

Studia Bezpieczeństwa Narodowego
Zeszyt 32 (2024)
ISSN 2028-2677, s. 81-98
DOI: 10.37055/sbn/186734

Instytut Bezpieczeństwa i Obronności
Wydział Bezpieczeństwa, Logistyki i Zarządzania
Wojskowa Akademia Techniczna
w Warszawie

National Security Studies
Volume 32 (2024)
ISSN 2028-2677, pp. 81-98
DOI: 10.37055/sbn/186734

Institute of Security and Defense
Faculty of Security, Logistics and Management
Military University of Technology
in Warsaw

NIEDOOKREŚLONOŚĆ POJĘĆ STOSOWANYCH W PROCESIE UCHYLANIA TAJEMNICY SKARBOWEJ

THE VAGUENESS OF THE CONCEPTS USED IN THE PROCESS OF ABOLISHING FISCAL SECRECY

Remigiusz Drysch

ORCID: 0009-0000-2614-5943

Uniwersytet Warszawski/Krajowa Administracja Skarbowa

Abstrakt. Celem pracy jest odpowiedź na pytanie potrzeby celowego niedookreślenia przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa KAS do uchylenia tajemnicy skarbowej. Problemem badawczym zaś podjętym w niniejszym artykule jest istota niedookreślenia przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do uchylenia tajemnicy skarbowej oraz ich słuszności w kontekście gwarantowania praw podatników. Posiadane dane oraz informacje przez organy podatkowe mogą, w razie zaistnienia odpowiednich warunków, zostać zwolnione z tajemnicy skarbowej. Sprawia to, że dane stają się jawne. Aby tak się stało, muszą zaistnieć odpowiednie przesłanki. Jest to m.in. przesłanka ważnego interesu publicznego, która musi zająć zawsze oraz kontrola podatkowa czy konstytucyjne prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Warto podkreślić, że ochrona danych w administracji skarbowej nie tylko chroni prywatność obywateli i bezpieczeństwo ich podstawowych dóbr osobistych, ale także buduje zaufanie społeczeństwa do działalności państwowej oraz utrzymuje integralność systemu podatkowego. Wskazane przesłanki są klauzulami generalnymi, które dają możliwość ich wartościowania, co daje dużą swobodę w podejmowaniu „decyzji” o wyrażeniu lub nie wyrażeniu zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową. Szef Krajowej Administracji posiada kompetencje do uchylenia tajemnicy skarbowej. Rodzi to pewne wątpliwości na gruncie uznaniowości w podejmowaniu „decyzji” oraz ich słuszności w kontekście gwarantowania praw podatników. W związku z tym hipoteza badawcza niniejszej pracy zakłada, że być może ustawodawca celowo pozostawił taką konstrukcję, gdyż zapewnia ona zwiększone bezpieczeństwo, ponadto zgoda Szefa KAS na odstąpienie od tajemnicy skarbowej zawsze musi opierać się co najmniej na dwóch przesłankach pozytywnych, w tym przynajmniej jedną z nich musi być ważny interes publiczny. Pod wątpliwość należy również poddać brak określenia istoty tajemnicy skarbowej, która stanowiła by legalną definicję. Bezpieczeństwo danych i ochrona informacji w administracji skarbowej są kluczowymi kwestiami ze względu na wrażliwy charakter przechowywanych i przetwarzanych danych podatkowych. Warto podkreślić, że ochrona danych w administracji skarbowej nie tylko chroni prywatność obywateli i bezpieczeństwo ich podstawowych dóbr osobistych, ale także buduje zaufanie społeczeństwa do

działalności państwowej oraz utrzymuje integralność systemu podatkowego. W pracy wykorzystano metodę formalno-dogmatyczną polegającą na analizie aktów prawnych, jest to główna metoda stosowana w naukach prawnych. Posłużono się także metodą krytycznej analizy piśmiennictwa.

Słowa kluczowe: tajemnica skarbową, Szef KAS, prawa podatnika, ujawnianie informacji, bezpieczeństwo informacji

Abstract. The aim of the work is to answer the question of the need for the legislator to deliberately underspecify the concepts authorizing the Head of the National Revenue Administration to waive fiscal secrecy. The research problem addressed in this article is the essence of the legislator's failure to define the concepts authorizing the Head of the National Tax Administration to waive fiscal secrecy and their validity in the context of guaranteeing taxpayers' rights. Data and information held by tax authorities may, if appropriate conditions exist, be released from fiscal secrecy. This makes the data public. For this to happen, appropriate conditions must exist. This includes: the premise of important public interest, which must always be present, and tax control or the constitutional right of citizens to be reliably informed about the activities of tax authorities and the openness of public life. It is worth emphasizing that data protection in tax administration not only protects the privacy of citizens and the security of their basic personal rights, but also builds public confidence in state activities and maintains the integrity of the tax system. The indicated premises are general clauses that allow for their evaluation, which gives great freedom in making "decisions" on whether or not to consent to the disclosure of information covered by fiscal secrecy. The Head of the National Administration has the competence to waive fiscal secrecy. This raises certain doubts regarding the discretion in making "decisions" and their correctness in the context of guaranteeing taxpayers' rights. Therefore, the research hypothesis of this work assumes that the legislator may have left such a structure on purpose because it ensures increased security, and moreover, the consent of the Head of the National Revenue Administration to waive fiscal secrecy must always be based on at least two positive premises, including at least one of there must be an important public interest in them. The lack of definition of the essence of fiscal secrecy, which would constitute a legal definition, should also be questioned. Data security and information protection in tax administration are key issues due to the sensitive nature of tax data stored and processed. It is worth emphasizing that data protection in tax administration not only protects the privacy of citizens and the security of their basic personal rights, but also builds public confidence in state activities and maintains the integrity of the tax system. The work uses the formal-dogmatic method of analyzing legal acts, which is the main method used in legal sciences. The method of critical literature analysis was also used.

Keywords: fiscal secrecy, Head of the National Tax Administration, taxpayer's rights, disclosure of information, information security

Wstęp

Zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa (DzU z 2023 r., poz. 2383) art. 299b § 1 (dalej jako: o.p) Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) posiada kompetencje do uchylenia tajemnicy skarbowej. Rodzi to pewne wątpliwości na gruncie uznaniowości w podejmowaniu „decyzji” oraz ich słuszności w kontekście gwarantowania praw podatników. W tym kontekście, zasadne staje się pytanie, celowego niedookreślenia przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa KAS do uchylenia tajemnicy skarbowej. Katalog dóbr osobistych jest pojęciem szerokim. Opierając się na ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (DzU z 2023 r., poz. 1610) art. 23 do dóbr osobistych, które można powiązać z tajemnicą skarbową należą m.in.: nazwisko, wizerunek, tajemnica korespondencji. Wyliczenie to jest tylko przykładowe, ponieważ wskazać tu można

i inne wartości związane z różnymi sferami ludzkiej aktywności (Machnikowski 2016, s. 59-60). Narzucenie zachowania tajemnicy skarbowej niewątpliwie wiąże się z ochroną wymienionych wyżej dóbr na gruncie przepisów prawa podatkowego. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU z 1997 r., poz. 483) w art. 30, art. 47 oraz art. 51 (dalej: Konstytucja RP) wprowadzają podstawy gwarancji ochrony praw jednostki. Art. 30 stanowi, że przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Zgodnie z art. 47 każdy ma prawo do ochrony życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia. Jako, że dobra osobiste dotyczą sfery życia prywatnego, to informacje ich dotyczące objęte są tajemnicą skarbową. Tego rodzaju dane podlegają prawnej ochronie, której gwarantem jest ust 2 art. 51 ust. 2 Konstytucji RP (Wild 2016, s. 1223). To by oznaczało, że wszystkie dane zgromadzone przez organy podatkowe, zgodnie z przepisami normującymi ich zadania, a dotyczące jednostek i zróżnicowanych sfer ich działalności, są objęte taką tajemnicą. Takie rozwiązanie należy ocenić pozytywnie. Co do zasady, każda tajemnica oznacza wyłączenie jawności wybranych informacji. W kontekście polskiego prawa podatkowego, jawność w tajemnicy skarbowej może być ograniczana przed różnymi podmiotami. W przypadku tajemnicy skarbowej, jej jawność może być ograniczana przed osobami trzecimi, które nie są stronami postępowania podatkowego. Wyłącza się jawność przed osobami, które nie są zaangażowane w konkretne postępowanie podatkowe lub nie są uprawnione do uzyskiwania informacji podatkowych na mocy odpowiednich przepisów prawa (Dekowska 2023, s. 90). Zaś tajemnica skarbowa stanowi niedopuszczenie do jawności indywidualnych danych zawartych w dokumentach, które podatnik, płatnik czy inkasent przekazuje organowi podatkowemu, a także takich danych, które znajdują się w dokumentach tego organu (Kosikowski 2013, s. 1473). Tajemnica skarbowa obejmuje m.in.: informacje o danych osobowych konkretnego podmiotu: imiona i nazwisko, nazwisko rodowe, imiona rodziców bezpieczeństwie danych oraz ochronie informacji podatników, które ustawodawca uregulował w rozdziale VII o.p (Dzwonkowski 2007, s. 122).

Weryfikacja literatury

Już na samym początku pod wątpliwość należy poddać brak określenia istoty tajemnicy skarbowej, która stanowiła by legalną definicję. Ustawodawca dział poświęcony tajemnicy skarbowej w Ordynacji Podatkowej zaczął od uregulowania jej zakresu przedmiotowego (art. 293 o.p.). Zakres ten dotyczy indywidualnych danych zawartych w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Należy dojść do konkluzji, że wszystkie informacje ujęte w art. 293 § 1–2 o.p. objęte są tajemnicą skarbową jako rodzaj tajemnicy państwowej (Habrat, Majka 2013, s. 36). Wyrok NSA z dnia 13 czerwca

2013 r., I OSK 512/13 wskazuje, iż informacje posiadane przez organy podatkowe, które objęte są tajemnicą skarbową, mogą być wykorzystywane tylko wewnątrz ich struktur organizacyjnych i wyłącznie na potrzeby podatkowe, natomiast wszelkie wyjątki muszą być uzasadnione przepisami prawa. Podmiotami obowiązany do przestrzegania tajemnicy skarbowej są do: pracownicy izb administracji skarbowej; funkcjonariusze KAS; pracownicy Krajowej Informacji Skarbowej; wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących; członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów; minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy urzędu obsługującego tego ministra; Szef Krajowej Administracji Skarbowej; osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych; przedstawiciele obcej władzy przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub obecni w toku czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji; członkowie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania; członkowie komisji doradczej i komisji do spraw pozasądowego rozstrzygnięcia sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (DzU z 2023 r., poz. 948). Warto wspomnieć, że zgodnie z art. 294 § 3 o.p zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje także po ustaniu zatrudnienia, zakończeniu stażu lub praktyki lub po ustaniu członkostwa w Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Jest to zdecydowanie słuszne rozwiązanie, które powoduje prawne zabezpieczenie informacji chronionych tajemnicą skarbową. Na uwagę zasługuje uregulowany w art. 294 § 4 o.p. obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej również przez inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa, przy czym nie obejmuje on osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową oraz kontrahentów podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (art. 293 § 3 O.p.). Obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej obejmuje nie tylko nieprzekazywanie informacji, na które ją rozciągnięto, ale też „pozytywny obowiązek takiego działania, aby uniemożliwić dostęp do nich osobom trzecim” (Jeziński 1998, s. 56). Z kolei zachowanie tajemnicy skarbowej oznaczać ma tylko obowiązek nieujawniania informacji nią objętych (Kosikowski 2013, s. 1474).

Warto zwrócić także uwagę na ustawę o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (DzU z 2022 r., poz. 2500) zawierająca odrębne uregulowania. Art. 15 ust. 1 tejże ustawy wskazuje, że tajemnica skarbową obejmuje dane gromadzone w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników oraz dane zgromadzone w dokumentacji związanej z nadaniem oraz aktualizowaniem NIP. Równocześnie ustawodawca wykluczył spod ochrony dane pochodzące z Krajowego

Rejestru Sądowego, NIP, numer identyfikacyjny REGON, numer rachunku dla wskazanych w tej ustawie rozliczeń VAT, ale również dane osób fizycznych wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, które zawierają nazwę (firma), adresy, pod którymi jest wykonywana działalność gospodarcza, jak również adres głównego miejsca wykonywania działalności, oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych (art. 15 ust. 1 ustaw z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (DzU z 2024 r., poz., 375)(dalej: u.z.e.i.p.) Do przestrzegania tak zdefiniowanej tajemnicy skarbowej zobowiązane zostały osoby wymienione w art. 294 ust. 1 pkt 1, 4 i 5 o.p., a także sędziowie i asesory sądowi, pracownicy organów pośredniczących w składaniu zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych, minister właściwy do spraw finansów publicznych, organy KAS, a także pracownicy urzędów obsługujących te organy (art. 15 ust. 1a u.z.e.i.p.). Odrębnie zostały też określone katalogi podmiotów, którym te informacje mogą być udostępnione oraz powody oraz tryb ich udostępnienia (art. 15 ust. 2-4 u.z.e.i.p.). Uregulowania dotyczące tajemnicy skarbowej, zawarte w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, stanowią *lex specialis* wobec uregulowań zawartych w przepisach komentowanej ustawy. W zakresie nieuregulowanym w art. 15 u.z.e.i.p. stosuje się przepisy art. 294 ust. 2-5 oraz działu VIII o.p. (art. 15b u.z.e.i.p.).

Uregulowania prawne tajemnicy skarbowej stanowią instrument realizacji prawa do prywatności oraz ochrony danych osobowych uregulowanych w art. 47 i 51 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 16 lipca 1997 r. Wskazane przepisy chronią w tym aspekcie interes jednostki. Potrzeba zachowania tajemnicy skarbowej również wynika z potrzeby uwzględnienia interesu publicznego jako dobra wspólnego, który jest uosobieniem wartości fundamentalnych dla ładu publicznego w państwie i jego bezpieczeństwa. Są to wartości, które, mają swoje odniesienia w kulturze prawnej i w tym sensie mają znaczenie ponadczasowe (Komierzyńska, Zdyb 2016, s. 176) Natomiast interes publiczny determinuje również sytuacje wyjątkowe od wyłączenia dotrzymania jawności informacji objętych tajemnicą skarbową. Wskutek tego, zarówno interes prywatny jak i publiczny ustawodawca powinien poprawnie wyrazić (Pietrasz 2011, s. 402). Można również w literaturze przedmiotu spotkać się ze stanowiskiem, jakoby informacje objęte tajemnicą skarbową z samej istoty były niejawne. Wynikać by to miało stąd, że w momencie udostępnienia administracji skarbowej danej informacji, nakłada się na tę administrację obowiązek zachowania powierzonych jej informacji w tajemnicy (Dekowska 2023, s. 80). Tajemnica skarbową interpretowaną jako instytucja wyłączająca jawność danych w takim wypadku oznacza, że żadnych ustawowo uregulowanych ograniczeń prawnych dostępu do informacji, bez wyjątku, nie należy interpretować rozszerzająco. Do zaistnienia dyskrekcji 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 (Dekowska 2023, s. 80). Tajemnica skarbowa rozumiana jako środek zapobiegawczy rozpowszechnieniu informacji wrażliwych oznacza, że szczególną wagę w wykładni przepisów przypisuje się argumentom wzmacniającym ochronę danych. Ujęcie tajemnicy skarbowej w taki sposób sprawia, że rozumiana jest jako obowiązek utrzymania posiadanych informacji w dyskrekcji przetwarzanych w związku z realizacją zadań publicznych przez organy podatkowe i kontrolę skarbową (Krawczyk 2009, s. 63-65).

Metodyka badań

Celem pracy jest odpowiedź na pytanie potrzeby celowego niedookreślenia przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa KAS do uchylenia tajemnicy skarbowej. Problemem badawczym podjętym w niniejszym artykule jest istota niedookreślenia przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do uchylenia tajemnicy skarbowej oraz ich słuszności w kontekście gwarantowania praw podatników. Hipoteza badawcza zakłada, że być może ustawodawca celowo pozostawił taką konstrukcję gdyż zapewnia ona zwiększone bezpieczeństwo ponieważ zgoda Szefa KAS na odstąpienie od tajemnicy skarbowej zawsze musi opierać się co najmniej na dwóch przesłankach pozytywnych, w tym przynajmniej jedną z nich musi być ważny interes publiczny. Pod wątpliwość należy również poddać brak określenia istoty tajemnicy skarbowej, która stanowiła by legalną definicję. W pracy wykorzystano metodę formalno-dogmatyczną polegającą na analizie aktów prawnych, jest to główna metoda stosowana w naukach prawnych. Posłużono się także metodą krytycznej analizy piśmiennictwa. Analizie poddano w szczególności treść nowych regulacji prawnych dotyczących przesłanek pozytywnych umożliwiających uchylenie tajemnicy skarbowej w toku której wyklarował się problem badawczy jakim jest celowe niedookreślenie przez ustawodawcę pojęć uprawniających Szefa KAS do uchylenia tajemnicy skarbowej oraz ich słuszności w kontekście gwarantowania praw podatników. Ponadto brak ujęcia znaczenia tajemnicy skarbowej wprost sprawia, że stanowisko doktryny, orzecznictwa oraz interpretacja przepisów ordynacji podatkowej są kluczowe w zakresie ustalenia normatywnego jej znaczenia. To powoduje, że określenie prawnego charakteru tajemnicy skarbowej nie jest proste.

Geneza niedookreślenia pojęć

Niedookreśloność dotyczy treści pojęcia i polega na tym, że treść tego pojęcia nie jest dostatecznie jasno przedstawiona (Choduń, Gomułowicz, Skoczylas 2013, s. 17). Niedookreśloność jakiegos pojęcia może występować albo w relacji do jakiegos

osoby, która nie potrafi wskazać tego zespołu cech, albo w relacji do języka – zachodzi ona wtedy, gdy słownikowa treść jakiegoś pojęcia jest niepełna, a jednocześnie nie stanowi zespołu konstytutywnego cech lub też wprawdzie stanowi taki zespół cech, ale któraś z nich jest niediagnostyczna (tzn. że jest tak określona, iż nie da się jednoznacznie stwierdzić, czy można ją przypisać jakiemuś przedmiotowi, czy nie). Interpretator ustala znaczenie nazwy niedookreślonej przez kwalifikowanie wielkości, które one wyrażają, ale jego pole manewru dotyczy tylko pasa nieostrości tego pojęcia (Zieliński, 2012, s. 174). Ustawodawca za pośrednictwem klauzuli generalnej ma na celu ukierunkowanie organu stosującego prawo na wartości gospodarcze, moralne, obyczajowe, polityczne czy religijne, które służą ocenie korzystania przez adresata z praw podmiotowych. Ocena ta jest dokonywana przez organ stosujący prawo, który ostatecznie ustala treść klauzuli generalnej sytuacyjnie, tj. w odniesieniu do ustalonego stanu faktycznego w realizowanym procesie decyzyjnym (Liżewski 2016, s. 193). Problematyka zwrotów niedookreślonych była podejmowana przez Trybunał Konstytucyjny już na początku lat 90. XX w., w uchwałach wydawanych w ramach uprawnienia do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. W uchwale TK z 10 VI 1992 r. (W 12/91) znajduje się potwierdzenie, iż Trybunał wielokrotnie w swoim orzecznictwie podkreślał konieczność istnienia zwrotów nieostrych w tekstach aktów normatywnych. Orzeczenie TK z 31 marca 2005 r. (SK 26/02) podkreśla, że niedookreślenia i zwroty nieostre mają miejsce w każdym systemie prawnym i występują zarówno w polskim jak i europejskim systemie prawnym, a przede wszystkim w tych krajach, które charakteryzują się wysoką kulturą prawną. Ponadto jest możliwe skonstruowanie przepisów, które wykluczałyby jakikolwiek margines swobody odczytania, gdyż każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, „nie istnieje prawidłowo działający system prawny i społeczny, który by eliminował istnienie zwrotów niedookreślonych w prawie. System taki, jako nieelastyczny musiałby prowadzić do rozstrzygnięć niesprawiedliwych” (Orzeczenie TK z 9 października 2007 r. (SK 70/06). Jak widać, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreśla w swoim orzecznictwie konieczność występowania w tekście aktów normatywnych zwrotów niedookreślonych, podkreślając ich szczególną rolę w procesie stosowania prawa.

Tajemnica skarbowa a dostęp do informacji publicznej

Tajemnica skarbowa poza zakazem ujawniania informacji o podatnikach, płatnikach i inkasentach, które są zawarte we wszelkich dokumentach składanych przez te podmioty do organów podatkowych dotyczy również 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 (Hondor 2005, s. 127 i n.). Art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (DzU z 2022 r., poz. 902) stanowi, że prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. W następstwie, z tego przepisu wynika ograniczenie dostępu do informacji publicznej, które jednocześnie jest informacją chronioną ustawowo inną tajemnicą. Przepisy zawarte w dziale VII o.p. – „Tajemnica skarbowa” wskazują zatem na *lex specialis* wobec przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej. Jak wskazują wyroki: WSA w Warszawie w wyroku z 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21 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. W ustawie o dostępie do informacji publicznej na podstawie art. 2 oraz art. 3 można przypuszczać, że mogą być udostępniane niezidentyfikowane, zbiorcze informacje, dotyczące prowadzonych przez organy podatkowe spraw, które są szczególnie istotne dla interesu publicznego. Potwierdza to analiza literatury, która mówi, że nie są objęte tajemnicą skarbową informacje niezidentyfikowane i zbiorcze (Krawczyk 2009, s. 67). Rzecz oczywista, że zabronionym jest udzielanie informacji indywidualnych oraz takich, które nie są istotne z punktu widzenia interesu publicznego, gdyż są one objęte tajemnicą skarbową uregulowaną w art. 293 ust. 1 o.p. Tożsamy pogląd wyraził NSA w wyroku z 2 lutego 2005 roku o sygnaturze akt: OSK 1060/04, który to stanął na stanowisku, że w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej dane podatników mogą być ujawnione jedynie od strony zbiorczej, a nie z punktu widzenia konkretnego podatnika. Przykładem jest art. 305 o.p. który nakazuje Szefowi KAS 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 (Dekowska 2023, s. 85).

Analizując orzecznictwo również można spotkać się z poglądem, że tajemnica skarbowa nie obejmuje informacji zbiorczych i niezindywidualizowanych. Wyrok NSA z 5 grudnia 2012 roku I FSK 139/12 postawił tezę: „Z art. 293 ust. 1 o.p. wynika, że tajemnicą skarbową objęte są dane indywidualne danego podmiotu, tj. dane osobowe, dane dotyczące źródeł i wysokości osiągniętych przychodów, itp. Trudno za indywidualne dane w rozumieniu art. 293 ust. 1 o.p. uznać dane dotyczące samych procesów gospodarczych. Nie można więc twierdzić, by dane dotyczące okoliczności zawarcia transakcji pomiędzy dwoma wskazanymi w skardze kasacyjnej podmiotami. nie mogły być wykorzystane przez organ” lub prawomocny wyrok WSA w

Krakowie z 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12 „Jeżeli organy podatkowe w postępowaniu dowodowym wykorzystują informacje dotyczące podatników niezwiązanych ze sprawą, mają obowiązek utrzymać w tajemnicy tylko te ich cechy, które pozwoliłyby osobom nieuprawnionym na ich identyfikację. Nie dotyczy to informacji o samych procesach gospodarczych 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”.

Zakres informacji objętych tajemnicą skarbową

Art. 293 ust. 1 o.p. wskazuje, że tajemnica skarbowa obejmuje indywidualne dane wynikające z deklaracji oraz innych dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Istotne zatem w tym przypadku jest to, że informacja dotyczy określonego podmiotu czyli posiada indywidualny charakter oraz że udostępniana jest w deklaracji lub innym dokumencie składanym przez podatnika, płatnika lub inkasenta. Wszystkie informacje przekazywane przez podatnika, nawet jeżeli bezpośrednio nie dotyczą obowiązków podatkowych, stanowią tajemnicę skarbową. Stąd należy zgodzić się z poglądem prezentowanym przez NSA z dnia 20 lutego 2020 roku o sygnaturze akt I OSK 1844/18, że dane dotyczące podmiotu składającego deklarację są nieodłączną częścią składanej deklaracji i one również (poza innymi danymi udostępnionymi w deklaracji) są objęte tajemnicą skarbową. Następnie, ustawodawca rozszerzył i sprecyzował zakres danych objętych tajemnicą skarbową w art. 293 ust. 2 o.p. wskazując na źródła pochodzenia informacji bądź na miejsca ich gromadzenia. Oprócz danych, o które ujęte zostały w ust. 1 tego artykułu, obejmuje on również wszystkie pozostałe informacje gromadzone przez organy podatkowe w celach podatkowych. Potwierdza to treść art. 293 ust. 2 pkt 5 o.p., która mówi o informacjach pozyskanych przez organy KAS z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w art. 293 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 o.p. W literaturze przedmiotu trafnie zwrócono uwagę, że omawiany przepis celowo nie został ograniczony podmiotowo, stąd tajemnica skarbowa dotyczy również informacji uzyskanych przez organy podatkowe, ze źródeł które nie zostały wskazane w ustawie, np. informacje uzyskane od Najwyższej Izby Kontroli czy innych organów kontroli i ochrony prawa (Nieżgódka-Madek 2015, s. 1193). Ponadto art. 293 ust. 2 pkt 5 o.p. nie został zamknięty również w aspekcie przedmiotowym. Ustawodawca bowiem nie sprecyzował rodzaju informacji uzyskanych „z innych źródeł niż wymienione w ust. 1 lub w ust. 2 pkt 1”. Wskutek tego należy przyjąć, że każda informacja uzyskana przez organy KAS z innych źródeł stanowi tajemnicę skarbową. Warto dodać, że tajemnica skarbowa dotyczy informacji zdobytych w związku z pełnieniem funkcji

organu podatkowego. Co więcej, tajemnicy skarbowej nie stanowią posiadane informacje przez urzędy w ramach pełnienia innych funkcji niż obsługiwanie organu podatkowego, przykładowo jako pracodawcy. Natomiast tajemnicą skarbową objęte są indywidualne dane gromadzone w celach podatkowych zarówno w aktach sprawy, jak i znajdujące się poza nimi (Pietrasz 2011, s. 406).

Art. 293 ust. 3 o.p., został dodany do omawianej ustawy 25 grudnia 2017 r. na podstawie art. 1 pkt 2 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (DzU poz. 2169), w której to zmianie ustawodawca wykluczył z tajemnicy skarbowej ujęte w tym przepisie informacje, udostępniane kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Możliwość oraz tryb uzyskania tych informacji przez kontrahenta podatnika wynika z art. 306ia o.p. Niektóre dane indywidualne są wykluczone spod ochrony na mocy przepisów szczególnych. Zgodnie z art. 46c ust. 6 o.p. uzyskanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Dodatkowo, art. 299b o.p. omawia kryteria zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej, której udzielić może wyłącznie Szef KAS. Powodem takiej decyzji może być wzgląd na ważny interes publiczny oraz gdy jest to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego lub jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego ustawodawca przewidział również możliwość ujawnienia danych informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Obrazując udostępnienie danych objętych tajemnicą skarbową w celu realizacji ważnego interesu publicznego może mieć miejsce w sytuacjach, gdy przewaga korzyści społecznych przeważa nad koniecznością zachowania tajemnicy skarbowej. Przykładem również być art. 36 ust. 3–5 ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2023 r., poz. 127) mówiący, że przepisów o tajemnicy skarbowej nie narusza wykazanie przez dyrektora izby administracji skarbowej w wojewódzkim dzienniku urzędowym listy 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 wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia, jak również udostępnienie do wiadomości publicznej informacji o umorzeniu niepodatkowych należności budżetu państwa.

Wyjątki co do obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej

W niektórych przypadkach istnieje możliwość uchylenia tajemnicy skarbowej. Istnieją bowiem wyjątki w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej poprzez kwestię udostępnienia i ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Dyskusja sprowadza się zatem do oceny dysproporcji ochrony interesów

prywatnych a ochroną interesów publicznych w świetle omawianego przepisu art. 299b o.p.

Ujawnienie tajemnicy skarbowej możliwe jest za zgodą Szefa KAS, która musi zostać wyrażona w formie pisemnej wyłącznie na uzasadniony wniosek państwowych organów administracji podatkowej wskazanych w art. 299b § 3 o.p. i to w przypadku zaistnienia określonych przesłanek pozytywnych (Nowak 2023, s. 65-93). Jak wywiódł NSA w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19, konstrukcja art. 299b o.p. została oparta na zasadzie ograniczonego uznania administracyjnego, która jest metodą podejmowania decyzji, gdy ustawodawca nie wiąże organu administracji w zakresie orzekania w konkretnej sprawie. Kwestia stosowania decyzji uznaniowych sprowadza się, z punktu widzenia państwa prawa, do wyboru między pewnością prawa a wydawaniem przez administrację obiektywnie (Biłas 2015, s. 28-29). Ponieważ Szef KAS gdzie może (natomiast nie musi) wyrażać zgody wyłącznie wówczas, gdy zostaną spełnione przesłanki 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. Szef KAS wydaje zgodę wyłącznie w wyniku uprzedniego złożenia wniosku przez podmioty uprawnione, tj. naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora administracji skarbowej. 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 wskutek czego może powodować to brak należytej ochrony interesów biernych podmiotów stosunków prawnopodatkowych (Mastalski 2017, s. 1660).

Jak wskazuje orzecznictwo (wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17) wszystkie przesłanki z art. 299b § 2 o.p. 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. Wskutek czego wyżej wymienione przesłanki stanowią pojęcia niedookreślone przez przepisy prawa, których nieprecyzyjność powoduje wątpliwości interpretacyjne (Stachurski 2023, art.299(b)). Zasadniczym pytaniem jest, czy ustawodawca celowo 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, postępowania podatkowego czy urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. (Dekowska 2023, s. 220). Art. 299b § 1 o.p. omawia przesłanki negatywne, czyli sytuacje, w których Szef KAS nie może wyrazić zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej. Pierwsza z nich dotyczy ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbową 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 (Dekowska 2023, s. 220). 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.

Zgoda Szefa KAS na odstąpienie od tajemnicy skarbowej zawsze musi opierać się co najmniej na dwóch przesłankach pozytywnych, w tym przynajmniej jedną z nich musi być ważny interes publiczny. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19 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, w następstwie czego zaistnieć mogą ich konfiguracje tj.: 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.

Przesłanki uchylenia tajemnicy skarbowej

Pierwszą, w gruncie rzeczy najważniejszą przesłanką, gdyż musi zachodzić zawsze, jest ważny interes publiczny. W ordynacji podatkowej wspomina się o niej w art. 299b § 2. Nie istnieje prawne uregulowanie tego pojęcia, co może budzić pewne obawy, gdyż przesłanka ważnego interesu publicznego musi występować bezwzględnie, aby móc uchylić tajemnicę skarbową. Pomocne w dookreśleniu tego terminu może być polskie orzecznictwo. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, Trybunał stanął na stanowisku, że termin „ważny interes publiczny” odnosi się do wartości rozumianej jako dobro wspólne. Ponadto w wyroku TK z dnia 8 lipca 2008 r., K 46/07, OTK-A 2008/6/104 wskazuje, że termin ten to również klauzula generalna i ocena, w związku z tym nie może być interpretowana rozszerzająco ani prowadzić do ograniczenia innych odrębnych praw podatników.

Doprecyzowania terminu ważnego interesu publicznego szukać można również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19 zdefiniował, iż jest to pojęcie szerokie i nieostre, 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. Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13 wspomina natomiast, 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. Ponadto w wyroku z dnia 21 stycznia 2015 r., II GSK 2132/13, NSA stwierdza, że 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.

Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17 podnosi, iż znaczeniem art. 299b § 2 o.p. nie może być jakikolwiek interes, lecz tylko i wyłącznie ważny interes publiczny. Nadto wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2019 r., I SA/GI 1037/18 mówi, że interes publiczny powinien mieć kwalifikowany charakter, interesu publicznego nie można utożsamiać z interesem indywidualnym, który jest jego przeciwieństwem. Należy zatem stwierdzić, że termin ważnego interesu publicznego jest ustawowo niedookreślony. Powoduje to, że organ podatkowy w każdej sprawie powinien ustalić wielopłaszczyznowo, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego. 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 (wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 czerwca 2023 r., I SA/Łd 187/23).

Jak czytamy w wyroku NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17, konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego jest jedną z dwóch przesłanek, która może wystąpić obok ważnego interesu publicznego, tak aby SzeF KAS mógł wyrazić zgodę na uchylene wskazanej tajemnicy skarbowej. Wobec powyższego, ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową jest dopuszczalne wtedy, gdy przemawia za tym cel toczącej się kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (Dekowska 2023, s. 223). Jak stanowi art. 281 § 2 o.p. w ramach kontroli podatkowej dochodzi do badania poprawności formalnej i materialnej dokumentacji podatnika, jeśli ma to znaczenie w kontekście przepisów prawa materialnego. Bowiern celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. 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 międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych (Różycki 2019, art. 54 ustawy z dnia

16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (DzU z 2023 r., poz. 615). 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 (Melezini 2018, art 54 ustawy o KAS)

Ponadto uchylenie tajemnicy skarbowej może nastąpić w związku z postępowaniem podatkowym. Procedura ta jest odrębna od powyższych kontroli, która może być zastosowana w razie przeprowadzenia kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej (w określonych przypadkach). Postępowanie podatkowe unormowane zostało w dziale IV o.p. Służy ono celowi zapewnienia właściwego wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (np. postępowanie wymiarowe) (Strzelec 2023, s. 57). Trzecim „pozytywnym” przypadkiem dającym Szefowi KAS uprawnienie wyrażenia zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej sprowadza się do art. 61 Konstytucji RP, z którego wynika konstytucyjne prawo do informacji publicznej. Jest to urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Jak dwie omówione już przesłanki pozytywne, ta również jest przesłanką niedo- określoną. Jak zauważył w NSA w wyroku z 10.01.2020 r., II FSK 1522/19 omawiana przesłanka ma mieć pierwszeństwo przed gwarantowanym w Konstytucji RP prawem do prywatności określonym w art. 47 i art. 51 ust. 2 Konstytucji RP). Nadto wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21 stanowi, że tajemnicą skarbową mogą być objęte również także informacje dotyczące obowiązku podatkowego podmiotu publicznego, a uzyskanie informacji objętej tajemnicą skarbową jest możliwe tylko w trybie Ordynacji podatkowej. WSA w Warszawie z dnia 20 listopada 2012 r., II SA/Wa 1527/12 podniósł, że prawo do informacji o działalności władz jest ważnym elementem życia publicznego i kontroli opinii publicznej nad działalnością organów i władz. Jest ono nierozzerwalnie związane z zasadą jawności życia publicznego. Obywatele korzystający z przysługującego im prawa wyborczego mogą być bowiem niejednokrotnie zainteresowani działaniami podejmowanymi przez wybrane organy, ale także i uzyskiwanymi w tym zakresie rezultatami podejmowanych działań.

Wnioski

Bez wątplenia tajemnica skarbowa stanowi pożądaną instrument prawny w polskim porządku prawnym jako jedna z wielu tajemnic ustawowo chronionych (Mastalski 2017, s. 1641-1642). Pomimo że nie jest wprost definiowana przez przepisy prawa podatkowego, to definicji można szukać w doktrynie i orzecznictwie jako ochrony wszelkich informacji gromadzonych przez organy podatkowe zawartych

w deklaracjach, dokumentach i innych informacjach składanych przez podatników, płatników i inkasentów. Tajemnicą skarbową objęte są indywidualne dane, po których jesteśmy w stanie kogoś zidentyfikować (np. PESEL, NIP, REGON). 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) (Dekowska 2023, s. 89). Natomiast 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. Powoływanie się na m.in. wspomniane art. 23 k.c. lub Konstytucję RP okazują się być pomocne. Ponadto dodatkowe zabezpieczenie stanowi w sprawie nieuprawnionego ujawnienia danych określonych w art. 293 § 1 i § 2 o.p. stanowi odpowiedzialność odszkodowawcza (na zasadach określonych w przepisach kodeksu cywilnego), niezależnie od odpowiedzialności prawnokarnej czy też dyscyplinarnej (Dekowska 2023, s. 291).

Przedmiot niniejszego artykułu stanowiły pozytywne przesłanki uregulowane w art. 299b o.p. tj.: 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. Spełnienie ich (przy założeniu, że nie występują przesłanki negatywne) dają Szefowi KAS prawo do uchylenia tajemnicy skarbowej. Wykrytym problemem tychże przesłanek jest ich niedookreśloność, jak wskazuje orzecznictwo (np. wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17) są to bowiem klauzule generalne. Dają one możliwość wartościowania organom i wskutek tego bardzo dużą one swobodę w podejmowaniu decyzji o wyrażeniu zgody na ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową. Wskutek czego wyżej wymienione przesłanki stanowią pojęcia niedookreślone przez przepisy prawa, których nieprecyzyjność powoduje wątpliwości interpretacyjne (Stachurski 2023, art.299(b)).

Postawionym w niniejszym artykule problemem badawczym była ocena niedookreślenia przez ustawodawcę przesłanek pozytywnych, wskutek czego powstaje uznanie administracyjne w myśl art. 299b o.p. pod sformułowaniami: ważny interes podatnika, konieczność osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego oraz urzeczywistnienie prawa obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Taka konstrukcja zapewnia zwiększone bezpieczeństwo gdyż zgoda Szefa KAS na odstąpienie od tajemnicy skarbowej zawsze musi opierać się co najmniej na dwóch przesłankach pozytywnych, w tym przynajmniej jedną z nich musi być ważny interes publiczny. Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku

z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19 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, w następstwie czego zaistnieć mogą ich konfiguracje tj.: 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. Konkludując można postawić diagnozę, iż niedookreślenie omawianych pojęć stanowiących przesłanki pozytywne do uchylecia tajemnicy skarbowej są rozwiązaniem słusznym w świetle przytoczonej aktów prawnych, literatury oraz orzecznictwa.

BIBLIOGRAFIA

1. Białas J., 2015, Sądowa kontrola decyzji uznaniowych wydawanych przez organy administracji, UMK Toruń.
2. Choduń A., Gomułowicz A., Skoczyła A.P., 2013, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym, Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze.
3. Dekowska M., 2023, Tajemnica skarbowa w polskim prawie podatkowym. Stan obecny i kierunki zmian, Olsztyn.
4. Dzwonkowski H., 2007, Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne, Bydgoszcz–Gdańsk.
5. Habrat D., Majka P., 2013, Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową, „Przegląd Podatkowy” 8.
6. Hondor D., 2005, Zachowanie tajemnicy skarbowej a określenie dochodu w drodze oszacowania cen, Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu, 4.
7. Jezierski J., 1998, Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej, [w:] Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa, Toruń.
8. Komierzyńska E., Zdyb M., 2016, Klauzula interesu publicznego w działaniach administracji publicznej, Lublin, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.
9. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU z 1997 r., poz. 483).
10. Kosikowski C. [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, 2013, Ordynacja podatkowa. Komentarz.
11. Krawczyk P., 2009, Czy tajemnica skarbowa jest potrzebna? [w:] Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, red. R. Dowgier.
12. Liżewski B., 2016, Klauzule generalne i ich funkcje w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Lublin, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.
13. Machnikowski P., 2016, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz, Warszawa.

14. Mastalski R., 2017, Komentarz do art. 299b ordynacji podatkowej; C. Kosikowski, Komentarz do art. 294 o.p. [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz.
15. Melezini A., 2018, Komentarz do art. 54 U.K.A.S. [w:] K. Teszner (red.) Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz.
16. Niezgódka-Medek M. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, 2015, Ordynacja podatkowa. Komentarz.
17. Nowak I., 2017, Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 6.
18. Nowak I., 2023, Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 299b Ordynacji podatkowej, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(9).
19. Oniszczuk J, 1995, Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny, Warszawa.
20. Orzeczenie TK z 31 marca 2005 r., (SK 26/02).
21. Orzeczenie TK z 9 października 2007 r., (SK 70/06).
22. Pietrasz P., 2011 [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław.
23. Różycki K., 2019 [w:] Kontrola celno-skarbowa. Komentarz, art. 54.
24. Stachurski W., 2023 [w:] L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344, Komentarz aktualizowany.
25. Strzelec D., 2023 Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe, Warszawa.
26. Uchwała TK z 10 VI 1992 r., (W 12/91).
27. Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (DzU z 2023 r., poz. 948)..
28. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny (DzU z 2023 r., poz. 1610).
29. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa (DzU z 2023 r., poz. 2383).
30. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (DzU z 2023 r., poz. 2488).
31. Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (DzU z 2023 r., poz. 1516).
32. Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 roku o ochronie informacji niejawnych (DzU z 2023 r., poz. 756).
33. Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (DzU z 2022 r., poz. 902).
34. Wild M., 2016 [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86, Warszawa.
35. Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 1522/19.
36. Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I OSK 512/13.
37. Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2020 r., I OSK 1844/18.

38. Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2015 r., II GSK 2132/13.
39. Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2835/17.
40. Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13.
41. Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002.
42. Wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r., K 46/07, OTK-A 2008/6/104.
43. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 czerwca 2023 r., I SA/Łd 187/23.
44. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2021 r., II SA/Ol 52/21.
45. Wyrok WSA w Warszawie z 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10.
46. Zieliński M., 2012, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa.