

UNIWERSYTET WARMIŃSKO - MAZURSKI W OLSZTYNIE
WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI

mgr Magdalena Dekowska

Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego

Streszczenie rozprawy doktorskiej pt.:

„Tajemnica skarbową w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian”

Celem niniejszej pracy jest analiza instytucji tajemnicy skarbowej określonej w przepisach ordynacji podatkowej z perspektywy ochrony indywidualnych danych podatników, płatników i inkasentów, przekazywanych organom podatkowym. W podjętych rozważaniach użyto źródła bibliograficzne, składające się 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. W pracy wykorzystano ponadto dane statystyczne pozyskane z Komendy Głównej Policji, Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Sprawiedliwości.

Sformułowano kilka tez badawczych, które zostały w podjętej pracy zweryfikowane i potwierdzone w jej zakończeniu. W ramach pierwszej tezy przyjęto, że 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 jest nadużywana i 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 przyjęto, 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.

Rozwiązanie tak postawionych tez badawczych wymagało zastosowania kilku metod badawczych, gdzie kluczową metodą okazała się metoda formalno-dogmatyczna. 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 dorobek literatury, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego oraz prawa karnego.

W pracy posłużono się również metodą historyczno-opisową badania prawa dla ukazania ewolucji instytucji tajemnicy skarbowej oraz postępu i przekonania państwa do rezygnacji ze swoich kompetencji i dokonania ustępstw na rzecz ograniczeń jawności prywatnych informacji o obywatelach. Unormowania tajemnicy skarbowej wynikają z uwarunkowań historycznych 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 regulujące tajemnicę skarbową przyjęte w

wybranych państwach, tj. w Republice Federalnej Niemiec, Republice Czeskiej i na Węgrzech. Pozwoliło to na ocenę krajowych regulacji tajemnicy skarbowej w odniesieniu do regulacji zawartych w wybranych państwach oraz 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.

W pracy wykorzystano również metodę empiryczną w zakresie ukazania przede wszystkim zasad ponoszenia odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej oraz zasad odpowiedzialności cywilnej poprzez dokonanie analizy orzeczeń sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. Ponadto badaniu poddano orzeczenia sądów powszechnych, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego w zakresie odnoszącym się do poruszanej problematyki.

Jako pomocniczą zastosowano metodę statystyczną, 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. Pozyskano również 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 wnioski złożone przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorów izb administracji skarbowej.

Praca doktorska składa się z siedmiu rozdziałów poprzedzonych uwagami ogólnymi, a zakończonych wnioskami, które odnoszą się do spostrzeżeń wysnutych w ramach analizowanej materii w danym rozdziale.

Pierwszy rozdział pracy przedstawia tajemnicę skarbową jako prawny instrument realizacji prawa do prywatności i prawa do ochrony danych osobowych, zagwarantowanych przede wszystkim przez art. 47 i 51 Konstytucji RP oraz dokumenty i akty prawne prawa międzynarodowego. Ukazano klasyfikację tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie poprzez wyszczególnienie i charakterystykę poszczególnych tajemnic prawnie chronionych jako rodzaju tajemnicy zawodowej. W rozdziale tym skupiono się na próbie określenia samego pojęcia tajemnicy, które nasuwa wiele problemów interpretacyjnych. Całość rozważań pracy wieńczy przyjęty przez autora schemat podziału tajemnic ustawowo chronionych oraz umiejscowienie w nim tajemnicy skarbowej. Dodatkowo w rozdziale zbadano istotę tajemnicy skarbowej, ponieważ na płaszczyźnie przepisów prawa podatkowego nie sformułowano legalnej definicji tajemnicy skarbowej. Termin ten ustalono zatem z uwzględnieniem analizy dorobku doktryny i orzecznictwa.

W drugim rozdziale pracy przedstawiono rys historyczny uregulowań tajemnicy skarbowej w polskim ustawodawstwie. 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, tj. w Republice Federalnej Niemiec, Republice Czeskiej i na Węgrzech co pozwoliło ukazać różnice w zakresie zasad funkcjonowania wspomnianej tajemnicy, by następnie poszukiwać własnego i odpowiedniego modelu tajemnicy skarbowej. 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. 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.

W czwartym rozdziale został przedstawiony zakres podmiotowy osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej oraz ich charakterystyka w oparciu o ustawy kraj podmiotów określony w art. 294 o.p. Wskazano na obowiązek złożenia przeczenia zachowania tajemnicy skarbowej oraz zakres temporalny obowiązywania tajemnicy skarbowej.

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. Wskazano na podstawy oznaczenia danych dokumentów klauzulą „Tajemnica skarbową” oraz na szczególny sposób przechowywania akt zawierających dane prawnie chronione tajemnicą skarbową.

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 określonych w przepisach ordynacji podatkowej. 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.

Rozdział siódmy 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. 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. W konkluzji szczegółowo wysnutych w pracy wniosków należy stwierdzić, że 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. Aktualny sposób uregulowania tajemnicy skarbowej powoduje, że polski ustawodawca winien podjąć co najmniej pogłębioną ich analizę w zakresie zgodności i proporcjonalności z konstytucyjnymi gwarancjami (prawami i wolnościami obywatela), a w konsekwencji dokonać ich zmiany w zakresie postulowanym w treści pracy.