. z dnia 2018.03.19), dalej: ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych.
[373] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie obszarów właściwości miejscowej samorządowych kolegiów odwoławczych, (Dz.U.2003.198.1925 z dnia 2003.11.21).
[374] Zgodnie z art. 12 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym zgromadzenie ogólne zwołuje prezes kolegium co najmniej dwa razy w roku.
[375] Zgodnie z art. 11 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym prezes kolegium w szczególności reprezentuje kolegium na zewnątrz, przedkłada coroczną informację o działalności kolegium Prezesowi Rady Ministrów, ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej i sejmikowi województwa, opracowuje projekt regulaminu organizacyjnego kolegium, zgłasza wniosek o ustalenie liczby członków kolegium czy też ogłasza konkurs na członków kolegium.

najmniej połowy składu kolegium. W przypadku równej liczby głosów rozstrzyga głos prezesa kolegium[376].

Członkowie SKO orzekający w sprawach z zakresu administracji publicznej zobowiązani do zachowania tajemnicy skarbowej dzielą się na etatowych[377] oraz pozaetatowych. Zauważyć należy, że przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa.

Natomiast obsługę kancelaryjno-biurową kolegium zapewnia biuro kolegium[378], którego pracownicy (powołani na podstawie umowy o pracę) również zobowiązani są do zachowania poufności. Na czele biura stoi kierownik, który podlega bezpośrednio prezesowi kolegium, a w ramach struktury biura kolegium wyodrębnia się sekretariat prezesa, którego pracownik podlega bezpośrednio prezesowi kolegium.

W załączniku nr 3 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie wielokrotności kwoty bazowej oraz szczegółowych zasad wynagradzania prezesa, wiceprezesa, pozostałych członków samorządowego kolegium odwoławczego i pracowników biura tego kolegium[379] wskazano na stanowiska pracowników biura kolegium, którymi są: kierownik biura, główny księgowy, starszy inspektor, inspektor, referent, księgowy, informatyk, archiwista oraz sprzątaczka.

Kandydatów na członków kolegium wyłania się w drodze konkursu, który ogłaszany jest przez prezesa kolegium, który jednocześnie przewodniczy pracom komisji konkursowej[380]. Forma ta dotyczy zarówno członków etatowych jak i pozaetatowych, nie jest natomiast stosowana przy wyłonieniu kandydatów na stanowisko prezesa kolegium oraz przy zatrudnianiu pracowników biura kolegium.

Prezes kolegium nawiązuje stosunek pracy z etatowymi członkami kolegium na podstawie powołania przez Prezesa Rady Ministrów, na wniosek prezesa kolegium. Powołanie tych członków kolegium następuje na czas nieokreślony. Ustawa stawia wymagania co do członków kolegium, w szczególności wskazując, żeby prezes kolegium oraz etatowi członkowie byli apolityczni, czyli nie przynależeli do partii

[376] Zob. art. 4 ust. 4 w zw. z art. 12 ust. 4 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym.
[377] Ustalona jest maksymalna liczbę etatowych członków kolegium w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 września 1999 r. w sprawie maksymalnej liczby etatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych, (Dz.U.1999.74.828 z dnia 1999.09.09).
[378] Zadaniem biura jest prowadzenie obsługi administracyjnej kolegium o charakterze kancelaryjno-biurowym. Organizację wewnętrzną, a także zasady, na jakich funkcjonuje biuro kolegium, określone są w regulaminie organizacyjnym kolegium.
[379] (Dz.U.2017.931 t.j. z dnia 2017.05.12).
[380] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 maja 1999 r. w sprawie trybu przeprowadzania konkursu na członków samorządowego kolegium odwoławczego, (Dz.U.1999.47.462 z dnia 1999.05.27).

politycznej oraz nie prowadzili działalności politycznej. Ma to na celu przede wszystkim usunięcie zagrożenia wystąpienia organizacyjnych i politycznych więzi między osobami sprawującymi funkcje publiczne a partiami politycznymi. Ponadto, aby zostać etatowym pracownikiem kolegium, należy spełnić warunki umieszczone w art. 7 ust. 1 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym, czyli: mieć obywatelstwo polskie i korzystać z pełni praw publicznych, ukończyć magisterskie studia prawnicze lub administracyjne, wykazywać się wysokim poziomem wiedzy prawniczej w zakresie administracji publicznej oraz mieć doświadczenie zawodowe, nie być skazanym prawomocnym wyrokiem, orzeczonym za przestępstwo popełnione z winy umyślnej.

Natomiast aby zostać pozaetatowym członkiem kolegium, trzeba spełniać powyższe warunki jak przy etatowych członkach kolegium, z wyłączeniem wymogu ukończenia magisterskich studiów prawniczych lub administracyjnych, jeżeli ma się inne wyższe wykształcenie. Zgodzić się należy ze stanowiskiem K. Sikory, która wskazuje, że biorąc pod uwagę szeroki zakres spraw będących przedmiotem orzecznictwa SKO, wprowadzenie przez ustawodawcę zapisu, aby w gronie członków kolegiów znalazły się osoby mające wiedzę także z innych dziedzin niż prawo i administracja oraz mające różnorodne doświadczenia zawodowe, jest nieodzowne dla zapewnienia wysokiego poziomu orzecznictwa kolegium poprzez odpowiedni dobór kadry o wysokich kwalifikacjach oraz odpowiednim doświadczeniu zawodowym[381].

Pozaetatowych członków kolegium również powołuje Prezes Rady Ministrów na wniosek prezesa kolegium. Wówczas wybierani są na okres 6 lat, z tym że co 3 lata następuje wybór połowy składu kolegium.

Odwołanie każdego członka kolegium następuje na wniosek prezesa kolegium w przypadku: złożenia rezygnacji ze stanowiska, skazania prawomocnym wyrokiem, orzeczonym za popełnione przestępstwo z winy umyślnej oraz gdy dany członek utraci obywatelstwo polskie i nie będzie korzystał z pełni praw publicznych jak również w razie prawomocnego orzeczenia kary wykluczenia ze składu kolegium przez właściwą komisję dyscyplinarną.

Członków kolegium obowiązuje zasada *incompatibilitas*, czyli niepołączalności stanowisk, w oparciu o art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym. Członkostwa w kolegium nie można więc łączyć z: mandatem posła lub senatora, mandatem radnego lub członkostwem w organie wykonawczym jednostki

[381] K. Sikora [w:] A. Ostrowska, K. Sikora, *Ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 7.

samorządu terytorialnego, zatrudnieniem w urzędzie gminy, starostwie lub urzędzie marszałkowskim oraz członkostwem w kolegium regionalnej izby obrachunkowej, a także zatrudnieniem na stanowisku sędziego, asesora sądowego i prokuratora oraz zatrudnieniem w tym samym województwie w administracji państwowej. Zapis taki uzasadniony jest potrzebą zapewnienia obiektywizmu i bezstronności w wypełnianiu przez kolegium funkcji orzeczniczych oraz podziałem funkcji publicznych pomiędzy kompetencje wielu osób[382].

Istotne jest to, że członkowie kolegium, w zakresie wykonywanych przez nich czynności określonych ustawą, korzystają z ochrony prawnej przysługującej funkcjonariuszom publicznym, co zostało im przyznane na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Przyznanie tej szczególnej ochrony prawnej ma na celu zapewnienie prawidłowej i niezakłóconej działalności kolegium, w szczególności w zakresie czynności orzeczniczych oraz udziału w pracach komisji konkursowej w zakresie ustalenia kręgu kandydatów na nowych członków kolegium. Wiąże się to z zaostrzeniem odpowiedzialności karnej wobec sprawców popełniających przestępstwa wobec członków kolegium, np. za naruszenie nietykalności cielesnej funkcjonariusza podczas lub w związku z pełnieniem obowiązków służbowych (art. 222 § 1 k.k.) czy za czynną napaść na funkcjonariusza podczas lub w związku z pełnieniem obowiązków służbowych (art. 223 k.k.).

Kwestię wysokości wynagrodzenia reguluje art. 15 ustawy o samorządowym kolegium odwoławczym, która kształtuje się odmiennie w zakresie członka kolegium etatowego i pozaetatowego. Pozaetatowi członkowie otrzymują wynagrodzenie za udział w posiedzeniach kolegium oraz zwrot kosztów podróży. Za dominujący należy uznać pogląd, zgodnie z którym wynagrodzenie pozaetatowych członków SKO za udział w posiedzeniach oraz zwrot kosztów podróży nie stanowi diety w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w konsekwencji czego nie korzystają oni ze zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[383].

Szczegółowe zasady dotyczące wynagrodzenia prezesa, wiceprezesa oraz etatowych członków oraz pracowników biura kolegium reguluje Prezes Rady Ministrów w drodze rozporządzenia poprzez ustalenie wielokrotności kwoty bazowej, na

[382] K. Sikora [w:] A. Ostrowska, K. Sikora, *Ustawa o samorządowych …*, art. 9.
[383] Uchwała NSA w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z dnia 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, LEX nr 485845.

podstawie której wyliczane jest wynagrodzenie zasadnicze i dodatek funkcyjny dla prezesa, wiceprezesa i etatowych członków[384].

Członkostwo w SKO można utracić w sposób naturalny, czyli w wyniku śmierci lub poprzez inne zdarzenia jak odwołanie, przeniesienie do innego kolegium, trwałą utratę zdolności fizycznej lub psychicznej do pracy na zajmowanym stanowisku, stwierdzoną orzeczeniem lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Przeniesienie do innego kolegium może nastąpić za zgodą członka kolegium lub na jego wniosek, co następuje na podstawie decyzji prezesa kolegium, do którego członek ma zostać przyjęty, w porozumieniu z prezesem kolegium, którego dotychczas był członkiem[385].

Odwołanie każdego członka kolegium następuje na wniosek prezesa kolegium w przypadku: złożenia rezygnacji ze stanowiska, skazania prawomocnym wyrokiem orzeczonym za popełnione przestępstwo z winy umyślnej, gdy dany członek utraci obywatelstwo polskie i nie będzie korzystał z pełni praw publicznych oraz w razie prawomocnego orzeczenia kary wykluczenia ze składu kolegium przez właściwą komisję dyscyplinarną. Od tego odwołania służy skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego, wstrzymująca odwołanie. Przepis ten nie dotyczy jednak rozwiązania stosunku pracy etatowych członków kolegium, których dla odmiany można odwołać na podstawie ogólnych przepisów kodeksu pracy, tj. bez podawania przyczyn i bez roszczenia o przywrócenie do pracy.

Dla zarysowania pełniejszego obrazu członków kolegium wskazać należy, że w SKO w Olsztynie w 2021 r. było 44 członków, w tym 20 etatowych i 24 pozaetatowych. Wśród pracowników etatowych wykształcenie wyższe prawnicze posiadało 19 osób, zaś wyższe administracyjne tylko 1 osoba. Natomiast wśród członków pozaetatowych były 22 osoby z wykształceniem wyższym prawniczym, 2 osoby z wyższym administracyjnym, a nie było żadnej osoby z innym wyższym wykształceniem. Wśród członków etatowych SKO jest 15 radców prawnych, w tym 1 członek ma stopień naukowy doktora oraz 1 stopień doktora habilitowanego. W

[384] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie wielokrotności kwoty bazowej oraz szczegółowych zasad wynagradzania prezesa, wiceprezesa, pozostałych członków samorządowego kolegium odwoławczego i pracowników biura tego kolegium, (Dz.U.2017.931 t.j. z dnia 2017.05.12).
[385] K. Sikora [w:] A. Ostrowska, K. Sikora, *Ustawa o samorządowych …*, art. 10(a).

przypadku członków pozaetatowych jest 12 radców prawnych, wśród których 2 ma stopień naukowy doktora[386].

2.6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy urzędu obsługującego tego ministra

Art. 294 § 1 pkt 4 o.p. został zmieniony przez art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, gdzie zastąpiono „Ministerstwo Finansów" sformułowaniem „urząd obsługujący tego ministra"[387]. Zmiana ta nastąpiła w wyniku art. 90 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, bowiem uznano, że ilekroć w przepisach obowiązujących jest mowa o ministerstwie, należy przez to rozumieć urząd obsługujący ministra właściwego do danych spraw w rozumieniu ustawy[388].

Ministerstwo Finansów (MF) jest urzędem administracji rządowej obsługującym ministra właściwego ds. budżetu państwa, finansów publicznych oraz instytucji finansowych.

Minister Finansów swoje zadania wykonuje przy pomocy Sekretarzy i Podsekretarzy Stanu, a także organów, urzędów i jednostek organizacyjnych, które mu podlegają lub są przez niego nadzorowane na mocy art. 37 ust. 1 i 2 ustawy o Radzie Ministrów[389] oraz art. 34 ust. 1 ustawy o działach administracji rządowej. Szczegółowy zakres czynności Sekretarzy i Podsekretarzy Stanu określa Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 2023 r. w sprawie podziału kompetencji w Kierownictwie Ministerstwa Finansów[390].

Minister Finansów kieruje działami administracji rządowej: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, wykonuje politykę Rady Ministrów w zakresie działów administracji rządowej, którymi kieruje oraz koordynuje i nadzoruje jej

[386] Informacja o działalności Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Olsztynie za rok 2021 z marca 2022 r., http://www.sko.cso.pl/container/INFORMACJA%20O%20DZIALALNOSCI%20SKO%20W%20OLSZTYNIE%20ZA%202021%20ROK.pdf, [dostęp: 24.03.2022 r.].
[387] (Dz.U.2020.1065 z dnia 2020.06.19).
[388] (Dz.U.2022.2512 t.j. z dnia 2022.12.06).
[389] Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów, (Dz.U.2022.1188 t.t. z dnia 2022.06.03), dalej: ustawa o Radzie Ministrów.
[390] (Dz.Urz.MF.2023.4 z dnia 2023.01.05).

wykonywanie przez organy, urzędy i jednostki organizacyjne podległe Ministrowi lub przez niego nadzorowane, jako członek Rady Ministrów uczestniczy w prowadzeniu polityki wewnętrznej i zagranicznej Rzeczypospolitej Polskiej niezastrzeżonej dla innych organów. Minister może inicjować i opracowywać Politykę Rządu oraz przedkładać w tym zakresie inicjatywy i projekty odpowiednich aktów normatywnych w zakresie działów, którymi kieruje[391].

Ponadto w art. 8 ustawy o działach administracji rządowej wskazano, iż minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada, na zasadach, w trybie i w granicach określonych odrębnymi przepisami, m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat, dochodzenie należności Skarbu Państwa oraz realizację kontroli prowadzonej przez organy KAS, a jednocześnie Szef KAS podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 8 ust. 4 ustawy o działach w administracji rządowej)[392].

W zakresie ustawy o KAS przyznano wiele uprawnień, obowiązków i delegacji Ministrowi Finansów, by umożliwić zarządzanie organami KAS oraz szybkie reagowanie na pojawiające się potrzeby w zakresie usprawnienia i podniesienia ich efektywności. W związku z powyższym na mocy art. 12d ust. 1 przywołanej ustawy ma on nadzorować zadania KAS wyszczególnione w tym przepisie. W dalszej kolejności na podstawie art. 11 ust. 5 ustawy o KAS przyznano delegację ustawową MF, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej, do ustalania terytorialnego zasięgu działania oraz siedziby dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, a także siedzibę dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, uwzględniając potrzebę właściwej organizacji wykonywania zadań. Natomiast na podstawie art. 11 ust. 5a ustawy o KAS Minister Finansów może, w drodze rozporządzenia, określić niektóre zadania KAS, które mogą być wykonywane na obszarze całego kraju lub jego części przez odpowiednio dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów

[391] Tryb i zakres działania Ministra Finansów określają m.in. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów, Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Zarządzenie nr 420 Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 2022 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów, Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2021 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowanych, Uchwała Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów.

[392] M. Łoboda, D. Strzelec, *Minister właściwy do spraw finansów publicznych* [w:] M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, opubl. Lex/el.

skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, niezależnie od terytorialnego zasięgu ich działania, o którym mowa w ust. 5, uwzględniając potrzebę właściwej organizacji wykonywania zadań.

W zakresie art. 12 § 2b o.p. uznano, że minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym w sprawach wydania interpretacji ogólnych prawa podatkowego, objaśnień podatkowych (art. 14a § 1 o.p.) oraz porozumienia inwestycyjnego z inwestorem (dział IIC o.p.).

2.7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej

Funkcjonowanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nastąpiło w związku z wdrożeniem ustawy o KAS i ustanowieniem go na czele tego organu administracji skarbowej i celnej w Polsce[393]. Szef KAS podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz w pierwszym projekcie ustawy o KAS[394] przekazano mu większość uprawnień, jakie posiadał MF. Szef KAS funkcjonuje w strukturze administracyjnej MF, jest w randze sekretarza stanu w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Powołuje go Prezes Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych[395]. Zastępcy Szefa KAS działają w randze podsekretarzy stanu w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Podstawowe zadania Szefa KAS zostały wyliczone w 21 punktach w art. 14 ustawy o KAS, które stanowią w większości zadania wykonywane przez Szefa Służby Celnej oraz Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, w uprzednim stanie prawnym. Zadania te zostały uregulowane poprzez normy prawne odsyłające do innych ustaw szczególnych, przepisów wydawanych przez Unię Europejską czy też z umów międzynarodowych. Zgodzić się należy z D, Strzelec i M. Łaboda, że katalog zadań Szefa KAS jest praktycznie otwarty, gdyż z odrębnych przepisów wynika, że pełni on

[393] Art. 294 § 1 pkt 4a dodany przez art. 38 pkt 68 lit. c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. (Dz.U.2016.1948) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 marca 2017 r.

[394] P. Szymanek, *Ewolucja ustroju i kompetencje rządowych organów podatkowych, celnych i skarbowych – sprawujących nadzór nad podatnikami płatnikami i importerami (lata 1991-2017),* Warszawa 2019, s. 173 i n.

[395] Powołanie Szefa KAS jest spójne z art. 37 ust. 3 ustawy o Radzie Ministrów dotyczącego trybu powoływania przez premiera sekretarzy stanu i podsekretarza stanu w ministerstwach. Żaden z przepisów ustawy o KAS nie reguluje problematyki odwołania Szefa KAS. Dlatego też w tym zakresie należy stosować art. 37 ust. 4 ustawy o Radzie Ministrów, zgodnie z którym sekretarza i podsekretarza stanu odwołuje Prezes Rady Ministrów.

funkcje organu podatkowego i celnego jako organ administracji rządowej[396]. Charakter tych zadań jest różnorodny, gdyż Szefowi KAS nałożono kompetencje kontrolne, nadzorcze oraz organizacyjne.

Najważniejszym zadaniem, zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS jest sprawowanie nadzoru nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, zwanej dalej "Szkołą", oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zwanych dalej "komórkami organizacyjnymi urzędu obsługującego ministra". W ramach sprawowanego nadzoru, na gruncie art. 14 o.p., Szef KAS sprawuje go w sprawach podatkowych. W celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane na podstawie przepisów o.p. odnoszących się do informacji o schematach podatkowych. Przetwarzanie to odbywa się z zachowaniem tajemnic ustawowo chronionych oraz przepisów o ochronie danych osobowych.

W ramach sprawowanego nadzoru oraz innych ustawowych zadań Szefowi KAS przysługuje uprawnienie do wydawania zarządzeń, zgodnie z art. 14 ust. 3 ustawy o KAS do podmiotów przez niego nadzorowanych.

Drugim ważnym zadaniem Szefa KAS jest nadzorowanie, koordynowanie i wykonywanie czynności wskazanych w art. 113-117, art. 118 ust. 1-17, art. 119 ust. 1-10, art. 120 ust. 1-6, art. 122-126, art. 127 ust. 1-5, art. 127a ust. 1, 2 i 6-12, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133 o.p. Mowa tu o czynnościach operacyjno-rozpoznawczych, w ramach których pozyskuje się, gromadzi, przetwarza i wykorzystuje informacje i dane pozyskane w ramach kontroli, w tym informacje objętych tajemnicą bankową.

Na podstawie art. art. 53 § 37 pkt 3 w zw. z art. 118 § 1 pkt 3 k.k.s. Szef KAS pełni funkcję finansowego organu postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie jego działania, dlatego też do jego zadań należy rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw

[396] D. Strzelec, M. Łaboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Zagadnienia podatkowe*, Warszawa 2017, s. 50-51.

skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym.

Od stycznia 2018 r. Szef KAS ma podejmować działania służące przeciwdziałaniu wykorzystywania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 o.p. i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 o.p.

Do innych ustawowych zadań Szefa KAS zalicza się m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej w zakresie prawidłowości i prawdziwości składanych oświadczeń o stanie majątkowym przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, nadzór nad audytem i jego koordynowanie w odniesieniu do gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) w zakresie wskazanego w art. 14 ust. 1 pkt 10a ustawy o KAS audytu czy współpraca z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi.

Poza przepisem art. 14 ustawy o KAS zadania Szefa KAS zostały również określone w odrębnych przepisach, np. w ordynacji podatkowej w art. 3 pkt 14 i 15 o.p. w zakresie prowadzenia portalu podatkowego.

2.8. Osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych

W pierwotnym tekście ordynacji podatkowej z dnia 13 listopada 1997 r. w art. 294 § 1 pkt 5 wskazano, że do przestrzegania tajemnicy skarbowej zobowiązane były osoby, które na podstawie odrębnych przepisów odbywają praktykę zawodową w Ministerstwie Finansów lub w organach podatkowych[397]. W związku z koniecznością obywania praktyk zawodowych przez kandydatów na doradców podatkowych uszczegółowiono, że odrębnymi przepisami dotyczącymi odbywania praktyki

[397] (Dz.U.1997.137.926).

zawodowej jest rozporządzenie o praktyce zawodowej kandydatów na doradcę podatkowego[398].

Natomiast w związku z nowelizacją przepisów prawa podatkowego od 2007 r. rozszerzono krąg osób, bowiem do przestrzegania tajemnicy skarbowej zobowiązane były nie tylko osoby odbywające praktykę zawodową, ale również odbywające staż i praktykę studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych[399]. Brzmienie tego przepisu pozostaje aktualne do dziś.

W związku z powyższym przepis ten odnosi się do osób, które na podstawie dostępnych form zdobycia doświadczenia zawodowego podejmują praktykę w Ministerstwie Finansów[400] oraz w innych organach podatkowych wymienionych w art. 13 i 13a o.p.

Obywanie praktyki zawodowej jest konieczne w związku z przygotowaniem danej osoby do wykonywania określonego zawodu np. doradcy podatkowego. Sposób odbywania tej formy przygotowania zawodowego określany jest z góry przez przepisy poszczególnych ustaw korporacyjnych. Natomiast praktyki studenckie z reguły są bezpłatne, ich realizacja związana jest z tokiem programu studiów. Przebieg praktyk studenckich ustalany jest poprzez sporządzenie umowy organizacji praktyk studenckich przez uczelnię i podpisanie jej przez pracodawcę.

Ustawodawca w sposób ogólny określił, że zachowanie tajemnicy skarbowej odnosi się do osób odbywających staż, a tym samym należy rozumieć, że mowa tu o wszelkich rodzajach stażu, które są wykonywane we wskazanych w tym przepisie podmiotach[401].

2.9. Przedstawiciele obcej władzy

Przepis art. 294 § 1 pkt 6 o.p. został dodany do przepisów ordynacji podatkowej w wyniku nowelizacji w 2005 r., jednakże w innym brzemieniu niż dotychczas[402].

[398] Tekst pierwotny - rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 października 2014 r. w sprawie praktyki zawodowej kandydatów na doradców podatkowych, (Dz.U.2014.1401 z dnia 2014.10.15).
[399] Art. 294 § 1 pkt 5 zmieniony przez art. 1 pkt 35 lit. a) ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. nr 217, poz. 1590) zmieniającej ustawę z dniem 1 stycznia 2007 r.
[400] Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów znajdują się oferty praktyk, staży i wolontariatów, https://www.gov.pl/web/finanse/oferty-praktyk-stazy-i-wolontariatow, [dostęp: 1.02.2023 r.].
[401] Staże np. wymienione w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, (Dz.U.2022.690 t.j. z dnia 2022.03.29).
[402] Art. 294 § 1 pkt 6 dodany przez art. 1 pkt 107 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.05.143.1199).

Pierwotnie przepis ten przewidywał, że do przestrzegania tajemnicy skarbowej zobowiązani są przedstawiciele obcej władzy obecni w toku czynności kontrolnych, w związku z prowadzeniem równoczesnych kontroli.

Rozszerzenie kręgu podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej o przedstawicieli obcej władzy było przede wszystkim wynikiem implementacji dyrektyw Rady (Prawa Wspólnotowego) w sferze prawa podatkowego. Dyrektywa Rady 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. zmieniająca art. 8b dyrektywy 77/799/EWG przewidywała możliwość przeprowadzania przez organy podatkowe Państw Członkowskich Unii Europejskiej równoczesnych kontroli, które miały odbywać się zgodnie z porozumieniem zawartym między właściwymi władzami Państw Członkowskich. Porozumienia mogły przewidywać obecność przedstawicieli obcej władzy podatkowej w tych kontrolach, dlatego też stosowne regulacje na gruncie Ordynacji podatkowej – art. 294 § 1 pkt 6 wymagały nałożenia obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej przez przedstawicieli obcej władzy obecnych podczas czynności kontrolnych[403].

Aktualne brzmienie treści art. 294 § 1 pkt 6 o.p. zobowiązuje do przestrzegania tajemnicy skarbowej również przedstawicieli obcej władzy, ale przebywających w siedzibach organów podatkowych, obecnych w toku postępowania podatkowego lub obecnych w toku czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji[404].

Zmiana treści przywołanego przepisu również była dokonana w wyniku wdrożenia dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011. s. 1). Zmiana jest spowodowana ustaleniem zasad i procedur, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz, lub przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne, lub na ich rzecz.

[403] Zob. Druk Sejmu Rzeczpospolitej Polskiej IV kadencji Prezesa Rady Ministrów RM 10-177-4 nr 3414 z dnia 28 października 2004 r., http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3417/$file/3417.pdf, [dostęp: 02.02.2023 r.].

[404] Art. 294 § 1 pkt 6 został zmieniony przez art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o kontroli skarbowej, (Dz.U.2013.1145 z dnia 2013.09.27).

W ramach tej współpracy ustalono, że przedstawiciele organów państw Unii Europejskiej powinni mieć możliwość uczestnictwa nie tylko w toku postępowania podatkowego, ale także w toku czynności kontrolnych. W konsekwencji należało również wprowadzić zmianę dostosowawczą i poszerzyć katalog osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej o przedstawicieli obcej władzy obecnych w toku czynności kontrolnych w związku z prowadzeniem równoczesnych kontroli[405].

2.10. Członkowie Rady

Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej z dniem 15 lipca 2015 r. został rozszerzony o Członków Rady[406]. Zmiana przepisów ordynacji podatkowej w zakresie treści art. 294 § 1 o.p. była wymaga z uwagi na wprowadzenie do polskiego porządku klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania[407], procedury postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania[408] oraz powstania niezależnej rady konsultacyjnej - Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Zadaniem Rady jest przede wszystkim opiniowanie zasadności stosowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania w danej sprawie, opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania, a także wydawanie opinii dotyczących skutków unikania opodatkowania.

Przepis art. 294 § 1 pkt 7 o.p. *in fine* nie stanowi, iż mowa w nim o Członkach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania[409]. Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Zgodnie z treścią art. 119o § 1 o.p. w skład Rady wchodzi 9 osób, które wskazują bądź powołują wskazane w tym przepisie podmioty. Są to przedstawiciele reprezentatywnych środowisk zawodowych, których wykształcenie i zawodowe doświadczenie jest niezbędne do realizacji ustawowych kompetencji Rady, m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych. Sprawować

[405] K. Teszner, *Standaryzacja współpracy administracji państw członkowskich Unii Europejskiej w dziedzinie opodatkowania* [w:] *Internacjonalizacja administracji publicznej*, red. Z. Czarnik, J. Posłuszny, L. Żukowski, Warszawa 2015, s. 191 i n.

[406] Art. 294 § 1 pkt 7 dodany przez art. 1 pkt 14 lit. a ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2016.846 z dnia 2016.06.14).

[407] Art. 119a – 119f o.p.

[408] Art. 119g – 119l o.p.

[409] M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa …*, art. 294.

kadencję w Radzie może tylko osoba, która ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego, dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady, ma obywatelstwo polskie, korzysta z pełni praw publicznych, ma pełną zdolność do czynności prawnych, nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, jest nieskazitelnego charakteru.

Spośród członków Rady wybierany jest przewodniczący, którego wybór zgodnie z treścią art. 119r § 1 o.p. następuje w głosowaniu tajnym, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady. Zadania Przewodniczącego Rady sprowadzają się w głównej mierze do kierowania pracami Rady, zwoływania posiedzeń Rady oraz wyznaczania poszczególnych członków Rady, którzy w danej sprawie przystąpią do sporządzenia opinii co do zasadności zastosowania klauzuli unikania opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidulanej sprawie. Minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje i odwołuje również Sekretarza Rady, którym może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra. Sekretarz zajmuje się zapewnieniem obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowaniem obsługi administracyjno-biurowej Rady.

Na zasadach określonych w art. 119v o.p. członkom rady, przewodniczącemu oraz Sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie. Dodatkowo szczegółowo wysokość wynagrodzenia ww. członków Rady reguluje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie wynagrodzeń oraz zwrot kosztów podróży i noclegów członków Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania[410].

Przepisy ordynacji podatkowej w art. 119p i 119q wskazują na zdarzenia, które powodują wygaśnięcie członkostwa lub odwołanie członka Rady. Wygaśnięcie członkostwa następuje zatem w przypadku śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie, zaprzestania spełniania kryteriów wyboru członka Rady wymienionych w art. 119o § 2 pkt 2–6 o.p., co stwierdza Minister Finansów. Wygaśnięcie członkostwa, z uwagi na utratę nieskazitelnego charakteru będzie obowiązywało, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie tej informacji, nie wniesie ona sprzeciwu w formie uchwały.

[410] (Dz.U.2016.1106 z dnia 2016.07.26).

2.11. Członkowie komisji doradczej i komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych

Od dnia 29 listopada 2019 r. do przestrzegania tajemnicy skarbowej zobowiązani są zgodnie z art. 294 § 1 pkt 8 o.p. członkowie komisji doradczej i komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych[411]. Wzrastający problem podwójnego opodatkowania oraz wzrost liczby kontroli w zakresie cen transferowych oraz związana z tym konieczność doszacowania dochodu podatników wymusiły w międzynarodowym prawie podatkowym (a następnie w naszym krajowym porządku prawnym) wprowadzenie procedur eliminujących bądź całkowicie ograniczających podwójne opodatkowanie. Procedura DRM została określona przez ustawodawcę jako procedura rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

W związku z powyższym na mocy ustawy o rozstrzyganiu sporów organy zainteresowanych państw w razie konieczności mogą ustanowić komisję doradczą lub komisję do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów. Procedura przewiduje, że Komisję doradczą może powołać państwo członkowskie UE nie później niż w terminie 120 dni od dnia otrzymania przez ostatni z organów zainteresowanych państw wniosku o ustanowienie komisji doradczej. Komisja doradcza przyjmuje albo odrzuca wniosek o rozstrzygnięcie kwestii spornej w terminie 6 miesięcy od dnia jej ustanowienia i zawiadamia organy zainteresowanych państw o tym rozstrzygnięciu w terminie 30 dni od dnia jego wydania[412]. Głównym zadaniem komisji jest wydanie opinii, w formie

[411] Art. 294 § 1 pkt 8 dodany przez art. 111 pkt 20 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, (Dz.U.2023.948 t.j. z dnia 2023.05.18), dalej: ustawa o rozstrzyganiu sporów. Niniejsza ustawa wdraża dyrektywę Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 265 z 14.10.2017, str. 1).

[412] Art. 23 ustawy o rozstrzyganiu sporów.

pisemnej, w sprawie rozstrzygnięcia kwestii spornej w terminie 6 miesięcy od dnia jej ustanowienia.

Natomiast organy zainteresowanych państw mogą uzgodnić ustanowienie komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów, zamiast komisji doradczej, w celu wydania opinii na temat rozstrzygnięcia kwestii spornej. Komisja ta, tak jak komisja doradcza, ma regulamin funkcjonowania komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów, który zawiera informację o technikach w zakresie rozstrzygania kwestii spornej przez tę komisję, jeżeli różnią się one od wydania opinii[413].

W skład powyższych komisji wchodzą niezależni członkowie- arbitrzy. Zgodnie z art. 50 ustawy o rozstrzyganiu sporów w skład komisji doradczej wchodzą: przewodniczący, po jednym niezależnym ekspercie, wyznaczonym przez organ zainteresowanego państwa z wykazu niezależnych ekspertów oraz po jednym przedstawicielu organu zainteresowanego państwa. Natomiast komisja do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów może różnić się składem i formą od komisji doradczej.

Podkreślić należy, że dodatkowo treść art. 34 ust. 1 ustawy o rozstrzyganiu sporów stanowi, że informacje, które otrzyma niezależny ekspert lub inny członek komisji doradczej w ramach pełnienia swojej funkcji, są objęte tajemnicą skarbową.

Natomiast zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o rozstrzyganiu sporów, przez osobę, której dotyczy spór, rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na której opodatkowanie kwestia sporna ma bezpośredni wpływ. Osoba, której spór dotyczy, może działać w toku sporu i stawić się np. przed komisją doradczą osobiście lub przez przedstawiciela lub pełnomocnika.

Dodatkowo w art. 34 ust. 2 ustawy o rozstrzyganiu sporów podkreślono, że osoba, której dotyczy spór, jej przedstawiciel i pełnomocnik są obowiązani do przestrzegania tajemnicy skarbowej obejmującej informacje, z którymi osoby te zapoznają się w związku z procedurą prowadzoną na podstawie przepisów niniejszego rozdziału.

[413] Art. 58 ustawy o rozstrzyganiu sporów.

3. Inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową

Zakres osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej nie został ograniczony wyłącznie do wyżej opisanych podmiotów. Ustawodawca poprzez zapis w art. 294 § 4 o.p. zastrzegł, że do zachowania w poufności informacji objętych tajemnicą skarbową zobligowane są inne osoby, którym udostępniono prawnie chronione dane podatników, płatników i inkasentów, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa.

Literalne brzmienie przywołanego przepisu wskazuje, że odnosi się on do wszystkich innych osób, którym „udostępniono" ww. dane. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego „udostępnić" oznacza „ułatwić kontakt z czymś lub umożliwić korzystanie z czegoś"[414]. Trudno jest stworzyć wykaz tych „innych osób", albowiem treść normy prawnej wskazuje, że jest to otwarty katalog osób. Pomocne przy tym będą kolejne postanowienia działu VII o.p., które rozszerzają zakres podmiotowy osób objętych tajemnicą, np. o osoby wymienione w treści art. 299 § 3 o.p., 298a o.p., 298 o.p., 297c o.p. i 297b o.p.

W treści omawianego przepisu należy zatem umiejscowić wszystkich pracowników (i ich przełożonych) organów oraz instytucji krajowych oraz państw Członkowskich Unii Europejskiej, którzy przeważnie w ramach wymiany informacji na podstawie odrębnych przepisów uzyskują dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową. Należy również odnieść to do pracowników jednostek wymiaru sprawiedliwości – sądów, prokuratur oraz ich funkcjonariuszy publicznych, którym w związku z wykonywaniem zadań pracowniczych udostępniane są dane objęte tajemnicą prawnie chronioną. Mowa tu o prokuratorach**,** a także upoważnionych pisemnie przez prokuratora funkcjonariuszach Policji, służbach ochrony państwa i ich funkcjonariuszach – w związku z toczącym się postępowaniem, sędziach, Ministrze Sprawiedliwości, Pierwszym Prezesie Sądu Najwyższego, Prokuratorze Generalnym, Rzeczniku Praw Obywatelskich czy też o pracownikach Najwyższej Izby Kontroli[415].

Zauważyć należy, że przepisy ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników wskazują, że do przestrzegania tajemnicy skarbowej ujawnionej w CRP KEP obowiązani są sędziowie i asesorzy sądowi, pracownicy organów

[414] Słownik języka polskiego PWN pod red. W. Doroszewskiego, https://sjp.pwn.pl/slowniki/udostępnić.html, [dostęp: 3.12.2022 r.].
[415] A. Żygadło, *Wyłączenia tajemnicy bankowej …* , s. 213 i n.

pośredniczących w składaniu zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych Krajowej Ewidencji Podatników.

W treści art. 294 § 1 pkt 5 o.p. wskazano, że osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych, zobowiązane są do przestrzegania tajemnicy skarbowej. W tym zakresie nie wyszczególniono osób pozyskujących doświadczenie zawodowe w ramach wolontariatu. Dlatego też w ramach omawianego katalogu „innych osób" zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej należy wyszczególnić wolontariusza. Jest to o tyle istotne, że Ministerstwo Finansów oferuje kandydatom bezpłatny wolontariat[416].

Do innych osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej należą także osoby, które poznają tajemnicę skarbową przy wykonywaniu swojej pracy zawodowej, jak np. pełnomocnicy podatników, w tym adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi. Podatnik, płatnik czy inkasent może działać w sprawach podatkowych poprzez swoich pełnomocników, którym ujawnia swoje dane prawnie chronione przez tajemnicę skarbową. W wyniku tego dostęp do takich danych mają pełnomocnicy tych podmiotów. Ustanowieni pełnomocnicy nie mogą w żaden sposób zwolnić się z obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej[417]. Co więcej, P. Piasecka zaznacza, że w sytuacji udostępnienia świadkowi jak też jego pełnomocnikowi dokumentów objętych tajemnicą skarbową oba te podmioty są obowiązane w tożsamym zakresie do jej zachowania[418].

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej rozciąga się również na osoby, które na co dzień nie pracują z organami podatkowymi, innymi instytucjami czy też z sądami. Mowa tu o współpracy podjętej z biegłymi (również biegłymi sądowymi), którzy posiadają dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową z uwagi na zatrudnienie w tych organach na innej podstawie niż stosunek pracy np. na podstawie umowy cywilnoprawnej, w charakterze biegłych w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Biegli, wydając opinię w danej sprawie, uprzednio zapoznają się z aktami sprawy, w których mogą znajdować się dane objęte omawianą tajemnicą. Dlatego też wraz z tą opinią do akt sprawy włączone zostają dokumenty towarzyszące

[416] https://www.gov.pl/web/finanse/oferty-praktyk-stazy-i-wolontariatow [dostęp: 9.12.2022 r.].
[417] M. Jachimowicz, *Odpowiedzialność karna za naruszenie ordynacji podatkowej*, Prok. i Pr. 2005, nr 9, s.
88 i n.
[418] P. Piasecka, *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, PP 2021, nr 4, s. 47-53.

powołaniu biegłego zawierające pouczenie o obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej[419].

W dalszej kolejności należy odnieść się do postępowania sądowoadministracyjnego odbywającego się przed sądami administracyjnymi, podczas którego może dochodzić do ujawnienia treści objętych tajemnicą skarbową. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 10 i art. 90 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, rozpoznanie spraw odbywa się jawnie, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej[420]. Udział w postępowaniu jest otwarty i dostępny dla stron postępowania i jego uczestników, ale również możliwy jest udział publiczności. Należy się zatem zastanowić, czy w tej sytuacji podczas obecności na rozprawie bądź posiedzeniu dochodzi do udostępnienia jej uczestnikom danych objętych tajemnicą skarbową i w świetle art. 294 § 4 o.p. osoby te są zobowiązane do zachowania w poufności informacji. W przeciwnym wypadku możliwość pozyskania w taki sposób informacji w zakresie danych podatnika, płatnika czy inkasenta oraz jego sytuacji ekonomicznej – występującego jako strona postępowania sądowoadministracyjnego - może prowadzić do szeregu niekorzystnych dla nich następstw. Zmiana podmiotu dysponującego aktami postępowania (np. w wyniku przekazania przez organ podatkowy skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego) zawierającymi dane prawnie strzeżone tajemnicą skarbową nie znosi obowiązku ich ochrony.

Co prawda, w toku postępowania przed sądami administracyjnymi strona lub profesjonalny pełnomocnik ją reprezentujący może wnosić o wyłączenie jawności rozprawy z uwagi na tajemnicę skarbową, na podstawie art. 96 § 2 p.p.s.a., ze względu na ważny interes prywatny. Jednakże taki wniosek - o wyłączenie jawności - musi zawierać argumentację przemawiającą za takim stanowiskiem, albowiem tajemnica skarbowa nie stanowi przesłanki do wyłączenia jawności rozprawy z urzędu[421].

W kontekście powyższego zagwarantowanie przez przepis art. 45 Konstytucji RP jawności rozpraw sądowych, dostępu do sądu i do wykładni prawa, a z drugiej strony zagwarantowanie ochrony prywatności człowieka przez przepis art. 47 Konstytucji RP i prawa do ochrony danych osobowych przez przepis art. 51 Konstytucji RP jest trudne do pogodzenia. Zgodnie z ochroną danych tajemnicy skarbowej, rozprawy oraz

[419] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 marca 2017 r., I SA/GI 1517/16, LEX nr 2283178.
[420] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (Dz.U.2023.259 t.j. z dnia 2023.02.08), dalej: p.p.s.a.
[421] B. Dauter, S. Babiarz, S. Marciniak, A. Mudrecki, *Doradca podatkowy przed sądem administracyjnym*, S. Babiarz, S. Marciniak, A. Mudrecki, Warszawa 2009, s. 57 i n.

posiedzenia sądu winny odbywać się z wyłączeniem jawności w sytuacji, gdy dotyczą spraw zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową.

Sytuacja wydaje się być bardziej oczywista w przypadku udostępnienia akt postępowania. Przekazanie sprawy do sądu może powodować rozszerzenie osób uprawnionych do jej udziału. Zgodnie z treścią art. 33 § 1 p.p.s.a. status uczestnika postępowania może uzyskać nadto osoba, która nie brała udziału w postępowaniu instancyjnym (np. przed organami podatkowymi), nie wniosła skargi lub nie brała udziału w tym postępowaniu, ale jego wynik dotyczy jej interesu prawnego. Wówczas stosownie do treści art. 12a § 4 p.p.s.a. z dostępności akt sprawy mogą skorzystać skarżący, organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłość jest przedmiotem skargi, a także – stosownie do art. 12 p.p.s.a. – uczestnicy postępowania. Udostępnienie stronie akt obejmuje prawo do przeglądania akt, otrzymania odpisów, kopii lub wyciągu z akt. Powyższe uprawnienia przysługują stronie także wówczas, gdy rozpoznawana jest sprawa na posiedzeniu niejawnym[422]. W tej sytuacji bez wątpienia dochodzi do udostępnienia akt sprawy, które mogą zawierać tajemnice skarbową, a osoby, które zapoznały się z treścią akt postępowania, stosownie do treści art. 294 § 4 o.p. winny zobowiązać się do jej przestrzegania.

4. Osoby wyłączone z obowiązku przestrzegania tajemnicy skarbowej

Ustawodawca w treści art. 294 § 5 o.p. wskazał, że do katalogu „innych osób" obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej nie zalicza się osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową. Podatnik, płatnik i inkasent jako dysponenci danych związanych z ochroną ich prywatności mogą je według własnej woli ujawniać. Mogą upoważniać do ich dostępu oraz ujawniania ustanowionych pełnomocników. Zgodnie z art. 138a § 1 o.p. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Udzielenie pełnomocnictwa nie ma wpływu na obowiązek ochrony tajemnicy skarbowej. W konsekwencji pełnomocnik może udostępniać powierzone mu przez mocodawcę informacje objęte tajemnicą skarbową w związku z prowadzoną sprawą.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przepis ten należy interpretować ściśle i odnosić go do informacji dotyczących wyłącznie danej osoby. W sytuacji, gdy w danej

[422] A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 12(a).

sprawie występuje kilka osób np. małżonkowie, wspólnicy spółki osobowej, wówczas każda z nich jest zobowiązana do zachowania danych prawnie chronionych tajemnicą skarbową w zakresie, w jakim dotyczy innych osób[423]. W orzecznictwie również wskazano, że organ podatkowy, prowadząc postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich sytuacji procesowej, ale bacząc na granice określone przez przedmiot orzekania w sprawie. W tej sytuacji tajemnicę skarbową stanowią te informacje, uzyskane w innym postępowaniu, które przekraczają ramy wspólnego - dla różnych stron - stanu faktycznego sprawy[424].

5. Obowiązek złożenia przyrzeczenia i oświadczenia o znajomości przepisów w przedmiocie odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej

Osoby wymienione w art. 294 § 1 o.p. obowiązane są do złożenia na piśmie przyrzeczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej[425]. Obowiązek ten nie dotyczy natomiast osób wskazanych w art. 294 § 2 o.p. jako innych osób, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową. Większość osób z drugiej grupy, zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej, obowiązuje inna tajemnica zawodowa związana z pełnieniem danego zawodu oraz tajemnica służbowa związana z pełnionymi przez nie funkcjami i zajmowanymi stanowiskami[426].

Ustawa podatkowa nie definiuje zakresu pojęciowego przestrzegania tajemnicy skarbowej. Za B. Brzezińskim, należy odnieść to do respektowania norm prawnych regulujących tajemnicę skarbową (w zakresie przedmiotu i zasad postępowania) w taki sposób, by uniemożliwić dostęp do danych nią objętych osobom postronnym. Przestrzeganie tajemnicy skarbowej pociąga za sobą obowiązek jej równoczesnego zachowania, czyli nieprzekazywania tych informacji osobom trzecim[427].

Omawiane przyrzeczenie powinno zostać złożone przed rozpoczęciem przez osoby wymienione w art. 294 § 1 o.p. obowiązków związanych z dostępem do danych objętych tajemnicą skarbową. W przypadku osób zobowiązanych do zachowania

[423] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …*, art. 294.
[424] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lipca 2008 r., III SA/Wa 54/08, LEX nr 489468.
[425] Zgodnie z treścią art. 294 § 2 o.p. treść przyrzeczenia brzmi następująco: "Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej".
[426] C. Kosikowski [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, art. 294, opubl.: Lex/el.
[427] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, wydanie elektroniczne, 2002 r., art. 294, opubl.: Legalis/el.

tajemnicy skarbowej, a nie władających językiem polskim np. przedstawicieli obcej władzy przebywających w siedzibach organów podatkowych, przedmiotowe przyrzeczenie powinno zostać złożone w języku ojczystym danej osoby[428].

Dopiero złożenie przedmiotowego przyrzeczenia powoduje, że osoba zatrudniona w organie administracji publicznej uzyskuje dostęp do informacji prawnie chronionych. Istnienie takiej regulacji powoduje, że każda osoba zatrudniona (czy to na podstawie umowy cywilnoprawnej, umowy o pracę) lub odbywająca staż lub praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym organ podatkowy jest zobowiązana przed rozpoczęciem pracy do złożenia omawianego przyrzeczenia. Przyjęte rozwiązanie ma na celu zobligowanie jak najszerszego kręgu osób do przestrzegania udostępnionych im indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów.

Należy tu podkreślić, że w oparciu o przepis art. 94 pkt 1 k.p. to na pracodawcy ciąży obowiązek zapoznania pracownika podejmującego pracę z wymaganiami dotyczącymi przestrzegania tajemnicy skarbowej[429].

6. Zakres temporalny obowiązywania tajemnicy skarbowej

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej, zgodnie z treścią art. 294 § 3 o.p., nie może być ograniczony w czasie, albowiem zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje również po ustaniu zatrudnienia, zakończeniu stażu lub praktyki lub po ustaniu członkostwa w Radzie. Treść art. 294 o.p. prowadzi do wniosku, iż zakres temporalny tajemnicy skarbowej odnosi się nie tylko do podmiotów wyszczególnionych w art. 294 § 1 o.p., ale biorąc pod uwagę cel wprowadzonej regulacji ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, zasadnym jest rozciągniecie tej regulacji na podmioty określone w art. 294 § 4 o.p.

7. Wnioski

Zakres podmiotowy osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej od czasu uchwalenia ordynacji podatkowej (od 1997 r.) ulegał rozszerzeniu o dalsze osoby bądź następowała zmiana w nazewnictwie osób dotychczas wymienionych.

[428] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 294.
[429] M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa …,* art. 294.

Następstwem powyższych nowelizacji treści art. 294 § 1 o.p. były zmiany w zakresie przepisów krajowych (przede utworzenie nowej struktury KAS) bądź implantacja przepisów Prawa Wspólnotowego, które determinowały wprowadzenie zmian dostosowawczych w zakresie ochronnych indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów.

Przeprowadzona analiza utwierdza w przekonaniu, że ustawodawca przyjął bardzo szeroki zakres, jakim zostały objęte osoby zobowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej, co jest słusznym działaniem, biorąc pod uwagę ochronę interesów podatnika, płatnika i inkasenta. Jednakże w praktyce podatkowej wskazuje się, że treść normy prawnej określającej krąg podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej nie jest czytelna. Obowiązujące regulacje określające krąg podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej wymagają pogłębionej refleksji i doprecyzowania.

Przeprowadzona analiza treści art. 294 o.p. i literatury przedmiotu w tym zakresie doprowadziła do ukazania niedoskonałości w określeniu i nazewnictwie tychże osób, które mogą na tzw. „pierwszy rzut oka" bądź laikowi nastręczać wątpliwości interpretacyjnych (podczas kierowania się wykładnią literalną).

W pierwszej kolejności zważyć należy, iż wyszczególnienie pracowników izby administracji skarbowej jako osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej w sytuacji, gdy wskazano również pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, jest zbędnym zabiegiem legislacyjnym. W konsekwencji mowa w tym przepisie o tych samych pracownikach, albowiem w ramach struktury Krajowej Administracji Skarbowej wyróżnia się 16 izb administracji skarbowej.

Ponadto użycie określenia „pracownicy" jest pojęciem zbyt ogólnym. Zatrudnienie w jednostkach KAS obejmować może również stanowiska m.in. tj. kierownicze, sekretarki, archiwisty, konserwatora, sprzątaczki czy też maszynistki, którym co do zasady nie są udostępniane indywidualne dane podatników, płatników i inkasentów w ramach wykonywanych obowiązków zawodowych. Wobec powyższego powstaje pytanie, czy osoby zatrudnione na powyższych stanowiskach również obowiązuje tajemnica skarbowa zgodnie z treścią art. 294 § 1 pkt 1 i 1b o.p. oraz czy należy odebrać od nich przyrzeczenie przestrzegania tajemnicy prawnie chronionej.

W literaturze przedmiotu można spotkać się z dwojakim stanowiskiem w tym zakresie. M. Niezgódka-Medek zaznacza, że „sposób sformułowania przepisu wskazuje na to, że wszyscy pracownicy i funkcjonariusze organów podatkowych, bez względu na

zajmowane stanowisko lub pełnioną funkcję, mają obowiązek przestrzegania tej tajemnicy"[430].

Natomiast przeciwnie uważa C. Kosikowski, albowiem stwierdza, że „przesadne jest jednak zaliczanie do niego wszystkich pracowników organów podatkowych, ponieważ wielu z nich, ze względu na zakres powierzonych im obowiązków, nie ma dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową (np. pracownicy obsługi i pracownicy niemający dostępu do akt podatkowych). Należy przyjąć, że zobowiązani do przestrzegania tajemnicy skarbowej są tylko ci pracownicy organów podatkowych, od których odebrano przyrzeczenie wymienione w art. 294 § 2 o.p. Pozostali pracownicy są zobowiązani do przestrzegania tajemnicy służbowej związanej z wykonywaniem powierzonych im zadań i obowiązków"[431].

W konkluzji należy opowiedzieć się za obowiązkiem przestrzegania tajemnicy skarbowej także przez wszystkich innych pracowników, którzy mogą mieć nawet sporadyczny kontakt z danymi objętymi tajemnicą skarbową. Natomiast obowiązku tego nie można odnosić do wszystkich pracowników organów podatkowych, ponieważ zakres powierzonych im obowiązków będzie ograniczać dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową.

Natomiast prawidłowo oddzielenie wskazano funkcjonariuszy jako osoby zobowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej, ponieważ pełnią oni służbę (w oparciu o stosunek administracyjnoprawny), a nie pozostają w zatrudnieniu w Służbie Celno-Skarbowej (na podstawie stosunku pracy). Samo określenie „funkcjonariusz" jawi się jako nieprecyzyjne, bowiem nie wiadomo, o jakich funkcjonariuszach mowa w tym przepisie. Tylko o funkcjonariuszach Służby Celno-Skarbowej czy również o pozostałych funkcjonariuszach innych służb mundurowych, wymienionych w art. 298 o.p., którym mogą być udostępnione akta sprawy objęte tajemnica skarbową.

W dalszej kolejności zważyć należy, iż skoro ustawodawca, trzymając się enumeratywnego katalogu osób zobowiązanych do zachowania w poufności danych chronionych tajemnicą skarbową, winien rozważyć również wyszczególnienie w art. 294 § 1 pkt 5 o.p. osób odbywających praktyki bezpłatne, tzw. wolontariat. Przepis art. 294 § 1 pkt 5 o.p. nie odnosi się wprost do tego rodzaju sposobu zdobycia

[430] M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa …,* art. 294.
[431] C. Kosikowski [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa …,* art. 294.

doświadczenia zawodowego w sytuacji, gdy Ministerstwo Finansów ogłasza „oferty praktyk, stażu i wolontariatów" do odbycia w Ministerstwie[432].

W aktualnym stanie prawnym zaliczenie starosty, marszałka województwa oraz pracowników urzędów ich obsługujących do kręgu podmiotów zobowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej może jawić się jako niecelowe, podczas gdy aktualnie nie występują podatki samorządowe stanowiące dochód odpowiednio powiatu lub województwa. Z drugiej zaś strony starosta oraz marszałek województwa, przede wszystkim zgodnie z art. 13 o.p., występują jako samorządowe organy podatkowe, czy też stosownie do treści art. 14j o.p., wydają interpretacje indywidualne w zakresie swojej właściwości. Wobec powyższego pozyskują indywidualne dane podatników, płatników i inkasentów, które wymagają również ochrony.

[432] https://www.gov.pl/web/finanse/oferty-praktyk-stazy-i-wolontariatow, [dostęp: 2.12.2022 r.].

Rozdział V
Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej

1. Uwagi ogólne

W doktrynie podkreśla się, że tak jak w przypadku zakresu podmiotowego tajemnicy skarbowej, również zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej jest bardzo szeroki[433]. W niniejszym rozdziale zostanie zatem omówiony art. 293 o.p., w którym ustawodawca w sposób kazuistyczny określił zakres informacji objętych tajemnicą skarbową[434]. Nastąpiło to głównie poprzez wyszczególnienie w tym przepisie źródła pochodzenia bądź miejsca gromadzenia indywidualnych danych zawartych w dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów. W istocie to nie same dokumenty, ale wynikające z nich informacje są prawnie chronione.

Ponadto w rozdziale tym, w oparciu o dorobek literatury oraz stanowisko judykatury, zostanie przedstawiony sposób przechowywania akt zawierających informacje szczególnie chronione oraz wskazanie na akta i dokumenty, które w wyniku ich przekazywania wymienionym ustawowo osobom i organom wymagają oznaczenia klauzulą „Tajemnica skarbowa".

Z uwagi na zakres przedmiotu pracy, w niniejszym rozdziale dysertacji nie zostaną poruszone szczegółowe kwestie dotyczące postępowań o sformalizowanym charakterze, w wyniku których dochodzi do gromadzenia dowodów, w szczególności wszelkich dokumentów zawierających indywidualne dane w rozumieniu art. 293 § 1 o.p.

2. Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów

Ustawodawca przewidział, że przedmiotem ochrony tajemnicy skarbowej są wyłącznie indywidualne dane podatnika, płatnika i inkasenta zawarte we wszelkich dokumentach, które podmioty te składają organowi podatkowemu, a także jakie znajdują się w dokumentach tego organu lub pozyskanych przez organ informacji na temat tych danych.

---

[433] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2009, s. 1106.

[434] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis 2009, s. 977.

W literaturze i orzecznictwie prezentowany jest pogląd, że przez sens indywidualnych danych należy rozumieć dane, które odnoszą się do konkretnego podmiotu i dotyczą źródeł i wysokości osiąganych przychodów oraz rodzajów i wysokości poniesionych wydatków (kosztów), a także zapłaconych zaliczek na podatek[435]. Tego rodzaju informacja, nawet jeżeli nie dotyczy wprost obowiązków podatkowych, stanowi tajemnicę skarbową[436].

Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazał, że to charakter danych decyduje o zakwalifikowaniu określonych danych jako podlegających tajemnicy skarbowej, nie zaś fakt znajdowania się dokumentów je zawierających u organu podatkowego. Dane, które nie mają charakteru indywidualnego pomimo tego, że są zawarte w deklaracjach czy innych dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów organom podatkowym, a także znajdują w aktach postępowań wymienionych w art. 293 § 2 o.p., nie pozostają pod ochroną tajemnicy skarbowej[437].

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że indywidualne dane objęte tajemnicą skarbową to w szczególności dane osobowe, takie jak imiona, nazwiska, numer PESEL, NIP. Nie można jednak ograniczać zakresu tajemnicy skarbowej tylko do tego rodzaju danych. Podzielając wyrażony w doktrynie i orzecznictwie sądowym pogląd, że zakres tajemnicy skarbowej jest bardzo szeroki, wskazać należy, że obejmuje ona indywidualne dane, czyli fakty, liczby i informacje, dotyczące materiałów służących do ustalania obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe. Dane objęte tajemnicą skarbową dotyczą w zasadzie pełnej treści dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów[438]. Obejmują one bowiem zawsze dane odnoszące się do danego podmiotu (w tym sensie są danymi indywidualnymi) i dotyczą źródeł i wysokości osiąganych przychodów oraz rodzajów i wysokości poniesionych wydatków (kosztów), a także zapłaconych zaliczek na podatek. Dane te obejmują również określenie danych osobowych podatnika (imiona i nazwisko, nazwisko rodowe, imiona rodziców), datę urodzenia, miejsce zamieszkania i miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub miejsce zatrudnienia (nauki), numer ewidencyjny (PESEL), numer identyfikacji podatkowej (NIP), stan cywilny, osoby

[435] Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2022 r., III OSK 4926/21, LEX nr 3331078.
[436] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 293.
[437] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 159/21, LEX nr 3199108.
[438] Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r., I OSK 1785/15, LEX nr 2325468.

pozostające na utrzymaniu podatnika, dane dotyczące spadkodawcy, zapisodawcy, pożyczkodawcy itp.[439].

Co więcej, w orzecznictwie przyjmuje się, że dane dotyczące numerów poszczególnych spraw podatkowych, dat wszczęcia i zakończenia indywidualnych postępowań podatkowych są danymi, o których mowa w art. 293 § 2 Ordynacji podatkowej. Brak jest możliwości udostępnienia takich danych, nawet ograniczających się do numerów spraw oraz dat wszczęcia i zakończenia postępowań, organizacji społecznej w żaden sposób niezwiązanej z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi[440].

Do katalogu indywidualnych danych objętych tajemnicą skarbową nie zalicza się informacji, czy podatnik, płatnik lub inkasent płaci daniny oraz informacji o wydaniu decyzji w sprawie opodatkowania danej nieruchomości przez burmistrza[441]. Nie stanowi tajemnicy skarbowej również informacja o osobach, od których pobierana jest opłata targowa[442].

Ponadto odpowiedź na zasadne pytanie w trybie udzielenie informacji publicznej, czy określony podmiot jest podatnikiem podatku od nieruchomości na terenie danej gminy, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie ocenił jako niemieszczącą się w zakresie tajemnicy skarbowej chronionej w art. 293 o.p., albowiem jest to informacja publiczna[443].

Można spotkać się również z przeciwnym stanowiskiem. W sprawie zawisłej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Szczecinie podzielono stanowisko, zgodnie z którym informacja o płaceniu lub niepłaceniu podatku od nieruchomości przez konkretnego podatnika jest nośnikiem danych chronionych tajemnicą skarbową. W uzasadnieniu wskazano, że w tej sytuacji warto dostrzegać, że niepłacenie podatku może wynikać z niewywiązywania się przez podatnika z obowiązku jak i być działaniem w pełni legalnym, bo wynikającym z dopuszczalnych prawem praw do ulg i umorzeń. Jednak w obu przypadkach wiedza o niepłaceniu podatku niesie ze sobą informację o sytuacji konkretnego podatnika. Uzyskanie zaś ulg w podatku wynika z trudnej, potwierdzonej przez organ, sytuacji materialnej lub życiowej podatnika. Zatem również wiedza o zwolnieniu z obowiązku uiszczania należnego podatku nie powinna

[439] Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2022 r., III OSK 4926/21, Legalis nr 2681982.
[440] Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2003 r., I SA/Wr 2083/01, LEX nr 103437.
[441] Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., I OSK 2129/12, LEX nr 1455219.
[442] Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 marca 2017 r., II SA/Sz 1253/16, LEX nr 2270444.
[443] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 maja 2014 r., II SA/Kr 330/14, LEX nr 1531396.

być upubliczniana, chyba, że wynika to wprost ze stosownych przepisów np. ustawy o finansach publicznych. W takim jednak przypadku taka informacja podlega ujawnieniu na zasadach tej ustawy, nie zaś u.d.o.i.p.[444].

Trudno za indywidualne dane w rozumieniu art. 293 § 1 o.p. uznać dane dotyczące samych procesów gospodarczych, albowiem informacje dotyczące okoliczności zawarcia transakcji pomiędzy dwoma podmiotami zachodzących w prowadzonych przez tych podatników przedsięwzięciach gospodarczych mogą one być wykorzystywane w prowadzonym postępowaniu podatkowym, a zatem również udostępniane stronom, które mają prawo oceniać ich wiarygodność i moc dowodową[445].

W innych orzeczeniach wskazano, że zakres tajemnicy skarbowej nie dotyczy informacji o samych procesach gospodarczych zachodzących w prowadzonych przez tych podatników przedsięwzięciach gospodarczych. Mogą one być wykorzystywane w prowadzonym postępowaniu podatkowym (kontrolnym), a zatem również udostępniane stronom, które mają prawo oceniać ich wiarygodność i moc dowodową. Obowiązek utrzymania tajemnicy skarbowej nie dotyczy więc informacji o podmiotach uczestniczących we wspólnych przedsięwzięciach gospodarczych, tym bardziej w sytuacji istnienia między nimi powiązań o charakterze kapitałowym, gospodarczym czy personalnym[446].

Powyżej wskazane indywidualne dane podatników, płatników i inkasentów są objęte tajemnicą skarbową, gdy zostają zawarte przez te podmioty w deklaracji oraz innych dokumentach. Sięgając po definicję deklaracji na gruncie art. 3 pkt 5 o.p.447, w myśl której pod pojęciem tym rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są na podstawie przepisów prawa podatkowego podatnicy, płatnicy i inkasenci, można wywieść, że objęty tajemnicą skarbową jest jakikolwiek dokument przekazany przez wyżej wymienione podmioty, który pozwala zidentyfikować i połączyć ujawnione tam dane z konkretnym podmiotem[448].

---

[444] Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 listopada 2021 r., II SA/Sz 511/21, LEX nr 3320146.
[445] Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., I FSK 139/12, LEX nr 1366209 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, LEX nr 1429143.
[446] Wyrok NSA z 22 kwietnia 2015 r., I FSK 135/14, LEX nr 1772599 oraz wyrok WSA w Krakowie z 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, LEX nr 1429143.
[447] Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 5 wprawdzie zawiera sformułowanie „deklaracja", jednakże nie jest to definicja legalna, lecz skrót terminologiczny, wprowadzony na jej użytek, a także iż jest to zbiorcze pojęcie obejmujące wszelkie dokumenty składane przez wymienione w tym przepisie osoby, obejmujące ich oświadczenia w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego. Zob. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629.
[448] M. Niezgódka-Medek, w: S. Babiarz i inni, *Ordynacja podatkowa …, art. 293,* s. 977.

Natomiast w treści ordynacji podatkowej oraz w innych przepisach prawa podatkowego nie wyjaśnia się, na czym polegają różnice między takimi pojęciami, jak deklaracje, zeznania, sprawozdania, wykazy, zestawienia oraz informacje[449]. Objęcie w zakresie znaczenia deklaracji wyżej wymienionych pojęć jest wynikiem nowelizacji innych przepisów ustaw, które determinowały rozszerzenie terminologii deklaracji[450].

Dlatego też *zbiorcze* pojęcie deklaracji obejmuje wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów w organach podatkowych, na ogół na ustalonych według wzorów formularzach, zawierających ich oświadczenia w kwestiach mających znaczenie dla powstania zobowiązania podatkowego[451]. Deklaracja podatkowa jest uważana także za wyraz woli uiszczenia zaległości podatkowej, szczególnie gdy mowa o deklaracji korygującej, jeżeli w złożonej uprzednio deklaracji podatnik wykazał zobowiązanie w wysokości mniejszej od rzeczywiście należnej[452].

Zważyć należy, że w orzecznictwie przyjmuje się, iż dane dotyczące podmiotu składającego deklarację jako immamentny element wypełnienia deklaracji są również objęte tajemnicą skarbową, poza pozostałymi danymi ujętymi w deklaracji[453]. Jest to istotne w przypadku składania deklaracji podatkowej przez pełnomocnika w oparciu o treść art. 80a o.p.

Natomiast przez inne dokumenty według treści art. 293 § 1 o.p. należy rozumieć wszelkie pozostałe, które nie mieszczą się w zakresie pojęciowym wyżej przytoczonych deklaracji. Innymi słowy jest to każdy inny dokument, który pozwala ustalać konkretny podmiot, przekazany przez podatnika, płatnika czy inkasenta[454]. W tym zakresie na kanwie wyroku przed sądem administracyjnym Szef KAS podkreślił, że informacje o prowadzonej ewidencji przekazywanej w formie jednolitego pliku kontrolnego, o którym mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

[449] Co prawda przepis art. 82 o.p. odnosi się do obowiązku udzielania informacji podatkowej. Stosując zatem rozumowanie *a contrario*, wskazane informacje w art. 3 pkt 5 o.p. nie będą informacjami podatkowymi.
[450] Pojęcie sprawozdania dodano z dniem 1 lipca 2020 r. w wyniku art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2020.1065 z dnia 2020.06.19). Natomiast od dnia 1 stycznia 2016 r. do definicji deklaracji dodano pojęcie zestawienia wobec nowelizacji ordynacji podatkowej ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2015 poz. 1197 z dnia 2015.08.18).
[451] M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa …*, art. 3.
[452] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 2812/18, Legalis nr 2364247.
[453] Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I OSK 1844/18, LEX nr 3022094.
[454] A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz. 2, Pr.iP. 2008/9, s. 11.

(Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.) zawierają indywidualne dane, a tym samym objęte są tajemnicą skarbową[455].

2.1. Dane w informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż podatnicy, płatnicy lub inkasenci

W niniejszym podrozdziale należy zastanowić się na dwoma kwestiami. Po pierwsze, jak należy rozumieć informacje podatkowe, w których zawarte są indywidualne dane objęte tajemnicą skarbową. Po drugie, jakie inne podmioty niż podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą przekazywać powyższe informacje podatkowe z danymi objętymi tajemnicą skarbową organom podatkowym. Odpowiedzi należy poszukiwać przede wszystkim w treści art. 82-86 o.p., albowiem zawarto tam określenie informacji podatkowych oraz wskazano zakres „innych podmiotów"[456].

Z treści przywołanych powyżej przepisów ordynacji podatkowej wynika, że informacje podatkowe stanowią instrument pozyskiwania przez organy podatkowe danych co do zdarzeń mających istotny wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego. Jak wskazują A. Zalcewicz i S. Domska, informacje podatkowe są ważnym źródłem dostarczającym wiedzę organom podatkowym na temat podatnika, mającą istotny wpływ na obliczenie lub wymiar podatku[457].

W treści art. 181 o.p. wymienia się środki dowodowe w postępowaniu podatkowym. W przepisie tym jako dowody w sprawie występują informacje podatkowe obok deklaracji podatkowych, zeznań, opinii biegłych czy innych dokumentów zebranych w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, co oznacza, że w zakres pojęcia „informacje podatkowe" nie wchodzą ww. dokumenty. Pojawia się również wątpliwość, czy wskazane w treści art. 86 o.p. księgi podatkowe i związane z ich prowadzeniem dokumenty stanowią informacje podatkowe. Zważywszy na zakres

[455] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2019 r., III SA/Wa 752/19, LEX nr 2945116.
[456] C. Kosikowski [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, art. 293, opubl. Lex/el.
[457] A. Zalcewicz, S. Domska, *Instytucja informacji podatkowych w świetle regulacji – dylematy prawne udostępniania danych,* [*w*:] *Ordynacja podatkowa Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, R. Dowgier (red.), Białystok 2012, s. 109-139.

danych podatnika w nich ujawnionych, należy opowiedzieć się za stanowiskiem, iż księgi podatkowe mogą być w związku z tym źródłem informacji podatkowych[458].

Zgodnie z art. 82 § 1 o.p. prawodawca wskazuje na obowiązek sporządzania i przekazywania przez osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą[459] informacji podatkowej na żądanie organów podatków oraz bez ich wezwania, a także w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

Reguła przekazania dokumentów na żądanie organu podatkowego[460] dotyczy informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę. Natomiast bez inicjatywy organu podatkowego podmioty zobowiązane są do przekazywania informacji na temat umów zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego[461]. Kwestie związane z trybem, treścią i formą sporządzania i przekazywania informacji podatkowych reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2022 r. w sprawie informacji podatkowych[462].

Przepisy ordynacji podatkowej nakładają na różnego rodzaju podmioty obrotu gospodarczego powinność udzielania określonych informacji organom podatkowym. Powinność składania informacji podatkowych została nałożona na różne kategorie podmiotów zarówno prywatnych jak i publicznych, w tym organy władzy sądowniczej, administracji rządowej i samorządowej. Co do zasady podmioty te nie mają związku z formalnoprawnym obowiązkiem prawnopodatkowym, który wynika ze stosunku

[458] T. Nowak uznaje za umieszczenie ksiąg podatkowy i dokumentów związanych z ich prowadzeniem w rozdziale 11 (dział III) o.p. za nieprawidłowe, albowiem nie są one informacjami podatkowymi, a mogą być jedynie uznane za źródło tych informacji podatkowych. Zob. T. Nowak (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 730.

[459] Ordynacja podatkowa wprowadza na podstawie art. 3 pkt 9 o.p. autonomiczną definicję działalności gospodarczej.

[460] Organ podatkowy w treści żądania określa zakres informacji i termin ich przekazania.

[461] Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe (Dz.U.2022.309 t.j. z dnia 2022.02.08) są osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą oraz osoby prawne mające siedzibę za granicą, a także inne podmioty mające siedzibę za granicą, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu; nierezydentami są również znajdujące się za granicą oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów, a także obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne obce przedstawicielstwa oraz misje specjalne i organizacje międzynarodowe, korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych.

[462] (Dz.U.2017.68 t.j. z dnia 2017.01.12).

administracyjnoprawnego pomiędzy podmiotem zobowiązanym do udzielenia informacji podatkowej w sprawie osoby trzeciej a organem podatkowym[463].

Wśród tych podmiotów, wymienia się zgodnie z art. 84 i 84a o.p. sądy, komorników sądowych oraz notariuszy posiadających informacje w związku ze zdarzeniami, które mogą mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego w związku z prowadzoną przez nich sprawą.

Zważywszy na treść art. 182 o.p. obowiązek ten obciąża również banki[464] oraz instytucje finansowe, tj. domy maklerskie, towarzystwa funduszy powierniczych, towarzystwa funduszy inwestycyjnych, dobrowolne fundusze emerytalne, banki prowadzące działalność maklerską.

Jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (czyli np. oddziały, inspektoraty, biura terenowe ZUS), jako instytucje publiczne, na sporządzone na piśmie żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązane są do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego.

Kolejną kategorię podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji podatkowych tworzą organy i jednostki podległe Ministerstwu Obrony Narodowej oraz Ministerstwu Spraw Wewnętrznych i Administracji[465].

Zgodnie z art. 85 o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych ma uprawnienia do wskazania grupy podmiotów zobowiązanych do składania, m.in. informacji podatkowych oraz ustalania zakresu danych zawartych w tych dokumentach, a także terminów ich składania i rodzajów dokumentów, które powinny być do nich dołączone. Zgodnie z aktualnym rozporządzeniem są to ograny administracji rządowej i samorządowej (organy rejestrujące pojazdy, organy administracji architektoniczno–budowlanej, organy nadzoru budowlanego)[466], tj.: starosta, powiatowy inspektor

[463] A. Zalcewicz, S. Domska, *Instytucja informacji podatkowych w świetle regulacji – dylematy prawne udostępniania danych,* [*w*:] *Ordynacja podatkowa Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, R. Dowgier (red.), Białystok 2012, s. 109-139.

[464] Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 31 marca 2009 r., I OSK 440/08, LEX nr 529928, przepis art. 82 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie jest przepisem ogólnym (*lex generali*), w stosunku do lex specialis przepisu art. 182 § 2 tej ustawy. Nadto przepis art. 82 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może stanowić podstawy prawnej do ubiegania się przez organ podatkowy udzielenia informacji podatkowej w toku postępowania podatkowego.

[465] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej, (Dz.U.2018.834 t.j. z dnia 2018.05.07).

[466] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych, (Dz.U.2017.68 t.j. z dnia 2017.01.12).

nadzoru budowlanego, wojewoda i Generalny Inspektor Nadzoru Budowlanego[467] czy starosta jako organ rejestrujący pojazdy[468].

Zakres podmiotowy obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych poprzez treść art. 82 § 1 ust. 3 o.p. nie jest ostatecznie zakreślony. W aktualnym stanie prawnym zakres ten może zostać rozszerzony poprzez normy prawne zawarte w innych ustawach.

2.2. Dane w aktach dokumentujących czynności sprawdzające

W pierwszej kolejności wskazać należy, że przepisy ordynacji podatkowej w dziale V od art. 272 do art. 280 regulują cel, procedurę oraz zakres możliwych do podjęcia czynności sprawdzających podjętych przez organ podatkowy z urzędu. Istota tych czynności stanowi wyodrębnienie oraz wyeliminowanie wszelkich możliwych uchybień związanych z rozliczeniem podatków przed wszczęciem postępowania podatkowego[469].

W wyniku wszczęcia czynności sprawdzających, nie jest wymagane wydanie jakiegokolwiek aktu (postanowienia, decyzji) wszczynającego to postępowanie. Wszczęcie procedury następuje z chwilą podjęcia pierwszej czynności sprawdzającej. Do czynności sprawdzających należy zaliczyć, np. korygowanie, poprawianie, uzupełnianie bądź zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wskazanych w deklaracji podatkowej, złożenie wyjaśnień dotyczących niezłożenia deklaracji podatkowej lub sprawozdania finansowego czy dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu. Zakres czynności sprawdzających sprowadza się zatem do sprawdzenia terminowości składania deklaracji przez podatników i wpłacania podatków przez podatników oraz płatników i inkasentów, stwierdzania poprawności złożonej deklaracji, ustalenia poprawnego stanu faktycznego w oparciu o przedłożone dokumenty czy też weryfikacji poprawności danych i dokumentów oraz poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania[470].

---

[467] Wymienione w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, (Dz.U.2023.682 t.j. z dnia 2023.04.12).
[468] Wskazany w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, (Dz.U.2022.988 t.j. z dnia 2022.05.11).
[469] R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 272, opubl.: Lex/el.
[470] R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa …*, art. 272.

Należy dodać, że przepis art. 280 o.p. wskazuje, że do czynności sprawdzających mają odpowiednie zastosowanie niektóre przepisy ordynacji podatkowej zawierające regulacje dotyczące postępowania podatkowego, np. art. 143 o.p. dotyczący upoważnienia pracownika organu podatkowego do załatwiania spraw w imieniu i art. 193a w zakresie przekazania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej oraz przepisy rozdziałów 1–3a dotyczące zasad ogólnych, wyłączenia pracownika organu podatkowego, stron, rozdziału 5 dotyczące doręczeń, rozdziału 6 dotyczące wezwania, rozdziału 9 odnoszące się do metryki, protokoły i adnotacje (z wyłączeniem art. 171a dotyczącego metryki sprawy), rozdziału 10 w zakresie udostępniania akt, rozdziału 14 dotyczące wydawania postanowień, rozdziału 16 w zakresie zażaleń oraz rozdziału 23 odnoszące się do kosztów postępowania.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających organ podatkowy obowiązany jest do sporządzania, np. protokołów z oględzin lokalu, zażądania okazania innej dokumentacji np. faktur czy innej dokumentacji związanej z działalnością gospodarczą osoby, u której wszczęto postępowanie sprawdzające. Wszystkie dokumenty wytworzone przez organy administracji podatkowej w związku z czynnościami podatkowymi stanowią akt sprawy. W orzecznictwie wskazuje się, że przez akt należy rozumieć spersonalizowany (dotyczący konkretnego adresata) zbiór udokumentowania czynności i danych określonego rodzaju postępowania podatkowego, który tworzy wskazane i rozróżniane w art. 293 § 2 pkt 2 i 3 o.p. akta dokumentujące czynności sprawdzające, akta postępowania podatkowego albo akta kontroli podatkowej. Akta sprawy mogą zawierać także dokumenty niebędące dowodami w sprawie (np. analizy, notatki, anonimy itp.)[471].

Wobec powyższego wszelkie indywidualne dane zawarte w ww. dokumentach znajdujących się w aktach sprawy z czynności sprawdzających objęte są tajemnicą skarbową. Powyższe potwierdza stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, zgodnie z którym „na mocy art. 293 o.p dokumenty wytworzone przez organy administracji podatkowej w związku z czynnościami sprawdzającymi wobec złożonych deklaracji w zakresie podatku od nieruchomości konkretnych podatników stanowią tajemnicę skarbową i na mocy art. 5 ust. 1 u.d.i.p. nie podlegają udostępnieniu. Oznacza to, że przepisy o.p. wyłączają jawność takiego postępowania, co uzasadnia odmowę udostępnienia informacji publicznej w tym zakresie”[472].

[471] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 maja 2017 r. I SA/Po 1266/16, LEX nr 2309125.
[472] Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 stycznia 2019 r., II SA/Op 541/18, LEX nr 2618285.

2.3. Dane w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe

W dalszej kolejności ustawodawca w treści art. 293 § 2 pkt 3 o.p. wymienia również dane objęte tajemnicą skarbową znajdujące się w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz w aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Orzecznictwo suponuje puentę, zgodnie z którą dane zawarte w aktach są objęte tajemnicą skarbową o tyle, o ile stanowią "indywidualne dane", o których mowa w art. 293 § 1 o.p.[473]. Zważywszy, że tajemnica skarbowa obejmuje zarówno dane dotyczące samej strony postępowania jak i innych podmiotów oraz biorąc pod uwagę różnorodność form kontroli poboru podatków, trudno sobie wyobrazić, aby tylko *stricte* akta sprawy podatkowej zawierały takie indywidualne dane objęte tajemnicą skarbową.

W prawie podatkowym nie występuje normatywna definicja postępowania podatkowego, dlatego należy przez to rozumieć wszelkiego rodzaju postępowania prowadzone przez organy administracji publicznej, których przedmiotem jest zastosowanie norm prawa podatkowego materialnego. Przebieg postępowania podatkowego został określony w art. 120 – 264 o.p. Pokrótce wskazać należy, że w przepisach tych uregulowano zasady, cel, przebieg, określenie stron i ich pełnomocników, dowodów, sposób zakończenia postępowania podatkowego oraz uregulowano kwestię środków odwoławczych od decyzji organu pierwszej instancji.

Wszczęcie postępowania podatkowego może nastąpić na żądanie strony lub z urzędu, co przybiera formę postanowienia. Dopiero po wszczęciu postępowania aktualizują się wszelkie uprawnienia i obowiązki przewidziane w dziale IV o.p., które skierowane są zarówno do organu podatkowego jak i do stron oraz innych uczestników postępowania[474]. Jednocześnie urzędnicy – pracownicy danych organów podatkowych zobowiązani są do założenia akt sprawy. Akta sprawy będą zatem zbiorem wszelkich wytworzonych bądź załączonych dokumentów w toku postępowania, odzwierciedlających przeprowadzone czynności i zebrane informacje, opatrzonych

[473] Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2020 r., I OSK 1195/20, Legalis nr 2507310.
[474] P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 165, opubl.: Lex/el.

sygnaturą bądź odpowiednim znakiem. W konsekwencji akta będą tworzyć wszelkie pisma sporządzone przez organ lub inną stronę postępowania, oświadczenia, ewidencje, wypełnione formularze oraz inne adnotacje bądź protokoły[475]. Czynności podejmowane w toku postępowania, w myśl zasady pisemności wyrażonej w art. 126 o.p., są dokumentowane w sposób przewidziany w ustawie. W konsekwencji najważniejsze czynności dowodowe (np. przesłuchanie świadka) są protokołowane. W praktyce każda czynność dokonywana przez pracownika organu podatkowego powinna być utrwalona na piśmie. We wszystkich aktach postępowania oczywiście obowiązkowo musi zostać założona metryka sprawy, która stanowi swego rodzaju ewidencję dokumentującą przebieg postępowania podatkowego[476].

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że akta sprawy należy traktować szeroko, albowiem zawarte są tam nie tylko pisma strony, ale również adnotacje i protokoły sporządzone przez organy podatkowe, a także całość ewidencji i dokumentacji znajdującej się w posiadaniu organu[477]. Stanowisko judykatury wskazuje, że nie tylko indywidualne dane zawarte w aktach postępowania podatkowego objęte są tajemnicą skarbową, ale niewątpliwie odnosi się to również do danych dotyczących numerów poszczególnych spraw podatkowych, dat wszczęcia i zakończenia indywidualnych postępowań podatkowych. Dane te w ocenie NSA są danymi, o których mowa w art. 293 § 2o.p. Brak jest możliwości udostępnienia takich danych, nawet ograniczających się do numerów spraw oraz dat wszczęcia i zakończenia postępowań osobom trzecim, nie biorącym udziału w postępowaniu np. organizacji społecznej w żaden sposób niezwiązanej z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi[478].

Następnie zakresem tajemnicy skarbowej zostały objęte dane ujawnione w aktach kontroli podatkowej. Pokrótce wskazać należy, że kontrola podatkowa jest to odrębny rodzaj postępowania o sformalizowanym charakterze, którego, m.in. zasady, moment wszczęcia, czas i miejsce prowadzenia oraz dalsze kwestie z tym związane zostały uregulowane od art. 281 o.p. do art. 292 o.p.

Jak wskazuje treść art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie właściwego wywiązywania się podmiotów z obowiązków nałożonych na nie przez

[475] Zgodnie z art. 172 o.p. organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została utrwalona w inny sposób na piśmie.
[476] Zob. art. 171a o.p.
[477] P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 178.
[478] Wyrok NSA we Wrocławiu (do 2003.12.31) z dnia 3 grudnia 2003 r., I SA/Wr 2083/01, LEX nr 103437.

przepisy prawa podatkowego. E. Jarzęcka-Siwik bezpośrednio wskazuje, że w tej procedurze chodzi o eliminowanie patologii podatkowych oraz ochronę interesów podatkowych państwa i jednostek samorządu terytorialnego[479].

Pomimo tego, że w dziale VI o.p. nie ma wyraźnie wyodrębnionej instytucji akt kontroli, należy przyjąć, że protokół kontroli wraz z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów stanowią takie właśnie akta kontroli podatkowej. Dodatkowo przepis art. 282 o.p. wskazuje na odpowiednie stosowanie innych przepisów ordynacji podatkowej, w tym rozdziału 10 odnoszącego się do udostępniania akt sprawy.

Tak jak w przypadku akt postępowania podatkowego, również w zakresie akt kontroli podatkowej tajemnica skarbowa obejmuje wszystkie dokumenty wytworzone przez organy administracji publicznej w związku z czynnościami organu podjętymi w ramach kontroli podatkowej. W związku z tym akta obejmować będą kopie decyzji podatkowych, protokołów badania ksiąg, protokołów kontroli podatkowej wydanych wobec innych podmiotów, deklaracji podatkowych, akt rejestracyjnych[480] czy też protokołu pokontrolnego[481]. Jak wskazał WSA we Wrocławiu, akta sprawy należy rozumieć szeroko, a aktami sprawy w toku kontroli podatkowej będzie więc nie tylko protokół z niej sporządzony, lecz także protokoły z kontroli krzyżowych przeprowadzonych w związku z kontrolą podatkową[482].

Tajemnica skarbowa obejmuje wszelkie dane zawarte w aktach dotyczące konkretnych podatników, płatników i inkasentów, w tym również informację o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz o ewentualnych nieprawidłowościach

---

[479] E. Jarzęcka-Siwik [w]: red. G. Szpor, A. Piskorz-Ryń, *Jawność i jej ograniczenia. Dostęp i wykorzystanie*. T. V, 2015 r., opubl.: Legalis/el.

[480] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 listopada 2020 r., I SA/Bk 803/30, Legalis nr 2507136.

[481] Protokół jest dokumentem urzędowym, z drugiej jednak strony organ podatkowy może, prowadząc postępowania podatkowe, ustalić, że stan faktyczny był inny niż zostało to ustalone w protokole kontroli. Jeśli zostanie to dowiedzione w ramach tego postępowania, organ podatkowy, zgodnie z art. 122 o.p., powinien uwzględnić nowe dowody, pomijając ustalenia faktyczne zawarte w protokole kontroli. Należy zwrócić uwagę, iż ustalenia faktyczne poczynione w ramach kontroli powinny znaleźć odzwierciedlenie także w odrębnych protokołach, adnotacjach czy notatkach służbowych z poszczególnych czynności, np. z przeprowadzonych oględzin, z opinii biegłego, przesłuchania świadków, złożonych wyjaśnień przez kontrolowanego lub jego pracowników oraz w opisie dokonanych ustaleń faktycznych, który jest częścią protokołu kontroli. Jest to o tyle istotne, iż protokoły te zawierać mogą opis poszczególnych czynności. Siłą rzeczy mogą one dawać obraz szczątkowy, odnosząc się jedynie do pewnego wycinka rzeczywistości. Opis dokonanych ustaleń faktycznych z protokołu powinien natomiast odnosić się do wszystkich czynności przeprowadzonych w ramach w kontroli. Powinien on stanowić próbę powiązania ustaleń poczynionych w trakcie poszczególnych czynności, tak aby wyjawić pełen obraz stanu faktycznego objętego kontrolą. Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018 r., I SA/OI 908/17, LEX nr 2446969.

[482] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2016 r., I SAB/Wr 24/16, LEX nr 2227954.

ujawnionych w jej toku. Jeżeli informacje, udostępnienia których żąda inny podmiot niż ten, którego dane dotyczą, nie mają charakteru danych ogólnych dotyczących kontroli *in generali*, czyli zbiorczych danych o podatnikach, lecz dotyczą kontroli konkretnego podatnika i należą do dokumentacji, o której mowa w art. 293 § 2 pkt. 3 o.p., nie mogą zostać mu udostępnione [483].

W orzecznictwie podnosi się, że akta sprawy mogą nie zawierać donosu, który wpłynął do urzędu kontroli skarbowej przed wszczęciem z urzędu postępowania kontrolnego. Wówczas strona nie jest uprawniona do zapoznania się z jego treścią. Jeżeli natomiast do akt został włączony anonim, nie można pozbawić strony prawa do wglądu do akt tylko z tego powodu, że anonim nie stanowi dowodu[484].

W dalszej kolejności tajemnicą skarbową zostały objęte indywidualne dane ujawnione w dokumentach znajdujących się w aktach kontroli celno-skarbowej. Kontrola celno-skarbowa została uregulowana w dziale V w rozdziale 1 ustawy o KAS.

W odróżnieniu od powyższych akt sprawy, tj. akt postępowania podatkowego i akt kontroli podatkowej, w zakresie kontroli celno-skarbowej prowadzi się akt kontroli. Zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 ustawy o KAS akta te obejmują w szczególności: wykaz ich zawartości, z podaniem nazw dokumentów, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej, protokoły z przeprowadzenia dowodów oraz wynik kontroli lub protokół, o którym mowa w art. 84 ust. 1 ustawy o KAS. W art. 86 § 3 ustawy o KAS wyszczególniono, dla jakiego zakresu spraw nie prowadzi się akt kontroli, tj. określonych w art. 62 ust. 5 pkt 1-10 oraz ust. 13 ustawy o KAS.

Ustawodawca katalogowi dokumentów wchodzących w skład akt kontroli nadał charakter otwarty, ponieważ oprócz dokumentów wymienionych w art. 86 ust. 1 ustawy o KAS w akta kontroli załącza się, m.in. zgodnie z art. 63 ust. 2 ustawy o KAS zawiadomienie kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie i wskazaniu nowego terminu jej zakończenia), zgodnie z art. art. 82 ust. 6 ustawy o KAS adnotację sporządzaną przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w razie śmierci kontrolowanego, a także zgodnie z art. art. 177 o.p. w zw. z art. 94 § 1 ustawy o KAS adnotacje z innych czynności, które mają znaczenie dla sprawy.

Wobec powyższego akta kontroli stanowią pewnego rodzaju źródło wiedzy oraz informacji na temat prowadzonej kontroli celno-skarbowej, odzwierciedlając przebieg

[483] Wyrok NSA z dnia 7 października 2022 r., III OSK 1482/21, Legalis nr 2842449.
[484] Wyrok NSA w Katowicach z 8 dnia września 1997 r., I SA/Ka 298/96, ONSA 1999/1, poz. 15.

procedury kontrolnej, podejmowanych czynności, a także ustalony stan faktyczny w sprawie. Każda podejmowana przez kontrolujących czynność, która ma istotne znaczenie dla sprawy, powinna być utrwalona w formie protokołu (art. 81 u.k.a.s.) lub adnotacji (art. 177 o.p. w zw. z art. 94 u.k.a.s.). W skład tych akt wchodzą wszelkie dokumenty zebrane w toku kontroli, zarówno te mające znaczenie merytoryczne dla przedmiotowej sprawy jak też o charakterze proceduralnym. Akta sprawy zawierają nadto odpowiednią alfanumeryczną sygnaturę, przez co następuje indywidualizacja danej sprawy[485]. Ustawodawca przewidział, że akta te mogą przybrać formę papierową oraz mogą zostać tworzone i przetwarzane z wykorzystaniem technik informatycznych.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że omawiane akta stanowią swoisty odpowiednik akt sprawy postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Natomiast wykaz zawartości akt sprawy z podaniem nazw dokumentów to odpowiednik metryki sprawy w rozumieniu art. 171 o.p. W sytuacji przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe akta kontroli stają się nierozłączną część akt sprawy[486].

Natomiast akta postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe zakładają oraz prowadzą w dalszym zakresie sądy, które są właściwe do rozpatrzenia czynów zabronionych, z chwilą wniesienia aktu oskarżenia. Sprawami karno-skarbowymi są sprawy prowadzone według przepisów k.k.s. Wobec powyższego należy uznać, że w skład tych akt wchodzą zarówno akta postępowania przygotowawczego jak i akta sądowe. Aktami sądowymi będą zatem wszelkie dokumenty złożone przez stronę lub wytworzone przez sąd w związku z podejmowanymi czynnościami w toku postępowania jurysdykcyjnego.

2.4. Dane w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego

W związku z nowelizacją przepisów ordynacji podatkowej w 2003 r. zmieniono treść art. 293 § 2 pkt 4 o.p. poprzez wskazanie, że indywidualne dane ujawnione w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego objęte są tajemnicą skarbową[487]. Dokumentacja rachunkowa organu podatkowego sprowadza się do stosowania w tym

[485] A. Melezini [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, K. Teszner (red.), Warszawa 2018, art. 86, Lex/el.
[486] K. Różycki [w:] *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, 2019, art. 86, opubl.: LEX/el.
[487] Art. 293 § 2 pkt 4 o.p. zmieniony przez art. 1 pkt 194 ustawy z dnia 12 września 2002 r. (Dz.U.02.169.1387) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2003 r.

zakresie przepisów o rachunkowości oraz do prowadzenia ksiąg rachunkowości związanej z płatnością podatków. Poprzez tę dokumentację należy rozumieć wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów oraz inne dokumenty wytworzone przez organ podatkowy, które zawierają indywidualne dane tych podmiotów. Do dokumentów rachunkowych zaliczymy zatem przede wszystkim wyciągi bankowe, decyzje np. ustalające wymiar podatków, decyzje w sprawie zmiany wymiaru podatków, decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, decyzje w sprawach ulg podatkowych, deklaracja podatkowe, postanowienia np. o zaliczeniu wpłaty, nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, bieżących zobowiązań podatkowych, o dokonaniu potrącenia.

W tym zakresie w orzecznictwie wskazuje się, że niewątpliwie dane dotyczące wysokości ustalonego podatku od nieruchomości na rzecz konkretnej strony należą do dokumentacji rachunkowej organu podatkowego, o której mowa w art. 293 § 2 pkt 4 o.p.[488]. Ponadto zakres tajemnicy skarbowej rozciąga się również na dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego, obejmując swym zakresem kwotę zapłaconego przez podatnika podatku oraz wysokość zaległości podatkowej ciążącej na podatniku[489].

2.5. Dane w informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych źródeł

W związku z dokonaną reformą struktury administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r. zmieniono treść art. 293 § 2 pkt 5 o.p., tj. zastąpiono organy podatkowe na organy Krajowej Administracji Skarbowej[490]. Katalog organów podatkowych jest szerszy od katalogu organów KAS. Zgodnie z art. 11 ustawy o KAS do struktury Krajowej Administracji Skarbowej zaliczamy następujące organy: ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego. Wyliczenie organów w tym przepisie nastąpiło z zachowaniem zasady hierarchicznego

[488] Wyrok NSA z dnia lutego 2014 r., I OSK 2129/13, Legalis nr 775805.
[489] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2020 r., II SAB/Wa 313/20, LEX nr 3087967.
[490] Art. 293 § 2 pkt 5 o.p. zmieniony przez art. 38 pkt 67 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. (Dz.U.2016.1948) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 marca 2017 r.

podporządkowania, począwszy od organów centralnych, kończąc na organach terenowych.

W konsekwencji powyższej zmiany tajemnicą skarbową zostały objęte indywidualne dane zawarte w informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w art. 293 § 1 lub w § 2 pkt 1 o.p. Ustawodawca w sposób ogólny odniósł się do informacji, nie precyzując ich szczegółowo. W konsekwencji należy zatem rozumieć, iż tajemnicą skarbową objęte są wszystkie indywidualne dane pozyskane przez organy KAS w związku z pozyskanymi informacjami mającymi związek z wykonywaniem przez nich czynności z zakresu prawa podatkowego. Brak określenia rodzaju uzyskiwanych informacji przez organy KAS, z wyjątkiem dookreślenia „z innych źródeł niż wymienione w § 1 lub w § 2 pkt 1", powoduje, że w literaturze przedmiotu przyjmuje się, iż mowa tu o wszystkich informacjach pozyskanych z innych źródeł[491].

Jednolite orzecznictwo wskazuje, że ustawodawca nie sprecyzował ściśle zakresu przedmiotowego powyższej regulacji. We wspomnianym przepisie mowa bowiem po prostu o informacjach. Z uwagi na cel tajemnicy skarbowej należy jednak przyjąć, iż chodzi tu o dane pozyskiwane w związku ze sprawowaniem przez organy KAS funkcji organu podatkowego[492].

Zakres źródeł możliwy dla pozyskania przez organy KAS tego typu danych również nie został domknięty. Wobec tak przyjętej konstrukcji treści normy prawnej ochronie tajemnicą skarbową podlegać będą dane pozyskane przez organy KAS nie tylko z banków, ale również od innych podmiotów. Będą to inne organy kontroli i ochrony prawa czy instytucje np. Najwyższa Izba Kontroli oraz inne instytucje finansowe niż banki[493].

2.6. Dane w informacjach uzyskanych w toku procedur rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz w toku postępowania w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych

[491] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), 2023, art. 293, opubl.: LEX/el.
[492] Wyrok SO w Lublinie z dnia 26 maja 2021 r., XI Ka 268/21, LEX nr 3269065.
[493] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: Legalis/el.

W art. 293 § 2 pkt 6 o.p. w wyniku wprowadzenia ustawy z dnia 16 października 2019 r. o *rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych*[494], określono, że dane zawarte w informacjach uzyskanych w związku z rozstrzyganiem sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz w toku postępowania w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych objęte zostają tajemnicą skarbową. Objęcie tych danych ochroną prawną wynika ze specyfiki tych postępowań, które wiążą się z przekazywaniem organom podatkowym informacji handlowych, gospodarczych, przemysłowych, kupieckich lub zawodowych, które zawierają wszechstronne dane mające żywotne znaczenie dla interesów przedsiębiorcy, strategii i rozwoju jego działalności.

Wskazać należy, że wyżej wymieniona ustawa przewiduje trzy procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, tj. rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, wzajemnego porozumiewania się prowadzonego na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysku podmiotów powiązanych. Nie tylko w ramach przebiegu ww. procedur, ale już we wniosku o ich wszczęcie należy podać szczegółowe dane identyfikujące wnioskodawcę, opisać stan faktyczny wraz z opisaniem działań, których skutkiem jest lub będzie kwestia sporna, wskazać dochód lub majątek, którego dotyczy wniosek, opisać sposób uwzględnienia dochodu lub majątku dla celów ich opodatkowania w zainteresowanym państwie, podać informacje dotyczące podatku, który został lub zostanie nałożony na dochód lub majątek w zainteresowanych państwach, wraz z podaniem kwoty podatku (w walutach zainteresowanych państw), treści wiążących ustaleń pomiędzy wnioskodawcą a organami podatkowymi, jeżeli miały miejsce. Do wniosku należy załączyć kopie dowodów poświadczających okoliczności przedstawione we wniosku, a także kopie wydanych przez organy podatkowe dokumentów dotyczących opodatkowania dochodu lub majątku objętego kwestią sporną.

W toku postępowania w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych również dochodzi do przekazywania indywidualnych danych, które pozostają pod ochroną prawną. Obejmują one informacje dotyczące przedmiotu, rodzaju i wartości transakcji, która ma być przedmiotem porozumienia oraz analizę wpływów, fuzji i

[494] Art. 293 § 2 pkt 6 zmieniony przez art. 111 pkt 19 lit. a ustawy o rozstrzyganiu sporów, zmieniającej min. ustawę z dniem 29 listopada 2019 r.

ryzyka stron transakcji oraz innych istotnych aspektów mających wpływ na cenę przedmiotu transakcji. W tym zakresie wykorzystywane są dane dotyczące struktury organizacyjnej i kapitałowej wnioskodawcy oraz podmiotów z nim powiązanych, które są stroną transakcji. Ponadto kluczowy jest również opis stosowanych przez te podmioty zasad rachunkowości finansowej czy też inne dokumenty jak np. teksty umów i porozumień, z których wynika zamiar stron transakcji[495].

2.7. Dane w aktach dokumentujących kontrolę raportujących instytucji finansowych

W dalszej kolejności z dniem 1 maja 2017 r. katalog zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej, zawarty w art. 293 o.p., rozszerzono o pkt 7 dotyczący akt dokumentujących kontrolę raportujących instytucji finansowych[496], o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami[497].

Kontrola przeprowadzana przez raportujące instytucje finansowe jest szczególnego rodzaju kontrolą administracyjną łączącą w sobie elementy zawierające postępowanie podatkowe oraz kontrolę podatkową. Kontrolę tę przeprowadza Szef Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie wykonywania przez raportującą instytucję finansową obowiązków w zakresie stosowania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych. Raportująca instytucja finansowa jest obowiązana do stosowania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych, rejestrowania czynności podejmowanych w ramach procedur należytej staranności i gromadzenia dokumentacji wymaganej w ramach stosowania procedur należytej staranności, w szczególności oświadczeń o rezydencji podatkowej posiadaczy rachunków oraz osób kontrolujących i dowodów w postaci dokumentów.

W wyniku prowadzonej kontroli, zgodnie z art. 69 ustawy o wymianie informacji podatkowych, kontrolujący występuje do kontrolowanego z żądaniem udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz w miarę potrzeby sporządzenia z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej. Z przeprowadzonych

[495] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, opubl.: Legalis/el.
[496] Art. 293 § 2 pkt 7 dodany przez art. 94 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. (Dz.U.2017.648) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 maja 2017 r.
[497] (Dz.U.2023.241 t.j. z dnia 2023.02.06), dalej: ustawa o wymianie informacji podatkowych.

czynności kontrolnych sporządza się protokół kontroli. Natomiast w przypadku wystąpienia uchybień lub nieprawidłowości, których wyjaśnienie nie wymaga przeprowadzenia kontroli, instytucja finansowa, na pisemne żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jest obowiązana do udzielenia informacji niezbędnych do ich wyjaśnienia[498]. Co więcej, zgodnie z treścią art. 33 ust. 1 ustawy o wymianie informacji raportująca instytucja finansowa przekazuje Szefowi KAS informację o rachunkach raportowanych za okres roku kalendarzowego w terminie do 30 czerwca roku następnego.

Zgodnie z art. 295b o.p. dostęp do akt w toku kontroli raportujących instytucji finansowych na podstawie przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz organowi przeprowadzającemu tę kontrolę. Przepis ten wprowadza zatem wyższy niż standardowy poziom ochrony informacji objętych przedmiotowymi aktami kontroli.

2.8. Dane w informacjach o wynikach analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi oraz w innych informacjach i dokumentacji w zakresie przeciwdziałania wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

W związku z wprowadzeniem w polskim systemie prawa podatkowego nowych przepisów[499], których celem jest przeciwdziałanie sektora finansowego wyłudzeniom skarbowym, do art. 293 § 2 o.p. dodano pkt 8, tajemnicą skarbową obejmując dane zawarte w informacjach o wynikach analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1 o.p. oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IIIB o.p.

Zgodnie z art. 119zn § 1 o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, uwzględniając posiadane dane, w tym wskaźnik ryzyka oraz informacje i

[498] Zgodnie z art. 72 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowej, żądania kierowane w toku kontroli do kontrolowanego oznacza się klauzulą "Tajemnica skarbowa", a ich przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli "zastrzeżone" w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych.

[499] Art. 293 § 2 pkt 8 dodany przez art. 4 pkt 4 ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U.2017.2491) zmieniającej o.p. z dniem 13 stycznia 2018 r.

zestawienia[500]. Wobec przyznanego uprawnienia Szef KAS przetwarza dane posiadane przez KAS, tj. dane bankowe i SKOK-ów przekazywane za pośrednictwem STIR, a także wskaźniki ryzyka ustalonego przez izbę rozliczeniową w prowadzonym w systemie teleinformatycznym w Centralnym Rejestrze Podatkowym (CRDP). W celu ustalenia wskaźnika ryzyka izba rozliczeniowa będzie przetwarzała w swoim systemie informatycznym powyższe informacje i zestawienia, w tym stanowiące tajemnicę bankową i tajemnicę zawodową SKOK. Izba rozliczeniowa będzie mogła przetwarzać także dane zgromadzone w CRP KEP obejmujące dane z Krajowego Rejestru Sądowego, dane osób fizycznych wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz dostępne publicznie dane z wykazów podmiotów, o których mowa w art. 96b ustawy o podatku od towarów i usług (dane o podmiotach, którym naczelnik urzędu skarbowego odmówił rejestracji, podatnikach VAT wykreślonych z rejestru z urzędu oraz przywróconych jako podatnicy VAT)[501]. W tym zakresie uwzględnia również przekazywane mu przez izbę rozliczeniową informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych. Ponadto Szef KAS może zażądać od banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych innych niż powyższe informacji lub zestawień, a także adresów IP, z których następowały logowania do usług elektronicznej bankowości czy też zostały złożone dyspozycje transakcji.

Zgodnie z treścią art. 119zo § 3 2 o.p. informacje o wskaźniku ryzyka zwierają indywidualne dane, tj. dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego - firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej prowadzącej działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców, a także jego numer identyfikacji podatkowej, numer identyfikacyjny REGON lub numer PESEL, numery rachunków podmiotu kwalifikowanego oraz wskaźnik ryzyka i wskazanie istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu. Ponadto zgodnie z treścią art. 119 z.r. o.p. indywidualne dane zawierają również informacje, o których mowa w art. 119zp § 1 pkt 1 o.p. i art. 119zq pkt 1o.p.

[500] W. Maruchin, *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych – analiza zmian w Ordynacji podatkowe*j, M.Podat. Nr 3/2018, s. 28.
[501] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych z dnia 2 października 2017 r. Druk nr 1880.

Wobec powyższych pozyskanych informacji dokonywana jest analiza ryzyka, do której zastosowany algorytm nie jest dokumentem i jako taki nie może stanowić dowodu przed sądami administracyjnymi[502]. Do dokonanej analizy ryzyka nie jest wykorzystywana przez Szefa KAS dokumentacja podatkowa podmiotu kwalifikowanego oraz złożone wyjaśnienia czy zeznania. Specyfika czynności analitycznych tkwi więc w ich kameralnym charakterze, dokonywaniu ich bez wiedzy podmiotu kwalifikowanego oraz bez jego dowodowego angażowania[503].

Tajemnicą skarbową, ze względu na ochronę indywidualnych danych, zostały objęte również inne dokumenty i informacje określone w dziale IIIB o.p., tj. regulującym problematykę przeciwdziałania wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, które w głównej mierze odnoszą się danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym dziale, z systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej do STIR, ze STIR do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych do systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

2.9. Dane w informacjach i dokumentach przekazywanych organom KAS w sprawach dotyczących stosowania schematów podatkowych

W wyniku zmiany ustaw podatkowych z dniem 1 stycznia 2019 r. do treści art. 293 § 2 o.p. dodano punkt 9, który zakresem tajemnicy skarbowej objął dane zawarte w informacjach i dokumentach o schematach podatkowych[504]. Pozostawiając poza tematem niniejszego rozdziału obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych, które pozwalają odpowiednim organom podatkowym pozyskiwać informacje oparte na dobrowolnym czy też obowiązkowym ich przekazywaniu przez podmioty opracowujące czy stosujące takie schematy, należy wskazać jedynie, iż istota tej instytucji została uregulowanych od art. art. 86a–86o o.p.

W treści art. 86f § 1 o.p. wskazano na 14 elementów, jakie informacja o schemacie podatkowym zawiera, tj.: dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje

[502] Wyrok NSA z dnia 5 marca 2021 r., I FSK 1335/20, LEGALIS nr 2594696.
[503] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2021 r., III SA/Wa 188/21, LEGALIS nr 2557392.
[504] Art. 3 pkt 63 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2018.2193 z dnia 2018.11.23).

dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu - numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym; podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację; wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego; streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego; wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi; wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć; przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym; szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego; wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu; wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia; wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd,

lub których schemat ten może dotyczyć; wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują; adres do doręczeń elektronicznych, na który będą doręczane potwierdzenie nadania NSP oraz inne pisma w zakresie związanym ze stosowaniem przepisów art. 86g-86i, przy czym wskazanie tego adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na ich doręczanie wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej; wskazanie NSP nadanego przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej w odniesieniu do schematu podatkowego transgranicznego - w przypadku gdy NSP został nadany temu schematowi przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej.

Informacje te powinny być przekazywane wyłącznie drogą elektroniczną do Szefa KAS poprzez 4 rodzaje informacji MDR:, tj. MDR–1 informacja o schemacie podatkowym przekazywana na podstawie art. 86b § 1, art. 86c §1 i 2, art. 86d §4 o.p.; MDR–2 zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego przekazywane na podstawie art. 86b §6, art. 86d § 3 i 5 o.p., MDR–3 informacja korzystającego o schemacie podatkowym przekazywana na podstawie art. 86j §1 o.p., – MDR–4 kwartalna informacja o standaryzowanym schemacie podatkowym przekazywana na podstawie art. 86f § 4 o.p. Informacja o schematach nie musi zawierać wszystkich danych w sytuacji, gdy promotor, korzystający lub wspomagający nie dysponują wszelkimi danymi na moment złożenia informacji, albowiem obowiązek dotyczy informacji będących w ich posiadaniu[505].

2.10. Dane w aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania

Jak wskazano powyżej, z dniem 1 stycznia 2019 r. do treści art. 293 § 2 o.p. dodano również punkt 10, w wyniku czego poszerzono zakres tajemnicy skarbowej o dane zawarte w aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz dane zawarte w aktach postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

[505] Ministerstwo Finansów, *Raportowanie schematów podatkowych (MDR) - objaśnienia Ministerstwa Finansów*, opubl.: 2019, LEX/el.

W pierwszej kolejności wskazać należy, iż procedura wydania opinii zabezpieczającej przez Szefa Krajowej Informacji Skarbowej, określona od art. 119w do 119zf o.p., rozpoczyna się od złożenia wniosku przez podmiot zainteresowany.

Zgodnie z treścią art. 119x o.p. wniosek ten powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1 o.p., w tym w szczególności: dane identyfikujące wnioskodawcę; wskazanie podmiotów dokonujących czynności; wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 11a odnoszącym się do uzgodnienia albo wyjaśnienia, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP; wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć; wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności; określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych będących rezultatem czynności objętych wnioskiem; wskazanie innych niż w pkt 6 korzyści podatkowych niepodlegających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności; wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 6 i 6a; przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

Ponadto zainteresowany wraz z wnioskiem przedkłada oryginały albo kopie umów lub ich projektów, które dotyczą czynności będącej podstawą wniosku. Wniosek wraz z załącznikami stanowią pierwsze karty akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

W aktach postępowania będą znajdować się, m.in. pisma Szefa Krajowej Administracji Skarbowej skierowane do zainteresowanego, np. wzywające do uzupełnia braków formalnych wniosku, które z uwagi na zawarte w nich dane (m.in. dane identyfikującego zainteresowanego i jego adres do doręczeń korespondencji) pozostają pod ochroną tajemnicy skarbowej. W aktach postępowaniach będzie znajdował się również protokół zawierający treść przebiegu tzw. spotkania uzgodnieniowego w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących opisu wniosku w zakresie opisu czynności, powiązań pomiędzy podmiotami, celów czynności jak i innych danych istotnych dla określenia podatkowych skutków czynności. W przypadkach uzasadnionych

złożonością sprawy również w aktach postępowania będzie znajdować się opinia biegłego specjalności zależnej od przedmiotu wniosku bądź też w sytuacjach wskazanych w art. 119zdb § 1 pkt 1-2 o.p. opinia organu właściwego w sprawie porozumienia.

W wyniku zakończenia postępowania Szef KAS wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności dowodzą, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1o.p., bądź odmawia jej wydania w sytuacji braku możliwości zastosowania do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności unikania opodatkowania. Do akt postępowania załączana jest opinia zabezpieczająca, która w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podatkowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych[506].

Zakres tajemnicy skarbowej odnosi się również do danych ujawnionych w aktach postępowania dotyczącego cofnięcia skutków unikania opodatkowania określonych od art. 119zfa do119zfn o.p. Postępowanie to również inicjuje wniosek zainteresowanego do Szefa KAS o wydanie decyzji. Wniosek musi zostać złożony przez profesjonalny podmiot (np. przez doradcę podatkowego, adwokata). Elementy wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania zostały określone w sposób otwarty w art. 119zfd § 1 o.p. Nadto zainteresowany wydaniem decyzji do wniosku musi załączyć istotną dokumentację m.in. opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących oraz czynność prowadzącą do unikania opodatkowania. Powyższy dokumenty wraz z wnioskiem oraz decyzją Szefa KAS stanowią akta postępowania, w których ujawnione dane objęte są tajemnicą skarbową.

2.11. Dane w informacjach o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w transakcjach handlowych

Do zamkniętego katalogu informacji objętych tajemnicą skarbową z dniem 1 stycznia 2020 r. do art. 293 § 2 o.p. dodano pkt 11 stanowiący o informacjach o

[506] Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2020 r., II FSK 928/18, LEX nr 3038170.

ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w transakcjach handlowych[507]. Na mocy wprowadzonych zmian Szef KAS przekazuje Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów informacje, w tym zawierające dane stanowiące tajemnicę skarbową, bankową lub zawodową, o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w spełnianiu przez podmiot obowiązany do złożenia informacji.

W treści uzasadnienia ustawy wskazano, że informacje będą przygotowane w oparciu o faktury otrzymane w okresie 12 miesięcy poprzedzających miesiąc, za który to prawdopodobieństwo zostało ustalone. Informacje będą zawierały dane identyfikujące podmiot, dane dotyczące faktur zapłaconych po terminie oraz dodatkowe dane, jeżeli mogą one wpłynąć na zwiększenie skuteczności analizy prawdopodobieństwa. Informacja ma obejmować także dane wynikające z informacji – JPK VAT oraz dane wynikające z informacji i zestawień - STIR dotyczące faktur zapłaconych po terminie 60 dni od dnia ich otrzymania. Oznacza to, że będzie ona zawierać informacje, takie jak: dane kontrahenta, datę wystawienia faktury oraz jej kwotę, a także informacje o terminie faktycznego zapłacenia danej faktury. Ponadto informacja o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień może również obejmować dodatkowe dane, takie jak zagregowane kwoty faktur wystawionych przez określonych kontrahentów czy stosunek faktur opóźnionych do całości, które mogą wpłynąć na zwiększenie skuteczności analizy prawdopodobieństwa prowadzonej przez Prezesa UOKiK[508].

W ramach informacji przekazywanej Prezesowi UOKiK znajdują się dane identyfikujące podmiot, a także inne dane w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia analizy prawdopodobieństwa, o której mowa w art. 13c ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych[509]. Mowa w tym przepisie o identyfikacji obszarów, w których ryzyko powstawania takiego opóźniania się jest największe; szacowanej wartości świadczeń pieniężnych niespełnionych oraz spełnionych po terminie przez dany podmiot i liczbę wierzycieli, którzy takich świadczeń od tego podmiotu nie otrzymali lub otrzymali je po terminie.

Informacja przekazywana to również ta informacja, która zawiera również dane wynikające z przesyłanych przez podatników ewidencji VAT zawierających dane

[507] Zmiana wynikająca z art. 5 pkt 1 ustawy z 19 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych (Dz.U. poz. 1649).
[508] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych, druk nr 3475, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3475, [dostęp: 1.12.2022 r.].
[509] (Dz.U.2023.711 t.j. z dnia 2023.04.14).

pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowujących, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[510].

Do informacji przekazywanych przez Szefa KAS zalicza się również informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych, które izba rozliczeniowa przekazuje Szefowi KAS na podstawie art. 119zq o.p. (tzw. STIR). Ponadto zalicza się tu informacje i zestawienia z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników[511]. Zważyć należy, że w § 7 komentowanego przepisu wskazano, że na wniosek Prezesa UOKiK Szef KAS może mu przekazywać inne dane. Informacja o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień może obejmować również dalsze wyżej niewskazane dane, jeżeli mogą one wpłynąć na rozszerzenie efektywności analizy prawdopodobieństwa opóźnień. Wyczerpujący zakres danych zawartych w tak przekazywanej informacji z urzędu zostaje dookreślony w porozumieniu zawartym pomiędzy Szefem KAS a Prezesem UOKiK.

2.12. Dane w informacjach przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania w zakresie podatków pozostających we właściwości KAS

Od 1 lipca 2020 r., z uwagi na uregulowanie zasad współdziałania KAS z wybranymi kategoriami podatników, nastąpiło dodanie do treści art. 293 § 2 o.p. punktu 12 i tym samym objęcie zakresem tajemnicy skarbowej danych zawartych w informacjach przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania[512].

Pierwszą instytucją współdziałania jest umowa o współpracę zawierana na wniosek podatnika według określonego wzoru. Określa ona obowiązki stron i przebieg współpracy. Drugą instytucją jest możliwość zawarcia przez podatnika, będącego stroną umowy o współdziałanie z Szefem KAS, porozumienia podatkowego m.in. w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też ustalania cen transferowych.

Na podatnika uczestniczącego w ww. instytucjach w oparciu o art. 20u o.p. zostały nałożone liczne obowiązki informacyjne, w których zawarte dane podlegają ochronie

[510] (Dz.U.2023.1570 t.j. z dnia 2023.08.09).
[511] Prowadzony na mocy ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.
[512] W wyniku zmiany wprowadzonej przez przepis art. 111 pkt 19 lit. b ustawy o rozstrzyganiu sporów.

tajemnicy prawnie chronionej. Wśród tych obowiązków należy wymienić zgłaszanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wezwania, istotnych zagadnień podatkowych, które mogą stać się źródłem sporu między podatnikiem a organem podatkowym, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności. Dodatkowo podatnik może dołączyć różne uzyskane opinie wewnętrzne i zewnętrzne na temat tych zagadnień.

Ponadto podatnik ma obowiązek niezwłocznego przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wezwania, istotnych informacji mogących mieć wpływ na uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności. Wobec tego zgłoszeniu powinny podlegać zarówno czynności podejmowane głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej jak i czynności podejmowane w toku normalnej działalności gospodarczej, których skutkiem ubocznym może być uzyskanie korzyści podatkowej. Optymalnym rozwiązaniem jest również zgłoszenie przez podatnika wątpliwości w zakresie stosowania na etapie planowania konkretnych działań lub nawet w fazie rozważania możliwości podjęcia działań. Jednakże szczegółowe ustalenia w tym zakresie powinny zostać ustalone w umowie o współdziałanie[513]. Ponadto podatnik zobowiązany jest do przekazywania innych informacji i dokumentów, których zażądać może Szef KAS.

Podatnik w ramach indywidualnego planu nadzoru przekazuje dodatkowo Szefowi KAS informacje w postaci plików JPK – schemat: KR, FA, MAG, WB; informacje dotyczące oceny prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych lub funkcjonowania RWNP uzyskane w wyniku realizacji kontroli i audytów wewnętrznych oraz zlecanych przez podatnika audytów zewnętrznych, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, a także informacje o podjętych działaniach naprawczych; informacje o istotnych wdrożonych lub planowanych zmianach w RWNP; informacje o istotnych zdarzeniach finansowych, rachunkowych i prawnych mających wpływ lub mogących mieć wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa[514].

[513] Pytania i odpowiedzi oraz kontakt. Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania związane z realizacją Programu Współdziałania, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/faq-program-wspoldzialania/ [dostęp: 11.10.2022 r.].
[514] H. Filipczyk, *Umowa o współdziałanie z KAS - na czym polega?*, opubl.: 2020, LEX/el.

2.13. Dane w aktach postępowania prowadzonego w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

W dalszej kolejności z dniem 1 stycznia 2022 r. do danych objętych tajemnicą skarbową zaliczono dane zawarte w aktach postępowania prowadzonego w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego[515]. Zmiana ta pozwoliła na objęcie tajemnicą skarbową wszelkich danych zawartych w aktach postępowania interpretacyjnego, również danych, które są zawarte w dokumentach związanych z odmową wydania interpretacji indywidualnej w związku z przypuszczeniem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Zważyć należy, że w dziale II w rozdziale 1a o.p. wyodrębniono dwa postępowania, tj. w przedmiocie wydania interpretacji ogólnej prawa podatkowego – art. 14a o.p. oraz interpretacji indywidualnej prawa podatkowego – art. 14b o.p.

Interpretacja podatkowa ogólna wydawana przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania norm prawa podatkowego przez organy podatkowe poprzez dokonywanie ich interpretacji z urzędu lub na wniosek (z wnioskiem nie może natomiast wystąpić organ administracji publicznej). Akta „sprawy o wydanie interpretacji ogólnej" stanowią wszelkie dokumenty wytworzone i załączone w wyniku złożenia wniosku o wydanie wymienionej interpretacji.

W związku z powyższym wniosek o wydanie interpretacji podatkowej jest pierwszym dokumentem tworzącym akta postępowania. Wzór wniosku został ustalony przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Trzeba w nim zawrzeć m.in. następujące dane: dane wnioskodawcy (imiona, nazwisko, numer i seria dokumentu stwierdzającego tożsamość, zagraniczny numer identyfikacyjny, rodzaj dokumentu stwierdzającego tożsamość, kraj wydania dokumentu stwierdzającego tożsamość, REGON, numer KRS), adres zamieszkania bądź siedziby, adres do korespondencji wnioskodawcy, adres elektroniczny do doręczeń - adres na portalu podatkowym lub w systemie ePUAP, tożsame dane o ustanowionym pełnomocniku lub przedstawicielu wnioskodawcy[516]. Ponadto we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej

[515] Zmiana nastąpiła z art. 7 pkt 39 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23).

[516] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, (Dz.U.2022.2545 z dnia 2022.12.08).

wnioskodawca musi zawrzeć uzasadnienie konieczności wydania tej interpretacji, przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej, a także wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych[517].

W aktach postępowania mogą znajdować się również postanowienia bądź inne pisma Ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które są wydawane w toku postępowania, np. w sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie. Co istotne, zgodnie z treścią art. 14a § 5 o.p. postanowienie to nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

Ponadto zgodnie z treścią art. 14a § 7 o.p. w aktach postępowania mogą znajdować się również akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych, które organy podatkowe przekazują ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, na sporządzone przez niego na piśmie żądanie.

Natomiast akta postępowania prowadzonego w zakresie wydania interpretacji podatkowej indywidualnej również zakładane są w wyniku złożenia przez zainteresowanego wniosku o wydanie, w jego indywidualnej sprawie, interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wzór wniosku w zakresie przedmiotowej interpretacji jest ustalony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wniosek zawiera również ww. dane identyfikujące wnioskodawcę[518].

Ponadto we wniosku zawiera się dane wyszczególnione w art. 14b § 2-5 o.p., tj. opis zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych będących przedmiotem interpretacji, opis własnego stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wiąże się to z bezwzględnym wymogiem podania we wniosku wszystkich elementów stanu faktycznego, istotnych z punktu widzenia możliwości oceny stanowiska wnioskodawcy, organ nie prowadzi bowiem

[517] Art. 14b § 2 o.p.
[518] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, (Dz.U.2022.2548 z dnia 2022.12.08).

żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku[519]. Opis musi być zatem zindywidualizowany przedmiotowo, tak aby było możliwe porównanie stanu opisanego we wniosku o wydanie interpretacji ze stanem występującym w rzeczywistości[520].

Dodatkowo w sytuacji, gdy przedmiot wniosku dotyczy osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium RP, we wniosku należy wskazać odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

Do wniosku wnioskodawca musi załączyć oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W aktach postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego mogą znajdować się postanowienia wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, np. dotyczące stwierdzenia, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku, czy też dotyczące odmowy wydania interpretacji indywidualnej.

Organ wydający interpretację indywidualną może, zgodnie z treścią art. 14b § 5c o.p., zwrócić się do Szefa KAS o wydanie opinii. W związku z tym opinię, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

[519] Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2021 r., II FSK 3830/18, LEX nr 3229341.
[520] Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2846/13, LEX nr 1988617.

2.14. Dane w informacjach przekazanych przez inwestora w ramach porozumienia inwestycyjnego

W związku z wprowadzeniem do treści ordynacji podatkowej działu II C porozumienie inwestycyjne[521] wprowadzono również zmiany w zakresie przedmiotowym tajemnicy skarbowej, tak by zapewnić ochronę danych i informacji przekazywanych przez inwestora w związku z porozumiem inwestycyjnym. Zapewnieniem ochrony należy obejmować wszelkie dane i informacje przekazywane przed zawarciem umowy o porozumienie inwestycyjne jak i w czasie jej obowiązywania.

Biorąc pod uwagę specyfikę zawieranego porozumienia inwestycyjnego, którego przedmiotem są skutki podatkowe inwestycji planowanej lub rozpoczętej na terytorium RP[522], zakres przekazywanych danych i informacji przez inwestora musi być bardzo szeroki i doprecyzowany w treści każdorazowo zawieranej umowy.

W świetle art. 20zze o.p. do wniosków o zawarcie porozumienia w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się art. 168 o.p., który wskazuje, co powinien zawierać przedmiotowy wniosek, m.in. kwestie odnoszące się do danych wnioskodawcy (adres, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów numer i seria paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość). Ponadto wniosek winien zawierać adres do doręczeń elektronicznych, chyba że inwestor wyraził zgodę na doręczanie pism przez portal podatkowy podatki.gov.pl, opis planowanej lub rozpoczętej inwestycji, deklarowaną wartość inwestycji i wyjaśnienie sposobu jej ustalenia, proponowany okres obowiązywania porozumienia oraz proponowany przedmiot porozumienia[523]. Wniosek może zawierać także wcześniej zawarte uprzednie porozumienia cenowe, opinię zabezpieczającą, wiążące informacje akcyzowe, wiążące informacje stawkowe, interpretacje indywidualne. W toku trwającego postępowania o ustalenie zakresu i treści porozumienia inwestycyjnego właściwy organ podatkowy

[521] Dział IIC dodany przez art. 7 pkt 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2022 r. z tym, że w zakresie art. 20zu § 4, art. 20zw § 2 zdanie drugie i art. 20zx § 2 wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2024 r.

[522] Przedmiotem umowy mogą być skutki podatkowe inwestycji w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U.2023.74 t.j. z dnia 2023.01.11), której wartość wynosi co najmniej 50 000 000 zł, przy czym wartość inwestycji wyrażonej w walucie obcej ustala się z uwzględnieniem kursu średniego waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski i obowiązującego w pierwszym dniu miesiąca złożenia wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego. Zob. R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 20(zs).

[523] Zob. art. 20zu § 2 o.p.

może zażądać od inwestora wyjaśnienia wątpliwości lub uzupełnienia treści wniosku, dostarczenia próbki towaru bądź zorganizowania spotkania uzgodnieniowego.

Jednocześnie właściwy organ podatkowy, jakim jest minister właściwy do spraw finansów publicznych, może przede wszystkim pozyskiwać od podatnika informacje, które objęte są tajemnicą przedsiębiorstwa, co wynika pośrednio z treści art. 295d § 1a o.p. W oparciu o art. 11 ust. 2 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji należy przez to rozumieć informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności[524].

Zważyć należy, że inne informacje przekazane przez inwestora w ramach porozumienia inwestycyjnego, a nieuznane za tajemnicę przedsiębiorstwa, w dalszym ciągu stanowią tajemnicę skarbową (art. 293 § 2 pkt 12 o.p.).

2.15. Dane w aktach dokumentujących nabycie sprawdzające

W ramach nowelizacji ustawy o KAS[525] do katalogu przedmiotowego tajemnicy skarbowej dodano dane znajdujące się w aktach dokumentujących nabycie sprawdzające. Czynność ta polega na nabyciu towaru lub usługi przez sprawdzającego w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków dotyczących ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego. Nabycie sprawdzające, uregulowane od art. 94k do art. 94x ustawy o KAS, nie ma charakteru kontroli podatkowej ani kontroli celno-skarbowej w rozumieniu obowiązujących przepisów, przez co jest mniej sformalizowane.

W aktach dokumentujących nabycie sprawdzające będzie znajdować się notatka służbowa albo protokół, które pozwolą na dokumentowanie tej czynności. Pierwszy dokument sporządzany jest przez sprawdzającego, jeżeli w toku postępowania nie

[524] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 295(d).
[525] Zmiana w wyniku art. 20 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23), który to przepis art. 293 § 2 pkt 15 o.p. wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

stwierdzono nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej bądź wydawania nabywcy paragonu fiskalnego. W notatce tej zapisuje się następujące dane: datę i miejsce (adres) dokonania nabycia sprawdzającego, wskazanie sprawdzanego, wartość sprzedaży brutto, w tym wskazanie kwoty należnego podatku od towarów i usług, numer paragonu fiskalnego oraz numer unikatowy kasy rejestrującej i wskazanie sprawdzającego. Tak ograniczona treść notatki, która wynika z art. 94s ust. 1 ustawy o KA, pozwoli na budowę bazy danych o tych szczególnych kontrolach w celu umożliwienia wykonywania tych czynności w oparciu o analizę ryzyka[526].

Natomiast sprawdzający musi sporządzić protokół z nabycia sprawdzającego w sytuacji, gdy ujawni on, że sprawdzający narusza nałożone na niego obowiązki dotyczące ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej czy wydawania nabywcy paragonu fiskalnego, sprawdzany odmówi przyjęcia zwracanego towaru czy też nie będzie mógł być on zwrócony oraz w sytuacji, gdy nabycie sprawdzające dotyczy usługi.

W art. 94t ust. 2 ustawy o KAS ust. 2 wskazano na elementy protokołu, przy czym użyte w ww. jednostce redakcyjnej określenie „w szczególności" powoduje, że katalog ten ma charakter otwarty. W zakresie danych ujętych w protokole, a istotnych w zakresie danych objętych tajemnicą skarbową, wyszczególnić można, m.in. datę i miejsce (adres) dokonanego nabycia sprawdzającego, wskazanie sprawdzanego – jego imię, nazwisko, miejsce zamieszkania, numer PESEL oraz rodzaj, serię i numer dokumentu tożsamości czy też wskazanie podatnika, jeżeli sprawdzanym jest osoba dokonującą w jego imieniu i na jego rzecz sprzedaży towarów lub usług.

Ponadto w protokole wskazuje się wykaz załączników, jeżeli takowe dołączono do protokołu. Załączniki do protokołu mogą zostać wymienione, gdyż w toku nabycia sprawdzającego dla potrzeb dokumentowania tej czynności stosowany jest art. 64 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS, który umożliwia dokumentację przebiegu czynności poprzez wykonywanie szkiców, kopiowanie, filmowanie, fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych.

[526] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1532, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532, [dostęp: 17.12.2022 r.].

3. Udostępnienie informacji kontrahentowi podatnika

Z dniem 25 grudnia 2017 r. do art. 293 o.p. dodano §3, który wskazuje na wyłączenie z zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej wyszczególnionych w tej normie prawnej informacji, które są udostępniane kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą[527]. Mowa w tym przepisie o następujących informacjach, tj. o niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych, nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub złożonym innym dokumencie zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych oraz zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych. Sposób oraz tryb uzyskania przez kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą tych informacji wynika z art. 306ia o.p.[528].

W uzasadnieniu wprowadzonych zmian wskazano, że wprowadzenie tego zapisu ma na celu ochronę podatników przed poniesieniem konsekwencji nieuczciwości kontrahentów, wprowadzenie procedury rzetelnej oceny kontrahentów oraz umożliwienie uzyskania przez podatnika informacji o sytuacji podatkowej kontrahenta. Wprowadzenie możliwości sprawdzenia sytuacji podatkowej kontrahenta może przyczynić się do budowania pewności obrotu gospodarczego i będzie eliminowało nieuczciwych przedsiębiorców[529].

Wyłączenie stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą[530] wymienionych informacji o podatniku nie wprowadziło zmian warunków podmiotowych kontrahenta podatnika. Tak więc kontrahentem mogą być wszystkie podmioty będące stroną transakcji finansowej (w zakresie wymiany towaru lub usługi) dokonywanej z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą[531]. Kontrahentem podatnika może

[527] Zmiana wynikająca z art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2017.2169 z dnia 2017.11.24).
[528] Zaświadczenie, o którym mowa w art. 306ia o.p. nie może uzyskać kontrahent podmiotu gospodarczego, który jest kontrahentem importera. Zob. Wyrok NSA z dnia 29 marca 2023 r., I GSK 1796/19, LEX nr 3559887.
[529] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, druk nr 1836.
[530] Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 3 pkt 9 o.p.
[531] W przepisach o.p. nie wyjaśniono jednak pojęcia "kontrahent", nie wprowadzono również żadnych kryteriów powodujących uznanie określonego podmiotu za kontrahenta podatnika. Przyjmując rozumienie językowe, należałoby uznać, że kontrahentem jest jedna ze stron zawierających umowę handlową. Zgodnie z intencją prawodawcy kontrahentem podatnika mogą być wszystkie podmioty, które

być podmiot lub osoba niezależnie od tego, czy sama prowadzi działalność gospodarczą i w jakiej formie. Zatem pojęcie kontrahenta należy rozumieć w sposób szeroki, nadając mu takie znaczenie, jakie przyjmuje się w mowie potocznej.

Wobec powyższego za słuszne należy uznać stanowisko, które zostało zawarte w wyroku sądu administracyjnego, gdzie organ odmówił skarżącej wydania zaświadczenia, w którym miałyby zostać ujawnione informacje dotyczące podmiotu, który nie jest kontrahentem wnioskującej. Ustawodawca ograniczył krąg podmiotów mogących żądać informacji w trybie przepisu art. 306ia w związku z art. 293 § 3 o.p., więc uznać należy, że żądanie informacji o innym podmiocie niż "kontrahent" nie mieści się w dyspozycji analizowanych przepisów[532].

4. Oznaczenie klauzulą

Opisany powyżej zakres tajemnicy skarbowej wynika z przepisów ordynacji podatkowej, zatem decydujące znaczenie dla ustalenia, czy dana informacja jest objęta tajemnicą skarbową, ma treść art. 293 o.p. Stwierdzenie to pozostaje poza faktem dokonania stosownych oznaczeń, pieczątek bądź pisemnych uwag na dokumentach zawierających dane, które ponownie uznać należy za chronione z mocy prawa. Ponadto osoby mające kontakt z prawnie chronionymi danymi z mocy prawa zobowiązane są do zachowania tajemnicy skarbowej[533].

Niemniej jednak ustawodawca poprzez treść art. 299a o.p. zdecydował, że akta, o których mowa w art. 298, i dokumenty zawierające informacje, o których mowa w art. 299, przekazywane organom i osobom wymienionym w art. 298 pkt 4-7 oraz art. 299 § 2-4 oznacza się klauzulą "Tajemnica skarbowa".

Z treści zacytowanego przepisu wynika, że oznaczenie klauzulą akt niezawierających informacji, o których mowa w art. 182 o.p. (informacji pochodzącymi z banków i innych instytucji finansowych) i dokumentów zawierających informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182 o.p., następuje w wyniku przekazywania ich innym podmiotom bądź osobom[534]. W

są stroną transakcji finansowej, która ma na celu wymianę towaru lub usługi. Zob. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 lipca 2020 r., I SA/Bk 569/20, LEX nr 3041833.

[532] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Po 618/19, LEX nr 2750661.

[533] Postanowienie NSA z dnia 3 września 2013 r., II FSK 1271/13, LEX nr 1364110.

[534] Zob. Pismo z dnia 26 marca 1998 r. Ministerstwa Finansów, FB 1/235/Ch/98, Tajemnica skarbowa. Udostępnienie akt. Zasady ewidencji i przesyłania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Zasady udostępniania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Przechowywanie dokumentów

przepisie tym mowa o następujących organach i osobach, tj.: Najwyższej Izbie Kontroli, sądach, prokuratorach, a także o upoważnionych na piśmie przez prokuratora funkcjonariuszach: Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Służby Więziennej, Służby Ochrony Państwa i posiadającym sporządzone na piśmie upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, Biurze Nadzoru Wewnętrznego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Inspektoratowi Wewnętrznemu Służby Więziennej i posiadającym sporządzone na piśmie upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, biegłych powołanym w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, wojewodzie i Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców, Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, organom nadzoru górniczego, Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego, organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Europejskiemu Urzędowi ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF), innym organom - w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów, na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów, powiatowym oraz wojewódzkim urzędom pracy, jednostkom organizacyjnym Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, jednostkom organizacyjnym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych, Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, komornikom sądowym, upoważnionemu przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa kierownikowi jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, upoważnionemu przez organ egzekucyjny kierownikowi jednostki organizacyjnej gminy niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, wójtom, burmistrzom, prezydentom miast lub wojewodom, ośrodkom pomocy społecznej, centrom usług społecznych i powiatowym centrom

zawierających tajemnicę skarbową. Zasady postępowania z aktami spraw podatkowych i kontroli skarbowej zawierających dokumenty o różnych klauzulach tajności.

pomocy rodzinie, służbom statystyki publicznej, instytucjom zajmującym się obsługą, kontrolą lub audytem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych, organizacjom pożytku publicznego, akredytowanym agencjom płatniczym, ministrowi właściwemu do spraw zdrowia, organom Państwowej Inspekcji Farmaceutycznej, organom Państwowej Inspekcji Pracy, Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki, Prezesowi Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych, organom Inspekcji Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, organom egzekucyjnym[535].

Ukazanie powyższych organów i podmiotów prowadzi do wniosku, iż ustawodawca nie wymienił wśród nich organów podatkowych (np. ministra właściwego do spraw finansów publicznych, czy też Szefa KAS) i instytucji wymienionych w art. 294 § 1–3 o.p., których pracownicy, funkcjonariusze, członkowie i inne współpracujące osoby są zobligowane do przestrzegania tajemnicy skarbowej na mocy tego przepisu. Odnosząc się do tego spostrzeżenia, autor pracy nie może zgodzić się ze stanowiskiem W. Stachurskiego, iż „rozwiązanie to oparte jest na założeniu, że pracownicy organów podatkowych są świadomi obowiązywania tajemnicy skarbowej (zob. art. 294 § 2 o.p.) i nie ma potrzeby sygnalizowania im, że dysponują materiałem objętym tą tajemnicą. Sygnalizacja ta jest natomiast niezbędna w przypadku pozostałych osób mających dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową”[536]. Fakt złożenia na piśmie oświadczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej przez pracowników organów podatkowych nie przesądza o pamiętaniu jego treści i przestrzeganiu tajemnicy skarbowej przez pracowników organów podatkowych podczas wykonywania przez nich obowiązków podatkowych. Nic nie stoi na przeszkodzie, by przekazywanie akt i dokumentów zawierających tajemnicę skarbową organom podatkowym również zawierało oznaczenie klauzulą, choćby tytułem przypomnienia i również ponownego zasygnalizowania poufności otrzymanych danych i informacji. Albowiem, jak wskazuje C. Kosikowski, przepis art. 299a o.p. ułatwia przestrzeganie tajemnicy skarbowej[537].

[535] Zakres i cel udostępniania tym organom i osobom danych wynika z uregulowań art. 298 pkt 4-7 o.p. i z art. 299 § 2-4 o.p.
[536] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 299(a).
[537] C. Kosikowski [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa …,* art. 299(a).

Zważyć należy, że obowiązek opatrzenia danych dokumentów[538] wspomnianą klauzulą ma charakter deklaratoryjny, czyli jedynie potwierdza to, co zostało już przez prawo ustalone. Opatrzenie danych pism klauzulą „Tajemnica skarbowa" jest czynnością o charakterze deklaratoryjnym, czyli potwierdzającym cechę poufności danych. Brak nadania tej klauzuli w sytuacji wskazanej w art. 299a o.p. automatycznie nie powoduje, że dane te przestają być prawnie chronione. Co więcej, zapoznanie się przez osobę z dokumentem zawierającym dane prawnie chronione bez opatrzenia go klauzulą nie powoduje również, że osoba ta przestaje być zobowiązana do zachowania ich w poufności[539]. W orzecznictwie podnosi się, że nieopatrzenie dokumentów omawianą klauzulą nie podlega zaskarżeniu skargą na bezczynność na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.[540].

5. Przechowywanie akt

Ustawodawca zapewnił ograniczenie dostępu do informacji stanowiących tajemnicę skarbową poprzez szczególne przechowywanie wybranych akt sprawy z takimi informacjami. Przepis art. 296 § 1 o.p. stanowi, iż mowa tu o aktach spraw zawierających informacje pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz z innych instytucji finansowych, określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskanych od obcych państw, pochodzących z banków oraz innych instytucji finansowych, uzyskanych w postępowaniu w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego, o którym mowa w dziale III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB, zawierających tajemnicę

[538] Katalog dokumentów zawierający tajemnicę skarbową, które oznacza się klauzulą „Tajemnica skarbowa" został określony w pkt 2 pisma z dnia 26 marca 1998 r. Ministerstwa Finansów, FB 1/235/Ch/98, Tajemnica skarbowa. Udostępnienie akt. Zasady ewidencji i przesyłania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Zasady udostępniania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Przechowywanie dokumentów zawierających tajemnicę skarbową. Zasady postępowania z aktami spraw podatkowych i kontroli skarbowej zawierającymi dokumenty o różnych klauzulach tajności.
[539] Uchwała SN z dnia 16 stycznia 1997 r., I KZP 34/96, OSNKW 1997/3–4, poz. 24.
[540] Postanowienie NSA z dnia 3 września 2013 r., II FSK 1271/13, LEX nr 1364110.

przedsiębiorstwa. Te wymienione ustawowo akta przechowuje się w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych[541].

Dlaczego ustawodawca zdecydował się wyłącznie na określenie w akcie prawnym rangi ustawowej zasad przechowywania tych wybranych informacji, pomijając przy tym, np. akta postępowania podatkowego, akta kontroli podatkowej, akta dokumentujące nabycie sprawdzające czy też akta postępowania w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe? W ocenie autora pracy taki zabieg legislacyjny spowodowany jest faktem, iż akta spraw wymienionych w art. 296 § 1 o.p. podlegają szczególnej ochronie i traktowane są tak jak dokumenty, którym nadano klauzulę „zastrzeżone"[542] z uwagi na podobieństwo chronionej materii do tej, która jest objęta art. 5 ust. 4 u.o.i.n. Ponadto od strony technicznej i organizacyjnej akta zawierające dane objęte tajemnicą skarbową niewymagające zwiększonej ochrony (tj. akta spraw niewymienionych w art. 296 § 1 o.p., a wymienionych w treści art. 293 § 2 o.p.) trudno byłoby przechowywać w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych.

Po wykorzystaniu informacji, o których mowa w § 1 art. 296 o.p., następuje wyłączenie ich z akt sprawy i zasadą jest ich przechowywanie z zachowaniem zasad określonych dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone"[543]. Natomiast w aktach głównych sprawy czyni się adnotację o dokonaniu tej czynności. W literaturze wskazuje się, iż istnieje możliwość ponownego włączenie do akt informacji wyłączonych tylko w przypadku ich udostępniania organom wymienionym w art. 297 o.p. i 297a. o.p.[544], co też potwierdza treść art. 296 § 3 o.p.

---

[541] Sposób przechowywania tych akt regulują przepisu u.o.i.n. oraz w wydanych na podstawie tej ustawy aktach wykonawczych, tj. rozporządzeniach Rady Ministrów z dnia 7 grudnia 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz sposobu i trybu przetwarzania informacji niejawnych (Dz.U.2017.1558 t.j. z dnia 2017.08.21) oraz z dnia 29 maja 2012 r. w sprawie środków bezpieczeństwa fizycznego stosowanych do zabezpieczania informacji niejawnych (Dz.U.2012.683 z dnia 2012.06.19).

[542] Zgodnie z art. 5 ust. 4 u.o.i.n. klauzula „zastrzeżone" jest najniżej sklasyfikowaną klauzulą w systemie ochrony informacji niejawnych. Informacjom niejawnym nadaje się tę klauzulę, jeżeli nie nadano im wyższej klauzuli tajności, a ich nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonywanie przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne zadań w zakresie obrony narodowej, polityki zagranicznej, bezpieczeństwa publicznego, przestrzegania praw i wolności obywateli, wymiaru sprawiedliwości albo interesów ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej.

[543] Zgodnie z § 7 ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 maja 2012 r. w sprawie środków bezpieczeństwa fizycznego stosowanych do zabezpieczania informacji niejawnych (Dz.U.2017.1558 t.j. z dnia 2017.08.21) informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone" przetwarza się w pomieszczeniu lub obszarze wyposażonych w system kontroli dostępu i przechowuje się w szafie metalowej, pomieszczeniu wzmocnionym lub zamkniętym na klucz meblu biurowym.

[544] M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa …,* art. 296.

6. Wnioski

Wziąwszy pod uwagę poczynione w niniejszym rozdziale spostrzeżenia zawarte w literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie, stwierdzić należy, że ustalenie zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej wiąże się przede wszystkim z powszechnością obowiązku podatkowego. Natomiast redakcja przepisu art. 293 o.p. wskazuje na formułowanie przez ustawodawcę tajemnicy skarbowej w sposób szeroki i kazuistyczny.

Odnosząc się do pierwszego określenia, wskazać należy, że tajemnicą skarbową objęte zostały wszystkie dokumenty i akta, w których znajdują się informacje o charakterze indywidualnym, mające związek z konkretną osobą i jej aktywnością podatkową.

Mimo ustawowej ochrony tajemnicy skarbowej prawo przewiduje wyjątki w sytuacji, gdy interes prawny polegający na ujawnieniu pewnych informacji jest ważniejszy od ich ochrony. Dlatego też ochroną tajemnicy prawnie chronionej nie zostały objęte zredagowane dane statystyczne lub inne zbiorcze informacje o podatnikach, co wynika z rozważań podjętych w rozdziale II pracy.

Na płaszczyźnie art. 293 § 3 o.p. nastąpiło wyłączenie ochrony tajemnicy skarbowej, w odniesieniu do kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, gdy ten występuje z żądaniem uzyskania informacji (w formie zaświadczenia), podczas gdy informacje te odnoszą się do zdarzeń, które ten podatnik był zobowiązany ująć w złożonej deklaracji na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Powyższe wyłączenie z perspektywy staranność kupieckiej czy zwykłej ostrożność należy postrzegać pozytywnie, niemiej jednak dopuszczalne powinno być uzyskanie informacji na temat kontrahenta odnośnie do prowadzonej przez niego działalności również we wcześniejszym jak i późniejszym okresie, nie tylko w sytuacji, gdy podmiot ubiegający się o wydanie zaświadczenia będzie stroną umowy o dostawę towaru czy świadczenie usług z tym podatnikiem.

W art. 293 § 1 o.p. wskazano na ogólną zasadę, zgodnie z którą tajemnicą skarbową objęte są wszystkie indywidualne dane zawarte w deklaracjach podatkowych i w innych dokumentach składanych w organach podatkowych (głównie w urzędach skarbowych). Dodatkowo w § 2 komentowanego przepisu określono szczegółowy katalog obejmujący dalsze informacje podatkowe przekazywane organom podatkowym przez podmioty

inne niż te wskazane w § 1 omawianego przepisu. Przyjęcie przez ustawodawcę wyszczególnienia w treści art. 293 § 2 o.p. konkretnych dokumentów, informacji, akt, w których ujawnione dane objęte są tajemnicą skarbową, wymaga ciągłej nowelizacji tej normy prawnej. Przedstawianie w niniejszym rozdziale pracy historii redakcyjnej art. 293 o.p. ma na celu zaznaczenie, że był ona kilkanaście razy zmieniany. Zmiany te są wynikiem wprowadzenia w życie krajowych ustaw podatkowych bądź unijnych regulacji, co wiąże się z obowiązkiem wdrożenia nowych procedur podatkowych. W wyniku tego przepis art. 293 § 2 o.p. w pierwotnym tekście ordynacji podatkowej zawierał 4 punkty, a aktualnie aż 15. Konstrukcja tego przepisu nie przesądza, że zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej nie rozszerzy się o dalsze informacje, dokumenty czy akta, albowiem ustawodawca ciągle precyzuje zakres informacji objętych tajemnicą skarbową.

W dalszej kolejności pozytywnie należy odnieść się do samej czynności oznaczenia dokumentów zawierających dane chronione tajemnicą skarbową klauzulą „Tajemnica skarbowa". Niemniej jednak, zdaniem autora pracy, obowiązek ten powinien odnosić się do wszystkich akt i dokumentów zawierających dane objęte tajemnicą skarbową, a nie tylko w zakresie okrojonym przez przepis art. 299a o.p. Przekazywanie akt i dokumentów oznaczonych omawianą klauzulą również organom podatkowym i instytucjom wymienionym w art. 294 § 1–3 o.p. wzmocniłby przestrzeganie treści złożonego przyrzeczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej (art. 294 § 2 o.p.).

Przepisy o przechowywaniu akt mają również na celu ochronę tajemnicy skarbowej, jednakże zdaniem autora pracy nie jest to najdalej idącą ochroną. Określenie sposobu przechowywania wybranych akt zwierających informacje szczególnie chronione (tj. pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, dane pochodzące z innych niż banki instytucji finansowych, dane uzyskane w procedurze wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, dane uzyskane w postępowaniu w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego, a także dane uzyskane w ramach procedury współdziałania) jest zbyt wąskie. Celem zagwarantowania pełnej ochrony indywidualnych danych podatników szczególne zasady przechowywania akt winny dotyczyć każdych akt i dokumentów zawierających tajemnicę prawnie chronioną.

Rozdział VI
Ujawnienie a udostępnienie informacji objętych tajemnicą skarbową

1. Uwagi ogólne

Rozdział niniejszy jest poświęcony omówieniu normatywnych „wyjątków" w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej poprzez problematykę udostępnienia i ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Podstawowy problem niniejszego rozdziału sprowadza się zatem do oceny dysproporcji ochrony interesów prywatnych a ochroną interesów publicznych w świetle omawianego przepisu art. 299b o.p.

Zważyć należy, że przedmiotem rozważań podjętej problematyki w pracy nie będą przypadki szczegółowo uregulowane w ordynacji podatkowej, gdzie informacje, dane bądź akta sprawy objęte tajemnicą skarbową, które są w posiadaniu danego organu podatkowego, udostępniane są w ramach wewnętrznych struktur organizacyjnych tych organów podatkowych, między tymi organami podatkowymi lub innymi wskazanymi podmiotami[545].

W rozdziale tym zostanie ukazana regulacja dostępności do akt postępowania zawierających tajemnicę skarbową oraz informacji pozyskanych z instytucji finansowych na podstawie art. 182 o.p. Poruszona zostanie również problematyka jawności rozpraw sądowoadministracyjnych. Powyższe pozwoli spojrzeć na istniejące regulacje z perspektywy ochrony tajemnicy skarbowej i ich spójności ze standardami konstytucyjnymi.

2. Ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową na podstawie zgody wyrażonej przez Szefa KAS

2.1. Rys historyczny

W art. 299b o.p. wskazano na zasady związane z wyrażeniem przez Szefa KAS zgody na ujawnienie konkretnych informacji stanowiących wyłącznie tajemnicę skarbową. Pierwotny tekst ordynacji podatkowej nie przewidywał możliwości

[545] M.in. art. 297b, 297c, 279e, 297f, 297g, 298, 298a, 299, 299c, 299e, 299g, 299h o.p.

ujawnienia tajemnicy skarbowej, gdyż powyższy przepis został dodany na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw[546], a zaczął obowiązywać z dniem 1 stycznia 2007 r.

Idąc za A. Leszczyńską, należy uznać, iż dodanie tej normy prawnej do przepisów ordynacji podatkowej wprowadziło poważny wyłom w dotychczasowych regułach nieujawniania tajemnicy skarbowej[547].

Z treści uzasadnienia rządowego projektu uchwalenia powyższego przepisu wynika jedynie, że przepis ten „umożliwia w szczególności obronę wizerunku służb skarbowych przed niezasadnymi zarzutami medialnymi, w których podatnik sam ujawnia informacje chronione tajemnicą skarbową"[548].

W pierwotnym brzmieniu tej normy prawej uprawnienie do wyrażania zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej przysługiwało ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. W wyniku tzw. konsolidacji administracji podatkowej, służby celnej i kontroli skarbowej w jedną strukturę KAS z dniem 1 marca 2017 r. zgoda ta pozostaje w gestii Szefa KAS[549]. Powołanie Szefa KAS spowodowało przejęcie przez ten organ kompetencji Ministra Finansów (bez kompetencji w zakresie legislacji) oraz modyfikację w nazewnictwie organów podatkowych we wszystkich aktach prawnych.

2.2. Zgoda Szefa KAS

Literalne brzmienie aktualnej treści art. 299b o.p. wskazuje, że warunkiem *sine qua non* ujawnienia tajemnicy skarbowej jest zgoda Szefa KAS wyrażona w formie pisemnej wyłącznie na uzasadniony wniosek państwowych organów administracji podatkowej wskazanych w art. 299b § 1 o.p. i to w przypadku zaistnienia określonych przesłanek pozytywnych[550].

W uzupełnieniu powyższych uwag dodać należy, że konstrukcja art. 299b o.p. została oparta na zasadzie ograniczonego uznania administracyjnego, gdyż Szef KAS może (a nie musi) wyrazić zgodę wyłącznie wówczas, gdy zostaną spełnione przesłanki,

[546] Art. 299b dodany przez art. 1 pkt 37 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r., (Dz.U.06.217.1590).
[547] A. Leszczyńska, *Prawo podatnika do ochrony danych osobowych w świetle kompetencji organu podatkowego do ujawnienia tajemnicy skarbowej,* Kwartalnik Prawa Podatkowego 1/2008/115-122.
[548] Uzasadnienie rządowego projektu o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw, Druk nr 731, https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/731, [dostęp: 25.10.2022 r.].
[549] Art. 299b zmieniony przez art. 38 pkt 74 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2016.1948 z dnia 2016.12.02).
[550] I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 299b Ordynacji podatkowej,* Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(9)/2023, s. 65-93.

o których mowa w § 2, tj. ze względu na ważny interes publiczny oraz gdy jest to konieczne do osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego albo jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego[551].

Zgodę na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową Szef KAS wydaje wyłącznie w wyniku uprzedniego złożenia wniosku przez podmioty uprawnione, tj. naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora administracji skarbowej. Tak więc inne czynne podmioty stosunków prawnopodatkowych, poza tymi enumeratywnie wskazanymi w treści art. 299b § 1 o.p. nie mają prawnego umocowania do wystąpienia z takim żądaniem do Szefa KAS. Biorąc pod uwagę krąg podmiotów, które mogą wystąpić z wnioskiem o ujawnienie tajemnicy prawnie chronionej, R. Mastalski wskazuje, że okoliczność ta powoduje, iż nie są w ten sposób należycie chronione interesy biernych podmiotów stosunków podatkowoprawnych[552].

Co więcej, złożony przez wyżej wskazane podmioty wniosek musi być uzasadniony. Oznacza to, że to na naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora administracji skarbowej został nałożony obowiązek starannego działania, który sprowadza się do rzetelnej oceny podstaw i przesłanek, w oparciu o które żądają oni ujawnienia przez Szefa KAS tajemnicy skarbowej. Wniosek ten musi zostać sporządzony precyzyjnie, nie tylko w zakresie uzasadnienia przesłanek, ale przede wszystkim wskazania zakresu informacji stanowiących tajemnicę skarbową oraz sposobu wykorzystania ujawnionych informacji. Uzasadnione umotywowanie wniosku sprowadza się zatem do merytorycznego wskazania podstaw odstępstwa od ochrony informacji stanowiących tajemnicę skarbową[553].

Rozstrzygnięcie Szefa KAS w zakresie rozpoznania wniosku następuje na piśmie[554], które bez określonego ustawowo terminu winno zapaść bez zbędnej zwłoki. Szef KAS

---

[551] Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488.

[552] R. Mastalski, *Komentarz do art. 299b o.p*…, s. 1660; C. Kosikowski, *Komentarz do art. 294 o.p.* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2003, opubl.: LEX/el.

[553] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 1379.

[554] Jak wskazuje W. Stachurski nie ma podstaw do uznawania, że zgoda Szefa KAS powinna zostać wydawana w formie postanowienia, bądź decyzji. Konkluzja taka wynika z faktu, iż całość tej procedury nie odbywa się w ramach sformalizowanego postępowania podatkowego. Zob. W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …*, art. 299(b). W orzecznictwie sądowym potraktowano jednak takie działanie jako czynność z zakresu administracji publicznej wymienioną art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Zob. wyrok NSA z 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007.

może wyrazić zgodę, odmówić wyrażenia zgody bądź wydać inne rozstrzygnięcie (np. pozostawienie wniosku bez rozpoznania). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że dopuszczalne jest działanie Szefa KAS w zakresie cofnięcia uprzednio wyrażonej zgody lub zmiany jej treści oraz określenia terminu, w którym będzie ona obowiązywać[555].

W treści udzielonej zgody Szef KAS musi *expressis verbis* sformułować, jakie informacje stanowiące tajemnicę skarbową będą podlegać ujawnieniu, sposób ich udostępnienia oraz wykorzystania. Zakres ujawnionych danych może dotyczyć całych akt, całych materiałów dowodowych bądź poszczególnych ich kart, dokumentów, pism czy też dowodów[556]. Bez znaczenia dla wyrażenia przez Szefa KAS zgody na ujawnienie informacji jest fakt, iż w związku z żądanymi informacjami toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa czy inne postępowania przez odpowiednie służby. Ujawnienie tych informacji następuje bez wzgląd na etap postępowania, w którym te informacje są zawarte, a zatem nawet wtedy, gdy nie zostało ono zakończone i nie orzekł w tej sprawie sąd [557].

2.2.1. Przesłanki pozytywne

Szef KAS uprawniony jest do wyrażenia zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, gdy spełnione są przesłanki pozytywne wyszczególnione w art. 299b § 2 o.p. Uchylenie tajemnicy skarbowej powoduje, że dochodzi do swoistego zdjęcia z określonych dokumentów klauzuli tajemnicy skarbowej.

Mowa tu o przesłankach, tj. ważnym interesie publicznym oraz konieczności osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego oraz o urzeczywistnieniu prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Zanim nastąpi omówienie przedmiotowych przesłanek, należy poczynić kilka uwag ogólnych.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że powyższe przesłanki stanowią pojęcia niedookreślone przez przepisy prawa, których nieprecyzyjność powoduje wiele

[555] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 299(b).
[556] G. Pelewicz, *Komentarz do art. 34 u.k.s.* [w:] K. Kandut, A. Sędkowska (red.), *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, opubl.: 2-14, LEX/el.
[557] Por. interpelacja poselska nr 5918 do Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie ujawniania tajemnicy skarbowej podatników na podstawie art. 34 ust. 1a–1c ustawy o kontroli skarbowej oraz art. 299b ustawy Ordynacja podatkowa, http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/24CFA7AC, [dostęp: 1.10.2022 r.].

wątpliwości interpretacyjnych[558]. Ponadto w orzecznictwie wskazuje się, że wszystkie wymienione przesłanki zawierają klauzule generalne, które dają możliwość wartościowania i przez to bardzo dużą swobodę w podejmowaniu "decyzji" o wyrażeniu zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową[559].

Nawiązując do powyższego, należy dojść do ogólnego spostrzeżenia, że ustawodawca nie zdefiniował, co należy rozumieć w myśl art. 299b o.p. pod użytymi sformułowaniami: „ważny interes podatnika", „konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego"; „urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego".

Z dotychczasowych rozważań w doktrynie wynika, że przepis ten jest wadliwie skonstruowany. Jego treść może sugerować, że pierwsza przesłanka ważnego interesu publicznego może być traktowana jako przesłanka samodzielna albo występująca w połączeniu z pozostałymi przesłankami[560].

Jednakże literatura przedmiotu doprecyzowała, iż zgoda Szefa KAS musi zawsze opierać się na co najmniej dwóch przesłankach, w tym przynajmniej jedną z nich musi być ważny interes publiczny. Wobec tego mogą zaistnieć następujące ich konfiguracje: ważny interes publiczny i konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej albo ważny interes publiczny i konieczność osiągnięcia celów postępowania podatkowego, albo ważny interes publiczny i urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego[561].

Stanowisko judykatury jest tożsame, gdyż Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że sposób sformułowania tych przesłanek za pomocą pojęć niedookreślonych wskazuje, że wyrażenie takiej zgody będzie możliwe przede wszystkim wtedy, gdy wystąpi ważny interes publiczny[562].

2.2.1.1. Ważny interes publiczny

Na wstępie wskazać należy, że termin „ważny interes publiczny" w treści ordynacji podatkowej zostaje użyty dwukrotnie, tj. w art. 67a § 1 o.p. i w omawianym art. 299b §

[558] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa ...,* art. 299(b).
[559] Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007.
[560] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa ...,* art. 299(b).
[561] J. Kondratowska-Muszyńska [w:] H. Dzwonkowski (red), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.
[562] Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488.

2 o.p., natomiast w treści art. 20 o.p., art. 22 § 1 o.p., art. 48 § 1 o.p., w art. 253 § 1 o.p., art. 253a § 1 o.p., art. 270 § 1 o.p. występuje samo pojęcie „interes publiczny" bez dookreślenia „ważny". Jednakże pomimo to ustawodawca nie zdecydował się na prawne uregulowanie tej terminologii. Jest to dość istotne, albowiem w świetle art. 299b § 1 o.p. obligatoryjnie musi wystąpić omawiana przesłanka, by doszło do *lege artis* ujawnienia tajemnicy skarbowej. Wobec tego należy sięgnąć do dorobku orzeczniczego oraz doktryny dla zrozumienia jej istoty.

Rozważania na temat znaczenia pierwszej przesłanki pozytywnej zależy zacząć od przywołania stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, które sprowadza się do stwierdzenia, że ważny interes publiczny jest wartością rozumianą jako dobro wspólne[563], jest klauzulą generalną i oceną, w związku z tym nie może być interpretowany rozszerzająco ani prowadzić do ograniczenia innych odrębnych praw podatników[564].

Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w swych orzeczeniach wypowiedział się na temat interesu publicznego, iż jest pojęciem szerokim i nieostrym, nie ulega jednak wątpliwości, że obejmuje ono interes ogółu, a nie jedynie interesy indywidualne. Przy czym konkretyzację tej wspólnoty (społeczności), której interes powinien być uwzględniony, wyznacza zakres żądanej informacji[565]. Sąd ten uznał również, że interes publiczny to dyrektywa postępowania nakazująca respektowanie wspólnych wartości istotnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność i obiektywizm działania aparatu państwowego itp.[566]. Ponadto przy wykładni interesu publicznego należy uwzględniać respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej. Do interesu publicznego można zatem odwoływać się przez ustalenie hierarchii celów i wartości, jakie powinny obowiązywać w procesie stosowania prawa[567].

W orzecznictwie podnosi się, że w znaczeniu art. 299b § 2 o.p. nie może to być jakikolwiek interes, lecz ważny interes publiczny. Interes publiczny powinien mieć kwalifikowany charakter. Nadzwyczajne względy winny zatem decydować o przyjęciu,

[563] Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.
[564] Wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r., K 46/07, OTK-A 2008/6/104.
[565] Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488.
[566] Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13, LEX nr 1750039.
[567] Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2015 r., II GSK 2132/13, LEX nr 1655870.

że zachodzi ważny interes publiczny[568]. Natomiast interesu publicznego nie można utożsamiać z interesem indywidualnym, który jest *de facto* jego przeciwieństwem. Interes ogółu jest relacją między jakimś stanem obiektywnym a oceną tego stanu z punktu widzenia korzyści, jaką on przynosi lub może przynieść ogółowi[569].

W konkluzji należy uznać, że kategoria ważnego interesu publicznego jest ustawowo niedookreślona. Okoliczność ta powoduje, że organ podatkowy w każdej konkretnej sprawie powinien ustalić wielopłaszczyznowo, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego[570]. Organ podatkowy winien przy tym uwzględnić także inne dyrektywy wspólne dla całego społeczeństwa, jak przede wszystkim: sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa. Nie można więc pojęcia interesu publicznego ograniczać wyłącznie do konieczności respektowania zasad równości i powszechności opodatkowania[571].

2.2.1.2. Konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego

Niniejsza przesłanka jest jedną z dwóch dodatkowych przesłanek, które muszą wystąpić obok pierwszej przesłanki odnoszącej się do ważnego interesu publicznego, by Szef KAS wyraził zgodę na ujawnienie konkretnych informacji stanowiących tajemnicę skarbową[572]. Zgodnie z tą przesłanką ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową jest możliwe, gdy przemawia za tym cel toczącej się kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego[573]. Natomiast celem drugiej wymienionej kontroli jest kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, przez które należy rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów

[568] Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007.
[569] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2019 r., I SA/GI 1037/18, LEX nr 2637316.
[570] A. Choduń, A. Gomułowicz, A.P. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, opubl.: 2013, LEX/el.
[571] Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 czerwca 2023 r., I SA/Łd 187/23, LEX nr 3575365.
[572] Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007.
[573] Art. 281 § 2 o.p. W ramach kontroli podatkowej dochodzi przez wszystkich do badania poprawności formalnej i materialnej dokumentacji podatnika, jeśli ma to znaczenie w kontekście przepisów prawa materialnego. Zob. wyrok NSA z dnia 17 maja 2019 r., I GSK 134/17, LEX nr 2692417.

międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych[574]. Rolą tej kontroli jest zatem szybka reakcja kontrolna na popełnianie przestępstw i wykroczeń skarbowych, tak by państwo w sposób skuteczny mogło wyegzekwować dochody z podatków, ceł, opłat oraz innych niepodatkowych należności, celem ochrony interesów finansów państwa i ochrony całego obszaru celnego Unii Europejskiej[575].

Przechodząc do postępowania podatkowego, zważyć należy, że jest to odrębna od powyższych kontroli procedura, która może być wdrożona zarówno w następstwie przeprowadzenia kontroli podatkowej jak i kontroli celno-skarbowej (w określonych przypadkach). Postępowanie podatkowe normowane w dziale IV o.p. służy celowi zapewnienia właściwego wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (np. postępowanie wymiarowe)[576].

2.2.1.3. Urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego

Przechodząc do omówienia trzeciego przypadku, który daje Szefowi KAS możliwość wyrażenia zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, należy nawiązać do konstytucyjnego prawa do informacji publicznej z art. 61 Konstytucji RP. Zważyć należy, że omawiana przesłanka, tak jak dwie wcześniej omówione, jest również niedookreślona. Określając tę przesłankę, nawiązano właśnie do powyższego prawa, jednocześnie przyznając mu pierwszeństwo przed gwarantowanym w Konstytucji RP prawem do prywatności określonym w art. 47 i art. 51 ust. 2 Konstytucji RP)[577].

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że prawo do informacji o działalności władz jest ważnym elementem życia publicznego i kontroli opinii publicznej nad działalnością organów i władz. Jest ono nierozerwalnie związane z zasadą jawności życia publicznego. Obywatele korzystający z przysługującego im prawa wyborczego mogą być bowiem niejednokrotnie zainteresowani działaniami

[574] Zob. art. 54 ustawy o KAS, a także: K. Różycki [w:] *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz,* art. 54, 2019, opubl.: LEX/el.
[575] A. Melezini, *Komentarz do art. 54 U.K.A.S.* [w:] K. Teszner (red.) *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, opubl.: 2018, LEX/el.
[576] D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 57 i n.
[577] Wyrok NSA z 10.01.2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488.

podejmowanymi przez wybrane organy, ale także i uzyskiwanymi w tym zakresie rezultatami podejmowanych działań[578].

Z powyższego wnika, że tajemnicą skarbową mogą być objęte również informacje dotyczące obowiązku podatkowego podmiotu publicznego, a uzyskanie informacji objętej tajemnicą skarbową jest możliwe tylko w trybie Ordynacji podatkowej[579].

Z kolei C. Kosikowski wskazuje, iż „na parodię wręcz zakrawa zaś twierdzenie, że ujawnienie tajemnicy skarbowej ma służyć realizacji prawa obywateli do informacji publicznej (działaniach organów podatkowych), skoro chodzi o ujawnienie danych podatników, nie zaś danych dotyczących działalności organów podatkowych"[580].

2.2.2. Przesłanka negatywna

W treści art. 299b § 1 o.p. wskazano, że Szef KAS nie może wyrazić zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, gdy ujawnienie ma dotyczyć informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw. Ograniczeniem naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej dostępu do tajemnicy skarbowej jest zatem zakres możliwych do udzielenia informacji.

W praktyce oznacza to, że inne informacje nie stanowiące tajemnicy skarbowej nie mogą być w trybie art. 299b o.p. udostępniane organom podatkowym. Dotyczy to głównie informacji objętych tajemnicą bankową, tajemnicą związaną z obrotem instrumentami finansowymi czy też tajemnicą przedsiębiorstwa.

3. Analiza danych statystycznych pozyskanych od Szefa KAS

Dla celów niniejszej dysertacji zwrócono się do Ministerstwa Finansów z wnioskiem (poprzez adres e-mail) o udzielenie informacji publicznej w zakresie:

- wskazania 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

[578] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 listopada 2012 r., II SA/Wa 1527/12, LEX nr 1249113.
[579] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21, LEX nr 3172222.
[580] C. Kosikowski [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa …*, art. 299(b).

skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw, w trybie art. 299b ustawy z dnia 29 sierpnia 2997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U.2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16) z wyszczególnieniem na poszczególne lata - 2017 (od marca), 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 oraz na poszczególne przesłanki, w oparciu o które Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyraził zgodę (ważny interes publiczny, gdy jest to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, lub jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego),

- wskazania liczby wniosków złożonych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej i wyrażenie zgody, o której mowa w art. 299b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. 2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16) z wyszczególnieniem na poszczególne lata – 2017 (od marca), 2018, 2019, 2020, 2021, 2022.

Pismem z dnia 17 maja 2023 r. Ministerstwo Finansów przesłało dane statyczne stanowiące odpowiedź na powyższy wniosek w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej. W piśmie opisano również przesłanki, w oparciu o które Szef KAS wyraził zgodę na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową.

W poniższej tabeli zestawione zostały liczby wniosków złożonych do Szefa KAS przez oznaczony czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego wskazany w treści art. 299b § 1 o.p. Jak przedstawia poniższa tabela, najwięcej wniosków do Szefa KAS wpłynęło w 2019 r., bo aż 9, natomiast nie złożono żadnego wniosku w 2021 r., a w 2022 r. jedynie naczelnik urzędu celno-skarbowego złożył wniosek, na który to Szef KAS odmówił wyrażenia zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej. Natomiast w roku 2020 r. naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego złożyli po jednym wniosku, które zostały rozstrzygnięte przez Szefa KAS w negatywny dla nich sposób. Rok 2018 również był liczny we wnioski, albowiem złożono ich łącznie 6, w tym 4 wnioski były od naczelnika urzędu skarbowego, 1 wniosek od naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz 1 wniosek od dyrektora izby administracji skarbowej. Natomiast w roku 2017, przy uwzględnieniu 3 wniosków złożonych przed dniem 1 marca 2017 r. do Ministra Finansów, łącznie Szef Kas wydał 5 rozstrzygnięć.

Powyższe dane informują, że w okresie od 2017 r. (od dnia 1 marca) do 2022 r. łącznie do Szefa KAS wpłynęło 20 wniosków, w tym 9 od naczelnika urzędu skarbowego, 5 od naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz 6 od dyrektora izby administracji skarbowej. Natomiast w tym samym okresie Szef KAS wydał 23 rozstrzygnięcia, w których to 5 zawierało zgodę na ujawnienie tajemnicy skarbowej, 15 zawierało odmowę, a 3 to były inne rozstrzygnięcia.

Różnica pomiędzy ilością złożonych wniosków a ilością zapadłych rozstrzygnięć przez Szefa KAS wynika z faktu, iż w tabeli ujęto również ilość rozstrzygnięć Szefa KAS w zakresie wniosków złożonych przed dniem 1 marca 2017 r. do Ministra Finansów.

Dane liczbowe zawarte w tabeli skłaniają do stwierdzenia, że ok. 22% wniosków dotychczas rozpoznawanych przez Szefa KAS zakończyło się wyrażeniem zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, ok. 65% wniosków zakończyło się odmową wyrażenia zgody, natomiast pozostałe 13% zakończyło się innym ich rozpatrzeniem.

Opierając się na powyższych wynikach w zakresie określenia przesłanek w oparciu, o które Szef KAS wyraził zgodę na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową, Ministerstwo Finansów udzieliło w tym zakresie następującej informacji.

W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. Szef KAS wyraził zgodę na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową w 4 przypadkach. Wyrażenie zgody w tych sprawach nastąpiło ze względu na spełnienie dwóch przesłanek określonych w art. 299b § 2 o.p., tj.: ważny interes publiczny oraz prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego.

Rozpatrując rok 2019, należy stwierdzić, że Szef KAS wyraził zgodę na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową w jednym przypadku. W sprawie tej podstawą do takiego rozstrzygnięcia było wystąpienie ważnego interesu publicznego oraz okoliczność, że ujawnienie tajemnicy skarbowej spowoduje osiągnięcie celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Powyższe informacje pozostają w korelacji z analizą danych przedstawionych w poniższej tabeli. Zważyć należy, że nie zawarto przedmiotowej informacji o przesłankach, o których mowa w art. 299b § 2 o.p. odnośnie do pozostałych lat, tj.

2018, 2020, 2021, 2022, albowiem Szef KAS nie wyrażał zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej.

Wyniki analizy przesłanek zezwalających na ujawnienie tajemnicy skarbowej wskazują na występowanie każdorazowo dwóch z nich, przy tym dotychczas zawsze pojawiała się przesłanka interesu publicznego.

Tabela nr 1.

Liczba wniosków o wyrażenie zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową oraz liczba rozstrzygnięć Szefa KAS wydanych w trybie art. 299b o.p. w sprawach w latach: 2017 (od 1 III) – 2022.

Organ wnioskujący	Liczba wniosków do Szefa KAS	Liczba rozstrzygnięć Szefa KAS	w tym:		
			liczba zgód	liczba odmów	liczba innych rozstrzygnięć
2017 rok (od 1 marca)					
NUS					
NUCS					
DIAS	2	5	4	1	
Razem	2	5*	4	1	
2018 r.					
NUS	4	2		2	
NUCS	1	1			1
DIAS	1	1		1	
Razem	6	4	0	3	1
2019 rok					
NUS	4	6	1	4	1
NUCS	2	2		2	
DIAS	3	2		2	
Razem	9	10	1	8	1
2020 rok					
NUS	1	1		1	
NUCS	1	1		1	
DIAS		1			1
Razem	2	3		2	1
2021 rok					
NUS					
NUCS					
DIAS					
Razem	0	0			
2022 rok					
NUS					
NUCS	1	1		1	
DIAS					
Razem	1	1		1	

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów w trybie dostępu do informacji publicznej.

* W tabeli uwzględniono wnioski złożone przed dniem 1 marca 2017 r. do Ministra Finansów, a rozpatrzone po 1 marca 2017 r. przez Szefa KAS.

NUS - naczelnik urzędu skarbowego
NUCS - naczelnik urzędu celno-skarbowego
DIAS - dyrektor izby administracji skarbowej

4. Udostępnienie akt zawierających tajemnice skarbową oraz tajemnicę bankową na podstawie przepisów ordynacji podatkowej

Dalsze przepisy działu VII o.p. wskazują na środki, które mają zapewnić ograniczenie dostępu do informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Mowa w tym zakresie o przepisach wskazujących na określony ustawowo krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane akta objęte tajemnicą skarbową[581]. Stanowią one wyjątek od zasady ochrony tajemnicy skarbowej. Słusznie podnosi się w orzecznictwie, że każdy przypadek udostępniania danych zawartych we wszelkich dokumentach podatkowych jest ściśle unormowany, tak co do podmiotów, którym można udostępniać te dane, jak i zakresu, w jakim to może nastąpić. Regułą jest wykorzystywanie informacji znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego tylko wewnątrz jego struktur organizacyjnych i wyłącznie dla potrzeb podatkowych, natomiast wszelkie wyjątki muszą być *expressis verbis* określone przepisami prawa[582].

Pierwszym przepisem jest art. 297 o.p. wskazujący na grupę podmiotów, którym akta, w tym akta zawierające informacje wymienione w art. 182 o.p., mogą być udostępniane przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych.

[581] Dostęp do informacji stanowiącej tajemnicę skarbową dokonuje się na zasadach i w trybie przewidzianym w ordynacji podatkowej, nie zaś na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej. Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011 r., II SA/Po 804/10, LEX nr 1086575. Przekazanie takich dokumentów nie oznacza, że przestają być one objęte tajemnicą skarbową lub że osoba zainteresowana zyskuje do nich szerszy dostęp, niż np. w toku postępowania podatkowego lub skarbowego. Zob. wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I OSK 495/13, LEX nr 1604867.
[582] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 154/12, LEX nr 1265484.

Udostępnienie akt następuje w sposób przewidziany przez przepis art. 184 § 2a o.p., tj. oznaczone klauzulą „Tajemnica skarbowa", a ich przekazanie powinno nastąpić w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone". Co ciekawe, z niezrozumiałych przyczyn powyższe zasady nie dotyczą udostępnienia akt w oparciu o § 4 i § 5 art. 297 o.p.

Natomiast w art. 298 o.p. wskazano również na szeroki krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane akta objęte tajemnicą skarbową, ale bez informacji podlegających szczególnej ochronie, o których mowa w art. 182 o.p. W tym przypadku akta te może udostępnić każdy organ podatkowy[583]. W komentowanym przepisie zawarto dłuższą listę podmiotów, którym mogą być udostępnione akta niezawierające informacji wymienionych w art. 182 o.p. w zakresie i na zasadach wyszczególnionych co do każdego podmiotu.

Dodatkowo w art. 299 o.p. określono również krąg podmiotów, którym organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182 o.p.[584]. W tym przypadku mowa jest wyłącznie o informacjach znajdujących się w aktach konkretnej sprawy podatkowej, a nie aktach szeroko rozumianych jako zbiory wszelkich informacji posiadanych przez organy podatkowe[585].

Zatem dlaczego ustawodawca zdecydował się na rozróżnienie i uregulowanie tych dwóch czynności polegających na udostępnieniu akt sprawy (na podstawie art. 297 i art. 298 o.p.) a nie na udostępnienie tylko informacji zawartych w danych konkretnych aktach sprawy? Odpowiedzi na to pytanie trzeba poszukiwać w literaturze przedmiotu. Zgodzić należy się z P. Pietraszem, który wskazuje, że „w pierwszym przypadku podmiot uprawniony ma możliwość wglądu do akt i uzyskania kopii (odpisu) zawartych w aktach dokumentów. Natomiast udostępnianie informacji zawartych w aktach sprawy polega na zakomunikowaniu, co jest w aktach i co z tego wynika"[586]. Nadto argumentem przemawiającym za powyższym stanowiskiem jest fakt, iż w aktach spraw

[583] Kierując się wykładnią celowościową art. 298 o.p. uznać należy, że przez organ podatkowy należy rozumieć również te podmioty, które nie są *sensu stricto* organami podatkowymi, ale posiadają uprawnienia organów podatkowych (zob. art. 13 § 2c i art. 13a o.p.).

[584] Nieuzasadniona jest interpretacja art. 299 § 1 i 3 o.p., zgodnie z którą organy podatkowe byłyby zobowiązane do przetwarzania informacji w sposób szerszy niż udostępnienie informacji, które się w tych aktach znajdują. Zasadnie zatem wyjaśnił sąd pierwszej instancji, że organ podatkowy jest zobowiązany do udzielenia informacji, które wynikają z akt spraw przez niego posiadanych, co nie oznacza obowiązku wykonania obliczeń. Zob. wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., III FSK 4168/21, LEX nr 3294685.

[585] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …,* art. 299.

[586] P. Pietrasz [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz,* Wrocław 2011, s. 435.

podatkowych znajduje się informacja, która jest wiedzą przetworzoną przez organ ją udostępniający. Udzielając informacji, nie można dodatkowo dołączyć kopii dokumentów z akt sprawy mających potwierdzić tę informację[587].

Zważyć należy, że odsyłający charakter przepisów art. 298 pkt 7 o.p. jak i art. 299 § 2 o.p. powoduje, że zakres podmiotowy i przedmiotowy udostępnienia informacji objętych tajemnicą skarbową może zostać zmodyfikowany przepisami innych ustaw. Dzieje się tak, gdyż ustawodawca przewidział, że informacje niejawne udostępniane są innym organom - w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów (art. 298 pkt 7 o.p.) oraz że organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów (art. 299 § 2 o.p.)[588]. Zdaniem autora pracy, na aprobatę zasługuje powyższe spostrzeżenie sądu administracyjnego. *De facto* krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane informacje stanowiące tajemnice skarbową (na podstawie powyżej przywołanych przepisów) jest szeroki, otwarty i tak naprawdę nieznany nawet ustawodawcy.

5. Udostępnianie akt postępowania

Niniejszy podrozdział pracy traktuje o udostępnianiu akt postępowania dla stron[589] w toku postępowania podatkowego uregulowanego przez przepisy ordynacji podatkowej oraz w toku postępowania sadowoadministracyjnego zainicjowanego w wyniku złożenia skargi z perspektywy przepisów o tajemnicy skarbowej.

Pierwszy problem, który zostanie poddany analizie, dotyczy regulacji z art. 178 i 179 o.p. Z treści pierwszego przepisu wynika, że strona ma prawo wglądu w akta sprawy (papierowe) oraz sporządzania z nich notatek, odpisów oraz kopii przy użyciu własnych urządzeń[590]. Nadto art. 178 § 4 o.p. umożliwia stronie dostęp do akt sprawy

[587] W. Stachurski [w:] *Ordynacja podatkowa …*, art. 299.
[588] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2022 r., I SA/Kr 517/22, LEX nr 3493233.
[589] Na zasadach przewidzianych dla strony z uprawnienia do zapoznania się z aktami sprawy mogą korzystać również podmioty reprezentujące stronę (np. adwokaci, doradcy podatkowi, małżonek) na mocy udzielonego pełnomocnictwa (art. 138c – 138e o.p.) oraz podmioty na prawach strony.
[590] Prawo dostępu do akt tylko dla strony postępowania z mocy art. 1 ust. 2 u.o.d.i.p. powoduje, że wyłączone jest stosowanie przepisów tej ustawy.

postępowania w wersji elektronicznej, jeżeli organ podatkowy wdrożył system elektronicznego zarządzania dokumentami[591].

Prawo to stanowi jeden z aspektów podstawowych zasad postępowania podatkowego, tj. zasady jawności postępowania podatkowego (art. 129 o.p.) i zasady czynnego udziału strony w tym postępowaniu (art. 123 § 1o.p.)[592]. Przysługuje ono również stronie po zakończeniu postępowania.

Słusznym jest uznanie, że wniosek strony o wyrażenie zgody na zapoznanie się z aktami sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń nie musi zawierać uzasadnienia, a także strona nie musi wykazywać związku z toczącym się lub zakończonym postępowaniem podatkowym[593].

Powyższy przepis doznaje dwóch ograniczeń, o których mowa w art. 179 § 1 o.p. Pierwsze ograniczenie odnosi się do niemożności zapoznania się ze znajdującymi w aktach sprawy dokumentami zawierającymi informacje niejawne. Drugie ograniczenie prawa strony do wglądu w akta sprawy w zakresie innych dokumentów[594] zostaje ograniczone przez organ podatkowy, który wyłączył poszczególne dokumenty ze względu na interes publiczny[595].

W literaturze przedmiotu omawiane ograniczenia są postrzegane następująco: w pierwszym przypadku organ stwierdza, że strona nie ma uprawnienia do wglądu w dokumenty, natomiast w drugim przypadku organ wskazuje dokumenty oraz konkretyzuje wymagania ochrony interesu publicznego, które dają podstawę do wyłączenia tych dokumentów od wglądu[596].

Powyższe sytuacje stanowią wyjątek od zasady dostępu strony do akt postępowania. Wyjątek ten powinien być interpretowany ściśle. Jak wskazuje judykatura szczególne

[591] System ten został wskazany w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, (Dz.U.2023.57 t.j. z dnia 2023.01.09).
[592] Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2021 r., I FSK 1816/21, LEX nr 3309496.
[593] Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2022 r., I FSK 1127/22, LEX nr 3503380.
[594]Ograniczenie dostępu do całości akt, z uwagi na potrzebę ochrony interesu publicznego może nastąpić, np. poprzez zanonimizowanie dokumentu w odpowiedniej części i pozostawienie go w tak zmodyfikowanej postaci w aktach sprawy dla potrzeb jej rozstrzygnięcia. Zob. wyrok NSA z dnia 11 maja 2023 r., I FSK 1280/20, LEX nr 3589602.
[595] Przez "interes publiczny", o którym mowa w przepisach o.p., należy rozumieć korzyść służącą ogółowi, dyrektywę postępowania, nakazującą respektowanie takich wartości wspólnych dla całego społeczeństwa jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej. Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730.
[596] J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Wrocław 2011, s. 776.

powody, ze względu na które odmowa dostępu stronie jest prawnie możliwa, powinny być interpretowane ściśle w sposób zgodny z celem takiego wyjątku[597].

Zgodnie z treścią art. 179 § 2 i § 3 o.p. czynność organu odmawiająca stronie zapoznanie się z dokumentami następuje w formie procesowej, tj. w formie postanowienia, na które służy środek zaskarżenia – zażalenie. W następstwie rozpoznania zażalenia wydawane jest postanowienie, które może na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. zostać zaskarżonego do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Zważyć należy, iż ustawodawca wprost nie wskazał, iż ograniczenie dostępu do dokumentów w aktach sprawy następuje z uwagi na ochronę tajemnicy skarbowej. Rozwiązania tego należy poszukiwać w orzecznictwie, gdzie za punkt wyjściowy przyjęto przesłankę „interesu publicznego". W rozumieniu art. 179 o.p. interesem publicznym jest także dobro osób trzecich, których dotyczą wyłączone z akt sprawy dokumenty, w szczególności gdy zawierają tak istotne informacje o tych podmiotach jak dane osobowe (np. nazwy innych podmiotów gospodarczych, czy dane osobowe osób fizycznych, które były stroną prowadzonego wobec podatnika postępowania). Jedną z zasad postępowania podatkowego jest zaufanie obywateli do organów władzy publicznej[598]. Konstatacje te można znaleźć w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, gdzie jednoznacznie wskazano, że ochronę danych objętych tajemnicą skarbową identyfikujących podatników niezwiązanych ze sprawą, które ujęte są w wyłączonych materiałach, należy zakwalifikować jako interes publiczny[599]. Podobne stanowiska znalazły się w dalszych wyrokach, gdzie ujmowano interes publiczny jako dobro osób trzecich, których dotyczą wyłączone z akt sprawy dokumenty, a zatem ochronę danych objętych tajemnicą skarbową identyfikujących podatników niezwiązanych ze sprawą, które ujęte są w wyłączonych materiałach, należy zakwalifikować jako interes publiczny[600].

Natomiast w literaturze przedmiotu wskazuje się, że tajemnica skarbowa stanowi informację niejawną w rozumieniu art. 1 ust. 1 u.o.i.n. i tym samym na podstawie art. 179 § 1 o.p. dochodzi do ograniczenia stronie postępowania podatkowego wglądu do dokumentów zawierających informacje chronione tajemnicą skarbową o innym

[597] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2023 r., I SA/Gd 261/23, LEX nr 3589907.
[598] Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013 r., II FSK 3037/11, opubl.: ONSAiWSA 2015/2/22.
[599] Wyrok NSA z dnia 30 marca 2012 r., II FSK 1876/10, LEX nr 1167874.
[600] Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 898/11, LEX nr 1311680, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 stycznia 2013 r., I SA/Bk 363/12, LEX nr 1298331.

podmiocie niż strona[601]. W związku z tym w oparciu o przepis art. 179 § 1 o.p. stosuje się ją do dokumentów zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową, zatem stronie nie przysługuje prawo do wglądu do akt sprawy w oparciu o przepis art. 178 o.p.[602]. Ograniczenie to należy rozumieć jako uniemożliwienie jednej stronie zapoznanie się z informacjami objętymi tajemnicą skarbową o drugiej stronie postępowania podatkowego w zakresie uniemożliwiającym jej identyfikację.

Problematyka z dostępnością akt sprawy oraz ochrona tajemnicy skarbowej pojawiają się w toku postępowania sądowoadministracyjnego w sytuacji, gdy strona, nie zgadzając się z decyzjami organów podatkowych, wywiedzie skargę, wówczas sprawa rozpoznawana jest przez sąd administracyjny. Zważyć należy, iż zmiana podmiotu, który będzie rozpoznawał sprawę, nie znosi obowiązku ochrony tajemnicy skarbowej w zakresie dokumentacji już załączonej do akt jak i wytworzonej w toku postępowania sądowego. Ochrona ta obejmuje również dokumenty objęte szczególną ochroną, czyli uzyskane od instytucji finansowych na podstawie art. 182 o.p.

Z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 33 p.p.s.a. w toku postępowania występuje strona oraz mogą występować osoby mające status uczestników postępowania[603], nasuwa się pytanie o ich prawo do wglądu do akt sprawy.

Przepis art. 12a § 4 p.p.s.a. wskazuje, iż akta sprawy[604] udostępnia się stronom postępowania. Strony mają prawo przeglądać akta sprawy i otrzymywać odpisy, kopie lub wyciągi z tych akt. W orzecznictwie wskazuje się, że przywołany przepis zapewnia szeroki dostęp do akt sprawy, gdyż udostępnia się je stronom postępowania. Celem takiej regulacji jest gwarancja konstytucyjnego prawa podmiotowego wynikającego z art. 45 Konstytucji RP zapewnienia jawności postępowania sądowego (art. 90 p.p.s.a.), która służyć ma realizacji uprawnień procesowych stron postępowania. W odpowiedzi na postawione pytanie zważyć należy, iż judykatura wskazuje, że zakres podmiotowy prawa zapoznania się z aktami sprawy dotyczy nie tylko stron, ale również uczestników postępowania (art. 12 w zw. z art. 32 i 33 § 1 i 2 p.p.s.a.), także ich pełnomocników i przedstawicieli ustawowych. Co do zasady

[601] P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 179.
[602] Wyrok NSA z dnia 27 maja 2020 r., II GSK 159/20, LEX nr 3065130.
[603] Osoba, która brała udział w postępowaniu administracyjnym, a nie wniosła skargi, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jest uczestnikiem tego postępowania na prawach strony.
[604] Aktami sprawy są akta sprawy administracyjnej wraz z materiałem dowodowym zgromadzonym przez organy administracji publicznej w toku całego postępowania toczącego się przed organami, ale i akta sądowe. Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 lipca 2019 r., II SA/Rz 428/19, LEX nr 2730386.

brak jest przepisów określających relacje między zasadą wewnętrznej jawności a ograniczeniami wynikającymi z innych ustaw. Wyjątki mogą jedynie wynikać z norm konstytucyjnych dopuszczających ograniczenie jawności oraz przepisów regulujących poszczególne tajemnice, powodujące ograniczenia w udostępnianiu akt stronom postępowania i uczestnikom[605].

Wyłączenie możliwości zapoznania się przez stronę z poszczególnymi dokumentami z akt sprawy, z uwagi na tajemnicę skarbową, winno rzutować na sposób i tryb przeprowadzenia rozprawy, tak by ochrona tej tajemnicy była realna. Jest to o tyle istotne, że w czasie rozprawy chodzi do złożenia przez sędziego sprawozdania ze sprawy, podczas którego przedstawiany jest stan sprawy. Następnie strony zabierają głos, wskazując na wadliwość orzeczenia bądź w związku z zadawanymi pytaniami przez członków składu orzekającego składają wyjaśnienia i wskazują na podstawy faktyczne i prawne własnych żądań i wniosków. W oparciu o przepis art. 106 § 3 p.p.s.a. może zostać przeprowadzony dowód uzupełniający z dokumentów, który polega na zapoznaniu się przez sąd i stronę z treścią dokumentu poprzez jego odczytanie. Każda strona ma prawa zgłaszać do niego uwagi jak i oświadczenia[606].

Pozostając w tej problematyce, w ocenie autora pracy problematyka ochrony tajemnicy skarbowej koliduje z zasadą jawności rozpraw. Zasada ta została wyrażona w art. 10 p.p.s.a. i stanowi, że rozpoznanie spraw odbywa się jawnie, chyba że przepis szczególny[607] stanowi inaczej. Zasadę jawności postępowania przed sądami administracyjnymi precyzuje art. 90 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, posiedzenia sądowe są jawne, a sąd orzekający rozpoznaje sprawę na rozprawie. Sąd może skierować sprawę na posiedzenie jawne i wyznaczyć rozprawę także wówczas, gdy sprawa podlega rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym[608].

Dalszy artykuł 96 p.p.s.a. przewiduje możliwość ograniczenia jawności rozprawy w stosunku do publiczności, co może nastąpić z urzędu jak też na wniosek strony (zgłoszony na piśmie jak i ustnie do protokołu). W pierwszej sytuacji sąd zarządza odbycie całego posiedzenia lub części przy drzwiach zamkniętych, jeżeli publiczne rozpoznanie sprawy zagraża moralności, bezpieczeństwu państwa lub porządkowi

[605] Postanowienie WSA w Rzeszowie z dnia 6 lutego 2018 r., II SA/Rz 1256/17, LEX nr 247681.
[606] B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu …,* art. 106.
[607] Tym przepisem szczególnym jest art. 38 ust. 2 u.o.d.i.n.
[608] Taka możliwość została pozostawiona jednak uznaniu Sądu i w tym zakresie nie jest uwarunkowana stanowiskiem stron. Zob. wyrok NSA z dnia 12 października 2021 r., II OSK 2014/21, LEX nr 3246984.

publicznemu, a także gdy mogą być ujawnione okoliczności stanowiące informacje niejawne. Natomiast w drugiej odbycie posiedzenia przy drzwiach zamkniętych sąd może zarządzić w sytuacji, gdy wymaga tego ochrona życia prywatnego strony lub inny ważny interes prywatny. Wniosek strony powinien zawierać uzasadnienie, gdyż powołanie się wyłącznie na jedną z przesłanek określonych w art. 96 § 2 p.p.s.a. nie jest wystarczające. Strona może także powoływać się na przesłanki obligatoryjne określone w art. 96 § 1 p.p.s.a. Jak wskazuje B. Dauter, nie daje podstaw do wyłączenia jawności rozprawy okoliczność, że akta administracyjne objęte są klauzulą „tajemnica skarbowa"[609]. Natomiast zdaniem H. Knysiak-Sudyka jedynie w sytuacjach wyjątkowych może nastąpić wyłączenie zasady jawności posiedzeń sądowych. Sytuacją tą jest ochrona interesu indywidualnego, którą można ocenić jako wartość istotniejszą niż ochrona interesu ogółu. Jako przyczyny odbycia posiedzenia przy drzwiach zamkniętych na wniosek strony można przykładowo wymienić potrzebę ochrony tajemnicy zawodowej lub istnienie okoliczności, których ujawnienie może być dla strony hańbiące[610].

Kontekst powyższych rozbieżności może wynikać z faktu, iż użyte przez ustawodawcę terminy „ochrona życia prywatnego strony" i „inny ważny interes prywatny" są niedookreślone. Zatem ich ocena należy do sądu na gruncie konkretnej sprawy.

Co warte zauważania, zgodnie z art. 139 § 2 p.p.s.a. ogłoszenie wyroku następuje na posiedzeniu jawnym. Za pośrednictwem Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA)[611] każdy zainteresowany może uzyskać dostęp do aktualnego, zanonimizowanego orzecznictwa sądów administracyjnych.

6. Wnioski

Dokonana w niniejszym rozdziale w pierwszej kolejności analiza treści art. 299b o.p. pozwoliła na określenie zasad ujawniania tajemnicy skarbowej przez Szefa KAS. Aby lepiej ocenić zasadność i prawidłowość czynności Szefa KAS, pozyskano i przeanalizowano dane z Ministerstwa Finansów w zakresie ilości wydanych przez ten

[609] B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu …,* art. 96.
[610] H. Knysiak-Sudyka [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016, art. 96, opubl.: Lex/el.
[611] Dostępny pod: https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query.

podmiot zgód na ujawnienie prawnie chronionej tajemnicy w okresie od 1 marca 2017 r. do 2022 r.

Stwierdzić należy, że treść przepisu art. 299b o.p. stwarza jak najszersze otwarcie możliwości ujawnienia tajemnicy skarbowej, a tym samym osłabia prawną skuteczność ochrony indywidualnych danych zawartych w deklaracjach i innych dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów. Dzieje się tak poprzez użycie niedookreślonych klauzul generalnych, stanowiących przesłanki do wyrażenia zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, które budzą wątpliwości interpretacyjne oraz nie gwarantują tym samym podstawowych zasad konstytucyjnych. Ponadto dają możliwość Szefowi KAS wartościowania przesłanek i tym samym znaczną swobodę w podejmowaniu samodzielnej decyzji o wyrażeniu zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową.

Przyczyną takiego stanu może być również fakt, iż na mocy art. 299b o.p. ustawodawca dał pierwszeństwo konstytucyjnej zasadzie prawa do informacji przed zasadą prawa do prywatności.

Znacznie utrudnionym jest zrozumienie znaczenia przesłanki „ważnego interesu publicznego", a tym bardziej przesłanki „urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego". Ta druga przesłanka jest tym bardziej niezrozumiała, jeżeli weźmie się pod uwagę fakt, że ujawnieniu podlegają dane podatników, płatników i inkasentów, nie zaś dane dotyczące szerokiej działalności organów podatkowych. Trudno jest też doszukiwać się zasadności przesłanki w postaci konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Stąd też w konkluzji należy wskazać, że przesłanki te są każdorazowo indywidualnie oceniane zarówno przez organy podatkowe wnioskujące o zgodę, jak też ostatecznie przez Szefa KAS. Może to prowadzić do odmiennej oceny i braku znalezienia tzw. „złotego środka".

Wskazać należy, że z analizy pozyskanych danych statystycznych wynika, iż w okresie od 1 marca 2017 r. do 2022 r. Szefa KAS rozpatrzył 23 wnioski, z czego 5 zostało rozpatrzonych pozytywnie. Nie znając podstaw odmowy wyrażenia zgody przez Szefa KAS, autor przypuszcza, że odmowa ta mogła wynikać również z powodu odmiennej interpretacji przesłanek przez podmioty wnioskujące i przez Szefa KAS.

Ponadto przepis art. 299b o.p. nie określa formy prawnej czynności Szefa KAS, stąd też nie zawiera wskazania co do możliwości i formy zaskarżenia tej czynności przed

podmiot, którego dane są ujawniane. Niedysponowanie przez podatnika żadnymi środkami prawnymi weryfikującymi prawidłowość decyzji Szefa KAS oraz trudności interpretacyjne w zakresie pozytywnych przesłanek ujawnienia tajemnicy skarbowej potęgują obawę nadużywania tej instytucji przez organy podatkowe.

Zdaniem autora pracy istnieje zbyt szeroki ustawowy krąg podmiotów, którym mogą być udostępniane dane objęte tajemnicą skarbową (w tym zawierające informacje pozyskane w trybie art. 182 o.p.) na płaszczyźnie przedstawionych art. 297 o.p., art. 298 o.p. i art. 299 o.p. Wymienione przepisy stanowią wyjątek od zasady ochrony tajemnicy skarbowej, a więc winny być interpretowane ściśle i odnosić się tylko do niezbędnego minimum.

Porównanie obu regulacji prawnych, tj. art. 297 o.p. i z art. 298 o.p. wskazuje, że dostęp do akt pozbawionych informacji z instytucji finansowych (o których mowa w art. 182 o.p.) dotyczy szerszej grupy podmiotów, a zasady udostępniania tych akt są mniej rygorystyczne niż dostęp do akt z powyższymi informacjami. W sytuacji opisanej w art. 298 o.p. udostępnienie akt następuje przez wszystkie organy podatkowe, a nie jak to przyjęto w art. 297 o.p., tylko przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych.

Rozróżnienie powyższych zasad udostępniania akt następuje z uwagi na charakter ujawnionych w nich informacjach. W konkluzji wskazać należy, że ustawodawca większą ochronę przyznał aktom sprawy zawierającym dane z instytucji finansowych pozyskanych w trybie art. 182 o.p.

Zauważyć należy, że pomimo istnienia zakazu udzielania informacji stanowiących tajemnicę skarbową innym podmiotom niż wymienionym w art. 297, 298 i 299 o.p., organ podatkowy i tak może udzielić tych informacji szerszemu gronu odbiorców. Organ podatkowy udziela tych informacji w sposób zagregowany, ujęty w formie zbiorczych zestawień.

Ogólnie rzecz ujmując, nie tylko szeroki zakres podmiotowy dostępności do tajemnicy skarbowej powoduje, że znaczenie oraz ochrona tajemnicy skarbowej są znacznie umniejszone. W ocenie autora pracy również brak ustawowego obowiązku informowania podmiotu, którego dane dotyczą, że zostały one dalej przekazane, oraz brak możliwości zaskarżenia takiej czynności budzą poważne wątpliwości oraz mogą prowadzić do nadużyć.

Analiza udostępnienia akt sprawy w trybie art. 297 i 298 o.p. ukazała, iż w pewnych przypadkach czynność ta następuje bez określenia konkretnych kryteriów, które

uzasadniają konieczność przekazania takich danych innym organom podatkowym, podmiotom czy też osobom. Dla przykładu należy wskazać np. zapis art. 298 pkt 6b o.p., zgodnie z którym akta niezawierające informacji, o której mowa w art. 182 o.p., organ podatkowy udostępnia Prokuratorii Generalnej Rzeczpospolitej Polskiej w związku z prowadzonym postępowaniem oraz wydaniem opinii prawnej (podobne zapisy w art. 297 § 1 pkt 2, 3 o.p. i w art. 298 pkt 5, 6f, 6g o.p.). Zbyt ogólnikowe określenie, bez doprecyzowania, na czym taki związek miałby polegać, również może prowadzić do nadużyć przekazywania danych prawnie chronionych. Okoliczności te powodują, że znaczenie oraz ochrona tajemnicy skarbowej zostają znacznie umniejszone.

Dodatkowo wskazać należy, że w sytuacji jawności rozpraw sądowoadministracyjnych oraz uznaniowości sędziowskiej w zakresie rozpoznania sprawy na posiedzeniu (przepis art. 96 p.p.s.a. nie odnosi się do rozpraw) przy drzwiach zamkniętych odmowa dostępu do akt sprawy podatkowej (na podstawie art. 179 o.p.) staje się iluzoryczna. Osoba zainteresowana sprawą (stanem faktycznym jak i prawnym sprawy), występując podczas uczestnictwa w rozprawach lub posiedzeniach odbywających się jawnie w charakterze publiczności, może poznać jej szczegóły, w tym dane prawnie chronione tajemnicą skarbową. Co więcej, treść wyroków oraz zasadnicze motywy uzasadnienia wyroku są ogłaszane ustnie. Publikacja zanonimizowanych wyroków również nie do końca gwarantuje ochronę indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów. Z treści poszczególnych wyroków dotyczących jednego podmiotu można uzyskać przekrojową wiedzę np. na temat sytuacji gospodarczej danego podmiotu.

Jawność rozpraw i posiedzeń odbywających się jawnie w toku postępowania przed sądem administracyjnym, z uwagi na przyjęte kryteria oceny, można oceniać pozytywnie lub negatywnie. Z perspektywy konstytucyjnej gwarancji jawności rozpraw (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) jest to pożądana regulacja. Natomiast przeciwne wnioski należy wyciągnąć, gdy spojrzymy na tę regulację z perspektywy ochrony tajemnic prawnie chronionych, w tym omawianej tajemnicy skarbowej. Biorąc pod uwagę uznaniowość sędziowską w zakresie podstaw do przeprowadzenia posiedzenia przy drzwiach zamkniętych (art. 96 p.p.s.a.) oraz brak tożsamych regulacji w odniesieniu do rozpraw sądowych, potencjalnie dochodzi do znacznie szerszego udostępnienia danych prawnie chronionych niż podmiotom wymienionym w treści art. 297, 298 i 299 o.p.

Rozdział VII
Gwarancja ochrony tajemnicy skarbowej

W niniejszym rozdziale pracy zostaną przedstawione prawne gwarancje ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów zarówno na płaszczyźnie karnej, jak i cywilnej oraz dyscyplinarnej.

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej przez podmioty określone w art. 294 § 1 i § 4 o.p. jest kategoryczny, a jego naruszenie jest podstawą do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Zasadnicze znaczenie dla ustalenia granic karnoprawnej ochrony tajemnicy skarbowej ma ustalenie sytuacji, w której ujawnienie danych i informacji nią objętych jest bezprawne, a tym samym czy stanowi przestępstwo bądź delikt dyscyplinarny, co nastąpi w niniejszym rozdziale. W pracy poruszona zostanie kwestia przepisów prawa cywilnego przewidujących zasady naprawienia szkody, które będą mogły mieć zastosowanie, gdy dojdzie do ujawnienia w sposób nieuprawniony danych podmiotu objętych tajemnicą skarbową,

1. Uwagi ogólne odpowiedzialności karnej

Przed przejściem do rozważań na temat czynu ujawnienia tajemnicy skarbowej należy poczynić kilka uwag ogólnych w zakresie zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej. Co prawda przestępstwo ujawnienia tajemnicy skarbowej zostało zawarte w tzw. pozakodeksowym prawie karnym, tj. w ordynacji podatkowej i w ustawie o KAS, niemniej jednak zasadniczo prawo podatkowe jest sankcjonowane na zasadach określonych w kodeksie karnym skarbowym, który odsyła do kodeksu karnego, a wzgląd na przepis art. 116 k.k. wskazuje, że przepisy części ogólnej kodeksu karnego stosuje się do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną, chyba że ustawy te wyraźnie wyłączają ich zastosowanie.

Odpowiedzialność karną można w najogólniejszy sposób ująć jako konsekwencję ponoszenia przez dany podmiot (tylko osobę fizyczną) ujemnych skutków swego zachowania w postaci sankcji karnej określonej przez przepisy prawa[612]. Warunkiem

[612] M. Kulik, A. Wąsek [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016, art. 1, opubl.: LEX/el.

odpowiedzialności karnej, zgodnie z art. 1 § 1 k.k.[613], jest popełnienie czynu zabronionego[614] pozostającego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zachowanie sprawcy czynu (polegające na działaniu bądź zaniechaniu) podlegające odpowiedzialności karnej musi być bezprawne i wyczerpywać znamiona opisu czynu zabronionego, a tym samym musi być karalne. Jednocześnie czyn ten musi być karygodny w taki sposób, że jest społecznie szkodliwy w stopniu wyższym. Ponadto czyn ten musi być zawiniony, gdyż brak winy sprawcy w czasie czynu uniemożliwia pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej[615].

1.1. Odpowiedzialność karna określona w przepisach ordynacji podatkowej

Norma sankcjonującą zawarta w dziale VIII o.p. dotyczącym przepisów karnych penalizuje zachowanie polegające na ujawnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową. Kryminalizacja tego zachowania zawarta jest w ramach jednego przepisu, tj. art. 306 o.p., który w § 1 stanowi, że: „Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5", w § 2: „Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje określone w art. 182, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5", w § 3: „Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2". Natomiast w § 4 tego przepisu wskazano, że: „Jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego"[616]. Powyższa norma prawna

[613] W postanowieniu SN z dnia 22 grudnia 2020 r., IV KK 646/19, LEX nr 3224712, sąd uznał, że treść przepisu art. 1 kodeksu karnego określa podstawowe zasady odpowiedzialności karnej i jakkolwiek nie definiuje on poszczególnych elementów w strukturze przestępstwa, to jednak jego treść w sposób jednoznaczny wyłącznie wskazuje zasadnicze przesłanki pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Z przepisu tego wyłaniają się cztery podstawowe zasady, na których oparta jest odpowiedzialność karna, tj.*: nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege, nullum crimen sine culpa, nullum crimen sine periculo sociali*.

[614] W doktrynie wskazuje się, że popełnienie czynu zabronionego może nastąpić wyłącznie w wyniku „wytworu woli" człowieka. Nie stanowią zatem czynu zabronionego zachowanie człowieka dokonane pod wpływem przymusu bezwzględnego, w czasie fizjologicznej niemożności działania, w stanie wyłączonej świadomości, czy też tzw. odruchy bezwarunkowe. Zob.: M. Mozgawa, M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik [w:] M. Mozgawa, M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, art. 1, 2021, opubl.: LEX/el.

[615] M. Mozgawa, M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik [w:] M. Mozgawa, M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, *Kodeks karny …,* opubl. Lex/el.

[616] W świetle tego przepisu można wskazać, iż karalne są następujące zachowania polegające na: ujawnieniu przez osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy skarbowej informacji objętych tą tajemnicą, ujawnieniu przez osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy skarbowej informacji

sprzężona jest z treścią art. 294 o.p. oraz z art. 293 o.p., które odpowiednio określają zakres podmiotowy i przedmiotowy tajemnicy skarbowej[617].

Przedmiotem ochrony z art. 306 o.p. jest zachowanie w dyskrecji informacji objętych tajemnicą skarbową przed ich ujawnieniem osobom postronnym[618]. Z uwagi na uszczegółowienie zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej w V rozdziale pracy tematyka ta nie zostanie ponownie przedstawiona.

Występek[619] polegający na ujawnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową należy zakwalifikować jako przestępstwo indywidualne właściwe[620], gdyż jako sprawcę można wskazać wyłącznie osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy skarbowej. W tym zakresie rozważania Sądu Apelacyjnego w Gdańsku wskazują, że stypizowane przestępstwo z art. 306 § 1 o.p. nie ma charakteru powszechnego, a tym samym nie może go popełnić każdy podmiot wyczerpujący jego znamiona. Przepis ten konstruuje szczególną kwalifikację po stronie sprawcy, którą musi być zobowiązanie do zachowania w poufności treści objętych tajemnicą skarbową[621]. Spersonifikowanie podmiotu ponoszącego odpowiedzialność z art. 306 o.p. dotyczy zatem wyłącznie osób fizycznych zobowiązanych do jej przestrzegania, nie dotyczy on zaś osób prawnych, instytucji czy jej organów.

Słusznie zatem stwierdza A. Mariański, że czyn ten należy charakteryzować jako przestępstwo urzędnicze, gdyż *de facto* sprawcami mogą być w szczególności osoby zatrudnione w instytucjach i organach państwowych. Osoba, która samodzielnie ujawnia dane objęte tajemnicą skarbową a jej dotyczące (np. płatnik, inkasent, podatnik), nie narusza zasad ochrony tajemnicy skarbowej, a tym samym nie można zakwalifikować jej jako sprawcę omawianego przestępstwa. Granice ochrony danych i informacji objętych tajemnicą skarbową zależą od ich woli[622].

Sąd Najwyższy w rozpoznawanej sprawie cywilnej uznał, że dziennikarz nie jest sprawcą przestępstwa z art. 306 o.p., bowiem sprawcami tego przestępstwa mogą być

---

przekazywanych przez określone instytucje finansowe oraz na nieumyślnym dokonaniu opisanych wyżej przestępstw.

[617] Zob. rozdział IV i V rozprawy doktorskiej.

[618] M. Jachimowicz, *Odpowiedzialność karna …,* s. 88.

[619] Zgodnie z art. 7 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, (Dz.U.2022.1138 t.j. z dnia 2022.05.30), dalej: k.k., występkiem jest czyn zabroniony zagrożony grzywną powyżej 30 stawek dziennych albo powyżej 5000 złotych, karą ograniczenia wolności przekraczającą miesiąc albo karą pozbawienia wolności przekraczającą miesiąc.

[620] Z łac. *delictum proprium.*

[621] Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 września 2013 r., I ACa 395/13, LEX nr 1391880.

[622] Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, opubli.: 2013, LEX/el.

wyłącznie osoby, na których ciąży obowiązek zachowania tajemnicy. Inne osoby, które uzyskały informacje objęte tajemnicą skarbową, lecz nie mają obowiązku ich zachowania w tajemnicy, nie mogą być pociągnięci do odpowiedzialności karnej na kanwie rozpatrywanego przepisu. Odpowiedzialności karnej będzie podlegała osoba, która przekazuje innej osobie wiadomości objęte tajemnicą skarbową. Przepisy ordynacji podatkowej zawarte w artykułach 297-300 zawierają regulacje stanowiące o legalnym udostępnianiu informacji objętych tajemnicą skarbową. W takich przypadkach nie dochodzi do ujawnienia tych informacji, lecz ich udostępnienia[623].

Jednocześnie odpowiedzialność z art. 306 § 2 o.p. nie odnosi się do pracowników instytucji finansowych, np. banków, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, którzy przekazują w trybie art. 182 o.p. niezbędne informacje do toczącego się postępowania podatkowego. Zaznaczyć należy, że osoby te będą podlegać innej stosownej odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy zawodowej np. bankowej czy maklerskiej[624].

Wobec powyższego należy uznać, że odpowiedzialność karną za czyn z art. 306 o.p. mogą ponieść tylko te osoby, które są zobowiązane do zachowania tajemnicy skarbowej na gruncie art. 294 § 1 i § 4 o.p., a ujawniają informacje nią objęte osobom postronnym. Pozostałe osoby, które powzięły informacje noszące cechy tajemnicy skarbowej, a na które nie jest nałożony obowiązek zachowania ich w poufności, nie odpowiadają za to przestępstwo.

Warunkiem *sine quo non* do pociągnięcia odpowiedzialności karnej jest wypełnienie znamion czynu zabronionego. Na kanwie niniejszego czynu zabronionego jest nim ujawnienie informacji objętej tajemnicą skarbową chociażby jednej nieupoważnionej do jej pozyskania osobie. Zachowanie karalne z art. 306 § 1 lub § 2 o.p. polega na dotarciu informacji *nota bene* objętej tajemnicą skarbową do osoby trzeciej. Niewypełnienie tego znamiona może stanowić podstawę do odpowiedzialności za usiłowanie[625]. Ponadto przekazanie tej informacji osobie *ipso iure* uprawnionej do jej posiadania nie wyczerpuje znamion czynu zabronionego. Mowa w tym przepisie o osobie, która jest nieuprawiona do posiadania takich wiadomości. Okoliczność dalszego ujawniania bądź

[623] Wyrok SN z dnia 27 listopada 2014 r., IV CSK 174/14, LEX nr 1598708.
[624] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.
[625] W rozumieniu art. 13 k.k. Przygotowanie do popełnienia czynu z art. 306 o.p. nie jest karalne. Przestępstwo to możliwe jest do popełnienia we wszystkich postaciach sprawstwa – wskazanych w art. 18 § 1 k.k., tj. sprawstwo, podżeganie i pomocnictwo. Zob. M. Jachimowicz, *Odpowiedzialność karna* ..., s. 97.

nieujawniania informacji objętych tajemnicą skarbową jest bez znaczenia dla odpowiedzialności sprawcy.

Niedoprecyzowanie przez ustawodawcę terminu „ujawnić" stwarza potrzebę odwołania się do słownikowego ujęcia, przez które należy rozumieć „sprawiać, że to, co dotychczas było utrzymywane w tajemnicy, staje się znane innym"[626]. W literaturze prawa karnego na płaszczyźnie art. 265 k.k. wskazuje się, że pojęcie to określa się jako czynić jawnym, wiadomym, wykryć, zdemaskować osobie nieuprawnionej, która nie została *ipso iure* dopuszczona do poznania danej tajemnicy. Jak zaznacza dalej P. Kozłowska-Kalisz, terminu tego nie należy identyfikować z określeniem rozpowszechniać, które oznacza czynienie danej wiadomości powszechnie wiadomą bliżej nieokreślonym osobom. Działanie sprawcy polegające na ujawnieniu może przybrać różnorodną postać, np. w formie wypowiedzi ustnej czy pisemnej, udostępnienie treści chronionych tajemnicą skarbową zawartych na dokumencie czy nośniku danych. Do wyczerpania znamion omawianego czynu zabronionego może również dojść ma skutek przekazania kodów dostępu czy kluczy, za pomocą których możliwe jest włamanie się przez osoby trzecie do informacji stanowiących tajemnicę skarbową[627].

Nieprzerwanie oscylując w ramach interpretacji definicji terminu „ujawnić", podkreślić należy, że powyższe określenia są trafne z uwagi na wykładnię dokonaną przez Sąd Najwyżej. W orzeczeniu, wydanym co prawda w zakresie dawnej tajemnicy państwowej, Sąd wskazał, iż „ujawnienie wiadomości realizuje się, gdy zostanie ona udzielona innej osobie, nie upoważnionej do jej poznania z tytułu zajmowanego stanowiska, co może nastąpić poprzez udostępnienie dokumentu, wypowiedź ustną, a nadto poprzez użycie znaku lub gestu"[628].

Z uwagi na fakt, iż przestępstwo to jest skutkowe, ujawnienie samej informacji jest niewystarczające, gdyż informacja ta musi dotrzeć do osoby trzeciej[629]. Zachowanie

---

[626]Internetowy Wielki słownik języka polskiego,
https://wsjp.pl/haslo/podglad/2408/ujawniac/5113340/tajemnice,
[dostęp: 1.12.2021 r.].

[627] P. Kozłowska-Kalisz [w:] M. Mozgawa (red.), *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, opubl.: 2021, LEX/el.

[628] Wyrok SN z 17.03.1971 r., III KR 260/70, OSNKW 1971/10, poz. 151.

[629] Przekazanie dokumentu innej osobie trzeciej, która nie może zrozumieć zamieszczonej na nim treści objętych
ochroną tajemnicą skarbową z uwagi np. na nieznajomość języka czy wiedzy w zakresie zrozumienia tej treści,
powoduje nie sposób przypisać sprawcy odpowiedzialności za dokonanie przestępstwa z art. 306 o.p. Zob. W. Wróbel [w:] G. Bogdan, K. Buchała, Z. Ćwiąkalski, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J.

sprawcy może polegać na działaniu, np. poprzez udostępnienie byłemu małżonkowi podatnika jego zeznań podatkowych lub na zaniechaniu, np. poprzez pozostawienie akt sprawy podatkowej na parapecie na korytarzu w urzędzie skarbowym i zapoznanie się z nimi przez petentów urzędu.

Ujawnić informacje objęte tajemnicą skarbową zgodnie z treścią art. 306 § 1 i § 2 o.p. można w sposób umyślny[630]. Sprawca może popełnić ten czyn zarówno w zamiarze bezpośrednim - gdy ma świadomość, że przekazywane informacje osobie trzeciej objęte są tajemnicą skarbową, jak również w zamiarze ewentualnym - gdy sprawca ma świadomość, że może popełnić czyn zabroniony, jednakże godząc się na to, wypełnia jego znamiona. Natomiast przestępstwo nieumyślnego[631] ujawnienia tajemnicy skarbowej zostało opisane w art. 306 § 3 o.p.

Pogląd zaproponowany w orzecznictwie, zgodnie z którym „uznanie określonej informacji za tajemnicę skarbową powoduje obowiązek uchylenia decyzji opartej na dowodzie zawierającym tego rodzaju informacje, a decyzja opierająca się na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową jest decyzją wydaną w wyniku przestępstwa", nie zasługuje na aprobatę. Na kanwie rozpatrywanej sprawy WSA w Warszawie stwierdził, że nie sposób uznać, iż zebranie dowodów zawierających w sobie informacje objęte tajemnicą skarbową oraz oparcie na nich decyzji nie stanowi przestępstwa z art. 306 § 1 o.p. W ocenie tegoż Sądu dopiero bezprawne ujawnienie powyższych dowodów stanowi podstawę odpowiedzialności karnej[632]. Ponadto należy wskazać, że ujawnienie danych nieobjętych tajemnicą skarbową, np. informacji występujących w formie zbiorczej czy zanonimizowanych, wyłączone jest z odpowiedzialności karnej[633].

Zwrócić uwagę należy na wyrok NSA z dnia 10 maja 2018 r., w którym uznano, że nie stanowi omawianego przestępstwa dokonywana w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy postępowania

---

Majewski, M. Rodzynkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117-277 Kodeksu karnego*, Kraków 1999, s. 978.

630 W rozumieniu art. 9 § 1 k.k. oraz odpowiednio art. 4 § 2 k.k.s. czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi.

631 W rozumieniu art. 9 § 2 k.k. oraz odpowiednio art. 4 § 3 k.k.s. czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Ustawodawca w zakresie czynu z art. 306 § 3 o.p. zrezygnował z podziału winy nieumyślnej na lekkomyślności (*luxuria*) i niedbalstwo (*neglegentia*). Zob. B. Dauter [w:] Babiarz Stefan i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl.: WKP 2019, LEX/el.

632 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2015 r., III SA/WA 57/15, LEX nr 1957867, także wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2015 r., II FSK 1300/13, LEGALIS nr 1312083.

633 J. Jezierski, *Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa …,* s. 56.

kontrolnego weryfikacja rozliczenia podatnika[634]. Stanowisko to należy uznać za słuszne, bowiem wgląd do informacji objętych tajemnicą skarbową następuje w wyniku prawnie dopuszczalnych czynności.

W świetle stanowiska judykatury aberracją jest kategoryczne uznanie, że informacje objęte tajemnicą skarbową zawierające indywidulane cechy przedsiębiorców, znajdujące się w jednych aktach postępowania podatkowego, nie mogą zostać wykorzystane w postępowaniu dowodowym dotyczącym innego podmiotu. Co więcej, wobec takiego postępowania dochodzi do naruszenia tajemnicy skarbowej, co wiąże się z odpowiedzialnością karną. W ocenie judykatury „czym innym jest ochrona wrażliwych informacji znajdujących się w aktach podatkowych przed nieupoważnionym udostępnieniem osobom trzecim, a czym innym wykorzystanie przez organy podatkowe, np. zeznań świadka złożonych w innym postępowaniu, jeśli zeznania te są materialnie istotne dla ustalania okoliczności faktycznych w prowadzonym przez nie postępowaniu”[635]. Istnieje możliwość skorzystania z zeznań świadka na potrzeby toczącego się postępowania, a złożonych w toku innego postępowania[636].

Zważyć należy, że zestawienie treści art. 293 o.p. z treścią art. 306 § 1 i § 2 o.p. prowadzi do wniosku, iż wyłączona jest odpowiedzialność karna za ujawnienie danych zbiorczych i zanonimizowanych, których treść nie pozwala na ich identyfikację z indywidulaną osobą. Dane takie nie są objęte zakresem ochrony tajemnicy skarbowej.

Ujawnienie tajemnicy skarbowej w oparciu o obowiązujące przepisy prawa wyłącza bezprawność czynu. Zaznaczyć należy, że zezwolenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową zgodnie z treścią art. 299b o.p. oraz udostępnienie takich informacji w trybach i w zakresie przewidzianym w przepisach z art. 299c – 299e o.p. nie stanowi przestępstwa.

Podkreślić też należy, że na tle przepisów ordynacji podatkowej nie sposób wywieść, iż zgoda podmiotu na ujawnienie danych, które go dotyczą, zwalnia sprawcę od ponoszenia odpowiedzialności karnej. Treść art. 294 § 3 i § 4 o.p. wskazuje, że obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej jest nieograniczony, a ujawnienie tajemnicy skarbowej może nastąpić tylko wtedy, gdy przepis prawa na to zezwala.

[634] Wyrok NSA z dnia 10 maja 2018 r., II FSK 1238/16, LEX nr 2507704.
[635] Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2017 r., I FSK 1883/16, LEGALIS nr 1578283. Zob. także: D. Zalewski, *Naruszenie tajemnicy skarbowej …,* str. 11.
[636] Zob. wyroki NSA z dnia 24 września 2008 r., I FSK 1128/07, LEX nr 969631, z dnia 24 lutego 2009 r., I FSK 1975/07, LEX nr 519229, z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 586/09, LEX nr 647763, z dnia 11 stycznia 2011 r., I FSK 323/10, LEX nr 951812.

Dlatego też zgoda pokrzywdzonego nie wyłącza bezprawności czynu, ewentualnie mogłaby mieć wpływ na ocenę społecznej szkodliwości czynu.

Immanentną cechą, która pozwala na przypisanie sprawcy czynu zabronionego jest znaczna społeczna szkodliwość czynu. Ta zmienna cecha czynu pozwala na ustalenie, czy popełniony czyn faktycznie i realnie szkodzi określonym dobrom jednostki czy też dobru całego społeczeństwa. Ustalenie tego następuje poprzez indywidualne stopniowanie okoliczności wyznaczających stopień społecznej szkodliwości czynu[637]. Katalog okoliczności ma charakter zamknięty i został przez ustawodawcę zebrany w treści art. 115 § 2 k.k., w myśl, którego przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu sąd bierze pod uwagę rodzaj i charakter naruszonego dobra, rozmiary wyrządzonej lub grożącej szkody, sposób i okoliczności popełnienia czynu, wagę naruszonych przez sprawcę obowiązków, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonych reguł ostrożności i stopień ich naruszenia. Przesłanki te pozwalają na odróżnienie wagi popełnionych czynów oraz w zależności od konkretnych okoliczności podmiotowych i przedmiotowych czynu ustalenie, czy społeczna szkodliwość czynu jest znikoma, nieznaczna bądź też wysoka. Przesłanka społecznej szkodliwości czynu jest kluczowa z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 1 § 2 k.k., nie stanowi przestępstwa czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

Treść art. 306 § 4 o.p. zawiera tzw. klauzulę ścigania na wniosek, z której wynika, że przestępstwo ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową jest przestępstwem wnioskowym[638], bowiem wszczęcie postępowania o ten czyn następuje na wniosek osoby pokrzywdzonej[639], której dane chronione tajemnicą skarbową zostały bezprawnie ujawnione. W takim charakterze może występować podatnik, płatnik, inkasent czy jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast w sytuacji, gdy

[637] Zob. postanowienie SN z dnia 24 lutego 2021 r., IV KK 33/21, LEX nr 3171320.

[638] Przepis art. 17 § 1 pkt 10 k.p.k. nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy brak jest wymaganego zezwolenia na ściganie lub wniosku o ściganie pochodzącego od osoby uprawnionej, chyba że ustawa stanowi inaczej.

[639] W rozumieniu art. 49 § 1 i 2 k.p.k. Na kanwie tego czynu do kręgu podmiotów pokrzywdzonych należy zaliczyć również jednostkę samorządu terytorialnego, fundusz celowy, lub jednostki sektora finansów publicznych, mająca odrębną od Skarbu Państwa osobowość prawną, pod warunkiem, że przedmiotem przestępstwa było naruszenie tajemnicy skarbowej należącej do tych podmiotów. Krąg tych podmiotów pokrzywdzonych jest dopuszczalny, z uwagi na fakt, iż w zakresie swojej działalności realizują one dochody publiczne, poprzez np. pobór określonych podatków. Zob. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 584.

pokrzywdzonym jest Skarb Państwa[640], ściganie sprawców następuje z urzędu, tj. z oskarżenia publicznego[641].

Postępowanie w sprawie odpowiedzialności karnej za omówiony czyn ujawnienia tajemnicy skarbowej toczy się przed sądami powszechnym, które rozstrzygają w przedmiocie winy i orzeczonej kary. Postępowanie normatywne przebiega zgodnie z przepisami k.p.k.

Sprawca czynu z art. 306 o.p., bez względu na typ przestępstwa oraz stronę podmiotową, poniesie zawsze karę pozbawienia wolności. Na pełną aprobatę zasługuje zróżnicowanie przez ustawodawcę górnej wysokość kar grążących za ujawnienie tajemnicy skarbowej, co jest konsekwencją regulacji art. 182 o.p. Określony w art. 306 § 1 o.p. typ podstawowy czynu zagrożony jest karą pozbawienia wolności do lat 5[642]. Natomiast ujawnienie informacji pozyskanych w trybie art. 182 o.p. przesądza o kwalifikowanym typie przestępstwa. Zgodnie z art. 306 § 2 o.p. sprawca podlega wówczas karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 5 lat.

Kategoryzacja kar w poszczególnych typach przestępstwa z uwagi na informacje chronione tajemnicą skarbową jest logicznym wynikiem uprzednio omawianych uregulowań w zakresie szczególnego trybu pozyskania informacji z instytucji finansowych. Skoro pozyskane przez służby skarbowe informacje np. z banków objęte są szczególną ochroną, to tym bardziej ich bezprawne ujawnienie musi wiązać się z bardziej rygorystyczną i dotkliwą sankcją karną. Niemniej jednak, z uwagi na nieumyślność popełnionego czynu, w świetle art. 306 § 3 o.p, zagrożony jest on karą pozbawienia wolności od 1 miesiąca do lat 2.

Powyższe zagrożenie najsurowszą karą izolacyjną nie wyłącza możliwości orzeczenia przez sąd powszechny rozpoznający sprawę orzeczenia środków karnych. Najadekwatniejszym środkiem karnym może być tutaj zakaz zajmowania określonego stanowiska, w świetle art. 41 § 1 k.k. w sytuacji, gdy sprawca nadużył przy popełnieniu przestępstwa stanowiska lub wykonywanego zawodu albo okazał, że dalsze zajmowanie stanowiska lub wykonywanie zawodu zagraża istotnym dobrom chronionym prawem.

Nadto w sytuacji czynu z art. 306 § 3 o.p. istnieje możliwość, wobec braku znacznej szkodliwości czynu, zastosowania wobec sprawcy występku instytucji odstąpienia od

[640] W rozumieniu art. art. 33, 34 i 40 k.c.
[641] A. Mariański, Ł. Chmielecki, A.Krajewska, A. Nowak-Piechota, B. Rodak, K. Sołoniewicz, M. Sroczyński, A. Tim, M. Wolska-Bryńska (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktykantów*, 2017, opubl.: Legalis/el.
[642] Zgodnie z art. 37 k.k. dolna granica kary pozbawienia wolności wynosi miesiąc.

wymierzenia kary w oparciu o przepis art. 59 k.k., w przypadku równoczesnego orzeczenia środka karnego, przepadku lub środka kompensacyjnego.

Jednocześnie wobec sprawców przestępstw opisanych w art. 306 § 1, § 2 i § 3 o.p., z uwagi na wysokość zagrożenia ustawowego nieprzekraczającego 5 lat pozbawienia wolności, sąd może zastosować warunkowe umorzenie postępowania po spełnieniu przesłanek wskazanych w art. 66 § 1 k.k.

1.2. Odpowiedzialność karna określona w ustawie o KAS

Przed przejściem do analizy problemu odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej na kanwie przepisów ustawy o KAS dla jasności wywodu trzeba dokonać kilku uwag natury wstępnej.

Zmiany instytucjonalne wprowadzone z dniem 1 marca 2017 r. w zakresie utworzenia jednolitej służby Krajowej Administracji Skarbowej wpłynęły na organizację[643], rodzaje organów i zasób kadrowy[644] oraz na sposób przeprowadzania kontroli celno-skarbowej. Pomimo faktu uregulowania nowego wyspecjalizowanego i skonsolidowanego segmentu administracji publicznej o specjalnych kompetencjach i zadaniach określonych w art. 2 ustawy o KAS w jednej ustawie, wiele jej przepisów odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów ordynacji podatkowej. Organy Krajowej Administracji Skarbowej, wykonując powierzone im ustawowo zadania, pozyskują różnego rodzaju informacje podatkowe, które są przekazywane również na mocy przepisów ordynacji podatkowej. W zakresie poruszanej w niniejszej pracy problematyki, wskazać należy, iż przepis art. 53, 143 i 278 ustawy o KAS odsyła właśnie do stosowania regulacji zawartych w dziale VII ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej.

Z kolei przepis art. 53 ustawy o KAS odsyła do wspomnianej powyżej regulacji w zakresie spraw nieuregulowanych w dziale IV ustawy o KAS – Pomoc i informacje. Z uwagi na fakt, iż przepisy ustawy o KAS są bardziej szczegółowe, odpowiednie

[643] Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej zastąpiło istnienie czterech ustaw: z dnia 26 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, (Dz. U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.), z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, (Dz. U. poz. 1269 ze zm.), z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, (Dz. U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.) oraz z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.).

[644] Na mocy art. 160 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej znosi się: Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celnych.

zastosowanie w tym zakresie znajdą następujące przepisy art. 294 o.p. (zakres podmiotowy zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej), art. 296 o.p. (przechowywanie akt), art. 297 - 299 o.p. (zakres podmiotowy udostępnienia akt/informacji objętych tajemnicą skarbową), art. 299a o.p. (oznaczenie akt klauzulą), oraz art. 299 o.p. (zgoda Szefa KAS na ujawnienie tajemnicy skarbowej)[645].

Natomiast przepis art. 143 ustawy o KAS wskazuje na stosowanie odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej do regulacji zawartej w dziale V – Kontrola celno-skarbowa, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej[646]. Dział ten reguluje uprawnienia kontrolne organów KAS, które wiążą się z pozyskiwaniem, gromadzeniem, przetwarzaniem oraz wykorzystywaniem danych, które *de facto* objęte są tajemnicą skarbową[647]. W tym zakresie zastosowanie w szczególności odnajdą przepisy dotyczące art. 298, 299, 299a o.p.[648].

Przechodząc zaś do odpowiedzialności karnej określonej w art. 278 ustawy o KAS, zaznaczyć należy, iż ustawodawca ponownie odsyła do rozumienia tajemnicy skarbowej określonej w dziale VII ordynacji podatkowej. W tym zakresie odpowiednie stosowanie należy odnieść jak w powyższych przypadkach, tj. m.in. do istoty tajemnicy skarbowej, jej zakresu podmiotowego i przedmiotowej. Nie można zatem zgodzić się z poglądem wyrażonym w doktrynie, iż „wprawdzie bezpośrednio ustawodawca nie wyraził tego wprost w art. 53 ustawy o KAS, ale skoro uznajemy, co do zasady, że informacje i wszelkie dane uzyskane na podstawie regulacji ustawy o KAS za objęte "tajemnicą skarbową", to zastosowanie będzie miał w tym przypadku również dział VIII o.p., który stanowi o odpowiedzialności karnej osoby obowiązanej do zachowania tajemnicy skarbowej”[649]. Wniosek taki jest nieuprawniony, choćby z uwagi na literalne brzmienie przepisu art. 278 ust. 1 i 2 ustawy o KAS, który odsyła wprost wyłącznie do działu VII o.p., w którym nie mieści się penalizacja zachowania polegającego na ujawnieniu tajemnicy skarbowej. Ponadto ustawodawca nie decydowałby się na uregulowanie odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej, podobnie

[645] R. Bucholski [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz,* A. Melezini, K. Teszner (red.), Warszawa 2018, s. 231.
[646] K. Różycki [w:] *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, art. 94, opubl/: 2019, LEX/el.
[647] Na mocy art. 293 § 1 2 pkt 3 o.p.
[648] T. Nowak [w*:*] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz,* A. Melezini, K. Teszner (red.), Warszawa 2018, s. 608-609.
[649] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, opubl.: Legalis/el.

jak w przypadku ordynacji podatkowej na płaszczyźnie ustawy o KAS (w tym samym akcie prawnym) w dziale VIII dotyczącym przepisów karnych.

Abstrahując od powyższego, zważyć należy, iż zasadność samodzielnego uregulowania przepisów karych w ustawach administracyjnych, nie zaś karnych, podobnie jak w powyżej wskazanej ustawie KAS, kwestionowana jest w doktrynie. Podnosi się, że penalizacja tego zachowania naruszającego tajemnicę skarbową mogłaby bez większych zabiegów legislacyjnych, dla celów porządkowych, znaleźć się w tzw. klasycznych aktach zawierających normy karno-skarbowe[650]. Powyższe stanowisko doktryny wydaje się być tym bardziej słuszne, że przepis art. 278 ustawy o KAS jest odzwierciedleniem przepisu sankcjonującego z art. 306 o.p.

Zgodnie z treścią art. 278 ustawy o KAS w ust. 1 wskazano, że „Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, o której mowa w dziale VII Ordynacji podatkowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5. W ust. 2 cyt. przepisu wyszczególniono, że: „Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, o której mowa w dziale VII Ordynacji podatkowej, ujawnia informacje określone w art. 48, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5. W ust. 3 cyt. przepisu wskazano, że: „Jeżeli sprawca czynu określonego w ust. 1 lub 2 działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2, z kolei w ust. 4 przyjęto, że: „Jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego".

Z uwagi na fakt, iż opis czynu z art. 278 ustawy o KAS w swoim jurydycznym kształcie pokrywa się z konstrukcją normy prawnej z art. 306 o.p. (m.in. co do znamion czynu zabronionego, sprawcy czynu, strony podmiotowej przestępstwa, rodzaju i wysokości grążącej kary oraz trybu ścigania), zasadnym jest odniesienie się wyłącznie do elementów różnicujących te dwie podstawy odpowiedzialności karnej. Na początku należy odnieść do faktu, iż na gruncie ustawy o KAS nie następuje autonomiczne definiowanie tajemnicy skarbowej i dlatego też poprzez przepis odsyłający z art. 278 ust. 1 i ust. 2 należy sięgnąć do działu VII o.p. Z tak przyjętego rozwiązania zrozumienie istoty i zakresu tajemnicy skarbowej, ustalenie wyczerpania znamion czynu zabronionego oraz przypisanie odpowiedzialności karnej ściśle określonym indywidualnym sprawcom czynu stwarza konieczność sięgnięcia do rozumienia tajemnicy skarbowej w rozumieniu działu VII o.p. W tym zakresie organizacja

[650] Zob. K. Teresz [w:] A. Melezini, K. Teresz (red.), *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1124 oraz L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej …, opubl.: Legalis/el.

Krajowej Administracji Skarbowej nie modyfikuje zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej. Zważyć też należy, iż zakres podmiotowy omawianego przestępstwa wynika z art. 294 o.p., to mniej jednak z uwagi na specyfikę KAS-u z dniem 1 marca 2017 r. do wspominanego przepisu dodano pracowników izb administracji skarbowej, funkcjonariuszy, pracowników Krajowej Informacji Skarbowej oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej[651].

Drugim elementem różnicującym jest to, że ustawodawca wyodrębnił w art. 278 ust. 2 ustawy o KAS odrębną kategorię czynu zabronionego, która odnosi się do zawężonych informacji chronionych tajemnicą skarbową, a pozyskanych przez Szefa KAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w trybie przewidzianym w art. 48 ustawy o KAS. Wynika to z faktu objęcia szczególną ochroną informacji uzyskanych na żądanie Szefa KAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego[652], od banków, towarzystw, funduszy inwestycyjnych, zakładów ubezpieczeń (w tym od osób i podmiotów, przy pomocy których zakład ubezpieczeń wykonuje czynności ubezpieczeniowe), towarzystw emerytalnych, dostawców usług płatniczych, które są niezbędne do prowadzonego postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe[653].

1.3. Pozorny zbieg przestępstw

W dogmatyce prawa karnego wielokrotnie wątpliwości budzi tematyka dotycząca zbiegu przepisów[654]. W praktyce stosowania prawa problematyczne staje się rozstrzygnięcie, jakiego charakteru jest to zbieg, co pociąga za sobą konieczność

[651] Dodano na mocy art. 38 pkt 68 lit. a-c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2016.1948 z dnia 2016.12.02).

[652] Żądanie Szefa KAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego powinno mieć formę pisemną, a zakres udzielanych informacji powinien zostawać w związku z już wszczętym postępowaniem przygotowawczym, lub podjętymi odpowiednio czynnościami wyjaśniającymi. Zakres przekazywanych informacji został określony w art. 48 ust. 1 pkt 1-5 ustawy o KAS.

[653] Zgodnie z WSA w Gorzowie Wielopolskim z dnia 16 września 2020 r, I SA/Go 212/20, LEX nr 3062721 „przepisy art. 49 pkt 2 w związku z art. 48 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS są samodzielną i niezależną od przepisów art. 182-185 o.p. podstawą prawną do uzyskania stosownych informacji od banków. Tym samym, organ podatkowy, występując ze stosownym żądaniem na podstawie wskazanych przepisów o KAS, nie musi uprzednio zwrócić się do strony postępowania na podstawie art. 183 o.p. o przekazanie przez nią stosownych informacji lub o upoważnienie organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji.

[654] Wyróżnia się zbieg przepisów pozorny i zbieg rzeczywisty (inaczej zbieg pomijalny). W wyniku zbiegu pozornego poprzez zastosowanie reguły specjalności, subsydiarności bądź konsumpcji, czyn zostaje zakwalifikowany poprzez jeden przepis. *A contrario* zbieg rzeczywisty, który zachodzi w sytuacji, gdy w wyniku zastosowania wymienionych reguł nie sposób zakwalifikować czyn z jednego przepisu. Zob. L. Gardocki, *Prawo karne,* Warszawa 2002, s. 148-149.

analizy przepisów w oparciu o konkretny stan faktyczny. Na płaszczyźnie omawianego czynu zabronionego tematyka zbiegu przepisów karnych staje się aktualna. Dzieje się tak, gdyż na etapie subsumpcji zachowania człowieka polegającego na ujawnieniu tajemnicy skarbowej można przyporządkować je nie tylko pod przepis karny z o.p. bądź ustawy o KAS, ale również pod przepis z kodeksu karnego. To z kolei stwarza konieczność podjęcia rozważań na temat, z jakiego rodzaju zbiegiem mamy do czynienia oraz zakwalifikowaniu analizowanego zachowania pod właściwą normę sankcjonującą.

Tajemnica skarbowa z uwagi na swój zakres może zbiegać się z tajemnicą zawodową, która *de facto* należy do tej grupy tajemnic ustawowo chronionych, według podziału przyjętego w pracy. Tajemnica skarbowa stanowi zatem wycinek tajemnicy zawodowej. Penalizacja naruszenia tajemnicy zawodowej określona została w art. 266 k.k., który w § 1 stanowi, że „Kto, wbrew przepisom ustawy lub przyjętemu na siebie zobowiązaniu, ujawnia lub wykorzystuje informację, z którą zapoznał się w związku z pełnioną funkcją, wykonywaną pracą, działalnością publiczną, społeczną, gospodarczą lub naukową, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2, z kolei § 2 cyt. przepisu odnosi się do odpowiedzialności funkcjonariusza publicznego, który ujawnia osobie nieuprawnionej informację niejawną o klauzuli "zastrzeżone" lub "poufne" lub informację, którą uzyskał w związku z wykonywaniem czynności służbowych, a której ujawnienie może narazić na szkodę prawnie chroniony interes, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3".

Powyższy przepis odnosi się do zachowania polegającego na ujawnieniu tajemnicy zawodowej (pozyskanej w związku z wykonywaniem danej funkcji, zawodu lub z prowadzeniem działalności), która określona jest w innych ustawach, jak również w tajemnicy prywatnej. Obowiązek przestrzegania powyższych tajemnic powstaje z przepisów ustawy lub umownego zobowiązania się osoby. Przedmiotem ochrony jest tutaj szeroko rozumiana poufność informacji, której dookreślenie następuje w oparciu o ustawy szczególne[655].

W związku z powyższym wydawać się może, że zarówno przepis karny z art. 306 o.p., art. 278 ustawy o KAS oraz przepis z art. 266 k.k. mają zbieżne źródła obowiązku zachowania tajemnicy, którą jest ustawa. Tajemnica skarbowa na gruncie ordynacji podatkowej w istocie swej chroni wszelkie indywidualne dane zawarte w deklaracji

[655] P. Kozłowska-Kalisz [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*. M. Mozgawa (red.), art. 266, 2021, opubl.: LEX/el.

oraz innych dokumentach, które dotyczą podatników, płatników lub inkasentów. Natomiast przepis art. 266 § 1 k.k. penalizuje zachowanie ujawnienia informacji pozyskanych w związku z pełnioną funkcją, pracą zarobkową lub działalnością.

Z powyższych spostrzeżeń wynikać może, iż regulacje odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej z art. 306 o.p. lub 278 ustawy o KAS pokrywają się z zakresem art. 266 k.k. Jako przykład można wskazać na sytuację, gdy sprawca przestępstwa naruszenia tajemnicy skarbowej zobowiązany jest do jej przestrzegania w związku z wykonywaniem pracy w jednostkach organizacyjnych KAS. Jako drugi przykład zbiegu odpowiedzialności można wskazać na zapoznanie się z informacjami objętymi tajemnicą skarbową w związku z pełnioną funkcją i wykonywaną pracą w organach podatkowych czy organach celno-skarbowych. Z tak pobieżnych rozważań może wynikać zatem, że sprawca poprzez ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową, a pozyskanych w związku z wykonywaną pracą, może powodować wypełnienie ustawowych znamion czynu zabronionego na płaszczyźnie art. 306 o.p. lub 278 ustawy o KAS i art. 266 k.k. Porównywanie ustawowych znamion poruszanych przestępstw pozwala stwierdzić, że tajemnica skarbowa, której treść została wyznaczona przez przepis art. 293 o.p., mieści się w tajemnicach ustawowo chronionych art. 266 § 1 k.k.

Niemniej jednak dogłębna analiza wyżej wskazanych przepisów, zasad techniki prawodawczej oraz treść zasady *lex specialis derogat legi generali*[656] w konsekwencji pozwoli na uznanie, że zbieg tych przepisów konstruujących odpowiedzialność karną będzie miał charakter pozorny[657]. Zachowanie sprawcy polegające na ujawnieniu tajemnicy skarbowej nieuprawnionym osobom trzecim będzie kwalifikowane wyłącznie z przepisu art. 306 o.p. lub w przypadku osób pozostających w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej z art. 278 ustawy o KAS. W tym przypadku przepis szczególny będzie wyłączał możliwość zastosowania odpowiedzialności z art. 266 k.k.[658].

---

[656] Przedmiotem tej zasady jest niestosowanie przepisu ogólnego – o szerszym zakresie stosowania, zaś zastosowanie przepisu szczególnego – o węższym zakresie stosowania. Zasada ta może być stosowana nie tylko do typy podstawowego przestępstwa ale również do typów uprzywilejowanych czy kwalifikowanych. Zob. T. Bojarski, *Odmiany podstawowych typów przestępstw w polskim prawie karnym*, Warszawa 1982, s. 24 i n.

[657] Tak też: J. Gliniecka w J. Gliniecka, *Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007, s. 139.

[658] M. Jachimowicz, *Odpowiedzialność karna …,* str. 6.

Zgodzić się należy z B. Dauter, iż uregulowanie z kodeksu karnego będzie musiało ustąpić jego podatkowemu odpowiednikowi[659]. Jednocześnie podobnego zdania jest S. Hoc, pisząc, że odpowiedzialność z ustawy kodeks karny będzie przyjęta, gdy ustawa szczególna nakładająca na danego członka samorządu zawodowego nie tworzy odrębnej normy prawnej przewidującej odpowiedzialność karną za naruszenie danej tajemnicy. Wobec powyższego art. 266 § 1 k.k. będzie miał zastosowanie w przypadku odpowiedzialności karnej adwokata i lekarza[660].

W doktrynie wskazuje się również, że w przypadku pozornego zbiegu z art. 266 k.k. zastosowanie ma przepis art. 11 § 2 k.k. i w tej sytuacji sąd skarze sprawcę przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej za jedno przestępstwo na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, a w oparciu o § 3 cyt. przepisu wymierzy mu karę na podstawie tego przepisu, który przewiduje karę najsurowszą. W tym zbiegu skazanie nastąpiłoby na podstawie przepisów ordynacji podatkowej lub ustawy o KAS[661].

Za powyższą tezą przemawia również kwestia" specjalizacji" podmiotu - sprawcy czynu ujawnienia tajemnicy skarbowej na płaszczyźnie art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS. Przepis karny z art. 266 k.k. w § 1 w sposób ogólny wskazuje, że jego sprawcą może być osoba (bliżej nieokreślona), na której ciąży ustawowy obowiązek ochrony informacji lub taka, która poprzez zobowiązanie się przyjęła na siebie taki obowiązek. § 2 cyt. przepisu karnego dotyczy funkcjonariusza publicznego w rozumieniu art. 115 § 13 k.k.[662]. Natomiast przepis karny zawarty w ordynacji podatkowej i ustawie o KAS konkretyzuje ten podmiot – sprawcę wyłącznie do ściśle określonych osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej.

Ponadto wysokość ustawowego zagrożenia karą za omawiane przestępstwa nie jest jednakowa. Na płaszczyźnie kodeksu karnego ustawodawca przewiduje łagodniejszy wymiar kary, w tym kary wolnościowe, tj. kara grzywny i ograniczenia wolności, czego nie przewiduje *stricte* przepis art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS. Zatem z uwagi na

[659] B. Dauter [w:] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 306, opubl.: WKP 2019, LEX/el.
[660] S. Hoc, *Karnoprawna ochrona tajemnicy zawodowej, funkcyjnej i służbowej*, GSP 2008/1/131-146, LEX/el.
[661] Tak: B. Rodak [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: Legalis/el oraz M. Kurzac [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.
[662] A. Lach [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, W. Konarska-Wrzosek (red.), Warszawa 2020, art. 266, opubl.: LEX/el.

szczególny rodzaj tajemnicy prawnie chronionej – tajemnicy skarbowej - ustawodawca przewidział surowszą odpowiedzialność karną[663].

W związku z powyższym należy uznać, że norma sankcjonująca zawarta w art. 266 § 1 k.k. ma zastosowanie w przypadku naruszenia takich tajemnic ustawowo chronionych, które nie mają w ustawach szczególnych dookreślonych konsekwencji karnoprawnych jej niedochowania. Do takich tajemnic nie należy zaliczać tajemnicy skarbowej, gdyż przestępstwo jej nieuprawnionego ujawnienia jest wprost spenalizowane na zasadzie *lex specialis.*

Poza powyżej omówionym przestępstwem przeciwko ochronie informacji określonym w ustawie karnej do pozornego zbiegu przepisów dochodzi również z czynem opisanym w art. 231 k.k. Zgodnie z treścią przepisu w § 1 wskazano, że czyn ten może popełnić jedynie funkcjonariusz publiczny, którego działanie popełniane jest na szkodę interesu publicznego lub prywatnego. Zachowanie sprawcy wyczerpujące znamiona czynu zabronionego następuje poprzez przekroczenie uprawnień (poprzez działanie) lub niedopełnienie obowiązków nałożonych na funkcjonariusza (poprzez zaniechanie), za które to wymierza się karę pozbawienia wolności do lat 3. Natomiast gdy powyższy czyn motywowany jest chęcią osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, zgodnie z § 2 cyt. Przepisu, sprawca podlega również karze pozbawienia wolności od roku do lat 10. Z kolei w art. 231 § 3 k.k. czyn popełniony nieumyślnie, który wyrządził istotną szkodę, zagrożony jest karą grzywny, karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności do lat 2[664].

W świetle powyższego wydawać by się mogło, iż w treści znamion czynu zabronionego z art. 231 k.k. mieści się niedopełnienie obowiązków wynikających z art. 293 § 1 o.p. w postaci niedochowanie tajemnicy skarbowej. Niemniej jednak wzgląd na zasadę *lex specialis derogat legi generali*, zasadę subsydiarności określoną w art. 231 § 4 k.k. oraz specyfikę regulacji ponownie zostanie zastosowana kwalifikacja z art. 306 o.p., bądź 278 ustawy o KAS[665] .

[663] G. Bogdan, *Przepływ informacji podatkowych i jego ochrona metodami prawa karnego*, Cz.PKiNP 2000, nr 1, s. 229.
[664] M. Kulik [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, M. Mozgawa (red.), art. 231, opubl.: 2021, LEX/el.
[665] G. Bogdan, *Przepływ informacji podatkowych …*, s. 229.

1.4. Analiza danych statystycznych oraz orzecznictwa

1.4.1. Uwagi wprowadzające

Badania nad problemem przestępczości w zakresie czynu ujawnienia tajemnicy skarbowej dokonano pod kątem jego wykrywalności, rozmiaru - czyli liczby popełnionych przestępstw, prawomocnych skazań za ten czyn oraz struktury jego popełnienia ze względu na wypełnione znamiona omawianego czynu zabronionego.

W pierwszej kolejności, z uwagi na określenie wykrywalności przestępstwa, w szczególnym zainteresowaniu znalazły się informacje pozyskane od organu ścigania. W związku z powyższym zwrócono się do Komendy Głównej Policji (KGP) z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej[666] w następującym zakresie:

- ile wszczęto postępowań o przestępstwo określone w art. 306 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23) w okresie od 1998 r. do 2021 r.,
- ile wszczęto postępowań o przestępstwo określone w art. 278 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2021.422 t.j. z dnia 2021.03.08) w okresie od 1 marca 2017 r. do 2021 r.
- ile wszczętych postępowań określonych w ww. pkt 1 i 2 zakończyło się wniesieniem aktu oskarżenia do sądu.

W odpowiedzi otrzymanej od Naczelnika Wydziału Ogólnego Biura Kadr Szkolenia i Obsługi Prawnej Komendy Głównej Policji otrzymano wnioskowane dane za lata 1998-2021 dotyczące przestępstw z art. 306 o.p. w zakresie postępowań wszczętych oraz postępowań zakończonych skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia. W zakresie czynu z art. 278 ustawy o KAS nie pozyskano żadnych danych z uwagi na fakt, iż Policja nie prowadziła postępowań z uwzględnieniem tych przepisów karnych.

W drugiej kolejności pozyskano dane statystyczne prowadzone przez Ministerstwo Sprawiedliwości za pośrednictwem internetowej witryny Informatora Statystycznego Wymiaru Sprawiedliwości[667]. W tym zakresie Ministerstwo Sprawiedliwości publikuje dane dotyczące, m.in. działalności sądów powszechnych i wojskowych, działalności

[666] Na podstawie art. 2 ust. 1 u.d.i.p.
[667] Pozyskiwanie informacji statystycznej następuje na podstawie ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, (Dz.U.2023.773 t.j. z dnia 2023.04.25).

wymiaru sprawiedliwości oraz prawomocnych skazań osób dorosłych[668]. Ustalenie rozmiaru popełnionych przestępstw nastąpiło w następstwie danych statystycznych prowadzonych przez Ministerstwo Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej w Departamencie Strategii i Funduszy Europejskich[669] w zakresie prawomocnych skazań osób dorosłych za przestępstwo ujawnienia tajemnicy skarbowej. Z uwagi na ograniczony okres upublicznionych danych w zakresie prawomocnych skazań osób dorosłych wyrokiem sądowym za czyn z art. 306 o.p., tj. od 2002 r. do 2018 r. oraz braku sporządzonych danych dotyczących prawomocnych skazań osób dorosłych wyrokiem sądowym za czyn z art. 278 ustawy o KAS, zwrócono się do Ministra Sprawiedliwości Biuro Komunikacji i Promocji z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej[670] w zakresie dotyczącym:

- liczby prawomocnych skazań osób dorosłych w okresie od 1998 r. do 2001 r. oraz w okresie od 2019 r. do 2021 r. za czyn z art. 306 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23),
- liczby prawomocnych skazań osób dorosłych w okresie od 2017 r. do 2021 r. za czyn z art. 278 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2021.422 t.j. z dnia 2021.03.08).

W odpowiedzi na wniosek Ministerstwo Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich przesłało określone dane statystyczne w zakresie wyróżnienia dwóch przestępstw za okres od 1998 r. (od 1 września do 31 grudnia) do 2019 r. Jak podkreślono, dane za rok 2019 są danymi wstępnymi, zaś dane za rok 2020 będą w terminie późniejszym po wygenerowaniu z bazy danych z Krajowego Rejestru Karnego wynikowych tablic statystycznych.

W końcowym etapie badań poszukiwano spośród opublikowanych prawomocnych orzeczeń w Portalu Orzeczeń Sądów Powszechnych, w Systemie Informacji Prawnej LEGALIS oraz w Systemie Informacji Prawnej Lex wyroków karnych w zakresie czynów z art. 306 o.p. i z art. 278 ustawy o KAS. Z uwagi na fakt,

[668] Dane te od 1946 r. pozyskiwanie są z rejestracyjnych kart karnych ewidencjonowanych w Krajowym Rejestrze Karnym w rozumieniu ustawy z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym, (Dz.U.2023.1068 t.j. z dnia 2023.06.06).
[669] https://isws.ms.gov.pl/pl/, [dostęp: 30.12.2021 r.].
[670] Na podstawie art. 2 ust. 1 i art. 10 ust. 1 u.o.d.i.p.

iż nie odnaleziono żadnych wyroków o czyn z art. 278 ustawy o KAS[671], wszystkie omówione wyroki dotyczą kwalifikacji czynu z art. 306 o.p.

Założeniem podjętych badań jest ustalenie, w jaki sposób następowało wypełnienie znamion czynu zabronionego, nie tylko w kontekście rozumienia doktryny, ale w praktyce orzeczniczej na konkretnych stanach faktycznych zawisłych przed sądami powszechnymi. W tym celu konieczne stało się przywołanie treści opisów czynów oskarżonych. Celem przeprowadzonych badań pozostaje również ustalenie wymiaru kary oraz analiza prawidłowości rozumowania sądów obu instancji (w przypadku złożenia środka odwoławczego od wyroku sądu I instancji), w kontekście zaistnienia omawianego czynu zabronionego.

Wobec tego badania, które zostały przeprowadzone, dotyczą 4 prawomocnie zakończonych spraw, których treść wyroków o czyn z art. 306 o.p. została upubliczniona na wyżej wskazanych platformach. Część wyroków, w głównej mierze wyroków Sądów I instancji, była niepublikowana, dlatego też zwrócono się do poszczególnych Prezesów danych sądów o udostępnienie wyroków w trybie informacji publicznej wraz z uzasadnieniem, po uprzedniej ich anonimizacji.

W związku z powyższym przeanalizowano każdą sprawę zarówno w zakresie wyroku sądu pierwszej instancji, którym były sądy rejonowe (w jednym przypadku był to sąd okręgowy), jak i w zakresie wyroków sądów odwoławczych, którymi były sądy okręgowe (w jednym przypadku był to sąd apelacyjny). Trzy z czterech analizowanych spraw były rozpoznawane przez sądy obu instancji, gdyż zazwyczaj to oskarżeni korzystali z prawa wniesienia środka odwoławczego w postaci apelacji.

W tym zakresie przeanalizowano 2 wyroki skazujące, wyrok uniewinniający oraz wyrok umarzający postępowanie karne. Wybór przeanalizowanych spraw nie przebiegał według wspólnego klucza. Z uwagi na znikomą ilość upublicznionych wyroków karnych w zakresie analizowanego czynu nie sposób byłoby się takiego klucza doszukiwać, mijałoby się to również z celem.

[671] Nie znaleziono takich wyroków, gdyż zgodnie z otrzymanymi danymi z Ministerstwa Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich w okresie od 1 marca 2017 r. do 2019 r. nie doszło do prawomocnych skazań osób dorosłych za czyn z art. 278 ustawy o KAS.

1.4.2. Analiza danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji

Dane ukazane poniżej w formie tabel nr 1-5 zostały opracowane na podstawie danych pozyskanych od KGP. Przedstawiają ogólną ilość wszczętych postępowań przygotowawczych o czyn polegający na ujawnieniu tajemnicy skarbowej oraz ogólną ilość postępowań zakończonych wnioskiem o skierowanie wniesienia aktu oskarżenia.

Dane za lata 1998-2012 (tabela nr 1 i 2) pozyskano z systemu archiwalnego. Dane za rok 1998 zostały zdigitalizowane, gdyż uwzględniając ówczesne metody rejestracji, dostępne były tylko w wersji papierowej. W konsekwencji nie wszystkie informacje w zakresie wybranego sposobu zakończenia postępowania przygotowawczego o czyn z art. 306 o.p. są tak szczegółowo dostępne.

Do końca 2012 r. prezentowane przez KGP dane zawierały zarówno informacje o postępowaniach przygotowawczych prowadzonych przez Policję, jak również o postępowaniach prowadzonych we własnym zakresie przez prokuraturę (bez udziału Policji). Natomiast od 2013 r. w KGP gromadzone są tylko informacje o postępowaniach przygotowawczych prowadzonych wyłącznie przez Policję.

Podkreślić należy, że KGP wskazała, że dane za 2021 r. (według stanu na dzień 13 stycznia 2022 r.) mogą ulec zmianie ze względu na możliwość dokonania korekty przez jednostki rejestrujące postępowania.

Analiza ukazanych poniżej danych liczbowych w tabelach w zakresie wszczętych postępowań przygotowawczych o czyn z art. 306 o.p. nie pozwala na jednoznaczne wskazanie, że w analizowanym okresie następuje tendencja wzrostowa bądź spadkowa tego zjawiska. Od 2013 r. liczba wszczynanych postępowań nie zmalała drastycznie, utrzymywała się na porównywalnym poziomie jak w latach ubiegłych, kiedy to zawarte w tabeli dane uwzględniały liczbę postępowań prowadzonych przez inny organ ścigania -prokuraturę (tabela nr 3,4 i 5).

Wskazać należy, iż znikomy odsetek wszczętych postępowań kończył się skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia. W okresie od 1999 r. (brak danych za rok 1998) do 2003 r. na wszczętych średnio rocznie 6 postępowań przygotowawczych zawsze tylko 1 kończyło się poddaniem sprawcy w stan oskarżenia (tabela nr 1). Natomiast w okresie od 2004 r. do 2012 r. na średnio 6 wszczętych postępowań przygotowawczych każdego roku tylko w czterech z nich (w roku 2004, 2007, 2011 i 2012) postępowanie zakończyło się skierowaniem aktu oskarżenia bez

uprzedniej procedury skazania, bez rozprawy w trybie art. 355 k.p.k. i bez przeprowadzonej mediacji (tabela nr 2).

Dane wskazane w tabeli nr 3 w zestawieniu z danymi w tabeli nr 4, 5 i 6 prowadzą do odmiennych wyników w zakresie skierowania wniosku o wniesienie aktu oskarżenia. W okresie od 2013 do 2021 r. na średnio wszczynanych rocznie 6 postępowań o czyn z art. 306 o.p. w każdym z tych roku skierowano wniosek o wniesienie aktu oskarżenia. Co więcej liczba to jest porównywalnie większa do ubiegłych lat, gdyż przy przyjęciu uśrednionym wynosi ona średnio 7 wniosków o skierowanie aktu oskarżenia. Różnica w zakresie liczby wszczętych postępowań przygotowawczych w danym roku a w zakresie wniosków o wniesienie aktów oskarżenia wynika z faktu, iż dane te nakładają się na siebie, gdyż wszczęte postępowanie przygotowawcze nie zawsze zakończy się w danym roku kalendarzowym.

Konkludując powyższe rozważania nad analizą danych statystycznych, można wskazać, iż prowadzą one do wniosku, iż ilość wszczętych postępowań przygotowawczych pozostaje mniej więcej na tym samym poziomie – średnio 6 postępowań rocznie, natomiast liczba wniosków o wniesienie aktu oskarżenia od 2013 r. znacznie wzrosła.

Tabela nr 2.

Postępowania przygotowawcze wszczęte wraz z postępowaniem przygotowawczym zakończonym, w tym zakończonych skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w latach 1998 – 2003.

Rok	**Postępowania wszczęte**	**Postępowania zakończone**	**Postępowania zakończone -wniosek o AO**
1998	3	1	brak danych
1999	6	5	1
2000	3	7	1
2001	7	9	1
2002	4	3	1
2003	6	5	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji.

Tabela nr 3.

Postępowania przygotowawcze wszczęte wraz z postępowaniem przygotowawczym zakończonym, w tym zakończonych skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w wybranych procedurach w latach 2004 – 2012.

Rok	**Postępowania wszczęte**	**Postępowania zakończone**	**Postępowania zakończone wg wybranego wyniku postępowania**			
			AO bez prowadzenia proced. okr. w art. 335 k.p.k. i bez mediacji	**AO po przeprowadzeniu proced. okr. w art. 335 k.p.k. i mediacji**	**AO po przeprowadzeniu proced. okr. w art. 335 k.p.k. bez mediacji**	**AO po przeprowadzeniu mediacji, bez proc. okr. w art. 335 k.p.k.**
2004	6	5	1	0	0	0
2005	8	7	0	0	0	0
2006	6	4	0	0	0	0
2007	2	6	1	0	0	0
2008	7	3	0	0	0	0
2009	7	7	0	0	0	0
2010	3	3	0	0	0	0
2011	13	11	1	0	0	0
2012	4	5	1	0	0	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji.

Tabela nr 4.

Postępowania przygotowawcze wszczęte w latach 2013 – 2021.

	Postępowania przygotowawcze wszczęte								
Czyn zabroniony	**2013 r.**	**2014 r.**	**2015 r.**	**2016 r.**	**2017 r.**	**2018 r.**	**2019 r.**	**2020 r.**	**2021 r.**
Art. 306 § 1 o.p.	7	9	10	4	3	4	6	5	3
Art. 306 § 2 o.p.				1					
Art. 306 § 3 o.p.		1							
Podsumowanie całkowite	**7**	**10**	**10**	**5**	**3**	**4**	**6**	**5**	**3**

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji.

Tabela nr 5.

Postępowania przygotowawcze zakończone skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w latach 2013 – 2021.

	Postępowania przygotowawcze zakończone skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia								
Czyn zabroniony	**2013 r.**	**2014 r.**	**2015 r.**	**2016 r.**	**2017 r.**	**2018 r.**	**2019 r.**	**2020 r.**	**2021 r.**
Art. 306 § 1 o.p.	9	6	9	6	2	3	4	7	4
Art. 306 § 2 o.p.				1					
Art. 306 § 3 o.p.		1							
Podsumowanie całkowite	**9**	**7**	**9**	**7**	**2**	**3**	**4**	**7**	**4**

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji.

Tabela nr 6.

Postępowania przygotowawcze zakończone wnioskiem o akt oskarżenia bez procedury określnej w art. 335 k.p.k. i bez mediacji w latach 2013-2021.

Czyn zabroniony	Wynik postępowania	Postępowania zakończone wg wybranego wyniku (akt oskarżenia)								
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Art. 306 § 1 o.p.	Wniosek o akt oskarżenia bez przeprowadzenia procedury określonej w art. 335 k.p.k. i bez mediacji	2	2				1			

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych udostępnionych przez Komendę Główną Policji.

1.4.3. Analiza danych statystycznych pozyskanych z Ministerstwa Sprawiedliwości

Z analizy informacji już opublikowanych przez Ministerstwo Sprawiedliwości w ramach publikacji pt. prawomocne skazania osób dorosłych w latach 1946 – 2018 edycja III[672] wynika, że w wyszczególnionym okresie od 2005 r. do 2018 r. doszło do trzech prawomocnych skazań za czyn z art. 306 § 1 o.p. Pierwsze skazanie nastąpiło w 2009 r., drugie w 2014 r., a trzecie w 2017 r. W pozostałych zaś latach, tj. w roku 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2018 zjawisko to nie wystąpiło. Powyższe dane zostały opracowane w ujęciu czynu głównego, przez co należy rozumieć skazanie za jeden czyn w sytuacji, gdy sąd skazał oskarżonego za dwa lub więcej czynów. Skazanie następowało za czyn zagrożony wyższą karą, a gdy sankcje były równe, wzięto pod uwagę przestępstwo, za które wymierzono wyższą karę,

[672] Ministerstwo Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich, Warszawa 2020, https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/, [dostęp: 30.12.2021 r.].

natomiast gdy kary zostały orzeczone w tym samym wymiarze, następowało skazanie za czyn społecznie bardziej szkodliwy.

W powyższych danych statystycznych nie ujęto przestępstwa z art. 278 ustawy o KAS. Zaznaczyć należy, że w okresie od 2005 r. do 1 marca 2017 r. powyższy przepis nie istniał, a tym samym w okresie tym nie mogło dojść do skazania.

W IV edycji publikacji danych prawomocnie osądzanych osób dorosłych w latach 2014 do 2018, będących zarazem statystyką sądową[673], nie ujawniono pozycji dotyczącej skazanych za czyn z art. 306 o.p. oraz z art. 278 ustawy o KAS z uwagi na sporządzenie danych statystycznych tylko wybranych przestępstw.

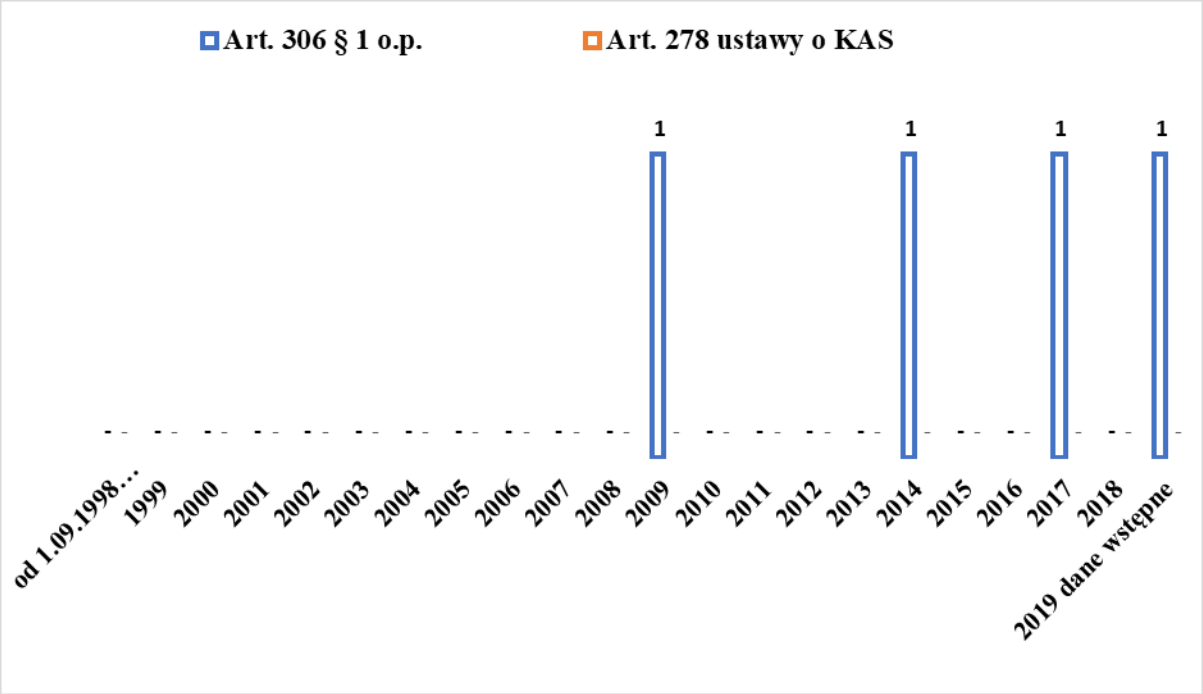
Jednocześnie w sporządzonym przez Ministerstwo Sprawiedliwości wieloletnim opracowaniu dotyczącym prawomocnie skazanych dorosłych w latach 2002 do 2018 r. dane te są zbieżne ze wskazanymi powyżej wnioskami. Natomiast w okresie dotąd nie wyszczególnionym, tj. od 2002 r. do 2005 r., nie doszło do skazania prawomocnym wyrokiem za czyn z art. 306 o.p. i z art. 278 ustawy o KAS[674].

Z danych udostępnionych przez Ministerstwo Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich w ramach złożonego wniosku o udostępnienie informacji publicznej wynika, że w zakresie czynu z art. 306 § 1 o.p. w okresie od 1 września 1998 r. do 2019 r. nastąpiły cztery prawomocne skazania, tj. w 2009 r., 2014 r., 2017 r. i w 2019 r. Z analizy pozyskanych informacji uzyskano informację o prawomocnym skazaniu w 2019 r., ponieważ dane z tego roku nie zostały upublicznione. Natomiast prawomocne skazanie za czyn z art. 278 ustawy o KAS nie wystąpiło w tym okresie od 1 marca 2017 r. do 2019 r.

[673] Ministerstwo Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich, Warszawa 2020, https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/, [dostęp: 30.12.2021 r.].
[674] https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/opracowania-wieloletnie/, [dostęp: 30.12.2021 r.].

Wykres nr 1.

Prawomocne skazania osób dorosłych w Polsce za czyn główny z art. 306 § 1 o.p. i art. 278 ustawy o KAS od 1 września 1998 r. do 2019 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pozyskanych z Ministerstwa Sprawiedliwości Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Departament Strategii i Funduszy Europejskich.

1.4.4. Analiza orzecznictwa

W pierwszej analizowanej sprawie rozpoznawanej przez Sąd Okręgowy w Warszawie w sprawie o sygn. akt II K 69/13 wyrokiem z dnia 3 października 2017 r. spośród czterech oskarżonych działających wspólnie i w porozumieniu doszło do skazania jednej oskarżonej za dwa czyny pozostające w zw. z art. 306 § 1 o.p. Pierwszy czyn oskarżonej polegał na tym, iż „(…) M. O. (2) będąc inspektorem Wydziału Kontroli Urzędu Skarbowego (...) i z tego tytułu działając jako funkcjonariusz publiczny oraz będąc obowiązaną do zachowania tajemnicy skarbowej, przekraczając swoje uprawnienia, przekazała J. C. i G. Ł. dokumenty wymienionej spółki, będące w posiadaniu Urzędu Skarbowego, przez co ujawniła informacje objęte taką tajemnicą

oraz spowodowała przyspieszenie wprowadzenia aktualizacji NIP 2 do bazy komputerowej (...)" za co sąd skazał ją za występek z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zb. z art. 270 § 1 k.k. w zb. z art. 231 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 306 § 1 o.p. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 4 § 1 k.k. i za to na podstawie art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. i art. 33 § 1 i 2 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 4 § 1 k.k. wymierza jej kary 2 (dwóch) lat 6 (sześciu) miesięcy pozbawienia wolności i 150 (stu pięćdziesięciu) stawek dziennych grzywny, przyjmując wysokość stawki dziennej za równoważną kwocie 100 (stu) złotych. W zakresie drugiego czynu oskarżona została skazana za to, że „w okresie na przełomie czerwca i lipca 2005 r. w W., działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, będąc funkcjonariuszem publicznym i przekraczając swoje uprawnienia jako inspektor Wydziału Kontroli Urzędu Skarbowego (...), po uprzednim uzyskaniu i przekazaniu G. Ł. i J. C. wiadomości o należnym spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (...) z/s W. zwrocie podatku VAT w wysokości 12 mln zł z Urzędu Skarbowego (...), przekazała tymże osobom dokumenty wymienionej spółki będące w posiadaniu Urzędu Skarbowego, przez co ujawniła informacje objęte tajemnicą skarbową, będąc obowiązana do zachowania tej tajemnicy, działając tym samym na szkodę Skarbu Państwa reprezentowanego przez ten Urząd Skarbowy, tj. o przestępstwo z art. 231 § 2 k.k. w zw. z art. 306 § 1 o.p. w zw. z art. 11 §2 k.k.". Ponadto w zakresie drugiego czynu sąd przyjął, że „oskarżona, działając jako funkcjonariusz publiczny i przekraczając swoje uprawnienia, działała w celu osiągnięcia korzyści majątkowej i na szkodę interesu publicznego, tj. popełnienia występku z art. 231 § 1 i 2 k.k. w zw. z art. 306 § 1 o.p. w zw. z art. 11 §2 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 4 § 1 k.k. i za to na podstawie art. 231 § 2 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. w brzmieniu obowiązującym w dacie czynu w zw. z art. 4 § 1 k.k. wymierza jej karę 1 (jednego) roku 3 (trzech) miesięcy pozbawienia wolności". W konsekwencji w oparciu o przepis art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k. za wszystkie czyny popełnione przez oskarżoną (nie tylko pozostające w zb. z art. 306 o.p.) sąd wymierzył jej karę łączną 4 lat pozbawienia wolności.

Oskarżona dopuściła się przypisanego jej czynu w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, o której mowa w art. 258 § 1 k.k., a która miała na celu popełnianie przestępstw polegających na wyłudzaniu z urzędów skarbowych pieniędzy na szkodę Skarbu Państwa. Rola oskarżonej, z racji przysługujących jej uprawnień jako funkcjonariusza publicznego – inspektora Wydziału Kontroli Urzędu Skarbowego

polegała w pierwszej kolejności na znalezieniu firm, które złożyły deklarację zwrotu podatku VAT w systemie urzędu skarbowego, w którym pracowała. Po znalezieniu takiego podmiotu informację tę przekazywała innemu współoskarżonemu, który po kilku dniach telefonicznie polecał jej dostarczenie dokumentów tego podmiotu (w postaci NIP-2, REGON, KRS, danych dotyczących miejsca wykonywania działalności gospodarczej, numerów kont bankowych). Oskarżona, nie mając dostępu do tych danych, prosiła współpracownika o wykonanie dokumentów. Współoskarżony następnie składał w Urzędzie Skarbowym fałszywy dokument NIP-2, zaś oskarżonej polecał niezwłoczne wprowadzenie danych do systemu informatycznego, co było istotne z uwagi na fakt, iż następnego dnia miały być przelane pieniądze na nieprawdziwy rachunek bankowy podmiotu, którego dane zostały wykorzystane. Działanie oskarżonej, jak zeznała, było dobrowolne, a motywem postępowania była chęć uzyskania obiecanej przez współoskarżonego korzyści majątkowej w wysokości 20% kwoty przelanej na fikcyjne konto[675].

W uzasadnieniu Sąd wskazał, że oskarżona do przestępczego procederu wykorzystała swoja pozycję zawodową i zaufanie współpracowników, w wyniku czego przekroczyła swoje uprawnienia, przekazując nieuprawnionym osobom dokumenty zawierające tajemnice skarbowe. Oskarżona bez wątpienia była zobowiązana do ich zachowania. W ocenie Sądu oskarżona, udostępniając dokumenty pozyskane z urzędu skarbowego, w którym pozostawała zatrudniona i przekazując je współoskarżonemu, podjęła czynności bezprawnie, ale co więcej, złamała tajemnicę skarbową[676].

Sąd Apelacyjny w Warszawie rozpoznający apelację od powyższego wyroku, który zaskarżyli obrońcy oskarżonych (i prokurator) podzielił stanowisko Sądu *meriti* (jedynie zmienił wyrok w zakresie rozstrzygnięcia o obowiązku solidarnego naprawnienia szkody). W ocenie sądu II instancji oskarżona zobowiązana była do przestrzegania tajemnicy skarbowej jako pracownik izby administracji skarbowej. Jej działanie polegające na przekazywaniu informacji i dokumentów objętych tajemnicą skarbową osobom nieupoważnionym wypełniło znamiona czynu z art. 306 § 2 o.p.[677].

W drugiej sprawie Sąd Rejonowy dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi wyrokiem z dnia 5 lutego 2016 r. w sprawie o sygn. akt V K 1219/13 uznał jednego z dwóch

[675] Wyrok SO w Warszawie z dnia 3 października 2017 r., XII K 69/13, niepubl.
[676] Wyrok SO w Warszawie z dnia 3 października 2017 r., XII K 69/13, niepubl.
[677] Wyrok SA w Warszawie z dnia 11 grudnia 2018 r., II AKa 152/18, LEX nr 2623284.

oskarżonych[678] za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów, wyczerpujących w obu przypadkach dyspozycję z art. 306 § 1 o.p., z art. 231 § 1 k.k. i z art. 51 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych. Zachowanie oskarżonego w zakresie pierwszego czynu polegało na tym, iż „w dniu 03 lipca 2006 roku, będąc funkcjonariuszem publicznym zatrudnionym na stanowisku starszego komisarza skarbowego w Wydziale (...) i Planowania Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. i upoważnionym operatorem systemu informatycznego RemDat[679], obowiązanym na podstawie art. 294 § 4 o.p. do zachowania tajemnicy skarbowej oraz, na podstawie art. 39 ust. 2 ustawy o ochronie danych osobowych, do ochrony danych osobowych, przekroczył swoje uprawnienia i nie dopełnił obowiązków wynikających ponadto z Zarządzenia nr 25 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z dnia 02 listopada 2004 roku w sprawie wprowadzenia dokumentacji w zakresie ochrony danych osobowych w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Ł. i karty stanowiska pracy przyjętej w dniu 28 lipca 2004 roku w ten sposób, że nie zaewidencjonował wejścia do bazy danych, bezprawnie pozyskał, a następnie ujawnił poprzez przekazanie osobom nieupoważnionym (wskazanym w treści opisu czynu) prawnie chronione dane osobowe oraz informacje o rozliczeniach podatkowych objętych tajemnicą skarbową dotyczące podatnika J. O., a zawarte w wydrukach z bazy danych (...) Pierwszego Urzędu Skarbowego Ł., oznaczonych jako raporty o symbolach (...) i (...), pobranych za pośrednictwem obsługiwanego w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Ł. systemu informatycznego RemDat, działając w ten sposób na szkodę interesu publicznego i prywatnego”. Natomiast drugie zachowanie oskarżonego polegało na tym, iż „w dniu 17 lipca 2007 roku w Ł., działając w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru, będąc funkcjonariuszem publicznym zatrudnionym na stanowisku starszego komisarza skarbowego w Wydziale (...) i Planowania Urzędu Kontroli Skarbowej Ł. i upoważnionym operatorem systemu informatycznego RemDat, obowiązanym na podstawie art. 294 § 4 o.p. do zachowania tajemnicy skarbowej oraz na podstawie art. 39 ust. 2 ustawy o ochronie danych osobowych do ochrony danych osobowych, przekroczył swoje uprawnienia i nie dopełnił obowiązków wynikających ponadto z Zarządzenia nr 25 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z dnia 02 listopada 2004 roku w sprawie wprowadzenia

[678] Wyrok dotyczy dwóch oskarżony. W pracy, z uwagi na zakres badanego przestępstwa, nie podjęto analizy czynów drugiego oskarżonego oraz drugiego czynu omawianego oskarżonego za, który został skazany z art. 230 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

[679] System RemDat jest systemem Ministerstwa Finansów, służącym do zdalnego pozyskiwania danych z baz Urzędów Skarbowych w formie raportów ze stacji roboczej użytkownika systemu. Raporty z uwagi na zawarte w nich informację mogą zostać objęte tajemnicą skarbową lub ochroną danych osobowych.

dokumentacji w zakresie ochrony danych osobowych w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Ł. i karty stanowiska pracy przyjętej w dniu 28 lipca 2004 roku w ten sposób, że nie zaewidencjonował wejścia do bazy danych, bezprawnie pozyskał, a następnie ujawnił poprzez przekazanie osobom nieupoważnionym, tj. nieustalonej osobie działającej wspólnie i w porozumieniu z M. P. (drugim oskarżonym) (…) prawnie chronione dane osobowe oraz informacje o rozliczeniach podatkowych objęte tajemnicą skarbową dotyczące wskazanych w opisie czynów podatników oznaczonych jako raporty o symbolach (...) i (...), pobranych za pośrednictwem obsługiwanego w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Ł. systemu informatycznego RemDat, działając w ten sposób na szkodę interesu publicznego i prywatnego”[680].

Sąd Rejonowy dla Łodzi - Śródmieścia w Łodzi uznał oskarżonego za winnego popełnionych czynów i w zakresie pierwszego wyczerpującego dyspozycję z art. 306 § 1 o.p., z art. 231 § 1 k.k. i z art. 51 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych w zw. z art. 11 § 2 k.k. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r.) i za to na podstawie art. 306 § 1 o.p. wymierzył mu karę 1 roku pozbawienia wolności. Natomiast w zakresie drugiego czynu wyczerpującego dyspozycję z art. 306 § 1 o.p., z art. 231 § 1 k.k. i z art. 51 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych w zw. z art. 12 k.k. w zw. z art. 4 § 1 k.k. wymierzył mu karę 1 roku pozbawienia wolności. Tak orzeczone kary za poszczególne czyny Sąd w oparciu o przepis art. 85 k.k. i art. 86 § 1 k.k. połączył węzłem kary łącznej w wymiarze 1 roku i 3 miesięcy pozbawienia wolności. Natomiast na podstawie art. 69 § 1 i § 2 k.k. i art. 70 § 1 pkt 1 k.k. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r.) wymierzoną karę łączną warunkowo zawiesił na okres 2 lat tytułem próby. Jednocześnie na podstawie art. 71 § 1 k.k. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r.) wymierzył oskarżonemu karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, każda po 80 złotych oraz na podstawie art. 41 § 1 k.k. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2015 r.) orzekł wobec oskarżonego zakaz zajmowania stawisk związanych z obsługą systemu RemDat i dostępem do bazy (…) na okres 2 lat[681].

W treści uzasadnienia wyroku wskazano, że oskarżony Z. W. w okresie inkryminowanym z racji zajmowanego stanowiska starszego komisarza skarbowego w Wydziale Analiz i Planowania Urzędu Kontroli Skarbowej posiadał prawo korzystania z systemu RemDat jako jej operator. Dostęp do powyższego systemu był

[680] Wyrok SR dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi z dnia 5 lutego 2016 r., V K 1219/13, niepubl.
[681] Ibidem.

reglamentowany, a wszelka podjęta na nim aktywność była zapisywana. W okresie tym oskarżony Z. W. przebywał w miejscu pracy, a tym samym inni współpracownicy Urzędu nie mogli wygenerować i pobrać raportów objętych tajemnicą skarbową i ochroną danych osobowych. Nadto unikalny login oskarżonego został zakodowany w systemie w zakresie dokonywania bezpodstawnych operacji w systemie. Co więcej, w toku procesu ustalono, że oskarżony nie udostępniał nikomu swojego loginu i hasła oraz po opuszczeniu miejsca pracy nie pozostawiał zalogowanego komputera. W związku z powyższym Sąd Rejonowy wykluczył sprawstwo osób trzecich oraz nie dał wiary wyjaśnieniom oskarżonego o przeoczeniu dopełnienia swoich obowiązków w zakresie ewidencji korzystania z systemu RemDat z uwagi na dużą ilość pracy. Mając na uwadze całokształt sprawy, Sąd I instancji uznał, że Z. W. przekroczył swoje uprawnienia i nie dopełnił obowiązków wynikających z aktów wewnętrznych – zarządzenia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. Działanie mężczyzny naraziło osoby, których dotyczyły przekazywane informacje, na szkodę w postaci zagwarantowanego przez Konstytucję RP prawa do prywatności i zachowania w tajemnicy danych skarbowych. Waga naruszonych przez funkcjonariusza publicznego obowiązków powodująca wzrost szkodliwości społecznej zarzucanych mu czynów legła u podstaw przypisania znacznej szkodliwości popełnionych czynów[682].

W sprawie o sygn. akt V Ka 794/16 Sąd Okręgowy w Łodzi zajmował się wyłącznie apelacją wywiedzioną przez drugiego współoskarżonego, w związku z powyższym należy uznać, iż oskarżony o czyny z art. 306 § 1 o.p. nie wywiódł apelacji od wyroku Sądu I instancji[683].

Kolejno wyrok Sądu Rejonowego w Nowym Dworze Mazowieckim z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie o sygn. akt II K 44/13 uniewinnił trzech oskarżonych od popełnienia zarzucanych im czynów m.in. z art. 306 o.p.[684]. W wyniku wywiedzionej apelacji przez pełnomocnika oskarżyciela subsydiarnego wyrokiem z dnia 12 lipca 2016 r. Sąd Okręgowy w Warszawie-Praga w Warszawie w sprawie o sygn. akt VI Ka 293/16 odnośnie do wskazanego powyżej czynu, wyrok utrzymał w mocy[685].

[682] Wyrok SR dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi z dnia 5 lutego 2016 r., V K 1219/13, niepubl.
[683] Wyrok SO w Łodzi z dnia 14 lipca 2017 r., V KA 794/16, http://orzeczenia.ms.gov.pl/details/$N/152510000002506_V_Ka_000794_2016_Uz_2017-07-14_001.
[684] Niepubl.
[685] LEX nr 2114140.

W niniejszej sprawie trzech oskarżonych będących funkcjonariuszami Centralnego Biura Antykorupcyjnego Delegatura (CBA) w W. zostało oskarżonych[686] o popełnienie czterech czynów zabronionych, tj. z art. 231 § 1 k.k., z art. 306 o.p. oraz pozostałych dwóch z art. 271 § 1 k.k. Z uwagi na zakres podjętych badań wskazać należy na czyn z art. 306 o.p., który miał polegać na tym, iż funkcjonariusze CBA „w okresie co najmniej od 17 czerwca 2011 r. do 21 lipca 2011 r. ujawnili dane objęte tajemnicą skarbową, dotyczące dochodowości pokrzywdzonego J. C. bliżej nieokreślonej liczbie osób zatrudnionych w poszczególnych komórkach organizacyjnych (...) Urzędu Wojewódzkiego w W.". Czynu tego mieli dopuścić się w czasie przeprowadzonej kontroli w Urzędzie Gminy w C. (na mocy udzielonego upoważnienia), która polegała na badaniu zasadności wydawania decyzji dotyczących pomocy udzielanych przez Urząd Gminy osobom poszkodowanym w wyniku powodzi w 2010 r. Celem podjętej kontroli było również zbadanie prawidłowości wydatkowania środków publicznych przeznaczonych na ten cel. Wojewoda wnioskował o przeprowadzenie takiej kontroli. W wyniku podjętych działań funkcjonariusze CBA uzyskali informacje i wyjaśnienia od 29 osób oraz dokonano analizy złożonej dokumentacji w sprawie wypłaty odszkodowania. Kontrola zakończyła się sporządzeniem protokołu, który został przesłany przez Szefa CBA do Wojewody. W treści uzasadnienia wyroku Sąd I instancji wskazał w pierwszej kolejności, że oskarżyciel w opisie czynu nie stypizował, którego znamiona z zachowań z art. 306 o.p. wypełnili oskarżeni, bowiem ustawodawca różnicuje je w § 1 i w § 2 powyższego przepisu. Ponadto zarzucanie oskarżonym popełnienia czynu z art. 306 o.p. jest bezzasadne, bowiem to nie oskarżeni przekazali Wojewodzie protokół przedmiotowej kontroli, lecz Szef CBA. Sąd Rejonowego w Nowym Dworze Mazowieckim wskazał, że z treści art. 44 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U.2021.1671 t.j. z dnia 2021.09.10), dalej ustawa o CBA, protokół pokontrolny zawiera wyniki kontroli oraz opis stanu faktycznego stwierdzonego w toku kontroli oraz ocenę ustalonych nieprawidłowości, z uwzględnieniem przyczyn powstania, zakresu i skutków tych nieprawidłowości oraz osób za nie odpowiedzialnych. Jednocześnie w myśl przepisu art. 46. ust. 1 pkt 2 b ustawy o CBA wystąpienie Szefa CBA do kontrolowanego lub organu nadzorującego jego działalność w sprawie stwierdzenia w kontrolowanej jednostce organizacyjnej

[686] W trybie art. 55 § 1 k.p.k. pokrzywdzony wniósł do sądu akt oskarżenia.

naruszeń przepisów prawa nie dotyczyło osoby J. C., ale nieprawidłowości w toku przyznawania odszkodowania powodzianom przez Urząd Gminy. Jednocześnie, co zostało dowiedzione w toku postępowania, nie ujawniono zapisów protokołu kontroli zawierających informacje o dochodach rocznych uzyskiwanych przez pokrzywdzonego J. C. i jego żonę w Urzędzie Wojewódzkim. Nadto dysponentem protokołu na terenie tej jednostki organizacyjnej był Wojewoda, a nie oskarżeni. Powyższe ustalenia Sądu I instancji pozwoliły na uniewinnienie trzech oskarżonych od przypisania im popełnienia czynu z art. 306 o.p.[687]

Sąd Okręgowy w Warszawie-Praga w Warszawie podzielił stanowisko Sądu *meritii* co do uniewinnienia oskarżonych od popełnienia czynu z art. 306 o.p., gdyż informacja o dochodzie pokrzywdzonego J.C. za rok poprzedni niż kontrolowany, zawarta w protokole pokontrolnym, mogła zostać ujęta jako informacja chroniona tajemnicą ustawową. Niemniej jednak protokół pokontrolny jest dokumentem jawnym, zaś gdy zawiera informacje objęte tajemnicą ustawowo chronioną, to zgodnie ze wskazanym przez Sąd przepisem, tj. § 20 ust.2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 sierpnia 2006 r. w sprawie szczegółowych warunków oraz trybu przygotowania, prowadzenia i dokumentowania czynności kontrolnych przez funkcjonariuszy Centralnego Biura Antykorupcyjnego, (Dz.U.2006.165.1171), zaopatruje się go odpowiednią klauzulą. Niemniej Sąd II instancji uznał, że brak odpowiedniej klauzuli nie zwalnia z obowiązku zachowania tych informacji w dyskrecji. Jednocześnie protokół pokontrolny został ujawniony pracownikom Urzędu Wojewódzkiego w W., którzy *de facto* zobowiązani są do przestrzegania tajemnicy skarbowej. Pracownicy tych organów i jednostek, którzy mają dostęp do chronionych danych, nie mają prawa ich ujawniania, chyba że zezwala na to przepis prawa. W toku postępowania oskarżyciel subsydiarny nie wykazał, jakoby brak objęcia informacji klauzulą „tajemnica skarbowa" spowodował, że z treścią tych informacji zapoznali się pracownicy Urzędu Wojewódzkiego niemający do tego uprawnień *lege artis*[688].

Natomiast w innym wyroku, z dnia 26 maja 2021 r., Sąd Okręgowy w Lublinie w sprawie o sygn. akt XI Ka 268/21[689], rozpoznając apelację wywiedzioną przez oskarżonego oraz jego obrońcę od wyroku Sądu Rejonowego w Białej Podlaskiej z dnia

[687] Wyrok SR w Nowym Dworze Mazowieckim z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie o sygn. akt II K 44/13, niepubl.
[688] Wyrok SO w Warszawie-Praga w Warszawie z dnia 12 lipca 2016 r., VI Ka 293/16, LEX nr 2114140.
[689] Wyroku SO w Lublinie z dnia 26 maja 2021 r., XI Ka 268/2, LEX nr 3269065.

18 grudnia 2020 r. w sprawie o sygn. akt II K 712/19[690] uznał, że pomimo tego, iż oskarżony dopuścił się czynu wyczerpującego znamiona z art. 306 § 1 o.p. oraz uznając, że społeczna szkodliwość tak przypisanego czynu jest znikoma, uchylił wyrok i umorzył wobec oskarżonego postępowanie na podstawie art. 414 § 1 k.p.k. w zw. z art. 458 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.

Niemniej jednak sąd pierwszej instancji uznał oskarżonego za winnego tego, że „w dniu 27 lutego 2017 r., będąc jako radca prawny Urzędu Celnego zobowiązanym na podstawie art. 294 o.p. do przestrzegania tajemnicy skarbowej, działając w celu osiągniecia korzyści majątkowej, nie dopełnił obowiązku jej zachowania w ten sposób, że w rozmowie telefonicznej ujawnił przedsiębiorcy M. M. informację zawartą w Systemie Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych EMCS dotyczącą przemieszczania towaru w procedurze zawieszenia akcyzy, czym działał na szkodę interesu publicznego, a tym samym wyczerpał dyspozycję art. 231 § 2 k.k. w zb. z art. 306 § 1 o.p. zw. z art. 11 § 2 k.k.". Do skazania radcy prawnego zatrudnionego w Urzędzie Celnym doszło na mocy art. 231 § 2 k.k. w zw. z art. 11 § 3 k.k. i wymierzono mu karę 1 roku pozbawienia wolności. W ocenie Sądu I instancji zachowanie oskarżonego wyczerpało znamiona czynu z art. 231 § 2 k.k., gdyż oskarżony jako pracownik organu kontroli państwowej, będąc funkcjonariuszem publicznym w rozumieniu art. 115 § 13 pkt 5 k.k., przekroczył uprawnienia i nie dopełnił obowiązków, gdyż ujawnił dane objęte tajemnicą skarbową. Sąd wskazał, iż dane w Systemie Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych (EMCS) są objęte tajemnicą skarbową w rozumieniu art. 293 § 1 i 2 o.p. Natomiast oskarżony funkcjonariusz, nie mając dostępu do systemu, uzyskał zawarte w nim dane postępem od innego funkcjonariusza celnego. W ocenie Sądu nie stanowiło zatem wątpliwości ustalenie, że przekazując wskazaną informację prywatnemu podmiotowi, ujawnił on informację objętą tajemnicą skarbową, a zachowanie to wyczerpuje znamiona czynu z art. 306 § 1 o.p. Sąd przyjął, że oskarżony działał na szkodę interesu publicznego, gdyż nastąpiło narażenie utraty dobrego imienia oraz zaufania w zakresie uczciwości i rzetelności w wykonywaniu obowiązków służbowych przez funkcjonariuszy publicznych zatrudnionych w tym urzędzie. W zakresie przypisanego czynu z art. 231 § 2 k.k. Sąd nie miał również wątpliwości co do działania oskarżonego w celu osiągnięcia

[690] Wyroku SR w Białej Podlaskiej z dnia 18 grudnia 2020 r., II K 712/19, niepubl.

korzyści majątkowej, gdyż dla przypisania takiej odpowiedzialności nie jest konieczne wykazanie, że sprawca w ogóle korzyść tę osiągnął [691].

Mając na względzie okoliczności podmiotowo-przedmiotowe przestępstwa, Sąd Rejonowy uznał, że oskarżony może skorzystać z dobrodziejstwa instytucji warunkowego zawieszenia wykonania kary i podstawie art. 69 § 1 i 2 k.k. i art. 70 § 1 k.k. wymierzoną wobec niego karę pozbawienia wolności warunkowo zawiesił na okres próbny wynoszący 2 lata. Dodatkowo na podstawie art. 33 § 2 k.k. Sąd orzekł wobec oskarżonego karę grzywny w wymiarze 100 stawek dziennych, ustalając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 40 złotych z uwagi na fakt, iż działał w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Jednocześnie cele prewencji ogólnej, jak i szczególnej dolegliwości kary, nakazywały orzeczenie wobec oskarżonego zakazu zajmowania stanowisk związanych z dostępem do tajemnicy skarbowej na okres 2 lat, biorąc pod uwagę treść art. 39 pkt 2 k.k. w zw. z art. 41 § 1 k.k. i art. 43 § 1 k.k. Orzeczony środek karny pozwoli wyeliminować oskarżonego z możliwości zajmowania stanowisk związanych z dostępem do prawnie chronionej tajemnicy skarbowej[692].

Od powyższego wyroku apelację na korzyść wywiódł zarówno obrońca oskarżonego, jak i sam oskarżony. Sąd odwoławczy na podnoszone zarzuty apelujących wskazał, że ujawnione informacje z Systemu Przemieszczania oraz Nadzoru (...) Akcyzowych (...) z zakresu przemieszczania towaru w procedurze zawieszenia akcyzy, z uwagi na ustawowo niezamknięty zakres podmiotowych źródeł tajemnicy skarbowej – art. 293 § 2 pkt. 5 o.p., objęte są ochroną. Konstrukcja przepisów prawnych prowadzi do wniosku zatem, że ochronie prawnej podlegać będą dane uzyskane przez organy KAS nie tylko od banków, ale także od innych podmiotów, w tym również od Najwyższej Izby Kontroli czy innych instytucji finansowych niż banki. Co prawda przepis art. 293 § 3 o.p. wskazuje, że regulacji dotyczącej tajemnicy skarbowej nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji[693], niemniej jednak ich udostępnienie nastąpiło w sposób nieprawidłowy (uwagę na to zwracał również Sąd I instancji). Oskarżony nie dochował procedury określonej w art. 306ia o.p. oraz przepisów wykonawczych do art. 306j o.p.,

[691] Wyrok SR w Białej Podlaskiej z dnia 18 grudnia 2020 r., II K 712/19, niepubl.
[692] Ibidem.
[693] Zgodnie z art. 293 § 3 o.p. są to informacje na temat: niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych, nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub złożonym innym dokumencie zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych, zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych.

które wymagają uprzedniego wniosku ze strony przedsiębiorcy. W związku z powyższym w ocenie sądu odwoławczego kategorycznie doszło do ujawnienia tajemnicy skarbowej w rozumieniu art. 306 § 1 o.p., które to z uwagi na szeroki sposób działania sprawcy może zostać dokonane za pomocą środków przekazu, jak właśnie w niniejszej sprawie za pośrednictwem telefonu[694].

Sąd Okręgowy w Lublinie, rozpoznając środki odwoławcze, pod rozwagę wziął społeczną szkodliwość czynu w rozumieniu art. 115 § 2 k.k. W konsekwencji analiza przedmiotowych, jak i podmiotowych przesłanek jej wartościowania w przełożeniu na stan faktycznych sprawy, legła u podstaw uznania społecznej szkodliwości czynu za znikomą. Sąd wziął pod uwagę również okoliczność, iż w rzeczywistości nie doszło do naruszenia żadnego interesu, a w istocie działanie oskarżonego polegające na sprawdzeniu legalności pochodzenia towaru i zachowania procedur podatkowych *de facto* zapobiegało ewentualnemu uchylaniu się od opodatkowania. Wskazać należy, iż dopiero na etapie postępowania odwoławczego przyjęto prawidłową kwalifikację czynu z art. 306 § 1 k.k. nie zaś jak w sądzie I instancji, który przypisał sprawcy czyn z art. 231 § 2 k.k. i in. W tej kwestii Sąd Okręgowy podzielił zarzuty obrońcy oskarżonego, że przypisanie czynu z ustawy karnej jest nieuprawnione, gdyż nie sposób uznać działania oskarżonego na szkodę interesu prywatnego bądź publicznego. Uznał, że ujawniona informacja miała na celu dokonanie weryfikacji statusu podatkowego kontrahenta oraz sposobu wywiązania się przez niego z obowiązków podatkowych[695].

Zaprezentowana powyżej analiza pozyskanych czterech prawomocnych wyroków pozwala stwierdzić, że reguły orzekania za czyn zabroniony wyczerpujący znamiona ujawnienia tajemnicy skarbowej z art. 306 § 1 o.p. nie budzą zastrzeżeń. Wynika to z faktu, iż w tym zakresie stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego. Dla oceny, czy dane działanie sprawcy polegało na ujawnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową, istotne są zawsze konkretne okoliczności rozpoznawanej sprawy.

Powyższe wyroki sądów powszechnych stanowią dodatkową podstawę do analizy i oceny zjawiska ujawnienia tajemnicy skarbowej odnośnie sprawców przestępstw, metod i sposobów ujawnienia tajemnicy skarbowej. Powyższe posłużyło do stwierdzenia, że w trzech na cztery sprawy sprawcami czynu byli funkcjonariusze publiczni, tj.: inspektor Wydziału Kontroli Urzędu Skarbowego, starszy komisarz

[694] Wyrok SO w Lublinie z dnia 26 maja 2021 r., XI Ka 268/21, LEX nr 3269065.
[695] Ibidem.

skarbowy w Wydziale Urzędu Kontroli Skarbowej oraz trzej funkcjonariusze Centralnego Biura Antykorupcyjnego. W jednej ze spraw był to zatrudniony w Urzędzie Celnym radca prawny. Krąg tych sprawców wynika z faktu, iż czyn zabroniony polegający na ujawnieniu tajemnicy skarbowej nie jest przestępstwem powszechnym, dlatego też czynu tego mogą dopuścić się tylko ściśle określone przez prawo podmioty (art. 294 o.p.). Jednocześnie tylko one mają dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. W związku z tym we wszystkich powyższych sprawach w opisie czynu zabronionego znalazło się określenie „(…) działając jako funkcjonariusz publiczny, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, przekraczając swoje uprawnienia (…)", natomiast w przypadku funkcjonariuszy CBA wskazano znamię z art. 306 § 1 o.p. „ujawnili".

W dwóch sprawach w opisach czynu przypisano oskarżonym działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, co stanowiło podstawę do przyjęcia art. 231 § 2 k.k. w kwalifikacji prawnej czynu. W jednej ze spraw sprawca dopuścił się omawianego czynu, działając w zorganizowanej grupie przestępczej w rozumieniu art. 258 § 1 k.k. Rola oskarżonego z racji zatrudnienia w Urzędzie Skarbowym polegała na pozyskiwaniu i ujawnianiu danych stanowiących tajemnicę skarbową pozostałym członkom grupy, którzy wykorzystywali je do przestępczego procederu wyłudzania zwrotu podatku od towarów i usług.

W trzech analizowanych sprawach oskarżeni pozyskali informacje objęte tajemnicą skarbową za pośrednictwem systemów informatycznych wkorzystanych przez organy administracji publicznej, tj. systemu RemDat i systemu Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych EMCS. Natomiast w czwartej analizowanej sprawie funkcjonariusze CBA mieli wejść w posiadanie informacji objętych tajemnicą skarbową w wyniku analizy dokumentacji w trakcie kontroli skarbowej. W konsekwencji funkcjonariusze ci zostali uniewinnieni od czynu ujawnienia tajemnicy skarbowej.

Kolejno w dwóch analizowanych sprawach sposób ujawnienia danych objętych tajemnicą skarbową polegał na tym, iż dany funkcjonariusz publiczny wbrew obowiązkom pozyskiwał dane i informacje w postaci wydruków i dokumentów z posiadanych baz danych i fizycznie przekazywał je osobom nieuprawnionym. W przypadku natomiast radcy prawnego zatrudnionego w Urzędzie Celnym ujawnienie przez niego informacji stanowiących tajemnicę skarbową zawartą w systemie

teleinformatycznym urzędu nastąpiło w sposób ustny za pośrednictwem środków porozumiewania się na odległość.

Konkludując, wskazać należy, iż z uwagi na znikomą ilość prawomocnych wyroków zawierających w opisie czynu ujawnienie tajemnicy nie jest możliwe stworzenie sylwetki sprawcy czynu z art. 306 §1 k.k. Niemniej jednak zawsze sprawcą tego przestępstwa będzie podmiot wskazany w art. 294 o.p., natomiast sposób ujawnienia danych ujętych tajemnicą skarbową może być różnorodny.

2. Odpowiedzialność cywilna

Osobie pokrzywdzonej nieuprawnionym ujawnieniem informacji objętych tajemnicą skarbową przysługuje ochrona na gruncie cywilnoprawnym, która ma związek z odpowiedzialnością karną[696]. Odpowiedzialność cywilna polega na ponoszeniu majątkowych konsekwencji własnego działania, głównie w postaci wypłaty odszkodowania, zadośćuczynienia czy przywrócenia stanu poprzedniego.

Przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują podstawy odpowiedzialności cywilnej za szkody wynikające z ujawnienia tajemnicy skarbowej i wykorzystania jej niezgodnie z przeznaczeniem, jak ma to miejsce np. na gruncie art. 105 ust. 5 ustawy prawo bankowe[697].

Zważyć należy, że jedynie przepis art. 260 o.p. wskazuje, że w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej w związku ze sprawami podatkowymi - w sprawie odszkodowania w związku z wydaną decyzją podatkową - stosuje się przepisy prawa cywilnego. Z dniem 1 stycznia 2007 r.[698] organy podatkowe nie są uprawnione do orzekania w żadnych sprawach o odszkodowanie, a roszczenia tego rodzaju, w myśl art. 2 § 1 k.p.c. mogą być dochodzone wyłącznie w postępowaniu cywilnym przed

[696] Zgodnie z art. 11 k.p.c. sąd cywilny związany jest z ustalonym w sentencji wyroku sądu karnego znamion przestępstwa oraz okoliczności jego popełnienia.

[697] Zgodnie z tym przepisem bank ponosi odpowiedzialność za szkody wynikające z ujawnienia tajemnicy bankowej i wykorzystania jej niezgodnie z przeznaczeniem. Podstawą odpowiedzialności banku jest przepis art. 105 ust. 5 ustawy prawo bankowe pozostający w związku z przepisami kodeksu cywilnego. Bank może zatem ponosić odpowiedzialność kontraktową z art. 471 i 474 k.c., bądź odpowiedzialność deliktową z art. 415, 429, 430 k.c. Zob. wyrok SN z dnia 19 lutego 2010 r., IV CSK 428/09, LEX nr 585878.

[698] Od tego dnia ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu normy odsyłającej do stosowania przepisów kodeksu cywilnego do odpowiedzialności cywilnej i zrezygnował z istniejącego uprzednio uregulowania w o.p. kwestii odszkodowania z tytułu wadliwej decyzji podatkowej. Zob. M. Goettel, A. Goettel, *Odesłania w przepisach podatkowych do przepisów prawa cywilnego* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, opubl.: LEX/el.

sądami powszechnymi[699]. Jak zauważa M. Goettel, przepis art. 206 o.p. jest ogólnym przepisem odsyłającym, dlatego też na podstawie tego odesłania, „znaleźć zastosowanie może nie tylko art. 417^1 § 2 i 3 k.c. (dotyczące m.in. wydania albo niewydania decyzji), lecz również art. 417^1 § 1 i 4 k.c. (odnoszący się do wydania lub niewydania aktu normatywnego np. rozporządzenia 133), a także art. 417 § 1 k.c. (obejmujący jakiekolwiek stany faktyczne, w których miało miejsce niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie organu władzy publicznej, nie wyłączając wydawania urzędowych interpretacji prawa podatkowego"[700]).

Niemniej jednak powyższe odnosi się wyłącznie do odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wadliwie wydaną decyzją podatkową. Natomiast cywilnoprawną odpowiedzialność w zakresie bezprawnego ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową wywodzić należy przede wszystkim od ochrony przewidzianej dla dóbr osobistych. Jak już podkreślano w pracy, informacje objęte tajemnicą skarbową stanowią element prawa do prywatności, a ich nieuprawnione ujawnienie narusza to prawo, które objęte jest ochroną przewidzianą w kodeksie cywilnym dla dóbr osobistych.

W doktrynie istnieją trudności w zdefiniowaniu dóbr osobistych wyegzemplifikowanych na płaszczyźnie art. 23 k.c., bowiem ich definicja nie została zawarta w kodeksie cywilnym. Dlatego też uznaje się, że dobra osobiste są wartościami niemajątkowymi związanymi z człowieczeństwem oraz aprobowanymi przez system prawny. Istnienie dobra osobistego nie jest determinowane poprzez subiektywne przekonanie jednostki, musi być powszechnie akceptowane przez całe społeczeństwo[701]. Powyższe potwierdza orzecznictwo, gdyż do uwzględnienia powództwa o naruszenie dóbr osobistych nie jest wystarczająca subiektywna reakcja i odczucie osoby pokrzywdzonej. Istotne znaczenie ma reakcja opinii publicznej[702]. Co więcej, dobra osobiste muszą mieć ścisły związek z osobą, której przysługują, gdyż związane są ze sferą psychiczną i fizyczną jednostki[703]. Jednocześnie dobra osobiste są

[699] Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 czerwca 2008 r., LEX nr 513184.
[700] M. Goettel, A. Goettel, *Odesłania w przepisach podatkowych do przepisów prawa cywilnego* [w:] *Instytucje prawa cywilnego …*, opubl.: LEX/el.
[701] P. Nazaruk [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019, art. 23, opubl.: LEX/el.
[702] Wyrok SA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2020 r., V ACa 606/19, LEX nr 3007954.
[703] P. Machnikowski, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 59.

niezbywalne i niedziedziczne i jako prawa podmiotowe bezwzględne są skuteczne *erga omnes*[704].

Sąd Najwyższy zaproponował ujmowanie dobra osobistego „w kategoriach obiektywnych jako wartość o charakterze niemajątkowym, ściśle związaną z człowiekiem, decydującą o jego bycie, pozycji w społeczeństwie, będącą wyrazem odrębności fizycznej i psychicznej oraz możliwości twórczych, powszechnie uznaną w społeczeństwie i akceptowaną przez system prawny. Nierozerwalne związanie tych wartości jako zespołu cech właściwych człowiekowi, stanowiących o jego walorach, z jednostką ludzką wskazuje na ich bezwzględny charakter towarzyszący mu przez całe życie, niezależnie od sytuacji, w jakiej znajduje się w danej chwili"[705].

Podzielając powyższe stanowisko Sądu Najwyższego, należy je uzupełnić o fakt, iż w polskim prawie nie występuje jedno dobro osobiste, a brzmienie przepisu art. 23 k.c. to potwierdza. W artykule tym wyszczególniono takie dobra osobiste, jak: zdrowie, wolność, cześć, swoboda sumienia, nazwisko lub pseudonim, wizerunek, tajemnica korespondencji, nietykalność mieszkania, twórczość naukowa, artystyczna, wynalazcza i racjonalizatorska. Użycie w konstrukcji przepisu art. 23 k.c. sformułowania „w szczególności" wskazuje wyłącznie na przykładowe wyliczenie dóbr osobistych, które pozostają pod ochroną prawa cywilnego niezależnie od ochrony przewidzianej w innych przepisach[706]. Jak wskazuje B. Janiszewska, istotą oraz celem wyodrębnienia dóbr osobistych jest stworzenie zabezpieczenia indywidualnych wartości każdej osoby, które służą do zaspokojenia jej interesów[707].

Pomimo faktu, iż prawo do prywatności nie zostało *expressis verbis* wymienione w powyższym przepisie, to nie można zaprzeczyć stwierdzeniu, że naruszenie prawa podatnika do zachowania informacji z nim związanych pozostaje w zakresie ochrony dóbr osobistych. Powyższe prowadzi do konstatacji, iż indywidualne dane (związane z konkretną osobą z jej tożsamością, prawem do prywatności oraz stanem majątkowym) pozostające pod zakresem ochrony tajemnicy skarbowej należą do kategorii dóbr osobistych prawnie chronionych przez przepisy kodeksu cywilnego[708]. Problematyka ta

[704] Uchwał 7 SN z dnia 28 maja 1971 r., III PZP 33/70, OSNCP 1971, Nr 11, poz. 188.
[705] Wyrok SN z dnia 6 maja 2010 r., II CSK 640/09, OSNC-ZD 2011/1, poz. 4, s. 20.
[706] P. Nazaruk [w:] *Kodeks cywilny …,* art. 23, opubl.: LEX/el.
[707] B. Janiszewska [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4)),* red. J. Gudowski, Warszawa 2021, art. 23, opubl.: LEX/el.
[708] Na przykładzie tajemnicy bankowej A. Żygadło wskazuje, że tajemnica bankowa posiada cechy dóbr osobistych, gdyż należy ją wywodzić z prawa do prywatności. Sfera majątkowa jednostki, która jest aspektem prywatności powinna pozostawać pod zakresem ochrony. Przepisy prawa bankowego kreują jedynie odpowiedzialność banku za szkody wynikłe z ujawnienia tajemnicy bankowej i z tego względu

nie będąca szerszym zainteresowaniem doktryny oraz orzecznictwa stwarza poniekąd trudności w zakresie przyznania ochrony przez przepis art. 23 k.c. w zw. z art. 24 k.c. indywidualnym danym objętych tajemnicą skarbową.

Idąc za J. Orłowskim i O. Naczepą, uznać należy, że istota tajemnicy skarbowej sprowadza się do ochrony danych konkretnego podmiotu, które organy podatkowe pozyskują w związku z realizacją obowiązków podatkowych, zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności prawnopodatkowej czy w ramach innych instytucji przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego[709]. Przypisanie informacjom objętym tajemnicą skarbową cech dóbr osobistych wynika z faktu, iż dotyczą one indywidualnych danych podmiotów, nie zaś informacji zbiorczych i ogólnych o podmiotach[710]. Uznać należy, że prawo do nieujawniania informacji objętych tajemnicą skarbową pozostaje pod ochroną prawa cywilnego jako dobro osobiste osób fizycznych (art. 24 k.c.), jak też osób prawnych (art. 34 k.c.).

W świetle powyższych przepisów zasady cywilnoprawnej ochrony dóbr osobistych opierają się na obiektywnym naruszeniu dobra osobistego oraz naruszeniu tego dobra w sposób bezprawny. Wobec tego osobie pokrzywdzonej przysługują niemajątkowe i majątkowe środki ochrony prawnej przewidziane w art. 23, 24 i 448 k.c.

Niemajątkowa ochrona dóbr osobistych z art. 23 k.c. w zw. z art. 24 k.c. przejawia się w żądaniu zaniechania określonego działania oraz roszczeniu o usunięcie skutków naruszenia dobra osobistego. Nie wymaga się wówczas zawinienia sprawcy naruszenia.

Natomiast zakres majątkowej ochrony dóbr osobistych został uregulowany w art. 24 § 1 zd. 2 i § 2 k.c., zgodnie z którym ten, czyje dobro osobiste zostało naruszone, może żądać od osoby, która dopuściła się naruszenia, dopełnienia czynności potrzebnych do usunięcia tego skutku, a w szczególności, ażeby złożyła oświadczenie odpowiedniej treści i w odpowiedniej formie. Na zasadach przewidzianych w kodeksie może on również żądać zadośćuczynienia pieniężnego lub zapłaty odpowiedniej sumy pieniężnej na wskazany cel społeczny. Jeżeli wskutek naruszenia dobra osobistego została wyrządzona szkoda majątkowa, poszkodowany może żądać jej naprawienia na zasadach ogólnych.

---

konieczna jest ochrona dotycząca dóbr osobistych. Dwie podstawy odpowiedzialności - z ustawy prawo bankowe i kodeksu cywilnego nie wykluczają się. Zob. A. Żygadło, *Ochrona informacji niejawnych* …, s. 73-88.

[709] J. Orłowski, O. Naczepa, *Tajemnica skarbowa a ochrona dóbr osobistych*, Studia Prawnoustrojowe 2020, nr 47, s. 200 i n.

[710] Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, LEX nr 674497.

W związku z powyższym należy poczynić uwagę, iż poszkodowany bezprawnym ujawnieniem jego danych objętych tajemnicą skarbową nie może dochodzić zadośćuczynienia pieniężnego na podstawie art. 445 k.c. Przepis ten wskazuje na wyrządzenie krzywdy, jaka może mieć miejsce np. w sytuacji uszkodzenia ciała[711].

Osobie, której naruszono prawo do prywatności poprzez ujawnienie informacji jej dotyczących a objętych ochroną tajemnicy skarbowej, przysługują roszczenia z art. 448 k.c. kwalifikowane jako majątkowa ochrona dóbr osobistych wynikająca z art. 24 § 1 zd. 2 k.c. Zestawienie tych przepisów wskazuje, że osoba, której dobro osobiste zostało naruszone, może żądać zadośćuczynienia pieniężnego lub zapłaty odpowiedniej sumy pieniężnej na wskazany cel społeczny. Przyznanie zadośćuczynienia[712] może nastąpić tylko na żądanie poszkodowanego w przypadku, gdy faktycznie doszło do naruszenia jego dobra osobistego oraz udowodnienia przez niego winy sprawcy[713]. Ponadto osoba, domagając się zadośćuczynienia, musi wykazać doznane cierpienie fizyczne i psychiczne oraz ich intensywność.

W konkluzji zadośćuczynienie może zostać przyznane po łącznym spełnieniu powyżej określonych przesłanek. Pierwsza z nich wskazuje na istnienie dobra osobistego, druga na zagrożenie lub naruszenie tego dobra, zaś trzecia stanowi o bezprawności zagrożenia lub naruszenia. Zgodnie z art. 6 k.c. *onus probandi* w zakresie wykazania pierwszych dwóch przesłanek spoczywa po stronie dochodzącej ochrony[714].

Na kanwie powyższego należy przywołać wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku w sprawie o sygn. akt I ACa 249/13[715], przedmiotem którego było rozpoznanie apelacji powódki (Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej) od wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku z dnia 2 sierpnia 2012 r. w sprawie o sygn. akt I C 473/11[716], który oddalił jej powództwo o ochronę dóbr osobistych. Powódka wyrokowi sądu I

[711] Zob. G. Karaszewski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, art. 445 opubl.:, 2021, LEX/el.
[712] Odpowiednia kwota zadośćuczynienia wymaga przez sąd rozważenia wszystkich okoliczności sprawy, tj. m.in. rodzaju naruszonego dobra, rozmiaru wyrządzonej krzywdy, intensywność naruszeń, winę i stopień sprawcy oraz zdolność majątkową sprawcy. Sąd nie może wyjść poza żądanie poszkodowanego (powoda). Zob. wyrok SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CKN 1010/00, OSNC 2003/4, poz. 56.
[713] Wyroki SN: z dnia 16 września 2004 r., IV CK 707/03, LEX nr 1615031; z dnia 15 czerwca 2005 r., IV CK 805/04, LEX nr 177221. Funkcjonariusz publiczny ponosi odpowiedzialność za naruszenie dobra osobistego innej osoby, jakiego dopuścił się działając w ramach sprawowanej funkcji publicznej, niezależnie od odpowiedzialności Skarbu Państwa Zob. wyrok SN z dnia 4 kwietnia 2014 r., II CSK 407/13, OSNC 2015, Nr 4, poz. 47 oraz wyrok SN z dnia 20 maja 2015 r., I CSK 534/14, LEGALIS nr 1469351.
[714] P. Nazaruk [w:] *Kodeks cywilny …,* art. 24, opubl.: 2021, LEX/el.
[715] Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2013 r., I ACa 249/13, LEX nr 2674061.
[716] Niepubl.

instancji zarzuciła, m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego - art. 24 § 1 k.c. w zw. z art. 448 k.c. w zw. z art. 43 k.c., poprzez uznanie, że ujawnienie *tajemnicy, tj. popełnienie czynu zabronionego* z art. 306 o.p., podjęte w obronie społecznie uzasadnionego interesu, wyłącza bezprawność działania naruszającego dobra osobiste[717].

W sprawie tej powódka wniosła przeciwko Spółce Akcyjnej pozew o ochronę dóbr osobistych i zapłatę, domagając się nakazania pozwanym złożenia w dzienniku oświadczenia dotyczącego trzech artykułów pozwanego. Miało ono obejmować: sprostowanie zawartych w nich informacji, przeprosin za ich opublikowanie oraz zobowiązanie do zaniechania "takich pomówień w przyszłości". Na wypadek zwłoki pozwanego powódka wniosła o upoważnienie jej do wykonania powyższego zobowiązania oraz nakazanie pozwanym zaniechania rozpowszechniania nieprawdziwych informacji oraz o zasądzenie od pozwanych solidarnie kwoty 50.000 zł na rzecz Fundacji Hospicyjnej. Powódka roszczenia swe opierała na fakcie opublikowania materiałów prasowych w postaci artykułu pozwanego na stronie zatytułowanym „(…) zaniżał rezerwy" z podtytułem „Niejasności w finansach (…) -ów wraz z ostrzeżeniem audytora komentującego bilans powódki „o zbyt niskich rezerwach na złe kredyty". Pod powyższym artykułem został nadto opublikowany komentarz pozwanego pt. „Trzeba nadzorować (...)-i". W odpowiedzi na powyższy artykuł pozwanego została opublikowana odpowiedź prasowa, w której powódka wskazała, że „zawarte w artykule informacje na temat stwierdzonego w 2009 r. w Kasie obniżenia poziomu rezerw są nieprawdziwe, że autor publikacji błędnie przedstawił wyniki finansowe Kasy, że pozycja rezerw w kwocie 21,9 tys. zł została odczytana jako 21,9 mln zł, że podstawowa teza artykułu o obniżanych odpisach na kredyty zagrożone była nieprawdziwa, gdyż autor artykułu postawił ją, analizując nieprawidłowo porcje bilansu". Na powyższe pozwany przyznał, iż „błędnie przyporządkował jedną z pozycji bilansu (...) do kwoty rezerw na przeterminowane kredyty, błąd ten nie znosi głównej tezy artykułu, że w roku 2009 w (...) nastąpiło zaniżenie wartości rezerw na kredyty przeterminowane"[718].

[717] Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2013 r., I ACa 249/13, LEX nr 2674061. Powódka wskazała również na naruszenie przepisu art. 355 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 1 prawa prasowego, poprzez uznanie, że zaniechanie pozwanego kontaktu z pozwaną, i w konsekwencji uniemożliwienie jej ustosunkowania się do formułowanych wobec niej zarzutów, wypełnia wzorzec szczególnej staranności dziennikarskiej. Jednakże z uwagi na zakres podjętej problematyki zagadnienie prawa prasowego nie będzie tu istotne.

[718] Wyrok SO w Gdańsku z dnia 2 sierpnia 2012 r., IC 473/11, niepubl.

W ocenie Sądu II instancji publikacje autorstwa pozwanego (dziennikarza) prezentowały istotną część działalności finansowej powódki w krytycznym świetle. Publikacje te godziły w renomę powódki. Sąd uznał, że w taki sposób wypowiedzi prasowe naruszyły dobra osobiste powódki chronione przez przepis art. 23 i 24 § 1 k.c. Niemniej jednak sąd, przytaczając treść art. 10 ust. 1-12 ust. 1, 38 i 37 prawa prasowego, podkreślił, że jedną z okoliczności wyłączających bezprawność jest działanie w obronie społecznie uzasadnionego interesu, co też uczynił pozwany, zabierając głos w debacie publicznej. Przedstawiane przez niego okoliczności dotyczyły podmiotu publicznego, a są one z punktu widzenia prowadzonej działalności przez powódkę (depozyty, kredyty) istotne dla społeczeństwa. Jednocześnie opublikowane informacje przez pozwanego były prawdziwe, a okoliczność ta w ocenie sądu przesądzała o braku bezprawności w działaniach dziennikarza, który dopuścił się naruszenia dóbr osobistych. Sąd po dokonanej analizie i pogrupowania opublikowanych przez pozwanego treści doszedł do wniosku, że dokonał on naruszenia dóbr osobistych powódki, tj. jej renomy, a naruszenie to było bezprawne jedynie w przypadku jednego artykułu i to w części, w której błędnie zinterpretował pozycje bilansu i zarzucił, że wynika z nich zbyt niski poziom rezerw posiadanych przez powódkę, które zabezpieczają ja przed ryzykiem niespłacenia kredytów. Niemniej jednak, publikując kolejną odpowiedź, przyznał się do błędnego odczytania bilansu oraz przeprosił za taki stan rzeczy. Zatem w ocenie sądu stan naruszenia został usunięty na skutek złożonych przez pozwanego przeprosin, co też nie daje podstaw do uznania roszczeń powódki. Zasądzenie kwoty 50.000 zł tytułem zadośćuczynienia w oparciu o przepis art. 448 k.c., zdaniem sądu, jest fakultatywne, a przeprosiny stanowią wystarczający środek do stanu naruszenia jej dóbr osobistych[719].

Sąd Apelacyjny w Gdańsku nie podzielił przedstawianych przez powódkę zarzutów i argumentacji, przez co apelację oddalił oraz obciążył powódkę kosztami postępowania apelacyjnego. Jednocześnie, podzielając prawidłowość ustaleń faktycznych oraz trafność wniosków Sądu I instancji, przyjął je jako własne. W ocenie Sądu II instancji niezasadne jest stwierdzenie, że popełnienie czynu zabronionego z art. 306 o.p., podjęte w obronie społecznie uzasadnionego interesu, wyłącza bezprawność działania naruszającego dobra osobiste. Kluczowym aspektem tej sprawy było określenie podmiotu - sprawcy wyżej wskazanego przestępstwa. Sąd zważył, iż treść

[719]Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2013 r., I ACa 249/13, LEX nr 2674061.

art. 294 § 1 o.p. wskazuje na enumeratywny zakres osób zobowiązanych do przestrzegania *tajemnicy skarbowej, a wśród nich nie ma* dziennikarzy. Natomiast w art. 295 § 4 o.p. dodatkowo wskazano, że do przestrzegania *tajemnicy skarbowej* obowiązane są również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte *tajemnicą skarbową*, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa. Szeroki katalog organów i jednostek, którym wolno udostępnić akta czy też zawarte w aktach informacje objęte *tajemnicą skarbową*, zamieszczono w art. 297-299 o.p., pośród których również nie ma dziennikarzy. Z uwagi na powyższe przepisy w ocenie Sądu Okręgowego poza sporem pozostawał fakt, iż do przestrzegania tajemnicy skarbowej nie są zobowiązani dziennikarze, dlatego też nie mogą być oni sprawcami czynu z art. 306 o.p. W konsekwencji powódka nie sprostała wykazaniu u pozwanego bezprawności działania, którego zaistnienie jest warunkiem przyznania zadośćuczynienia czy przyznania określonej kwoty na cel społeczny, zgodnie z art. 448 k.c.[720].

Wskazać należy, że od powyższego wyroku Sądu Odwoławczego powódka złożyła skargę kasacyjną do Sądu Najwyższego, która wyrokiem z dnia 27 listopada w sprawie o sygn. akt IV CSK 174/14 została oddalona. Istoty swojego rozstrzygnięcia Sąd Najwyższy upatrywał w fakcie, iż opublikowanie w prasie informacji objętych tajemnicą skarbową przez dziennikarzy, podjęte w obronie społecznie uzasadnionego interesu społecznego, w konkretnych okolicznościach faktycznych może wyłączać bezprawność takiej publikacji[721].

Kolejną podstawą prawną odpowiedzialności za bezprawne ujawnienie tajemnicy skarbowej może być odpowiedzialność deliktowa z art. 415 k.c. Przepis ten konstruuje zasady odpowiedzialności na zasadzie winy. Poszkodowany będzie zatem musiał w toku postępowania wykazać, że działanie osoby bądź osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej określonych w art. 294 § 1 i § 4 o.p. było zawinione (odpowiedzialność za własny czyn). Natomiast w przypadku odpowiedzialności podmiotów wymienionych w art. 294 § 1 o.p. odpowiedzialność poniesie Skarb Państwa lub odpowiedni samorząd terytorialny z działaniem odpowiedniego organu podatkowego. Wówczas odpowiedzialność ta będzie konstruować się w oparciu o przepis ar. 415 k.c. w związku z przepisem art. 417 k.c.

[720] Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2013 r., I ACa 249/13, LEX nr 2674061.
[721] LEX nr 1598708. Tak też na tle zbliżonego stanu faktycznego i prawnego wyrok SN z dnia 25 luty 2015 r., IV CSK 307/14, LEGALIS nr 1409419.

Ponadto podstawą odpowiedzialności za czyn niedozwolony jest wykazanie, że był on czynem bezprawnym, czyli popełnionym wbrew przepisom prawa lub zasad współżycia społecznego. W tym zakresie kluczowym może okazać się wyrok karny skazujący, który przesądza o winie sprawcy czynu, jak i o bezprawności zachowania[722].

Kluczowym aspektem do przyznania odszkodowania z omawianej podstawy prawnej jest udowodnienie, że działanie polegające na ujawieniu tajemnicy skarbowej poszkodowanego wyrządziło mu szkodę. Powstanie szkody będzie rodzić po stronie sprawcy obowiązek jej wynagrodzenia, w myśl zasady pełnej kompensacji z art. 361 k.c. M. Wałachowska wskazuje, że przy ustalaniu pełnego odszkodowania za szkodę niemajątkową należy kierować się również regułami z art. 448 k.c.[723]. Ustalenie rozmiarów szkody obejmuje, po pierwsze, szkodę rzeczywistą (*damnum alergeny*), która umniejszyła majątek poszkodowanego poprzez zmniejszenie jego aktywów lub zwiększenie pasywów, a po drugie, szkoda może obejmować również utracone korzyści (*lucrum cesans),* które nie przysporzyły poszkodowanemu zysku na skutek czynu zabronionego.

3. Odpowiedzialność dyscyplinarna

Niezależenie od istnienia odpowiedzialności cywilnej i karnej każde przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków zawodowych może rodzić odpowiedzialność dyscyplinarną (tzw. delikt dyscyplinarny) konkretnych podmiotów zobowiązanych do jej przestrzegania.

W orzecznictwie wskazuje się, że odpowiedzialność dyscyplinarna jest bliska odpowiedzialności karnej, gdyż każdy delikt dyscyplinarny pozostaje pod groźbą kary. Wykonywana przez funkcjonariuszy funkcja publiczna wymaga gwarancji ochrony godności wykonywanych przez nich zawodów oraz zaufania społecznego[724].

W ocenie J. Dąbrowskiej „w przeciwieństwie do odpowiedzialności karnej, w odpowiedzialności dyscyplinarnej nie obowiązuje zasada dokładnej, precyzyjnej określoności przewinienia dyscyplinarnego. Co za tym idzie, w pełni uzasadnione jest twierdzenie, że poddanie funkcjonariuszy odpowiedzialność dyscyplinarnej jest w

[722] Wyłączają bezprawność czynu: obrona konieczna (art. 423 k.c.), stan wyższej konieczności (art. 424 k.c.), dozwolona samopomoc (art. 343 § 2, art. 432 k.c.) oraz inne wypadki wykonywania swojego prawa (zob. art. 149 k.c.).
[723] M. Wałachowska [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna (art. 353-534)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2018, art. 415, opubl.: Lex/el.
[724] Wyrok WSA w Lublinie z dnie 8 września 2016 r., II SA/Lu 461/16, LEX nr 2187826.

istocie poddaniem ich "zwiększonej odpowiedzialności" za naruszenie obowiązków służbowych”[725].

W aktualnym porządku prawnym odpowiedzialność dyscyplinarna ujmowana jest w sposób różny w odniesieniu do poszczególnych grup osób, funkcjonariuszy czy też podmiotów. W przypadku szerokiego katalogu osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej (art. 294 § 1 i § 4 o.p.) oraz braku precyzyjnej typizacji przewinień zawodowych w jednym akcie prawnym, odpowiedzialność dyscyplinarna w powyżej wskazanym przepisie enumeratywnie wymienionych osób i podmiotów kształtuje się odmiennie. Odpowiedzialność dyscyplinarna nie opiera się na jednym powszechnie obowiązującym akcie prawnym, jak ma to miejsce w przypadku odpowiedzialności karnej i cywilnej. Dlatego też w sposób znacznie utrudniony oraz pozostający poza celami niniejszej pracy jest szczegółowe wskazywanie oraz opisywanie podstaw odpowiedzialności dyscyplinarnej.

Wobec powyższego jedynie dla przykładu wskazać należy, że członkowie korpusu służby cywilnej odpowiadają dyscyplinarnie za naruszenie obowiązków członka *korpusu służby cywilnej*[726]. Wśród członków korpusu służby cywilnej ponoszących odpowiedzialność za ujawnienie tajemnicy skarbowej należy wskazać na osoby pełniące stanowiska urzędnicze w Krajowej Informacji Skarbowej i izbach administracji skarbowej[727].

Z uwagi na fakt, że funkcjonariusze celno-skarbowi nie należą do korpusu służby cywilnej, ich odpowiedzialność dyscyplinarna kształtuje się w oparciu o przepisy art. 254 – 275 ustawie o KAS[728]. W orzecznictwie wskazuje się, że np. posłużenie się przez funkcjonariusza (uprzednio) Służby Celnej biletem kolejowym podróży, której nie mógł na jego podstawie odbyć, gdy posłużenie się tym biletem miało potwierdzać odbycie podróży dla uzyskania zwrotu jej kosztów przez pracodawcę, stanowi niegodne zachowanie w służbie[729]. W innym zaś orzeczeniu uznano, że obwiniony będący funkcjonariuszem wówczas Służby Celnej udzielił przed sądem pomocy prawnej stronie postępowania i uczynił to w czasie pełnienia służby, wykorzystując do tego celu

[725] J. Dąbrowska, *Stosunki służbowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, WPP 2017, nr 3, s. 78-92.
[726] Odpowiedzialność dyscyplinarna uregulowana zostawała w rozdziale 9 ustawy o służbie cywilnej.
[727] W skład korpusu służby cywilnej wchodzą pracownicy służby cywilnej (zatrudnieni na podstawie umowy o pracę), urzędnicy służby cywilnej (zatrudnieni na podstawie mianowania w służbie cywilnej) oraz osoby zatrudnione na wyższych stanowiskach w służbie cywilnej.
[728] Zob. szerzej: M. Ciecierski [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, art. 254, s. 997 i n.
[729] Wyrok NSA z dnia 21 października 2011 r., I OSK 525/11, LEX nr 1069666.

przydzielone mu stanowisko, działał nie tylko wbrew nałożonym na niego obowiązkom i etyce zawodowej, ale także podejmował działania przeciwko działalności instytucji, w której pełnił służbę[730].

4. Wnioski

W literaturze przedmiotu podnosi się wątpliwości co do zasadności umieszczenia przepisów karnych zarówno w ordynacji podatkowej, jak i w ustawie o KAS w zakresie penalizacji zachowania polegającego na ujawnieniu tajemnicy skarbowej. Ukazane stanowisko doktryny podnosi, że zachowanie to winno zostać uregulowanie w ustawie kodeks karny, gdyż w oparciu o określone tam zasady następuje penalizacja zachowania sprawcy polegająca na ujawnieniu tajemnicy skarbowej[731]. W tym zakresie ustawodawca winien zważyć, czy nie powinno nastąpić uchylenie art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS i przeniesienie ich w formie jednej normy sankcjonującej do przepisów kodeksu karnego. Pozwoliłoby to na uporządkowanie stosowania przepisów penalizujących naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej.

Abstrahując od powyższego, zważyć należy, że bez względu na akt prawny, w którym dany przepis zostanie zawarty, i tak następuje jego zastosowanie, co wynika z faktu zapadłych i przeanalizowanych wyroków sądowych o ten występek. Niemniej jednak umiejscowienie czynu ujawnienia tajemnicy skarbowej w ustawie kodeks karny znacznie ułatwiłoby poruszanie się pośród przepisów. Bez wątpienia przepis art. 306 o.p. jak i art. 278 ustawy o KAS jest przepisem o charakterze odsyłającym do treści norm prawa karnego. Brak znajomości zasad ogólnych i reguł ustalania i ponoszenia odpowiedzialności karnej powoduje, że w konsekwencji nie jest możliwe prawidłowe ustalenie treści karalnego zachowania sprawcy oraz czy zachowanie to ma podlegać karze. W tym zakresie należy sięgać po przepisy kodeksu karnego, natomiast w zakresie przebiegu postępowania przygotowawczego, jak i sądowego, po przepisy kodeksu postępowania karnego. Wzgląd na kompleksowość regulacji powoduje, iż jako celowe jawi się umieszczenie przepisu karnego penalizującego zachowanie polegające na

[730] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 czerwca 2012 r., II SA/Bk 258/12, LEX nr 1170271.
[731] Zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 326 oraz J. Majewski, Przestępstwo [w:] M. Bączyk, E. Fojcik-Mastalska, L. Góral, Z. Ofiarski, J. Pisuliński, W. Pyzioł, *Prawo bankowe. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 687.

ujawnieniu tajemnicy skarbowej w kodeksie karnym. Co prawda przepis art. 116 k.k. wskazuje, że przepisy części ogólnej tego kodeksu stosuje się do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną (w tym do o.p. i ustawy o KAS), chyba że ustawy te wyraźnie wyłączają ich zastosowanie. Niemniej jednak dokonanie takiego zabiegu legislacyjnego nie stoi z niczym w sprzeczności, bowiem zasady ponoszenia odpowiedzialności, jak i konstrukcja przepisu z art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS, są identyczne jak za przestępstwa opisane w kodeksie karnym.

Natomiast umiejscowienie przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej w kodeksie karnym skarbowym byłoby za daleko idące. Dlatego też nie można zgodzić się z E. Janik, że art. 306 o.p. powinien być umiejscowiony w tym kodeksie w części dotyczącej czynów zabronionych przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom tytułu dotacji lub subwencji[732]. Omawianego czynu - pomimo silnego powiązania z prawem podatkowym – nie sposób zakwalifikować jako przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego w rozumieniu art. 53 § 2 i § 3 k.k.s.

Zastrzeżenia budzi także zasadność samej kryminalizacji tego samego rodzaju czynu polegającego na ujawnieniu tajemnicy skarbowej w o.p. i w ustawie o KAS. Penalizacja ujawnienia tajemnicy skarbowej na płaszczyźnie art. 278 ustawy o KAS wydaje się być „martwą". Norma ta nie jest przedmiotem prowadzenia danych statystycznych przez KPG, bowiem Policja nie prowadziła postępowań z uwzględnieniem przepisów karnych z ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Ponadto należy stwierdzić, iż przez okres ponad dwóch lat (od 1 marca 2017 r. do 2019 r.) w oparciu o dane statystyczne prowadzone przez Ministerstwo Sprawiedliwości na podstawie danych z Krajowego Rejestru Karnego, nie nastąpiło skazanie z art. 278 ustawy o KAS. Co więcej, przepis w ustawie o KAS jest wierną kopią przepisu zawartego w ordynacji podatkowej. Powyższe zatem prowadzi do uznania braku przeciwskazań do uchylenia tego przepisu i przeniesienia go do kodeksu karnego bądź stworzenia w ustawie o KAS odesłania do przepisu art. 306 o.p. oraz zastąpieniu w treści § 2 tego przepisu informacji z art. 182 o.p. informacjami z art. 48 ustawy o KAS.

Przeprowadzona analiza doktryny oraz dorobku orzecznictwa w zakresie znamion czynu zabronionego z art. 306 o.p. prowadzi do wniosku, iż przepis zawarty w ordynacji podatkowej nie penalizuje zachowania polegającego na wykorzystaniu informacji objętych tajemnicą, bowiem nie chodzi w nim o faktyczne wykorzystanie

[732] E. Janik, *Tajemnica skarbowa – głos w dyskusji* [w:] *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki,* red. P. Malinowski, T. D. Nowak, A. Sędkowska, Warszawa 2013, s. 136 i n.

czy posłużenie się pozyskanymi informacjami, lecz o fakt ujawnienia ich osobom postronnym. Zatem w przypadku wykorzystania przez sprawcę pozyskanych danych objętych tajemnicą skarbową czyn z art. 306 o.p. będzie pozostawał w rzeczywistym zbiegu z art. 266 k.k. Z analizy spraw karnych wynika, że takie zachowanie będzie wypełniać właśnie znamiona powyższego przepisu kodeksu karnego. Przepis art. 306 o.p. przewiduje wyższą karę pozbawienia wolności niż norma zwarta w art. 266 k.k., dlatego też, zgodnie z art. 11 § 2 k.k., sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą.

W oparciu o powyższe można zatem postulować o rozszerzenie penalizacji czynu zabronionego z art. 306 o.p. o znamię wykorzystania bądź posłużenia się w sposób nieuprawniony przez samego sprawcę czy też osobę, której dane objęte tajemnicą skarbową ujawniono. Irracjonalnym byłoby połącznie powyższych proponowanych znamion ze znamieniem „ujawniania", bowiem nie każde ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową prowadzi do ich wykorzystania bądź posłużenia się. Niemniej jednak przeprowadzona analiza wyroków karnych ukazała, że ujawnienie tajemnicy skarbowej osobom postronnym następuje w celu ich dalszego wykorzystania bądź posłużenia się pozyskanymi informacjami np. w celu popełnienia innych przestępstw. Dlatego też penalizacja takiego zachowania mogłaby nastąpić w formie dodania nowej jednostki redakcyjnej (przed aktualnym § 4) do art. 306 o.p. karzącej wyłącznie wykorzystanie bądź posłużenie się ujawnionymi danymi, co wiązałoby się również z surowszą karą. Wprowadzenie takiej zmiany spowodowałoby przy kwalifikacji prawnej czynu brak zbiegu czynu z art. 306 o.p. i z art. 266 k.k. Penalizacja zachowania o proponowanych znamionach oraz surowsza kara pozbawienia wolności niż za czyn z art. 306 § 1 i § 2 o.p. być może odwiodłaby potencjalnych sprawców od takich zamiarów, tym bardziej iż liczba wniosków o wniesienie aktów oskarżenia od 2013 r., zgodnie z danymi z KGP, znacznie wzrosła.

W konkluzji należy uznać, że uznanie związku tajemnicy skarbowej z prawem do prywatności i przyznaniem ochrony prawnej przewidzianej dla dóbr osobistych umożliwia danej jednostce dochodzenia dalszych roszczeń majątkowych i niemajątkowych na płaszczyźnie prawa cywilnego. Nieuprawnione ujawnienie danych określonych w art. 293 § 1 i § 2 o.p. stanowi odpowiedzialność odszkodowawczą (na zasadach określonych w przepisach kodeksu cywilnego), niezależnie od odpowiedzialności prawnokarnej czy też dyscyplinarnej.

Zakończenie

Przedstawione w poszczególnych rozdziałach pracy problemy wynikające z analizy poszczególnych zagadnień, dokonane zarówno w ujęciu historycznym, normatywnym, aksjologicznym, empirycznym, prawno-porównawczym, jak i statystycznym pozwoliły na sformułowanie kilku ogólnych spostrzeżeń, które wskazane zostaną poniżej. Spostrzeżenia te złożyły się na uzasadnienie tez zaprezentowanych we wstępie pracy, wysnucie krytycznych wniosków i zaproponowanie zmian.

Tajemnica skarbowa jest obecnie częścią każdego systemu podatkowego – w zakresie omówionych systemów prawa podatkowego państw członkowskich UE, tj. Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Czeskiej i Węgier. Jest ona uregulowana w przepisach ogólnych prawa podatkowego, tak jak w Polsce, w podobnych aktach prawnych rangi ustawowej, określanej mianem ordynacja podatkowa (z wyłączeniem ustawodawstwa węgierskiego). Ujęcie przedmiotu tajemnicy skarbowej w każdym z tych państw znajduje uzasadnienie w prawnej ochronie życia prywatnego czy też prawie do ochrony danych osobowych, które stanowią najwyższe wartości zagwarantowane przez zapisy ustawy zasadniczej. W badanych zagranicznych ustawodawstwach nie doszukano się normatywnej definicji tajemnicy skarbowej, zatem ustalenie zakresu omawianej tajemnicy pozostawione zostało w zakresie swobodnego uznania ustawodawcy. Nie istnieją w tym zakresie przepisy wspólnotowe, które harmonizowałby badaną w niniejszej pracy problematykę.

Określenie desygnatów terminu „tajemnica skarbowa" jest bardzo utrudnione w obecnie obowiązujących przepisach krajowych, gdyż nie istnieje formalna definicja tajemnicy skarbowej w żadnym akcie prawnym. Uznać należy, że jest to termin, którego zdefiniowania nie podjął się ustawodawca zarówno w przepisach ogólnego, jak i materialnego prawa podatkowego. Jedynie w przepisach ordynacji podatkowej, w dziale VII, nastąpiło określenie zakresu podmiotowego, przedmiotowego i temporalnego tajemnicy skarbowej. Dopełniając powyższe przepisy rozważaniami dokonanymi przez autora pracy w oparciu o poglądy zawarte w literaturze przedmiotu, doktrynie prawa i w orzecznictwie, należy wskazać na pewien zakres tajemnicy skarbowej.

Istotnym dla jasności interpretacyjnej terminu „tajemnica skarbowa" jest fakt, iż ustawodawca przestrzega techniki prawodawcze i nie tworzy siatki pojęciowej tego terminu na płaszczyźnie aktów prawnych innych niż ordynacja podatkowa. Oznacza to

konsekwentność w używaniu jednego terminu „tajemnica skarbowa" zarówno w przepisach ordynacji podatkowej, ustawy o KAS, jak i w przepisach ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Autor pracy nie dostrzegł używania innego terminu na określenie omawianej tajemnicy np. tajemnica podatkowa w innych krajowych przepisach. W aktualnym stanie prawnym brak jest nieścisłości w rozumieniu terminu tajemnicy skarbowej, co w konsekwencji powoduje, że nie powinno być trudności w praktycznym uznaniu tajemnicy skarbowej, tym bardziej iż przepisy innych ustaw odsyłają do odpowiedniego stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej zawartych w dziale VII o.p. i w art. 306 o.p.

Natomiast autor pracy spotkał się z innym określaniem tajemnicy skarbowej w literaturze przedmiotu, doktrynie prawa, a nawet w orzecznictwie sądowym. Innymi określeniami są, np. „tajemnica zawodowa", „tajemnica prawnie chroniona", „tajemnica ustawowo chroniona" czy też „tajemnica prawnie chroniona w prawie podatkowym". Niemniej jednak w większości piśmiennictwa stosuje się wprost określenie „tajemnica skarbowa". Jednakże różnorodność stosowanej terminologii nie budzi wątpliwości czy też nie jest przyczyną wewnętrznego konfliktu w literaturze prawa. Jednocześnie autor w pracy posługuje się ww. pojęciami zamiennie, cały czas jednak mając na myśli tajemnicę skarbową w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej.

W polskim porządku prawnym tajemnicę skarbową klasyfikuje się jako tajemnicę zawodową (w uprzednim stanie prawnym jako tajemnicę służbową) związaną z wykonywaniem określonych obowiązków, z pełnioną pracą bądź służbą w organach podatkowych czy też innych instytucjach zajmujących się obliczeniem, poborem oraz wyegzekwowaniem danin publicznych. Tajemnicę zawodową wymienia się obok tajemnicy adwokata, radcy podatkowego, notariusza czy też obok tajemnicy bankowej. Jest ona tajemnicą prawnie chronioną uregulowaną w ustawie.

Podjęte rozważania prowadzą do wniosku, iż ujęcie tajemnicy skarbowej znajduje swoje uzasadnienie w stworzeniu instytucji prawnej, której celem jest prawna ochrona życia prywatnego w zakresie dokonywanych rozliczeń z organami podatkowymi. Zagadnienie omawianej tajemnicy i dostępu do niej osób trzecich ściśle wiąże się z prawem do prywatności. Źródłem instytucji tajemnicy skarbowej jest art. 47 Konstytucji RP, który uzupełnienie znajduje w art. 51 Konstytucji RP jako eksplikacja tego prawa. Przepis ten ustanawia autonomię informacyjną obejmującą prawo do ochrony informacji dotyczących danej osoby o charakterze osobistym, ale także tych, które dotyczą jej finansów, majątku i sfery ekonomicznej. Poprzez gwarancje

konstytucyjne tajemnica skarbowa rozumiana jest jako prawo jednostki do żądania od organów podatkowych, którym dane powierza, ich ochrony przed odtajnieniem. Należy stwierdzić, że tajemnica skarbowa staje się komponentem prawa do prywatności, a nie tylko środkiem służącym do jej ochrony.

W prawie polskim aktualnie określenie tajemnicy skarbowej nastąpiło poprzez wyznaczenie jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego w przepisach ordynacji podatkowej. Z przepisów tych można wywieść, iż beneficjentem wspominanej tajemnicy są podatnicy, płatnicy i inkasenci, czyli zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które w związku z wykonywaniem czynności podatkowych powierzają organom podatkowym konfidencjonalne informacje. Natomiast depozytariuszem zobowiązanym do zachowania w poufności tych danych są pracownicy organów podatkowych, innych instytucji zajmujących się poborem i wymiarem podatków oraz inne osoby, podmioty, którym są udostępnione dane prawnie chronione tajemnicą skarbową. Obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej jest nieograniczony w czasie. Zakres podmiotowy i przedmiotowy tajemnicy skarbowej został określony szeroko, dlatego też wykładnia gramatyczna, odpowiednio wyłącznie przepisów art. 294 i 293 o.p., oznacza, że inne podmioty oraz inne dokumenty nie wchodzą w tak określony zakres.

Przez użycie słowa „tajemnica" należy uważać wyłączenie jawności określonych informacji. Natomiast poprzez określenie „tajemnica skarbowa" trzeba rozumieć wyłączenie jawności indywidualnych danych podatników, płatników lub inkasentów zawartych w deklaracjach podatkowych oraz wszelkich innych dokumentach składanych przez ww. osoby organom podatkowym oraz znajdujących się u tych organów lub uzyskanych przez te organy.

Przyjęcie takiej konstrukcji oznacza, że tajemnica skarbowa dotyczy wszystkich informacji łączących się z konkretną osobą, podmiotem, a mających charakter indywidualny, czyli taki, który pozwala na powiązanie ich z daną jednostką. Nie sposób jest przyjąć zamkniętego katalogu danych objętych omawianą tajemnicą, ale słusznie w literaturze oraz w orzecznictwie przyjmuje się, że tajemnicą skarbową obejmuje się przede wszystkim: imiona i nazwisko, nazwisko rodowe, imiona rodziców, datę urodzenia, miejsce zamieszkania i miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub miejsce zatrudnienia lub nauki, numer ewidencyjny - PESEL, numer identyfikacji podatkowej - NIP, stan cywilny, dane osób pozostających na utrzymaniu podatnika, dane dotyczące spadkodawcy, zapisodawcy, czy pożyczkodawcy. *De facto* tajemnicą

skarbową objęte są nie tylko indywidualne ww. dane zawarte w dokumentach, ale szczególną ochroną objęte zostały również pozyskane w trybie art. 182 o.p. informacje objęte tajemnicą bankową, a dotyczące np. rachunku bankowego klienta banku. Charakteru poufności nie przypisuje się udostępnianiu tych danych w zbiorczej, grupowej informacji, gdyż w tej sytuacji osoby postronne nie są w stanie powiązać tych informacji z daną osobą czy podmiotem.

Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej jest o tyle istotne, że danych nią objętych nie można udostępniać w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, nie można udostępniać osobom, bądź podmiotom postronnym, jeżeli przepisy prawa na to nie zezwalają. Historia instytucji tajemnicy skarbowej ukazała, iż brak jej ustawowego uregulowania prowadzi do złych praktyk polegających na ujawnianiu informacji dotyczących sytuacji finansowej danych osób czy też przedsiębiorców. Tylko ustawowy zakaz ujawniania określonego rodzaju informacji podatkowych zwiększa gwarancję zachowania ich w poufności. Zapewnieniu zachowania poufności służy również odpowiedzialność karna oraz możliwa odpowiedzialność cywilna i dyscyplinarna.

Dokonane w niniejszej pracy studia nad instytucją tajemnicy skarbowej dowodzą, iż istota tajemnicy skarbowej oraz jej uregulowania prawne powinny być zgodne z przepisami ustawy zasadniczej – Konstytucji RP, której zapisy gwarantują zasadę ochrony prywatności oraz ochrony danych osobowych jednostki. Zgodność ta powinna wynikać również z postanowień ratyfikowanych przez Polskę umów międzynarodowych oraz innych przyjętych w tej materii aktów. Zauważalny jest brak w tym zakresie harmonizacji przepisów krajowych, albowiem uregulowanie tajemnicy skarbowej pozostaje w swobodnym uznaniu ustawodawcy.

Przeprowadzona analiza przyjętej problematyki badawczej prowadzi do wniosku, że aktualne uregulowania tajemnicy skarbowej pozostają poza sferą konstytucyjnych standardów, gdyż są nieprecyzyjne i w pewnym zakresie niespójne. Wnioski z dokonanej analizy pozwalają pozytywnie zweryfikować postawione we wstępie pracy tezy badawcze.

Prowadzi to do wniosku, iż sposób regulacji i stopień ochrony danych objętych tajemnicą skarbową nie gwarantuje podatnikom, płatnikom i inkasentom należytej ochrony życia prywatnego oraz ochrony danych osobowych w sposób adekwatny do standardów konstytucyjnych ustalonych przede wszystkim przez art. 47 i art. 51 Konstytucji RP.

Wynika to przede wszystkim z treści przepisu art. 299b o.p., na mocy którego ustawodawca przeniósł prawo jednostki do prywatności nad zasadę prawa do informacji. Zważyć należy, iż zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP „ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw".

Treść przepisu art. 299b o.p. trudno pogodzić z powyższymi gwarancjami konstytucyjnymi. W rzeczywistości przepis ten stanowi najszerszą możliwość ujawnienia danych objętych tajemnicą skarbową. Przesłanki, którymi kieruje się Szef KAS, wydając zgodę na ujawnienie danych objętych tajemnicą skarbową na wniosek naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej, są klauzulami generalnymi, których niedookreślenie przyzwala na swobodną interpretację. W konsekwencji pozostawia to znaczny luz decyzyjny, który realizowany jest kosztem ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów.

Co więcej, podatnik, płatnik lub inkasent nie zostaje nawet poinformowany o ujawnieniu przez Szefa KAS wnioskowanych przez wskazane organy podatkowe danych, a tym samym nie ma przyznanych prawnych środków zaskarżenia „władczej" decyzji Szefa KAS w tym zakresie.

W dysertacji podjęto analizę sytuacji, w której *de lege lata* przepisy ordynacji podatkowej nadkładają obowiązek ujawnienia oraz udostępniania akt, z rozróżnieniem na akta zawierające informacje szczególnie chronione, o których mowa w art. 182 o.p. oraz na akta bez tych szczególnie chronionych informacji. Nie ulega wątpliwości, że informacje pozyskane z instytucji finansowych (m.in. z banku, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską) zawierają dane wrażliwsze dla podmiotów, których dotyczą, dlatego też udostępnianie ich powinno stanowić wyjątek.

Udostępnianie podmiotom informacji objętych tajemnicą skarbową, w tym zawierających informacje, o których mowa w art. 182 o.p. wskazanym w treści art. 297 i 298 o.p., prowadzi do wniosku, że ma ono znaczenie dla działań publicznych, nie zaś dla działań prywatnych, czy gospodarczych. Udostępnianie tych akt innym organom podatkowym, instytucjom, organom ścigania czy osobom sprawującym funkcje

publiczne następować ma w związku z interesem publicznym. Problem dotyczy tego, że związek ten nie pozostał przez ustawodawcę skonkretyzowany, nie zostały określone żadne kryteria, którymi organy podatkowe miałyby się kierować. Niesłuszne zatem wydaje się być założenie przyjęte np. w art. 297 § 1 pkt 3 o.p., zgodnie z którym akta zawierające informacje szczególne naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych udostępniają sądom lub prokuratorowi „w związku z toczącym się postępowaniem". Niesłuszne jest również rozwiązanie przyjęte w art. 297 § 1 pkt 4 o.p., zgodnie z którym RPO udostępnia się informacje prawnie chronione „w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym". Tutaj zakres udostępnienia danych dla RPO jest z niewiadomych przyczyn węższy niż Prokuratora Generalnego – art. 297 § 1 pkt 5 o.p.

Problem dotyczy również liczby podmiotów uprawnionych do uzyskania informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Odesłanie do ustaw odrębnych, jak ma to miejsce np. w art. 298 pkt 7 o.p., powoduje rozszerzenie kręgu podmiotów, które zgodnie z takim zapisem są uprawnione do uzyskania tych informacji. Przepis ten wskazuje na inne organy, którym udostępniane są dane poufne w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest RP, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów (podobnie w art. 299 § 2 o.p.). Analiza orzecznictwa dokonana w rozdziale VII pracy pokazuje, że jest wiele przypadków, gdy dochodzi do ujawnienia indywidualnych danych objętych tajemnicą skarbową, a których to podstaw nie ma określonych w ordynacji podatkowej (np. sprawa dziennikarza).

Dokonana analiza uregulowań prawnych doprowadziła do wniosku, że podmiot, którego dane są udostępniane i ujawniane, nie ma prawnej możliwości dowiedzenia się o takiej czynności, a tym bardziej jej zaskarżenia.

Wobec powyższego zakres zastosowania tajemnicy skarbowej jest wyraźnie ograniczony. Z jednej strony istnieją przepisy gwarantujące uniknięcie pozyskania informacji prawnie chronionych przez osoby postronne, z drugiej zaś istnieje szeroki zakres udostępnienia oraz ujawnienia tych danych, które mogą być bezwiednie przekazywane pomiędzy organami podatkowymi oraz innymi podmiotami nie posiadających tego statusu, którym obecne przepisy o.p. pozwalają na ich pozyskanie.

Powyższe przedkłada się również na potwierdzenie tezy, że obecnie istnieje zbyt szeroki krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do tajemnicy skarbowej. W tym zakresie należy podnieść, iż tylko w polskim porządku prawnym, na tle regulacji

prawnych porównywanych państw, zakres podmiotowy i przedmiotowy omawianej tajemnicy został tak wyszczególniony i szeroko zakreślony. W rzeczywistości przepis art. 294 § 4 o.p. powoduje, iż istnieje bliżej nieokreślony krąg podmiotów, którym udostępniane są indywidualne dane podatników, płatników i inkasentów. Okolicznością osłabiającą ochronę omawianych danych jest fakt, iż osoby wskazane w art. 294 § 4 o.p. nie są zobowiązane do złożenia przyrzeczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej o treści wskazanej w art. 294 § 2 o.p., ale zgodnie z treścią § 3 przywołanego przepisu osoby te zobowiązane są do zachowania poufności po ustaniu zatrudnienia, zakończenia stażu lub praktyki lub po ustaniu członkostwa w Radzie. Zastosowanie takiej konstrukcji prawnej tej treści normy prawnej jest nieuzasadnione, niespójne i osłabiające gwarancję zachowania tajemnicy skarbowej.

Konsekwencją tak przyjętej konstrukcji zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej jest nieustanna nowelizacja treści art. 293 i art. 294 o.p. polegająca czy to na zmianie już istniejących zapisów, czy na dodaniu kolejnych jednostek redakcyjnych. Koniecznym jest zatem zadanie ustawodawcy pytania, czy możliwe byłoby określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej w sposób ogólny, jak ma to miejsce w ustawodawstwie niemiecki i czeskim. Odpowiedzi w tym zakresie nie jest łatwo odnaleźć, gdyż wymaga to pogłębionej analizy i zmian w całym systemie prawa podatkowego.

Brak zgodności przepisów o tajemnicy skarbowej z gwarancjami konstytucyjnymi ma miejsce również w zakresie gwarancji jawności rozpraw z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Dokonana analiza doprowadziła do wniosku, że każda sprawa zawierająca dane stanowiące tajemnicę skarbową, dla dobra najwyższych wartości jednostki, winna być rozpoznawana przez sąd administracyjny przy drzwiach zamkniętych. Wynika to z tego, iż jawność rozpraw sądowoadministracyjnych oraz posiedzeń odbywających się przy drzwiach otwartych rozszerza krąg osób mogących powziąć wiedzę na temat danych objętych tajemnicą skarbową z faktów poruszanych podczas rozpoznawania sprawy, uczestnicząc w niej jako publiczność. Z drugiej strony wdrożenie tak postawionej tezy w życie spowodowałoby pozbawienie prawa obywateli do poznania wykładni i stosowania przepisów prawa.

Wnioski płynące z dokonanej analizy nie pozwalają na postawienie tezy, że powyżej wskazane uprawnienia w zakresie przekazywania danych objętych tajemnicą skarbową są zgodne z ochroną prywatności z art. 47 Konstytucji RP i ochroną danych

osobowych z art. 51 o.p. Obecne uregulowania tajemnicy skarbowej nie przystają do standardów konstytucyjnych.

Powyższe doprowadziło do przekonania, że polski ustawodawca winien podjąć co najmniej pogłębioną analizę uregulowań tajemnicy skarbowej w zakresie ich zgodności i proporcjonalności z konstytucyjnymi gwarancjami (prawami i wolnościami obywatela), a w konsekwencji dokonać ich zmiany, choćby w zakresie postulowanym poniżej.

Wobec wysnutych wniosków *de lege ferenda* byłoby dodanie do przepisów ordynacji podatkowej, po pierwsze, przepisu, który zobowiązywałby do poinformowania podatnika, płatnika czy inkasenta o transferze jego danych prawnie chronionych, a po drugie, zawarcie w ordynacji podatkowej środka prawnego w postaci możliwości zwrócenia się przez podatnika, płatnika czy inkasenta oraz podmiot przekazujący dane objęte tajemnicą skarbową do sądu w razie powstania wątpliwości co do dopuszczalności ujawnienia informacji chronionych w prawie podatkowym. W obecnym stanie prawnym brak takiego mechanizmu powoduje, że przekazywanie indywidualnych danych podatnika, płatnika i inkasenta następuje bez wiedzy i zgody osoby bądź podmiotu, którego dane dotyczą. Nie przysługują mu też żadne narzędzia prawne do weryfikacji dopuszczalności przekazywania danych objętych tajemnicą skarbową. Obecnie istniejący stan rzeczy należy uznać za znacznie ingerujący w prywatność jednostki, a tym samym niezgodny z ww. przepisami Konstytucją RP. Za niezgodne z zasadami Konstytucji RP należy uznać te ograniczenia, które umożliwiają transfer danych prawnie chronionych przez przepisy ordynacji podatkowej bez dodatkowej ich kontroli ze strony niezawisłego sądu. Wydaje się zatem, że postulat *de lege ferenda* poddania kontroli sądu każdego wniosku o udostępnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową jest zasadny.

Regulacja aktualnych zasad ujawniania i udostępniania indywidualnych danych jest wyraźnie „rozchwiana" i tym samym utrudnia wyraźne przeprowadzenie granicy pomiędzy interesem prywatnym a publicznym, co w konsekwencji czyni instytucję tajemnicy skarbowej mniej przystępną oraz mniej efektywną. Prawo do prywatności podlega ograniczeniom na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Z uwagi na to, że informacje stanowiące omawianą tajemnicę są również chronione na podstawie art. 51 Konstytucji RP, wprowadzone w tym zakresie ograniczenia muszą być zgodne z art. 31 ust. 3 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Interes publiczny powinien być wyważony z interesem prywatnym, a zastosowane w tym celu środki powinny być proporcjonalne.

Pełnowartościową gwarancją zachowania tajemnicy skarbowej byłoby zobowiązanie nie tylko osób wymienionych w art. 294 § 1 o.p. do złożenia na piśmie przyrzeczenia o przestrzeganiu tajemnicy skarbowej, o którym mowa w art. 294 § 4 o.p. Obowiązek ten powinien dotyczyć również innych osób, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, o których mowa w art. 294 § 4 o.p. Wskazane byłoby dokonanie zmiany treści art. 294 § 2 o.p. poprzez dodanie określenia, że nie tylko osoby wymienione w § 1, ale również w § 4 tego przepisu, obowiązane są do złożenia na piśmie przyrzeczenia o określonej treści.

Po drugie efektywniejsze przestrzeganie zachowania tajemnicy skarbowej zapewniałoby oznaczanie wszystkich dokumentów klauzulą „Tajemnica skarbowa". Obowiązek ten powinien odnosić się do wszystkich dokumentów zawierających tajemnicą skarbową, a nie tylko w okrojonym zakresie wskazanym przez przepis art. 299a o.p. Przekazywanie akt i dokumentów oznaczonych omawianą klauzulą również w stosunku do pozostałych organów podatkowych i instytucji wymienionych w art. 294 § 1–3 o.p. utwierdziłby w przekonaniu o konieczności przestrzegania tajemnicy skarbowej.

Po trzecie wskazane byłoby również stworzenie tożsamych zasad przechowywania wszystkich akt, nie tylko tych wymienionych w treści art. 296 § 1 o.p. W treści art. 296 o.p. wskazuje się na przechowywanie akt w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych (tzw. kancelaria tajna).

Zasadny jawi się również postulat penalizacji czynu polegającego na ujawnieniu danych objętych tajemnicą skarbową, aktualnie określonego w art. 306 o.p. i art. 278 ustawy o KAS, w jednym akcie prawnym, jak ma to miejsce w ustawodawstwie czeskim i niemieckim w dziale poświęconym przepisom karnym w ordynacji podatkowej. Przepis karny zawarty w ustawie o KAS, wobec treści regulacji art. 306 o.p. i zawartego zapisu w ustawie o KAS o odpowiednim stosowaniu przepisów o.p. w tym zakresie, jawi się jako niezasadny i zbędny.

Bibliografia

Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2009

Adamski A., *Prawo karne komputerowe*, Warszawa 2000

Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis 2009

Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl.: WKP 2019, LEX/el.

Bajor B. (red.), *Prawo bankowe. Komentarz do przepisów cywilnoprawnych*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.

Banasiak Z., Oraczewska D., *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998

Banaszak B., *Prawo do ochrony danych osobowych w Polsce*, [w:] *O prawach człowieka. W podwójną rocznicę Paktów. Księga Pamiątkowa w hołdzie Profesor Annie Michalskie*j, red. T. Jasudowicz i C. Mik, Toruń 1996

Benduch D., *Tajemnica skarbowa*, MoP 2014, nr 15

Biegalski A., Kucewicz M., *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz. 2, Pr.iP. 2008, nr 9

Bielecki L., Gorgol A. (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, opubl.: Legalis/el.

Bogdan G., *Przepływ informacji podatkowych i jego ochrona metodami prawa karnego*, Cz.PKiNP 2000, nr 1

Boháč R., *Th e Diffi culties of Tax Law Codifi cation in the Czech Republic* (w:) L. Etel, M. Popławski (red.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016

Bojarski M. (w:) M. Bojarski, W. Radecki, *Pozakodeksowe przepisy karne z komentarzem*, Warszawa 1992

Bojarski T., *Odmiany podstawowych typów przestępstw w polskim prawie karnym*, Warszawa 1982

Borkowski J. (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011

Borkowski J., *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, PP, 1999, nr 3

Borowicz J., *Przestrzeganie tajemnicy pracodawcy a inne pracownicze obowiązki przestrzegania tajemnicy - zagadnienia pojęciowe*, PiZS 1998/10/2

Braciak J., *Prawo do prywatności*, [w:] B. Banaszak, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, Warszawa 2002

Brzeziński B., Jezierski J., *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, Nowe Prawo, 1989, nr 7–8

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017

Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008

Bucholski R. [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz,* A. Melezini, K. Teszner (red.), Warszawa 2018

Budyn-Kulik M., Kozłowskiej-Kalisz P.,. Kulika M, Mozgawa M., *Komentarz do art. 266 kodeksu karnego, Komentarz praktyczny*, 2007, opubl.: LEX/el.

Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A.P., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, opubl.: 2013, LEX/el.

Ciecierski M. [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018

Czerw J. [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2022, opubl.: Lex/el.

Dauter B. [w:] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2019, opubl.: WKP 2019, LEX/el.

Dauter B., Babiarz S., Marciniak S., Mudrecki A., *Doradca podatkowy przed sądem administracyjnym,* S. Babiarz, S. Marciniak, A. Mudrecki (red.), Warszawa 2009

Dąbrowska J., *Stosunki służbowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, WPP 2017, nr 3

Domagała K., Domagała T., *Tajemnice prawnie chronione po wejściu w życie ustawy z dnia 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych*, Lektury elektroniczne

Dowgier R. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, 2023, opubl.: LEX/el.

Dowgier R. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, 2023, opubl.: Lex/el.

Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011

Dowgier R., *Nowelizacja ordynacji podatkowej w związku z RODO, a nowe obowiązki samorządowych organów podatkowych*, PPLiFS 2019, nr 6

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.

Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2014, opubl.: Legalis/el.

Erdos G., *Depicting National Tax: Hungary* [w:] *Tax Legislation*, W. Nykiel, M. Sęk (red.), Warszawa 2015, opubl. Lex/el.

Etel L., *Komentarz do art. 1 ordynacji podatkowej*, opubl.: LEX/el.

Fajgielski P., *Komentarz do rozporządzenia nr 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych),* [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, opubl.: WKP 2018, LEX/el.

Fajgielski P., *Prawo ochrony danych osobowych. Zarys wykładu,* Warszawa 2019

Filipczyk H., *Umowa o współdziałanie z KAS - na czym polega?* opubl.: 2020, LEX/el.

Gajewski D. J. (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.

Gardocki L., *Prawo karne, Warszawa 2002*

Gliniecka J. [w:] J. Gliniecka, *Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007

Gliniecka J., *Tajemnica bankowa w ujęciu prawnym*, Sopot 1997

Goettel M., Goettel A., *Odesłania w przepisach podatkowych do przepisów prawa cywilnego* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, opubl.: LEX/el.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013

Grata P., *Kierunki polityki podatkowej państwa polskiego w roku 1919*, POLISPOL 2010, nr 7

Gutowski M., *O granicach tajemnicy adwokackiej w prawie prywatnym*, Palestra 2019, nr 7-8

Habrat D., Majka P., U*poważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawnienia informacji stanowiących* tajemnicę skarbową, PP, 2013, nr 8

Hoc S., *Ochrona informacji niejawnych i innych tajemnic ustawowo chronionych. Wybrane zagadnienia*, Opole 2006

Hoc S., *Karnoprawna ochrona tajemnicy zawodowej, funkcyjnej i służbowej*, GSP 2008/1/131-146, LEX/el.

Hoc S., *Ustawa o ochronie informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2010

Hoffman I., *Jedynie teoretyczna możliwości wprowadzenia katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości – uregulowania w zakresie podatków od nieruchomości na Węgrzech*, Analizy i Studia, listopad 2019, nr 2

Hondor D., *Zachowanie tajemnicy skarbowej a określenie dochodu w drodze oszacowania cen*, Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu, nr 4 (4) 2005

Jabłoński M., Węgrzyn J., *Ochrona tajemnic w polskim porządku prawnym – tajemnica radcowska i adwokacka*, PPiA, XCV, Wrocław 2013

Jachimowicz M. *Odpowiedzialność karna za naruszenie ordynacji podatkowej*, Prok. i Pr. 2005, nr 9

Janik E., *Tajemnica skarbowa – głos w dyskusji* [w:] *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, red. P. Malinowski, T. D. Nowak, A. Sędkowska, Warszawa 2013

Janiszewska B. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4))*, red. J. Gudowski, Warszawa 2021, opubl.: LEX/el.

Jarzęcka-Siwik E. [w]: red. G. Szpor, A. Piskorz-Ryń, *Jawność i jej ograniczenia. Dostęp i wykorzystanie*. T. V, 2015 r., opubl.: Legalis/el.

Jaśkowska M., *Materialne i formalne przesłanki tajemnic publicznoprawnych*, [w:] G. Szpor (red*.), Jawność i jej ograniczenia*, T. IV, M. Jaśkowska (red.), *Znaczenie orzecznictwa*, Warszawa 2014

Jezierski J., *Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998

Kabat A. [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz,* 2021, LEX/el.

Kabat A. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2019, opubl.: Lex/el.

Karaszewski G. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, opubl.: 2021, LEX/el.

Kardas P., *Konstytucyjne i ustawowe aspekty ochrony tajemnicy zawodowej powierzanej przedstawicielom zawodów zaufania publicznego*, Cz.PKiNP 2014, nr 4

Karfíková M., Boháč R., *Tax Procedure Code in the Czech Republic. Public Governance,* Administration and Finances Law Review, 2017, 2(1)

Kiełtyka L, *Komunikacja w zarządzaniu. Techniki, narzędzia i formy przekazu informacji,* Warszawa 2002,

Klein F., *Abgabenordnung (AO),* Kommentar, *10. Auflage, Verlag*, Müchen 2009

Kłak C. P., *Pojęcie tajemnicy notarialnej i jej zakres*, NPN, 2011, nr 2

Knysiak-Sudyka H. [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz,* red. T. Woś, Warszawa 2016, opubl.: Lex/el.

Kondratowska-Muszyńska J. [w:] H. Dzwonkowski (red), *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.

Kopff A., *Koncepcja prawa do intymności i do prywatności życia osobistego (zagadnienia konstrukcyjne)*, SC, t. XX, Kraków 1972

Kosikowski C. [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2013

Kosikowski C. [w:] C. Kosikowski H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC 2000

Kosikowski C. [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2003

Kosikowski C. [w:] J. Brolik Jacek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* opubl.: LEX 2013, LEX/el.

Kosikowski C., *Konstytucyjność Ordynacji podatkowe*j, PiP 1998, nr 2

Kosikowski C., *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość,* [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński i C. Kosikowski (red.), Toruń 1999

Kotulski M., *Pozycja prawna funkcjonariusza podczas formowania Krajowej Administracji Skarbowej*, Opolskie Studia Administracyjno-Prawne, 2020, nr 18(3)

Kowalewska S*., Definicje i klasyfikacje zawodów* [w:] A. Sarapata (red.), *Socjologia zawodów,* Warszawa 1965

Kozłowska-Kalisz P. [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*,. M. Mozgawa (red.), 2021, opubl.: LEX/el.

Kozłowska-Kalisz P. [w:] M. Mozgawa (red.), *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, opubl.: 2021, LEX/el.

Kozłowska-Kalisz P., *Przestępstwa z i u.z.n.k. w świetle wyników badań empirycznych* [w:] *Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa*, Kraków 2006, opubl.: LEX/el.

Kręcisz-Sarna A., *Tajemnica adwokacka a kontrola podatkowa adwokata*, IAP 2018, Nr 1, opubl.: LEGALIS/el.

Kulik M. [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, M. Mozgawa (red.), opubl.: 2021, LEX/el.

Kulik M., Wąsek A. [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016, opubl.: LEX/el.

Kundera W., *Fundamental Rights in the Constitution of the Republic of Poland and in the Basic Law of the Federal Republic of Germany* [w:] *Prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i w Ustawie Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec*, Wrocławskie Studia Erazmiańskie. 2020, nr 14

Kunicka-Michalska B., *Ochrona tajemnicy zawodowej w polskim prawie karnym*, Warszawa 1972

Kurzac M. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: Legalis/el.

Lach A. [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, W. Konarska-Wrzosek (red.), Warszawa 2020, opubl.: LEX/el.

Laszuk M., *Status prawny Służby Celno-Skarbowej*, PPP 2018, nr 6

Lekston M. [w:] *Ustawa o służbie cywilnej. Komentarz*, red. K. W. Baran, Warszawa 2021

Leszczyńska A., *Prawo podatnika do ochrony danych osobowych w świetle kompetencji organu podatkowego do ujawnienia tajemnicy skarbowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2008, nr 1

Lubasz D. [w:] E. Bielak-Jomaa, D. Lubasz (red*), RODO. Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Komentarz do art. 4 pkt 1*, Warszawa 2018

Łoboda M., Strzelec D., *Minister właściwy do spraw finansów publicznych* [w:] M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017

Machalica-Drozdek K., *Pozyskiwanie przez organy podatkowe w postępowaniach informacji objętych tajemnicą bankową a prawo do prywatności w prawie międzynarodowym*, [w:] *Polski system ochrony praw człowieka 70 lat po*

proklamowaniu Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka. Osiągnięcia – bariery – nowe wyzwania i rozwiązania, J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), Warszawa 2019

Machnikowski P., [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2016

Majewski J., Przestępstwo [w:] M. Bączyk, E. Fojcik-Mastalska, L. Góral, Z. Ofiarski, J. Pisuliński, W. Pyzioł, *Prawo bankowe. Komentarz*, Warszawa 2020

Mariański A., Chmielecki Ł., Krajewska A., Nowak-Piechota A., Rodak B., Sołoniewicz K., Sroczyński M., Tim A., Wolska-Bryńska M. (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktykantów*, 2017, opubl.: Legalis/el.

Mariański A., *Obowiązek ustalenia stanu faktycznego i prawnego notariusza – zakres odpowiedzialności jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych*, PP, 2012, nr 12

Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: Legalis/el.

Maruchin W., *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych – analiza zmian w Ordynacji podatkowe*j, M.Podat., 2018, nr 3

Mastalski R. (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2011

Mastalski R. [w]: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zburzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2015

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021

Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002

Masternak M., *Biegły w postępowaniu podatkowym*, KP Publ, 2001, nr 2

Matuszewski W., *Tajemnica bankowa a ordynacja podatkowa*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku Czci Docenta Eligiusza Drgasa*. Studia z Dziedziny Prawa Podatkowego, Toruń 1998

Melezini A. [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, K. Teszner (red.), Warszawa 2018, Lex/el.

Melezini A., *Komentarz do art. 54 U.K.A.S.* [w:] K. Teszner (red.) *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, opubl.: 2018, LEX/el.

Melezini A., *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, Warszawa 2012

Michalak A., *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, opubl.: LexisNexis 2012, LEX/el.

Michalski J., *Charakterystyka ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 15 marca 1943)*, RPEiS, 14/1934, z. 4

Mielnik Z., *Prawo do prywatności (zagadnienia wybrane)*, RPEiS, ROK LVIII, 2/1996

Mincewicz- Podrecka W., *Prawnokarna odpowiedzialność administratorów danych osobowych (w związku z RODO)*, Cz.PKiNP 2020, nr 1

Mozgawa M., Budyn-Kulik M., Kozłowska-Kalisz P., Kulik M. [w:] M. Mozgawa, M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, 2021, opubl.: LEX/el.

Mucha M., *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, M.Podat., 1999, nr 12

Musolf G. [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, art. 200, opubl. Lex/el.

Muszalski W., Walczak K. (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: LEGALIS/el.

Naumann J., *Zbór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.

Nazaruk P. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019, opubl.: LEX/el.

Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz Stefan i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl.: WKP 2019, LEX/el.

Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 293 Ordynacji podatkowej, uwaga 3*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, art. 81(c), opubl. LEX/el.

Nowak I., *Funkcjonariusze Celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2019, nr 2

Nowak I., *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 299b Ordynacji podatkowej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(9)/2023

Nowak T. (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011

Nowak T. [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner (red.), Warszawa 2018

Ofiarski Z. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, opubl.: WKP 2020, LEX/el.

Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, opubli.: 2013, LEX/el.

Oleszko A., *Prawo o notariacie. Komentarz. Tom 1. Ustrój notariatu*, opubl.: WKP 2016, LEX/el.

Orłowski J., Naczepa O., *Tajemnica skarbowa a ochrona dóbr osobistych*, Studia Prawnoustrojowe 2020, nr 47

Pelewicz G., *Komentarz do art. 34 u.k.s.* [w:] K. Kandut, A. Sędkowska (red.), *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, LEX/el.

Piasecka P., *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, PP 2021, nr 4

Pietrasz P. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, opubl.: 2021, LEX/el.

Pietrasz P. [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011

Pietrasz P. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, 2023, opubl.: Lex/el.

Pietrasz P. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, 2023, LEX/el.

Plesnarowicz-Durska E., *Ustawa o pracownikach urzędów państwowych. Komentarz*, Komentarz do art. 1, nr 17, opubl.: 2012, Lex/el.

Popławski M., [w:] Etel Leonard (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, opubl.: 2021, LEX/el.

Přichystalová J., *Role přímých daní v daňovém systému České republiky a Francie*, Brno, 2012

Radvan M., *Czech tax law*, Masaryk University, Brno 2020

Rodak B. [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, opubl.: Legalis/el

Rotkiewicz M., *Ustawa o służbie cywilnej. Komentarz*, Warszawa 2021

Różycki K. [w:] *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, opubl.: 2019, LEX/el.

Rusinek M., *Tajemnica zawodowa i jej ochrona: w polskim procesie karnym*, Kraków 2007

Safjan M. [w:] L. Bosek (red.) *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, opubl.: LEGALIS/el.

Safjan M., *Prawo do ochrony życia prywatnego*, [w:] *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, Warszawa 1997

Safjan M., *Prawo do ochrony życia prywatnego*, [w:] *Szkoła Praw Człowieka*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka, Warszawa 2006

Sanetra W., *Strony stosunku pracy w służbie cywilnej i w samorządzie terytorialnym* [w:] *Stosunki pracy w służbie cywilnej i samorządzie terytorialnym*, red. W. Sanetra, Białystok 2001

Scheffler T. (red.), *Ustawa o radcach prawnych. Komentarz*, rok 2018, opubl.: LEGALIS/el.

Sikora K. [w:] A. Ostrowska, K. Sikora, *Ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych. Komentarz*, 2021, LEX/el.

Skorupka S., Auderska H., Łempicka Z., *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1989

Sobczyk A. (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2020, opubl.: LEGALIS/el.

Sobczyk J., Zakrzewski W. [w:] W. Skrzydło (red.), *Polskie Prawo Konstytucyjne*, Lublin 2000

Stachurski W. [w:] L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, art. 294, opubl.: 2023, LEX/el.

Stachurski W. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), 2023, opubl.: LEX/el.

Stankowska I., *Ustawa o ochronie informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2014

Stepulak M., *Tajemnica zawodowa psychologa*, Lublin 2001

Strzelec D., Łaboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Zagadnienia podatkowe*, Warszawa 2017

Strzelec D., *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023

Szczepański J., *Czynniki kształtujące zawód i strukturę zawodową* [w:] A. Sarapata (red.), *Socjologia zawodów*, Warszawa 1965

Szczygieł D. [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, 2015**,** opubl.: LEX/el.

Szereda A. (red.), *Prawo o notariacie. Komentarz*, Warszawa 2022, opubl.: LEGALIS/el.

Szereda A. J. (red.), *Prawo o notariacie. Komentarz*, Warszawa 2022, opubl.: LEGALIS/el.

Szewc T., *Ochrona informacji niejawnych. Komentarz*, Warszawa 2006

Szubiakowski M., *Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej*, ZNSA 2014, nr 4

Szwaja J. (red.), *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, Warszawa 2019, opubl.: LEGALIS/el.

Szwejkowska M., *Tajemnica adwokata i radcy prawnego jako szczególny rodzaj tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, 111/2020

Szydło M., *Komentarz do art. 17* [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 1, Art. 1–86, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016

Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencje rządowych organów podatkowych, celnych i skarbowych – sprawujących nadzór nad podatnikami płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019

Szymański T. [w] A. Mariański [red.] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2021*

Taradejna R., Taradejna M., *Dostęp do informacji publicznej a prawna ochrona informacji dotyczących działalności gospodarczej, społecznej, zawodowej oraz życia prywatnego*, Toruń 2003

Taylor E., *Prawo skarbowe Rzeczpospolitej Polskiej, cz. 1.*, Poznań 1920

Teszner K., *Standaryzacja współpracy administracji państw członkowskich Unii Europejskiej w dziedzinie opodatkowania* [w:] *Internacjonalizacja administracji publicznej*, red. Z. Czarnik, J. Posłuszny, L. Żukowski, Warszawa 2015

Tomaszewska M. [w:] *Ustawa o pracownikach samorządowych. Komentarz*, red. K. W. Baran, Warszawa 2021, opubl. Lex/el.

Ura E., *Wpływ wyników wyborów samorządowych na status prawny pracowników samorządowych zatrudnionych w urzędach jednostek samorządu terytorialnego*, ST 2014, nr 7–8

Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006

Wałachowska M. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna (art. 353-534)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2018, opubl.: Lex/el.

Węgrzyn J., *Prawo konsumenta do informacji w Konstytucji RP i prawie unijnym*, Wrocław 2013

Woźniak T., *Ograniczenie możliwości udostępnienia informacji publicznej o udzielonych ulgach podatkowych w wysokości do 500 zł.* Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21.07.2017 r., I OSK 246/17, FK 3/2018

Wróbel W. [w:] G. Bogdan, K. Buchała, Z. Ćwiąkalski, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, M. Rodzynkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117-277 Kodeksu karnego*, Kraków 1999

Zalcewicz A., Domska S., *Instytucja informacji podatkowych w świetle regulacji – dylematy prawne udostępniania danych,* [w:] *Ordynacja podatkowa Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, R. Dowgier (red.), Białystok 2012
Zalewski D., *Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego*, M.Podat., 2019, nr 11, opubl.: LEGALIS/el.
Żygadło A., *Wyłączenia tajemnicy bankowej a prawo do prywatności*, 2011, opubl.: LEX/el.

Orzecznictwo

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6
Wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r., K 46/07, OTK-A 2008/6/104
Wyrok TK z dnia 19 października 2004 r., K 1/04, OTK ZU 2004/9/93
Wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997/2, poz. 23
Wyrok TK z dnia 11 listopada 2000 r., K 15/98, LEX nr 40018
Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000/3
Wyrok TK z dnia 19 maja 1998 r., U 5/97, OTK 1998, Nr 4, poz. 46
Wyrok TK z 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01, OTK ZU Seria A 2002, nr 1, poz. 3

Orzeczenia Sądu Najwyższego

Uchwał 7 SN z dnia 28 maja 1971 r., III PZP 33/70, OSNCP 1971, Nr 11, poz. 188
Uchwała SN z dnia 23 maja 2006 r., I KZP 4/06, LEGALIS nr 74484
Uchwała SN z dnia 16 stycznia 1997 r., I KZP 34/96, OSNKW 1997/3–4, poz. 24
Wyrok SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CKN 1010/00, OSNC 2003/4, poz. 56
Wyrok SN z dnia 16 września 2004 r., IV CK 707/03, LEX nr 1615031
Wyrok SN z dnia 15 czerwca 2005 r., IV CK 805/04, LEX nr 177221
Wyrok SN z dnia 4 kwietnia 2014 r., II CSK 407/13, OSNC 2015, Nr 4, poz. 47
Wyrok SN z dnia 20 maja 2015 r., I CSK 534/14, LEGALIS nr 1469351
Wyrok SN z dnia 25 lutego 2015 r., IV CSK 307/14, LEGALIS nr 1409419
Wyrok SN z dnia 19 lutego 2010 r., IV CSK 428/09, LEX nr 585878
Wyrok SN z dnia 27 listopada 2014 r., IV CSK 174/14, LEX nr 1598708
Wyrok SN z dnia 17 marca 1971 r., III KR 260/70, OSNKW 1971/10, poz. 151

Wyrok SN z dnia 6 maja 2010 r., II CSK 640/09, OSNC-ZD 2011/1, poz. 4, s. 20
Wyrok SN z dnia 21 kwietnia 2021 r., II PSKP 26/21, opubl.: OSNP 2022/2/12
Wyrok SN z dnia 15 marca 2011 r. I PK 192/10, opubl.: OSNP 2012/9-10/116
Wyrok SN z dnia 20 grudnia 2007 r., SDI 28/07, LEX nr 568835
Wyrok SN z dnia 5 września 2001 r., I CKN 1159/00, opublikowano: OSNC 2002/5/67
Wyrok SN z dnia 22 kwietnia 1938 r., III K 2496/37, OSP 1938, poz. 278
Wyrok SN z dnia 2 marca 2011 r., II PK 204/10, LEX nr 817517
Wyrok SN z dnia 22 kwietnia 2015 r., II PK 158/14, LEX nr 1681881
Wyrok SN z dnia 1 grudnia 2016 r., SDI 65/16, LEX nr 2182292
Wyrok SN z dnia 13 czerwca 2007 r., II PK 338/06, OSNP 2008, nr 15–16, poz. 219
Wyrok SN z dnia 24 maja 2011 r., I PK 299/10, MPP 2011/8, s. 420
Wyrok SN z dnia 6 czerwca 2000 r., I PKN 697/00, LEX nr 1673672
Wyrok SN z dnia 25 lutego 2010 r., I CSK 394/09, LEX nr 577808
Wyrok SN z dnia 19 lutego 2010 r., IV CSK 428/09, LEX nr 585878
Wyrok SN z dnia 17 marca 1971 r., III KR 260/70, OSNKW 1971, nr 10, poz. 151
Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., I OSK 1393/12, LEX nr 1251803
Postanowienie SN z dnia 29 października 2014 r., SDI 28/14, LEGALIS nr 1765474
Postanowienie SN z dnia 2 czerwca 2011 r., SDI 13/11, LEX nr 1615952
Postanowieniu SN z dnia 22 grudnia 2020 r., IV KK 646/19, LEX nr 3224712
Postanowienie SN z dnia 24 lutego 2021 r., IV KK 33/21, LEX nr 3171320

Orzeczenia sądów powszechnych

Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2013 r., I ACa 249/13, LEX nr 2674061
Wyrok SA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2020 r., V ACa 606/19, LEX nr 3007954
Wyrok SA w Warszawie z dnia 11 grudnia 2018 r., II AKa 152/18, LEX nr 2623284
Wyrok SA w Gdańsku z dnia 6 września 2013 r., I ACa 395/13, LEX nr 1391880
Wyrok SA w Warszawie z dnia 19 listopada 2019 r., VI ACa 397/18, LEX nr 2891730
Postanowienie SA w Krakowie z dnia 14 listopada 2017 r., II AKz 432/17, LEGALIS nr 1696218
Postanowienie SA w Warszawie z dnia 25 maja 2008 r., II AKz 294/2008, LexPolonica nr 2061134
Postanowienie SA w Krakowie z dnia 7 czerwca 2018 r., II AKz 231/18, LEGALIS nr 1884398

Postanowienie SA w Krakowie z dnia 30 marca 2009 r., II AKz 106/09, LEX nr 517107
Postanowienie SA w Krakowie z dnia 19 marca 2019 r., II AKz 113/19, LEX nr 2767509
Postanowienie SA w Szczecinie z dnia 31 marca 2020 r., II AKz 139/20, OSASz 2020/1/69-84
Wyrok SO w Gdańsku z dnia 2 sierpnia 2012 r., IC 473/11, niepubl.
Wyrok SO w Warszawie-Praga w Warszawie z dnia 12 lipca 2016 r., VI Ka 293/16, LEX nr 2114140
Wyrok SO w Gdańsku z dnia 2 sierpnia 2012 r., I C 473/11, niepubl.
Wyrok SO w Lublinie z dnia 26 maja 2021 r., XI Ka 268/2, LEX nr 3269065
Wyrok SO w Warszawie z dnia 3 października 2017 r., XII K 69/13, niepubl.
Wyrok SR dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi z dnia 5 lutego 2016 r., V K 1219/13, niepubl.
Wyrok SR w Nowym Dworze Mazowieckim z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie o sygn. akt II K 44/13, niepubl.
Wyroku SR w Białej Podlaskiej z dnia 18 grudnia 2020 r., II K 712/19, niepubl.

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała NSA w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z dnia 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, LEX nr 485845
Wyrok NSA z dnia 31 marca 2009 r., I OSK 440/08, LEX nr 529928
Wyrok NSA z dnia 12 października 2021 r., II OSK 2014/21, LEX nr 3246984
Wyrok NSA z dnia 21 października 2011 r., I OSK 525/11, LEX nr 1069666
wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2015 r., II FSK 1300/13, LEGALIS nr 1312083
Wyrok NSA z dnia 10 maja 2018 r., II FSK 1238/16, LEX nr 2507704
Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2017 r., I FSK 1883/16, LEGALIS nr 1578283
Wyrok NSA z dnia 24 września 2008 r., I FSK 1128/07, LEX nr 969631
Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2009 r., I FSK 1975/07, LEX nr 519229
Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 586/09, LEX nr 647763
Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., I FSK 323/10, LEX nr 951812
Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 898/11, LEX nr 1311680
Wyrok NSA z dnia 27 maja 2020 r., II GSK 159/20, LEX nr 3065130
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488

Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I OSK 495/13, LEX nr 1604867
Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., III FSK 4168/21, LEX nr 3294685
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2021 r., I FSK 1816/21, LEX nr 3309496
Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2022 r., I FSK 1127/22, LEX nr 3503380
wyrok NSA z dnia 11 maja 2023 r., I FSK 1280/20, LEX nr 3589602
Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013 r., II FSK 3037/11, opubl.: ONSAiWSA 2015/2/22
Wyrok NSA z dnia 30 marca 2012 r., II FSK 1876/10, LEX nr 1167874
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488
Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, LEX nr 2785488
Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13, LEX nr 1750039
Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2015 r., II GSK 2132/13, LEX nr 1655870
Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, LEX nr 2497007
Wyrok NSA z dnia 17 maja 2019 r., I GSK 134/17, LEX nr 2692417
Wyrok NSA z dnia 29 marca 2023 r., I GSK 1796/19, LEX nr 3559887
Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2846/13, LEX nr 1988617
Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2014 r., I OSK 2129/13, Legalis nr 775805
Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., I FSK 1551/07, LEX nr 593629
Wyrok NSA z dnia 5 marca 2021 r., I FSK 1335/20, LEGALIS nr 2594696
Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2020 r., II FSK 928/18, LEX nr 3038170
Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2021 r., II FSK 3830/18, LEX nr 3229341
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2020 r., I OSK 1195/20, Legalis nr 2507310
Wyrok NSA z dnia 7 października 2022 r., III OSK 1482/21, Legalis nr 2842449
Wyrok NSA w Katowicach z 8 dnia września 1997 r., I SA/Ka 298/96, ONSA 1999/1, poz. 15
Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2022 r., III OSK 4926/21, LEX nr 3331078
Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r., I OSK 1785/15, LEX nr 2325468
Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2003 r., I SA/Wr 2083/01, LEX nr 103437
Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., I OSK 2129/12, LEX nr 1455219
Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., I FSK 139/12, LEX nr 1366209
Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2015 r., I FSK 135/14, LEX nr 1772599
Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I OSK 1844/18, LEX nr 3022094
Wyrok NSA z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt II OSK 2061/16, LEX nr 2116397
Wyrok NSA z dnia 9 września 2021 r., III OSK 2519/21, LEX nr 3248647

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2005 r., OSK 1060/04, LEX nr 549582
Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2017 r., I OSK 246/17, LEGALIS nr 1688164. r 1688164
Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., II FSK 1469/09, LEX nr 1574196
Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2010 r. I FSK 2004/09, LEX nr 794204
Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2022 r., III OSK 1833/21, LEX nr 3369647
Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I OSK 1844/18, Legalis nr 2391880
Wyrok NSA z dnia 18 marca 2015 r., I OSK 951/14, LEX nr 1773774
Wyrok NSA z dnia17 stycznia 2017 r. sygn. akt I FSK 1883/16, LEX nr 2226943
Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13, LEX nr 2033653
Wyrok NSA z dnia 24 marca 2005 r., FSK 1579/04, LEX nr 251001
Wyrok NSA z dnia 21 września 1998 r., I SA/Ka 2214-2223/96, ONSA 1999/3, poz. 88
Wyrok NSA z dnia 29 listopada 1984 r., SA/Gd 929/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 115
Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2019 r., I OSK 2344/18, LEX nr 2677192
Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2014 r., I OSK 2339/13, LEX nr 1574629
Postanowienie NSA z dnia 3 września 2013 r., II FSK 1271/13, LEX nr 1364110

Orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2013 r., II SA/Lu 1121/12, LEX nr 1311203
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., III SA/Wa 3516/15, LEX nr 2303338
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lipca 2008 r., III SA/Wa 54/08, LEX nr 489468
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018 r., I SA/OI 908/17, LEX nr 2446969
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, LEX nr 674497
Wyrok WSA w Lublinie z dnie 8 września 2016 r., II SA/Lu 461/16, LEX nr 2187826
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 czerwca 2012 r., II SA/Bk 258/12, LEX nr 1170271
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 czerwca 2008 r., LEX nr 513184
Wyrok WSA w Gorzowie Wielopolskim z dnia 16 września 2020 r., I SA/Go 212/20, LEX nr 3062721
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2015 r., III SA/WA 57/15, LEX nr 1957867
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 lipca 2019 r., II SA/Rz 428/19, LEX nr 2730386

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 listopada 2012 r., II SA/Wa 1527/12, LEX nr 1249113

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21, LEX nr 3172222

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011 r., II SA/Po 804/10, LEX nr 1086575

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 154/12, LEX nr 1265484

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2022 r., I SA/Kr 517/22, LEX nr 3493233

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2023 r., I SA/Gd 261/23, LEX nr 3589907

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 stycznia 2013 r., I SA/Bk 363/12, LEX nr 1298331

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2019 r., I SA/GI 1037/18, LEX nr 2637316

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 czerwca 2023 r., I SA/Łd 187/23, LEX nr 3575365

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 lipca 2020 r., I SA/Bk 569/20, LEX nr 3041833

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Po 618/19, LEX nr 2750661

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2020 r., II SAB/Wa 313/20, LEX nr 3087967

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2021 r., III SA/Wa 188/21, LEGALIS nr 2557392

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 maja 2017 r. I SA/Po 1266/16, LEX nr 2309125

Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 stycznia 2019 r., II SA/Op 541/18, LEX nr 2618285

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 listopada 2020 r., I SA/Bk 803/30, Legalis nr 2507136

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2016 r., I SAB/Wr 24/16, LEX nr 2227954

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 159/21, LEX nr 3199108

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 marca 2017 r., II SA/Sz 1253/16, LEX nr 2270444

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 maja 2014 r., II SA/Kr 330/14, LEX nr 1531396

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 listopada 2021 r., II SA/Sz 511/21, LEX nr 3320146

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, LEX nr 1429143

Wyrok WSA w Krakowie z 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, LEX nr 1429143

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 2812/18, Legalis nr 2364247
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2019 r., III SA/Wa 752/19, LEX nr 2945116
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 marca 2017 r., I SA/GI 1517/16, LEX nr 2283178
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2012 r., II SA/Wa 816/12, LEX nr 1260572
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 listopada 2017 r., II SAB/Ke 65/17, LEX nr 2422890
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2019 r., II SA/Wa 2101/18, LEX nr 2944550
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2019 r., II SA/Wa 2101/18, LEX nr 2944550
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 maja 2008 r., III SA/Wr 140/08, LEX nr 506960
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 2021 r., IV SA/Wr 159/21, LEX nr 3199108
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 czerwca 2012 r., IV SA/Wr 154/12
Wyrok WSA w Warszawie z 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, LEX nr 674497
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21, LEX nr 3172222
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 listopada 2008 r., IV SA/Po 319/08, LEX nr 548060
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2019 r., II SA/Wa 1507/19, LEX nr 3014497
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2009 r., VI SA/Wa 2338/08, LEGALIS nr 177025
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2020 r., II SA/Wa 2200/19, LEX nr 3010393
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2020 r., II SA/OI 940/19, LEX nr 3027861
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2020 r., VI SA/Wa 2590/19, LEX nr 3036965
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 maja 2009 r., I SA/OI 140/09, LEX nr 503157
Wyrok WSA w Opolu z dnia 11 maja 2016 r., I SA/Op 58/16, LEX nr 2056431

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2014 r., I SA/Sz 557/13, LEX nr 1450121
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 574/18, LEX nr 2577730
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 kwietnia 2019 r., II SA/Kr 242/19, LEX nr 2671338
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2012 r., II SA/Wa 2451/11, LEX nr 4939938
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2012 r. II SA/Wa 188/12, opubl. M.Pr.Bank. 2012/11/41-45
Postanowienie WSA w Rzeszowie z dnia 6 lutego 2018 r., II SA/Rz 1256/17, LEX nr 247681

Wykaz krajowych aktów prawnych

Konstytucja Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483)
Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych, (Dz.U.2019.1781 t.j. z dnia 2019.09.19)
Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych, (Dz.U.2023.756 t.j. z dnia 2023.04.21)
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, (Dz.U.2022.2324 t.j. z dnia 2022.11.15)
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, (Dz.U.2023.1610 t.j. z dnia 2023.08.14)
Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, (Dz.U.2023.646 t.j. z dnia 2023.04.05)
Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie, (Dz.U.2022.1799 t.j. z dnia 2022.08.26)
Ustawa z dnia 29 sierpnia 2997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16)
Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, (Dz.U.2022.1275, t.j, z dnia 2022.06.30)

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, (Dz.U.2023.1550 t.j. z dnia 2023.08.08)
Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, (Dz.U.2023.1774 t.j. z dnia 2023.09.01)
Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, (Dz.U.2023.170 t.j. z dnia 2023.01.23)
Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o Doradztwie podatkowym, (Dz.U.2021.2117 t.j. z dnia 2021.11.24)
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, (Dz.U.2023.654 t.j. z dnia 2023.04.06)
Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, (Dz.U.2023.775 t.j. z dnia 2023.04.25)
Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, (Dz.U.2022.1184 t.j. z dnia 2022.06.03)
Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks Pracy, (Dz.U.2023.1465 t.j. z dnia 2023.07.31)
Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, (Dz.U.2022.1166 t.j. z dnia 2022.06.01)
Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, (Dz.U.2022.1233 t.j. z dnia 2022.06.09)
Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępnie do informacji publicznej, (Dz.U.2022.902 t.j. z dnia 2022.04.27)
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz.U.2023.1270 t.j. z dnia 2023.07.04)
Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, (Dz. U. Nr 82, poz. 550 z późn. zm.), akt nie obowiązuje
Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym, (Dz. U. Nr 79, poz. 550 z późn. zm.), akt nie obowiązuje
Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa, (Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134), akt nie obowiązuje
Ustawa z dnia 3 stycznia 1945 r. Krajowej Rady Narodowej z dnia 3 stycznia 1945 r. o trybie wydawania dekretów z mocą ustawy, (Dz.U. 1945 nr 1 poz. 1), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks Karny Skarbowy, (Dz.U. Nr 83, poz. 930), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz. U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111 ze zm.), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 31 maja 1996 r. o zmianie ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz zmianie niektórych innych ustaw, (Dz.U. Nr 75, poz. 357), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2020.1325 t.j. z dnia 2020.07.31)

Ustawa z dnia 31 maja 1996 r. o zmianie ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, (Dz. U. Nr 17, poz. 357 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2023.615 t.j. z dnia 2023.03.31)

Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, (Dz.U.2022.2500 t.j. z dnia 2022.12.05)

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. *o* kontroli skarbowej, (Dz.U.2016.720 t.j. z dnia 2016.05.25), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, (Dz.U.2016.1948 z dnia 2016.12.02)

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, (Dz.U.2023.773 t.j. z dnia 2023.04.25)

Ustawa z dnia 26 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, (Dz. U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, (Dz. U. poz. 1269 ze zm.), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym, (Dz.U.2023.1068 t.j. z dnia 2023.06.06).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, (Dz. U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), akt nie obowiązuje

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, (Dz.U.2022.1138 t.j. z dnia 2022.05.30)

Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, (Dz.U.2023.57 t.j. z dnia 2023.01.09)

Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, (Dz.U.2022.1691 t.j. z dnia 2022.08.11)

Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych, (Dz.U.2023.765 t.j. z dnia 2023.04.24)
Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, (Dz.U.2022.1526 t.j. z dnia 2022.07.21)
Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, (Dz.U.2023.40 t.j. z dnia 2023.01.05)
Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, (Dz.U.2022.2094 t.j. z dnia 2022.10.13)
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (Dz.U.2023.70 t.j. z dnia 2023.01.10)
Ustawa z dnia 5 stycznia 2011 kodeks wyborczy, (Dz.U.2022.1277 t.j. z dnia 2022.06.20)
Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, (Dz.U.2022.530 t.j. z dnia 2022.03.04)
Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, (Dz.U.2023.225 t.j. z dnia 2023.02.02)
Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, (Dz.U._2018.570 t.j. z dnia 2018.03.19)
Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, (Dz.U.2022.2512 t.j. z dnia 2022.12.06)
Ustawa z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U.2020.1065 z dnia 2020.06.19)
Ustawa z dnia 13 listopada 1997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U.1997.137.926)
Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.05.143.1199)
Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2016.846 z dnia 2016.06.14)
Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, (Dz.U.2023.948 t.j. z dnia 2023.05.18)
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (Dz.U.2023.259 t.j. z dnia 2023.02.08)

Ustawa z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2020.1065 z dnia 2020.06.19)

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2015 poz. 1197 z dnia 2015.08.18)

Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe, (Dz.U.2022.309 t.j. z dnia 2022.02.08)

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, (Dz.U.2023.682 t.j. z dnia 2023.04.12)

Ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, (Dz.U.2023.241 t.j. z dnia 2023.02.06)

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2018.2193 z dnia 2018.11.23)

Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, (Dz.U.2023.711 t.j. z dnia 2023.04.14)

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (Dz.U.2023.1570 t.j. z dnia 2023.08.09)

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, (Dz.U.2017.2169 z dnia 2017.11.24)

Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów, (Dz.U.2022.1188 t.j. z dnia 2022.06.03)

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23)

Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, (Dz.U.2022.988 t.j. z dnia 2022.05.11)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 22 grudnia 2011 r. w sprawie sposobu oznaczania materiałów i umieszczania na nich klauzul tajności (Dz.U.2011.288.1692 z dnia 2011.12.29)

Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej zatrudnionych w urzędach administracji rządowej i pracowników innych jednostek, (Dz.U.2023.467 t.j. z dnia 2023.03.10)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie obszarów właściwości miejscowej samorządowych kolegiów odwoławczych, (Dz.U.2003.198.1925 z dnia 2003.11.21)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 września 1999 r. w sprawie maksymalnej liczby etatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych, (Dz.U.1999.74.828 z dnia 1999.09.09)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie określenia stanowisk urzędniczych, wymaganych kwalifikacji zawodowych, stopni służbowych urzędników służby cywilnej, mnożników do ustalania wynagrodzenia oraz szczegółowych zasad ustalania i wypłacania innych świadczeń przysługujących członkom korpusu służby cywilnej, (Dz.U.2022.2024 t.j. z dnia 2022.09.30)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie wielokrotności kwoty bazowej oraz szczegółowych zasad wynagradzania prezesa, wiceprezesa, pozostałych członków samorządowego kolegium odwoławczego i pracowników biura tego kolegium, (Dz.U.2017.931 t.j. z dnia 2017.05.12)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 maja 1999 r. w sprawie trybu przeprowadzania konkursu na członków samorządowego kolegium odwoławczego, (Dz.U.1999.47.462 z dnia 1999.05.27)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 października 2014 r. w sprawie praktyki zawodowej kandydatów na doradców podatkowych, (Dz.U.2014.1401 z dnia 2014.10.15)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie wynagrodzeń oraz zwrot kosztów podróży i noclegów członków Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, (Dz.U.2016.1106 z dnia 2016.07.26)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2022 r. w sprawie informacji podatkowych, (Dz.U.2017.68 t.j. z dnia 2017.01.12)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej, (Dz.U.2018.834 t.j. z dnia 2018.05.07)
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych, (Dz.U.2017.68 t.j. z dnia 2017.01.12)
Rozporządzeniach Rady Ministrów z dnia 7 grudnia 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz sposobu i trybu przetwarzania informacji niejawnych (Dz.U.2017.1558 t.j. z dnia 2017.08.21)
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 maja 2012 r. w sprawie środków bezpieczeństwa fizycznego stosowanych do zabezpieczania informacji niejawnych (Dz.U.2012.683 z dnia 2012.06.19).
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, (Dz.U.2022.2545 z dnia 2022.12.08)
Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, (Tekst jedn. Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.), akt nie obowiązuje
Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe, (Dz. U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140 ze zm.), akt nie obowiązuje
Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, (Dz.U. Nr 49, poz. 452), akt nie obowiązuje
Dekret z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, (Dz. U. z 1936 r. NR 27, poz. 173 ze zm.), akt nie obowiązuje

Wykaz międzynarodowych aktów prawnych

Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 265 z 14.10.2017, str. 1)
Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób w odniesieniu do przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych, (Dz. Urz. UE L 281, s. 31; Dz. Urz. UE), Polskie wydanie specjalne, rozdz. 13, t. 15, s. 355, ze zm. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego

przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), (Dz.U.UE.L.2016.119.1 z dnia 2016.05.04)
Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (2007/C 303/01), (Dz.U.UE.C.2007.303.1 z dnia 2007.12.14)
Konwencja Nr 108 Rady Europy o ochronie osób w związku z automatycznym przetwarzaniem danych osobowych z dnia 28 stycznia 1981 r. (Dz.U. 2003 Nr 3, poz. 25)
Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. w Polsce, (Dz.U.1977.38.167 z dnia 1977.12.29)
Konwencja o Ochronie Praw Człowieka I Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, (Dz.U.1993.61.284 z dnia 1993.07.10)
Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (2007/C 303/01), (Dz.U.UE.C.2007.303.1 z dnia 2007.12.14)

Akty prawne państw obcych

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730)
Kihirdetve: 2017. XI. 22. A veszélyhelyzet ideje alatt eltérő rendelkezéseket kell alkalmazni. Lásd: 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet, 318/2021. (VI. 9.) Korm. rendelet 1. §, 2021. évi XCIX. törvény 131. §, 560/2021. (IX. 30.) Korm. rendelet 7. § (1)
Kihirdetve: 2017. XI. 22. A veszélyhelyzet ideje alatt eltérő rendelkezéseket kell alkalmazni. Lásd: 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet, 318/2021. (VI. 9.) Korm. rendelet 1
Konstytucji Republiki Czeskiej (cz. *Ústava České Republiky*) z dnia 16 grudnia 1992 r. "Sbírka Zákonů České Republiky" 1993 nr 1 z 28 XII 1992, uzupełniony niżej wymienionymi zmianami: nr 347/1997 Sb., nr 300/2000 Sb., nr 448/2001 Sb., nr 515/2002 Sb., nr 319/2009
Ustawa Czeskiej Narodowej Rady z dnia 18 grudnia 1992 r o *spotřebních danych* (Částka 587/1992 Sbírky zákonů) Ustawa o podatku dochodowym nr 586/1992 Dz.U., z późn. zm.

Ustawa nr 280 z 2009 roku, ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 roku (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009)
Ustawa o podatku od nieruchomości nr 338/1992 Dz.U., z późn. zm.
Ustawa z dnia 16 października 1934 r. Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 8 Absatz 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist
Ustawa z dnia 17 kwietnia 1974 r. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947) geändert worden ist
Ustawa z dnia 23 kwietnia 2004 r o *dani z přidané hodnoty* (Částka 235/2004 Sbírky zákonů)
Ustawa z dnia 24 czerwca 1991 r. Solidaritätszuschlagg, esetz vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318), das durch Artikel 19 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geändert worden ist
Ustawa z dnia 26 listopada 1979 r. Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 17 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist
Ustawa z dnia 31 sierpnia 1976 r. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist
Ustawa z dnia 7 sierpnia 1973 r. "Grundsteuergesetz vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965), das zuletzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist
Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r. (niem. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*)
Ustawa Zasadnicza Węgier (węg. *Magyarorszłg Alaptörvénye*) z dnia 25 kwietnia 2011 r.

Inne źródła

http://www.zielona-gora.po.gov.pl/index.php?id=26/
https://doi.org/10.53116/pgaflr.2017.1.2
https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1100425.atv

https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/
http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/niemcy2011.html
https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/
https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf
https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/KStG.pdf
https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf
https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/ErbStG.pdf
https://www.gesetze-im-internet.de/grstg_1973/GrStG.pdf
https://www.gesetze-im-internet.de/solzg/BJNR113180991.html
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html
https://www.kanzlei.law/strafrecht/strafverteidigung/steuerstrafrecht/verletzung-des-steuergeheimnisses/
https://www.degruyter.com/document/doi/10.9785/fr-2018-1001903/pdf#Harvard
https://ado.hu/ado/az-adotitok-mint-adohatosagi-kotelezettseg/
https://hu.wikipedia.org/wiki/Adótitok
https://www.nik.gov.pl/plik/id,21676,vp,24326.pdf
http://www.sko.cso.pl/container/INFORMACJA%20O%20DZIALALNOSCI%20SKO%20W%20OLSZTYNIE%20ZA%202021%20ROK.pdf
https://www.gov.pl/web/finanse/oferty-praktyk-stazy-i-wolontariatow
http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3417/$file/3417.pdf
https://sjp.pwn.pl/slowniki/udostępnić.html
https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3475
https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/faq-program-wspoldzialania/
https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532
https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/731
http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/24CFA7AC
https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query
https://wsjp.pl/haslo/podglad/2408/ujawniac/5113340/tajemnice
https://isws.ms.gov.pl/pl/
https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/
https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/opracowania-wieloletnie/

http://orzeczenia.ms.gov.pl/details/$N/152510000002506_V_Ka_000794_2016_Uz_2017-07-14_001
Orzeczenie WSD z dnia 25 stycznia 1936 r., 1824/36, LEGALIS nr 1523197
Postanowienie Sądu Antymonopolowego z dnia 15 maja 1996 r., sygn. akt XVII Amz 1/96

Wykaz schematów

1.Schemat – Klasyfikacja tajemnic ……..……..79

Wykaz wykresów

1. Wykres nr 1 - Prawomocne skazania osób dorosłych w Polsce za czyn główny z art. 306 § 1 o.p. i art. 278 ustawy o KAS od 1 września 1998 r. do 2019 r. ……...267

Wykaz tabel

1. Tabela nr 1 - Liczba wniosków o wyrażenie zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową oraz liczbie rozstrzygnięć Szefa KAS wydanych w trybie art. 299b o.p. w sprawach w latach: 2017 (od 1 III) – 2022 ……... 229

2. Tabela nr 2 - Postępowania przygotowawcze wszczęte wraz z postępowaniem przygotowawczym zakończonym, w tym zakończonych o skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w latach 1998 – 2003 …….…….. 262

3. Tabela nr 3 - Postępowania przygotowawcze wszczęte wraz z postępowaniem przygotowawczym zakończonym, w tym zakończonych o skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w wybranych procedurach w latach 2004 – 2012 ……263

4. Tabela nr 4 - Postępowania przygotowawcze wszczęte w latach 2013 – 2021……264

5. Tabela nr 5 - Postępowania przygotowawcze zakończone skierowaniem wniosku o wniesienie aktu oskarżenia w latach 2013 – 2021 ……264

6. Tabela nr 6 - Postępowania przygotowawcze zakończone wnioskiem o akt oskarżenia bez procedury określnej w art. 335 k.p.k. i bez mediacji w latach 2013-2021 ……265