Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

Studia Iuridica Lublinensia vol. 32, 2, 2023
DOI: 10.17951/sil.2023.32.2.347-358

Agnieszka Franczak
Cracow University of Economics, Poland
ORCID: 0000-0001-9393-634X
franczak@uek.krakow.pl

Ochrona praw podatnika a dopuszczalny zakres informacji przekazywanych w trybie art. 45 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 maja 2021 r. (III FSK 928/21, LEX nr 3181325)*

Protection of a Taxpayer's Rights and the Admissible Scope of Information Provided under Article 45 (1) of the National Tax Administration Act: Approving Commentary on the Judgment of the Polish Supreme Administrative Court of 4 May 2021 (III FSK 928/21, LEX no. 3181325)

ABSTRACT

In the analyzed judgment, the Polish Supreme Administrative Court sets the limits on the tax authorities' request for access to tax information pursuant to Article 45 (1) of the National Tax Administration Act. In the rationale for the judgment, the Court emphasized that this provision concerns a specific form of the authority's action with respect to the collection, use, and processing of tax information. For this reason, the use of such a form of action is subject to certain restrictions. On the basis of this provision, tax authorities may not, in particular, take actions that are appropriate for formal proceedings (administrative, tax, or customs-fiscal). In the commentary, the

CORRESPONDENCE ADDRESS: Agnieszka Franczak, PhD, Assistant Professor, Cracow University of Economics, Institute of Law, Rakowicka 27, 31-510 Cracow, Poland.

* Publikacja sfinansowana przez Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie w ramach programu „Wsparcie aktywności konferencyjnej – WAK-2022".

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

justification of the Supreme Administrative Court was welcomed, developing the arguments supporting the main theses of the judgment and organizing the arguments presented in other judgments on this subject.

Keywords: tax information; right to privacy; processing tax information; scope of powers of tax authorities

Nie ulega wątpliwości, że stosowanie prawa przez organy podatkowe wymaga pozyskiwania informacji podatkowych od strony biernej stosunku podatkowoprawnego. Pozyskiwanie informacji podatkowych, jako instrumentu szeroko pojętej kontroli, stanowi ważny element czynności podejmowanych przez organy podatkowe w celu ustalenia zdarzeń mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego.[1] Należy dodać, że dostęp do tego rodzaju informacji zawęża prawo podatnika i innych podmiotów strony biernej stosunku podatkowoprawnego do prywatności gwarantowanej w Konstytucji RP,[2] Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej[3] oraz Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.[4] Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie przedmiotem wątpliwości jest zatem dopuszczalny zakres uprawnień organów podatkowych w zakresie pozyskiwania i przetwarzania informacji oraz rodzaj i kształt instytucji, przy wykorzystaniu których powinno następować pozyskiwanie tych informacji.[5] W ostatnim czasie przedmiotem licznych rozstrzygnięć sądów administracyjnych[6]

---

[1] Por. A. Zalcewicz, S. Domska, *Instytucja informacji podatkowych w świetle polskich regulacji – dylematy prawne udostępniania danych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 109.

[2] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.).

[3] Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 202/389, 7.06.2016).

[4] Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4 listopada 1950 r. (Dz.U. 1993, nr 61, poz. 284), dalej: EKPCz.

[5] P. Backer, *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice*), "European Taxation" 2016, vol. 8, s. 348–349; P. Majka, *Gromadzenie informacji podatkowych w świetle orzecznictwa podatkowego Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – problem prawa do prywatności*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020, s. 368; idem, *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Rzeszów 2021; A. Franczak, *Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika*, [w:] *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, red. J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, Warszawa 2020, s. 17–34.

[6] Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2021 r., I SA/Gd 886/20, LEX nr 3198542; wyrok WSA

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

stała się kwestia zakresu informacji podatkowych przekazywanych na żądanie organów podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.[7] Przepis ten określa ramy działania organów podatkowych, które mogą zostać podjęte poprzez: przetwarzanie informacji podatkowych, występowanie o udostępnienie dokumentów obejmujących informacje oraz określenie celu, w jakim te działania mogą zostać podjęte. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uzasadnieniu glosowanego wyroku z dnia 4 maja 2021 r. wyznacza granice żądania udostępnienia informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s.

W poddanej sądowej kontroli sprawie organy podatkowe wystąpiły wobec skarżącej o udostępnienie informacji dotyczących użytkowników polskiej internetowej platformy sprzedażowej. Zażądano przekazania informacji obejmujących m.in.: dane osób/firm, które zostały zamieszczone na formularzu rejestracyjnym (login, e-mail, adres, numer NIP wraz z danymi historycznymi, ewentualnie dane osób fizycznych występujących w imieniu firm); IP komputerów, z których dokonywano logowania do kont użytkowników; zestawienie faktur wystawionych przez skarżącą na rzecz firm dokonujących zakupów za pośrednictwem platformy oraz numery ich rachunków bankowych; historię powiadomień (informacje, które są automatycznie wysyłane przez właściciela „nicka" do kupującego po zakończeniu aukcji). Informacje żądane przez organ podatkowy należało przekazać w terminie 30 dni od daty doręczenia postanowienia organu podatkowego. Jako podstawę prawną wskazano art. 45 ust. 1 i 3 u.k.a.s. Zdaniem organów podatkowych wnioskowane informacje były niezbędne do prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz do analizy ryzyka dotyczącego zjawiska uchylania się od opodatkowania. Organy podatkowe wskazały także, że żądane informacje związane są ze zdarzeniami mającymi bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego i mogą być istotne dla ustalenia stanu faktycznego i prawnego. Argumentację organów podatkowych podzielił Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu w wyroku z dnia 28 stycznia 2019 r.,[8] uznając zaskarżone postanowienie za prawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia art. 45 ust. 1 i 3 u.k.a.s. zasługują na uwzględnienie. Ponadto trafnie przypomniał, że przepis art. 45 ust. 1 u.k.a.s. jest szczególną formą kompetencji przyznanych organom podatkowym, ponieważ na jego podstawie organy mogą domagać się informacji przed wszczęciem jakiegokolwiek postępowania. Jed-

w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3210000; wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lutego 2022 r., I SA/Łd 933/21, LEX nr 3318003.

[7] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2021, poz. 422), dalej: u.k.a.s.

[8] I SA/Po 803/18, LEX nr 2626704.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

nocześnie NSA słusznie podkreślił, że korzystanie z tej formy działania organu podatkowego jest obwarowane ograniczeniami.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 u.k.a.s., w brzmieniu obowiązującym w dacie wydania skarżonych postanowień, organy podatkowe mogły w celu realizacji ustawowych zadań zbierać i wykorzystywać informacje, w tym dane osobowe, od osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnych oraz przetwarzać je, a także występować do tych podmiotów o udostępnienie dokumentów zawierających informacje, w tym dane osobowe, również bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą.[9]

Pierwsze ograniczenie wynika zatem z faktu, że organy podatkowe mogły zbierać i wykorzystywać informacje oraz występować o udostępnienie dokumentów tylko i wyłącznie w celu realizacji określonych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej kategorii zadań. Ponadto organy mogły zbierać i wykorzystywać informacje wyłącznie o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego czy też należności celnych. Zdaniem NSA w kontrolowanej sprawie okoliczności te nie zostały uwzględnione ani przez organy podatkowe, ani przez sąd pierwszej instancji. Jak trafnie podkreślił NSA, skoro zgodnie z art. 45 ust. 3 u.k.a.s. w uzasadnieniu postanowienia należy wskazać okoliczności, z których wynika konieczność pozyskania żądanych informacji, to obowiązku tego nie wypełnia ogólne odwołanie się – tak jak w analizowanej sprawie – do kwestii dotyczących art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s., „wsparte" jedynie treścią art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s.

Z analizy innych wyroków[10] dotyczących tej samej kwestii wynika, że równie częstą praktyką organów podatkowych jest powoływanie się na wszystkie ustawowe zadania Krajowej Administracji Skarbowej wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 6, 8, 10, 13–15 i 20a u.k.a.s., bez wskazania, o jakie zadanie w danym przypadku chodzi. W takich przypadkach również nie sposób przyjąć, że żądanie organu podatkowego w zakresie informacji i dokumentów zostało dostatecznie precyzyjnie sformułowane i jasno uzasadnione. Tutaj prawidłowe jest stanowisko prezentowane w przytoczonym orzecznictwie, że w sytuacji gdy ustawodawca wskazał, w jakich konkretnie przypadkach organ może żądać udzielenia informacji, to obowiązkiem organu jest wskazanie, do jakiego rodzaju postępowania, które w przyszłości będzie podjęte i dlaczego dane informacje są niezbędne.[11]

[9] T.j. Dz.U. 2018, poz. 508.

[10] Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2021 r., I SA/Gd 886/20, LEX nr 3198542; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3210000; wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 października 2021 r., I SA/Łd 610/21, LEX nr 3257903.

[11] *Ibidem*.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

Jak słusznie zauważył w glosowanym wyroku NSA, podstawą uzyskania żądanych informacji nie może być także hipotetyczne potwierdzenie, czy dany podmiot był zobowiązany do określonych świadczeń podatkowych. Zasadny był zatem zarzut strony skarżącej, że organ powinien precyzyjnie uzasadnić, dlaczego żądane m.in. adresy IP komputerów, z których logowano się do kont użytkowników, są konieczne dla celów powstania lub wysokości zobowiązania podatkowego oraz czy są to informacje o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego czy należności celnych.

Ponadto, jak wskazał NSA, użycie przez organ podatkowy w postanowieniu o udostępnienie informacji zwrotu „w szczególności" zgodnie z potocznym jego znaczeniem oznacza, że katalog informacji, o które wystąpił organ, nie miał zamkniętego charakteru. Zdaniem NSA można było przyjąć, że skarżąca, jeżeli dysponowała innymi w tym zakresie informacjami, powinna udostępnić je organowi. Tutaj trafnie zauważył NSA, że gdyby jednak skarżąca nie udostępniła wszystkich informacji, to wówczas naraża się na karę pieniężną, ponieważ zgodnie z art. 45 ust. 7 u.k.a.s. organ podatkowy może, w drodze decyzji, nałożyć karę pieniężną w wysokości do 10 000 zł na podmiot, który pomimo prawidłowego wezwania, w wyznaczonym terminie nie udostępnił dokumentów lub nie udzielił informacji czy też udzielił ich w wycinkowym zakresie. Jak słusznie podkreślił NSA, użycie zwrotu „w szczególności" w zakresie nałożonych przez organ obowiązków w skierowanym do podatnika wezwaniu nie pozwala na przeprowadzenie weryfikacji, czy wezwany wywiązał się z tak określonego obowiązku. Takie wezwanie organu powinno być zdaniem NSA konkretne, a użyty zwrot „w szczególności" tego warunku niewątpliwie nie spełnia.

Drugie ograniczenie to brak uprawnień do podejmowania czynności na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s., które są właściwe i zastrzeżone dla prowadzenia sformalizowanego postępowania (administracyjnego, podatkowego, celno-skarbowego). W orzecznictwie słusznie podkreśla się, że nie można tego przepisu rozumieć w ten sposób, iż przyznaje on organowi takie same uprawnienia, jakie posiada w postępowaniu jurysdykcyjnym, ponieważ prowadziłoby to niewątpliwie do nieuzasadnionego obejścia prawa, w tym uprawnień przewidzianych dla strony biernej stosunku podatkowoprawnego.[12] Przyjęcie stanowiska prezentowanego przez niektóre organy podatkowe, zgodnie z którym na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s. można zbierać dowody, skutkowałoby w sposób oczywisty zatarciem granic pomiędzy kontrolą celnoskarbową, kontrolą podatkową, postępowaniem podatkowym a działaniami organów poza tymi procedurami, co w konsekwencji oznaczałoby brak jakichkolwiek reguł dowodowych, a więc i dowolność działania organu podatkowego.[13] Dane przetwarzane w trybie przewidzianym w art. 45 ust. 1 u.k.a.s

[12] Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888.
[13] Zob. np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3210000.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

mają umożliwić organom podatkowych określenie zasadności wszczęcia kontroli i postępowania podatkowego. Nie mogą one jednak zmierzać do realizacji celów tych postępowań. W przeciwnym razie organy podatkowe zamiast wszczynać formalnie postępowanie podatkowe, co wymaga wydania decyzji, korzystałyby z trybu przewidzianego w art. 45 u.k.a.s.[14] Ponadto taki sposób pozyskiwania dowodów, czyli „poza postępowaniem", prowadziłby w sposób oczywisty do pozbawienia podatników ich praw procesowych.

Tymczasem z treści postanowienia organu pierwszej instancji o udostępnienie informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s. nierzadko wprost wynika, że celem żądania udostępnienia informacji i przekazania dokumentów jest zebranie przez organ dowodów. I tak np. jako uzasadnienie żądania dokumentów zawierających wskazane w postanowieniu informacje organ podatkowy często wskazuje, że „niezbędnym jest pozyskanie dodatkowych dowodów w sprawie w celu jednoznacznego ustalenia strony postępowania podatkowego".[15]

Na gruncie komentowanej sprawy należy podkreślić, że nie są dopuszczalne przypadki, gdy organy podatkowe zbierają konkretne dane i dokumenty od podatników przed wszczęciem postępowania. Jeżeli w stosunku do danego podmiotu nie zostało wszczęte żadne postępowanie, to w takim przypadku organ nie może żądać udostępnienia konkretnych dowodów. Wskazanie przez organ podatkowy w tej sprawie na działania analityczne czy prognostyczne nie może więc co do zasady obejmować konkretnych, szczegółowych danych osobowych, dokładnego opisu lub udokumentowania zdarzeń gospodarczych.[16]

Analizując granice możliwości żądania udostępnienia informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s., należy odnieść się też do uzasadnienia nowelizacji tego przepisu.[17] Przed wejściem w życie nowelizacji, tj. do 2 stycznia 2019 r., przepis ten pozwalał organom podatkowym „zbierać i wykorzystywać" oraz „przetwarzać" informacje, w tym dane osobowe, m.in. od osób prawnych, a także występować o udostępnienie dokumentów zawierających informacje, w tym dane osobowe, również bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą.[18] Po zmianach organy podatkowe mogą na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s. w celu realizacji swoich zadań „przetwarzać informacje", w tym dane osobowe. Ustawodawca zrezygnował przy nowelizacji tego przepisu ze sformułowania „zbieranie i wykorzystywanie" informacji, mogącego sugerować upoważnienie do „zbierania i wykorzystywania" dowodów, i zastąpił je pojęciem „przetwarzania", całkowicie oderwanym od

[14] *Ibidem*.

[15] Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., II GSK 438/20, LEX nr 3050444.

[16] Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888.

[17] Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018, poz. 2354).

[18] Zob. wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., II GSK 438/20, LEX nr 3050444.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

terminologii postępowania dowodowego.[19] Obecnie organ podatkowy nie może poszukiwać informacji i zobowiązywać adresatów do ich udzielenia. Przepis, doprecyzowany nowelizacją, wyznaczył zatem kolejne granice kompetencji organów podatkowych w zakresie informacji podatkowych.

Odnosząc się do zarzutu podniesionego przez skarżącą dotyczącego obowiązku przekazania informacji w terminie nieuwzględniającym zakresu żądanych informacji oraz stopnia ich skomplikowania, NSA uznał, że wyznaczony 30-dniowy termin, liczony od dnia otrzymania postanowienia, uwzględniał zarówno zakres żądanych informacji, jak i stopień ich skomplikowania. Tutaj należy podkreślić, że kierując postanowienie o udostępnieniu informacji, organ podatkowy jest zobligowany do wyznaczenia adresatowi terminu na ich przedstawienie, który powinien uwzględniać zakres żądanych informacji i stopień ich skomplikowania. Wyznaczenie terminu adekwatnego dla dokonania określonej czynności jest istotne z uwagi na możliwe przewidziane przez przepis konsekwencje braku reakcji na wezwanie ze strony podmiotu wzywanego.[20] Należy również zauważyć, że udzielenie informacji żądanych przez organy podatkowe następuje nieodpłatnie (art. 45 ust. 3 u.k.a.s.); co więcej, koszty związane z przygotowaniem informacji w całości ponosi strona. Przygotowanie informacji żądanych przez organ, jak podkreśla się w orzecznictwie, nie może więc być czasochłonne i nie powinno wymagać od strony przetwarzania posiadanych informacji w celu uzyskania informacji, o które wystąpił organ podatkowy.[21]

Mimo że NSA – związany granicami skargi kasacyjnej – nie badał, czy zaskarżony wyrok nie narusza innych przepisów niż wskazane w skardze kasacyjnej, to jednak powyższe rozważania dotyczące uprawnień organów podatkowych w zakresie pozyskiwania i przetwarzania informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s. należy zestawić także z normami prawnymi wyznaczającymi dopuszczalne granice ingerencji organów podatkowych w sferę podstawowych praw podatników. Ochrona danych osobowych podatników ma kluczowe znaczenie dla korzystania przez nich z ich prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, zagwarantowanego w art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, art. 7 Karty Praw Podstawowych oraz w art. 47 i art. 51 ust. 2 Konstytucji RP, co jest podkreślane w orzecznictwie krajowym, unijnym i międzynarodowym. Pojęcie „życia prywatnego" jest szerokie i może obejmować wiele aspektów tożsamości danej osoby, w tym dane osobowe, co do których osoby fizyczne mogą zgodnie z prawem oczekiwać, że nie powinny być publikowane bez ich zgody.[22] Ponadto obejmuje czynności o cha-

[19] Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3210000.

[20] M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 244.

[21] Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lutego 2022 r., I SA/Łd 933/21, LEX nr 3318003.

[22] Zob. np. wyrok ETPCz z dnia 16 grudnia 1992 r., *Niemietz przeciwko Niemcom*, skarga nr 13710/88, LEX nr 81278; wyrok ETPCz z dnia 23 lipca 2003 r., *Smirnova przeciwko Rosji*, skargi nr 46133/99 i 48183/99, LEX nr 80332; wyrok ETPCz z dnia 18 października 2016 r., *Vukota-Bojić*

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

rakterze zawodowym lub biznesowym. Zarówno prawo do prywatności, jak i prawo do ochrony danych osobowych chroni podatnika przed dowolnością ustawodawcy w kształtowaniu konstrukcji podatkowych, a także zabezpieczają one jego interesy osobiste i majątkowe na etapie stosowania prawa podatkowego.[23] Z kolei standardy międzynarodowe i unijne oraz standardy konstytucyjne przewidują, że dopuszczalne jest pozyskiwanie i przetwarzanie przez władze publiczne tylko takich informacji, które są niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.

W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPCz)[24] i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreśla się, że każde ograniczenie prawa do prywatności i ochrony danych osobowych musi być proporcjonalne, przewidziane przez ustawę i konieczne ze względu na ogólny interes wynikający z ochrony praw i wolności innych osób.[25] Europejski Trybunał Praw Człowieka wskazywał w wyrokach, że wynikający z art. 8 ust. 2 EKPCz wyjątek co do możliwości ingerencji w prawo do prywatności należy interpretować wąsko, a konieczność jego zastosowania w każdym przypadku powinna być przekonująco uzasadniona. Zdaniem ETPCz ingerencji w prawo do prywatności musi towarzyszyć zachowanie równowagi pomiędzy interesem publicznym i interesem danej osoby.[26] Trybunał Sprawiedliwości także wyjaśniał, że prawo podatnika do prywatności gwarantowanej w art. 7 Karty Praw Podstawowych oraz prawo do ochrony danych osobowych gwarantowane w art. 8 Karty Praw Podstawowych są zachowane, jeżeli przed sądami krajowymi dostępny jest co najmniej jeden środek odwoławczy, który umożliwia podatnikowi uruchomienie skutecznej kontroli sądowej każdego środka naruszającego jego prawa bez ryzyka nałożenia na niego kary.[27]

Znaczenie prawa do prywatności w systemie konstytucyjnej ochrony praw podatnika wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny.[28] Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ochrona życia prywatnego, gwarantowana

---

przeciwko Szwajcarii, skarga nr 61838/10, LEX nr 2135909; wyrok ETPCz z dnia 12 stycznia 2021 r., *LB przeciwko Węgrom*, skarga nr 36345/16, LEX nr 3105705.

[23] *Ibidem*.

[24] Wyrok ETPCz z dnia 25 lutego 1993 r., *Funke przeciwko Francji*, skarga nr 10828/84, LEX nr 80675.

[25] A. Franczak, *op. cit.*, s. 28; A. Gonschior, *Ochrona danych osobowych a prawo do prywatności w Unii Europejskiej*, [w:] *Aktualne problemy prawa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego – aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. D. Kornobis-Romanowska, Wrocław 2017, s. 239 i n.

[26] Wyrok ETPCz z dnia 7 lipca 2015 r., *M.N. i inni przeciwko San Marino*, skarga nr 28005/12, LEX nr 1749569.

[27] Wyrok TSUE z dnia 6 października 2020 r. w sprawach połączonych: C-245/19, *État luxembourgeois przeciwko B*, oraz C-246/19, *État luxembourgeois przeciwko B, C, D, F.C., przy udziale: A*, LEX nr 3063842.

[28] Wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, nr 2, poz. 23; wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86; wyrok TK z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83; wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

w art. 47 Konstytucji RP, obejmuje również autonomię informacyjną (art. 51 Konstytucji RP), oznaczającą prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się one w posiadaniu innego podmiotu.[29] Argumentacja Trybunału wyrażona w wyroku z dnia 17 czerwca 2008 r.[30] w stosunku do uznanego za niezgodny z Konstytucją RP przepisu art. 7b ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej,[31] który także przewidywał uprawnienie do „zbierania i wykorzystywania" informacji, potwierdza zawężający kierunek wykładni art. 45 ust. 1 u.k.a.s. Trybunał nie zakwestionował w tym wyroku dopuszczalności wyposażania organów w takie uprawnienia, ale wskazał na konieczność zapewnienia przy tym zgodności regulacji przyznających organom specjalne uprawnienia w zakresie zbierania i wykorzystywania informacji podatkowych ze standardami ochrony praw i wolności obywatelskich gwarantowanych przez Konstytucję RP poprzez doprecyzowanie przesłanek ingerencji w sferę prywatności i ograniczenie zakresu swobody decyzyjnej organów stosujących prawo tak, aby nie doszło do naruszenia art. 31 ust. 3 oraz art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.[32] Zdaniem Trybunału w przeciwnym razie zostałyby naruszone wynikające z art. 2 Konstytucji RP standardy demokratycznego państwa prawnego, w tym przede wszystkim zasady pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i prawa.[33]

Jak wynika z powyższego, granice ingerencji w prawo podatnika do prywatności wyznacza zasada proporcjonalności. Ponadto ograniczenia muszą być przewidziane przez ustawę i konieczne ze względu na ogólny interes wynikający z ochrony praw i wolności innych osób, a konieczność zastosowania danego środka ingerującego w prawo do prywatności powinna być w każdym przypadku przekonująco uzasadniona. Przyjmując tak określone ograniczenia ingerencji w prawo do prywatności, należy wskazać, że niewątpliwie uprawnienia organów podatkowych przewidziane w art. 45 ust. 1 u.k.a.s. wpływają na prawo podatnika do prywatności, jednak ani zakres kompetencji organów podatkowych, ani zakres informacji dotyczących danej jednostki, które mogą być na podstawie tego przepisu „przetwarzane" przez organy podatkowe, nie są „nadmiarowe" i prowadzą do zapewnienia realizacji przez Krajową Administrację Skarbową podstawowych celów, czyli przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, a tym samym do zapewnienia

[29] Zob. np. wyrok TK z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83; wyrok TK z dnia 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 3; wyrok TK z dnia 19 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A 2005, nr 6, poz. 64.

[30] K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

[31] Dz.U. 2016, poz. 2261, ze zm.

[32] Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2021 r., I SA/Gd 113/21, LEX nr 3229271.

[33] *Ibidem*.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

bezpieczeństwa budżetowego i wzrostu wpływów budżetowych.[34] Kluczowe jest to, aby w procesie stosowania tych przepisów organy podatkowe nie przekraczały granic ingerencji w prawo do prywatności.

Analiza granic, w których organy podatkowe mogą pozyskiwać informacje podatkowe na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s., pozwala stwierdzić, że stanowisko NSA w glosowanym wyroku jest prawidłowe i nadaje właściwy kierunek orzecznictwu sądów administracyjnych w tej kategorii spraw. Niemniej – z uwagi na liczne wątpliwości co do zakresu kompetencji żądania udzielenia informacji podatkowych oraz szerokie spektrum uprawnień organów podatkowych do pozyskiwania i gromadzenia informacji o transakcjach dokonywanych przez podatników i inne podmioty strony biernej stosunku podatkowoprawnego – pożądane wydaje się uporządkowanie regulacji dotyczących informacji podatkowych zawartych w Ordynacji podatkowej[35] oraz w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej – i to zarówno uzyskiwanych na etapie podejmowania działań analitycznych, jak i pozyskiwanych w trakcie kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy wymiany informacji podatkowych.[36] Granice kompetencji organów podatkowych w zakresie pozyskiwania informacji podatkowych powinny być kompleksowo uregulowane w Ordynacji podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Backer P., *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice*), "European Taxation" 2016, vol. 8.

Franczak A., *Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika*, [w:] *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, red. J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, Warszawa 2020.

Gonschior A., *Ochrona danych osobowych a prawo do prywatności w Unii Europejskiej*, [w:] *Aktualne problemy prawa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego – aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. D. Kornobis-Romanowska, Wrocław 2017.

Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

Majka P., *Gromadzenie informacji podatkowych w świetle orzecznictwa podatkowego Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – problem prawa do prywatności*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga*

[34] Por. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 2905, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2905 (dostęp: 10.04.2023).

[35] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540, ze zm.).

[36] Por. D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 5, s. 24–34.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.
Majka P., *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Rzeszów 2021.
Strzelec D., *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 5.
Zalcewicz A., Domska S., *Instytucja informacji podatkowych w świetle polskich regulacji – dylematy prawne udostępniania danych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.

Netografia

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 2905, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2905 (dostęp: 10.04.2023).

Akty prawne

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 202/389, 7.06.2016).
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.).
Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4 listopada 1950 r. (Dz.U. 1993, nr 61, poz. 284).
Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. 2016, poz. 2261, ze zm.).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540, ze zm.).
Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2021, poz. 422).
Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018, poz. 2354).

Orzecznictwo

Wyrok ETPCz z dnia 16 grudnia 1992 r., *Niemietz przeciwko Niemcom*, skarga nr 13710/88, LEX nr 81278.
Wyrok ETPCz z dnia 25 lutego 1993 r., *Funke przeciwko Francji*, skarga nr 10828/84, LEX nr 80675.
Wyrok ETPCz z dnia 23 lipca 2003 r., *Smirnova przeciwko Rosji*, skargi nr 46133/99 i 48183/99, LEX nr 80332.
Wyrok ETPCz z dnia 7 lipca 2015 r., *M.N. i inni przeciwko San Marino*, skarga nr 28005/12, LEX nr 1749569.
Wyrok ETPCz z dnia 18 października 2016 r., *Vukota-Bojić przeciwko Szwajcarii*, skarga nr 61838/10, LEX nr 2135909.
Wyrok ETPCz z dnia 12 stycznia 2021 r., *LB przeciwko Węgrom*, skarga nr 36345/16, LEX LEX nr 3105705.
Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., II GSK 438/20, LEX nr 3050444.
Wyrok NSA z dnia 4 maja 2021 r., III FSK 928/21, LEX nr 3181325.
Wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, nr 2, poz. 23.
Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86.
Wyrok TK z dnia 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 3.
Wyrok TK z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83.
Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A 2005, nr 6, poz. 64.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 12:47:32

Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.
Wyrok TSUE z dnia 6 października 2020 r. w sprawach połączonych: C-245/19, *État luxembourgeois przeciwko B*, oraz C-246/19, *État luxembourgeois przeciwko B, C, D, F.C., przy udziale: A*, LEX nr 3063842.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 stycznia 2019 r., I SA/Po 803/18, LEX nr 2626704.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2021 r., I SA/Gd 886/20, LEX nr 3198542.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3210000.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2021 r., I SA/Gd 113/21, LEX nr 3229271.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 października 2021 r., I SA/Łd 610/21, LEX nr 3257903.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lutego 2022 r., I SA/Łd 933/21, LEX nr 3318003.

ABSTRAKT

W analizowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wyznacza granice żądania przez organy podatkowe udostępnienia informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Sąd w uzasadnieniu wyroku podkreślił, że przepis ten dotyczy szczególnej formy działania organu w zakresie zbierania, wykorzystywania i przetwarzania informacji podatkowych, dlatego korzystanie z takiej formy działania jest obwarowane ograniczeniami. Organy podatkowe na podstawie tego przepisu nie mogą w szczególności podejmować czynności, które są właściwe dla postępowania sformalizowanego (administracyjnego, podatkowego czy celno-skarbowego). W ramach niniejszej glosy z aprobatą odniesiono się do uzasadnienia Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozwijając argumentację na poparcie głównych tez wyroku oraz porządkując argumentację przedstawioną w innych wyrokach dotyczących tej problematyki.

Słowa kluczowe: informacje podatkowe; prawo do prywatności; przetwarzanie informacji podatkowych; zakres uprawnień organów podatkowych