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)

WORD COUNT 3682

TIME SUBMITTED 01-JUN-2022 11:51PM

PAPER ID 86774566

UMCS MARIA CURIE-SKLODOWSKA UNIVERSITY
STUDIA IURIDICA LUBLINENSIA

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 paragraph 1 of the National Tax Administration Act. The Approving Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 4 May 2021 (III FSK 928/21, LEX no. 3181325)

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 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 z tej problematyki.

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

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]. Przy czym dostęp do tego rodzaju informacji zawęża prawo podatnika i innych podmiotów strony biernej stosunku podatkowoprawnego do prywatności gwarantowane w

CORRESPONDENCE ADDRESS: xxxxx

[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.

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] 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 w uzasadnieniu glosowanego wyroku z 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

[2] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
[3] Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, (Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389); dalej: Karta.
[4] Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie z dnia 4 listopada 1950 r., (Dz. U. 1993 r., Nr 17, 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, nr 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; 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, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 17-34; Majka P., *Informacje w prawie podatkowe i ich ochrona*, Rzeszów 2021.
[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 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.
[7] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 422); dalej: u.k.a.s.

platformy oraz numery ich rachunków bankowych, a także 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 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 WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 28 stycznia 2019 r.[8] uznając zaskarżone postanowienie za prawidłowe.

NSA uznał, że zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia art. 45 ust. 1 i 3 u.k.a.s. zasługują na uwzględnienie. NSA 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. Przy czym 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.

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 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

[8] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 stycznia 2019 r., I SA/Po 803/18, LEX nr 2626704.

w kontrolowanej sprawie okoliczności te nie zostały uwzględnione zarówno przez organy podatkowe jak i Sąd I instancji. NSA trafnie podkreślił, że skoro, zgodnie z art. 45 ust. 3 u.k.a.s. w uzasadnieniu postanowienia należy wskazać okoliczności, z których wynika konieczność pozyskania żądanych informacji, 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[9] dotyczących tej samej kwestii wynika, że podobnie 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 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.

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 potocznym jego znaczeniem oznacza, że katalog informacji, o które wystąpił organ nie miał zamkniętego charakteru. Zdaniem NSA można było zatem przyjąć, że skarżąca, jeżeli dysponowała innymi w tym zakresie informacjami, powinna udostępnić je organowi. Tutaj trafnie zauważył NSA, że gdyby

[9] 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 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.

jednak skarżąca nie udostępniła wszystkich informacji, to wówczas naraża się na karę pieniężną, ponieważ zgodnie z ust. 7 art. 45 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 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.s., które są właściwe i zastrzeżone dla prowadzenia sformalizowanego postępowania (administracyjnego, podatkowego czy celno-skarbowego). W orzecznictwie słusznie podkreśla się, że nie można tego przepisu rozumieć w ten sposób, że 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[10]. Przyjęcie stanowiska prezentowanego przez niektóre organy podatkowe, że 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[11]. Dane przetwarzane w trybie przewidzianym w art. 45 ust. 1 u.k.a.s 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. 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

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

żądania udostępnienia informacji i przekazania dokumentów jest zebranie przez organ dowodów. I tak na przykład jako uzasadnienie żądania dokumentów zawierających wskazane w postanowieniu informacje organ podatkowy często wskazuje m.in., że „(...) niezbędnym jest pozyskanie dodatkowych dowodów w sprawie w celu jednoznacznego ustalenia strony postępowania podatkowego"[12].

Na gruncie komentowanej sprawy należy zatem podkreślić, że nie jest dopuszczalna sytuacja, gdy organ podatkowy zbiera konkretne dane i dokumenty jeszcze przed wszczęciem postępowania i dodatkowo robi to pod rygorem kary pieniężnej. Jeżeli w stosunku do danego podmiotu nie zostało wszczęte żadne postępowanie, to w takim przypadku organ nie może żądać udostępnienia konkretnych dowodów. Wskazanie zatem przez organ podatkowy w tej sprawie na działania analityczne czy prognostyczne nie może, co do zasady, obejmować konkretnych, szczegółowych danych osobowych, dokładnego opisu lub udokumentowania zdarzeń gospodarczych[13].

Analizując granice możliwości żądania udostępnienia informacji podatkowych na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s należy również odnieść się do uzasadnienia nowelizacji tego przepisu[14]. 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, także bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą[15]. Po zmianach organy podatkowe mogą na podstawie art. 45 ust. u.k.a.s., w celu realizacji swoich zadań „przetwarzać informacje", w tym dane osobowe. Zatem ustawodawca zrezygnował przy nowelizacji tego przepisu ze sformułowania „zbieranie i wykorzystywanie" informacji, mogącego sugerować upoważnienie do „zbierania i wykorzystywania" dowodów i zastąpił je pojęciem „przetwarzanie", całkowicie odrywanym od terminologii postępowania dowodowego[16]. 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.

[12] Zob. wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., II GSK 438/20, LEX nr 3050444.
[13] Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2021 r., I SA/Kr 1127/20, LEX nr 3117888.
[14] Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw, Dz. U. 2018, poz. 2354.
[15] Zob. wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., II GSK 438/20, LEX nr 3050444.
[16] Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lipca 2021 r., I SA/Bd 251/21, LEX nr 3198542.

Końcowo, odnosząc się do zarzutu podniesionego przez skarżącą, dotyczącego obowiązku przekazania informacji w terminie nie uwzględniającym 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 organ podatkowy, kierując postanowienie o udostępnieniu informacji, 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[17]. Ponadto zauważyć należy również, 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. Zatem przygotowanie informacji żądanych przez organ, jak podkreśla się w orzecznictwie, nie może być czasochłonne i nie powinno wymagać od strony przetwarzania posiadanych informacji w celu uzyskania informacji, o które wystąpił organ podatkowy[18].

Wprawdzie 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 również z normami prawnymi wyznaczającymi dopuszczalne granice ingerencji organów podatkowych w sferę podstawowych praw podatników. Ochrona danych osobowych ma fundamentalne znaczenie dla korzystania przez podatników 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 51 ust. 2 Konstytucji RP[19]. Pojęcie „życia prywatnego" jest terminem szerokim 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[20]. Pojęcie to obejmuje również

---

[17] Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 244.
[18] Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lutego 2022 r., I SA/Łd 933/21, LEX nr 3318003.
[19] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
[20] Zob. np. wyrok ETPCz: z dnia 16 grudnia 1992 r. Niemietz przeciwko Niemcom, skarga nr 13710/88, LEX nr 78; z dnia 23 lipca 2003 r., Smirnova przeciwko Rosji, skarga nr 46133/99 i 48183/99; LEX nr 803; z dnia 18 października 2016 r. Vukota-Bojić przeciwko Szwajcarii, skarga nr 61838/10, LEX nr 2135909; z dnia 12 stycznia 2021 r., LB przeciwko Węgrom, skarga nr 36345/16, LEX LEX nr 3105705.

czynności o charakterze zawodowym lub biznesowym. Prawo do prywatności i prawo do ochrony danych osobowych chronią podatnika przed dowolnością w kształtowaniu przez ustawodawcę konstrukcji podatkowych, a także mają zabezpieczać jego prawnie chronione interesy osobiste i majątkowe w procesie stosowania prawa podatkowego. Zarówno standardy międzynarodowe i unijne jak i 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 (dalej: ETPCz)[21] i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) 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[22]. ETPCz 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[23]. TSUE[24] również wyjaśniał, że prawo podatnika do prywatności gwarantowanej w art. 7 Karty oraz prawo do ochrony danych osobowych gwarantowane w art. 8 Karty 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.

Znaczenie prawa do prywatności w systemie konstytucyjnej ochrony praw podatnika podkreślał również wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny[25]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego ochrona życia prywatnego, gwarantowana w art. 47 Konstytucji RP, obejmuje również autonomię informacyjną (art. 51 Konstytucji RP)

[21] Wyrok ETPCz z dnia 25 lutego 1993 r., w sprawie Funke v. Francji, skarga nr 10828/84, LEX nr 80675.
[22] A. Franczak, *Obowiązek przekazywania informacji ...*, s. 28; M. 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.
[23] Wyrok ETPC z dnia 7 lipca 2015 r., M.N. i inni v. San Marino, skarga nr 28005/12, LEX nr 1749569.
[24] Wyrok TSUE z dnia 6 października 2020 r., w sprawach połączonych, État luxembourgeois przeciwko B (C-245/19) oraz État luxembourgeois przeciwko B, C, D, F.C., przy udziale: A (C-246/19), LEX nr 3063842.
[25] Wyroki TK: z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997/2/23; z dnia 11 kwietnia 2000 r., K 15/98, OTK 2000/3/86; z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002/6/83; z dnia 17.06.2008 r. akt K 8/04, OTK-A 2008/5/81.

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[26]. Argumentacja Trybunału wyrażona w wyroku z dnia 17 czerwca 2008 r.[27], w odniesieniu do uznanego za niezgodny z Konstytucją RP przepisu art. 7b ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej[28], również przewidującego uprawnienie do „zbierania i wykorzystywania" informacji, potwierdza zawężający kierunek wykładni art. 45 ust. 1 u.k.a.s. Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował w tym wyroku dopuszczalności wyposażania organów kontroli w specjalne uprawnienia, ale zaakcentował konieczność zapewnienia zgodności regulacji przyznających organom kontroli skarbowej szczególne uprawnienia w zakresie zbierania i wykorzystywania informacji podatkowych ze standardami ochrony praw i wolności obywatelskich gwarantowanych Konstytucją 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[29]. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego 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.

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 „przetwarzane" przez organy podatkowe nie są „nadmiarowe" i zmierzają do zapewnienia realizacji przez Krajową Administrację Skarbową podstawowych celów takich jak przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania,

[26] Zob. np. wyrok TK: z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002/6/83; z dnia 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK-A 2002/1/3; z dnia 19 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A 2005/6/64.
[27] Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5/81.
[28] z. U. z 2016 r., poz. 2261 ze zm.).
[29] Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5/81; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2021 r. I SA/Gd 113/21, LEX nr 3229271.

a tym samym zapewnienia bezpieczeństwa budżetowego i wzrostu wpływów budżetowych[30]. Kluczowe jest jednak 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 jednak z uwagi na liczne wątpliwości co do zakresu kompetencji żądania udzielenia informacji podatkowych i 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[31] oraz ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej – i to zarówno tych uzyskiwanych na etapie podejmowania działań analitycznych, jak również pozyskiwanych w trakcie kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy wymiany informacji podatkowych[32]. 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" 2016/8.

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, C.H. Beck, 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 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.

[30] Por. uzasadnienie do ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw, (Dz. U. 2018, poz. 2354), druk sejmowy 2905.
[31] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa, (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).
[32] Por. D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 5, s. 24-34.

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.

AKTY PRAWNE

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4 listopada 1950 r., Dz. U. 1993 r., Nr 61 poz. 284.

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz. U. z 2016 r., poz. 2261 ze zm.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa, t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz. U. z 2021 r., 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).

Uzasadnienie do ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw, (Dz. U. 2018, poz. 2354), druk sejmowy 2905.

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 Francju, skarga nr 10828/84, LEX nr 80675.

Wyrok ETPCz z dnia 23 lipca 2003 r., Smirnova przeciwko Rosji, skarga nr 46133/99 i 48183/99, LEX nr 80332.

Wyrok ETPC 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 TSUE z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois przeciwko B, C-245/19 oraz État luxembourgeois przeciwko B, C, D, F.C., przy udziale: A, C-246/19, LEX nr 3063842.

Wyroki TK z dnia 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997/2/23.

Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r. K. 15/98, OTK 2000/3/86.

Wyrok TK z dnia 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK-A 2002/1/3.

Wyrok TK z dnia 19 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002/6/83.

Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A 2005/6/64.

Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5/81.

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 3181325.

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 Łodzi z dnia 22 lutego 2022 r., I SA/Łd 933/21, LEX nr 3318003.

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.

ABSTRAKT

In the judgment under analysis, the Supreme Administrative Court sets forth limits on tax authorities' requests for access to tax information under Article 45 paragraph 1 of the National Tax Administration Act. In the rationale for the judgment, the court emphasizes that this provision concerns a specific form of authority's action with respect to the collection, use and processing of tax information. For this reason the use of this 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 (administrative, tax or customs-fiscal) proceedings. In this gloss, the 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.

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

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)

ORIGINALITY REPORT

48%
SIMILARITY INDEX

PRIMARY SOURCES

1	ksiegowosc.infor.pl Internet	251 words —	5%
2	depotuw.ceon.pl Internet	172 words —	4%
3	www.bibliotekacyfrowa.pl Internet	158 words —	3%
4	www.senat.gov.pl Internet	134 words —	3%
5	ksiegarnia.difin.pl Internet	121 words —	2%
6	sip.lex.pl Internet	119 words —	2%
7	www.infor.pl Internet	113 words —	2%
8	legalis.pl Internet	107 words —	2%

9	bip.wsa.poznan.pl Internet	80 words — 2%
10	curia.europa.eu Internet	79 words — 2%
11	www.profinfo.pl Internet	78 words — 2%
12	Beata Kucia-Guściora. "Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje", Studia Prawnicze KUL, 2022 Crossref	77 words — 2%
13	podatki.gazetaprawna.pl Internet	63 words — 1%
14	repozytorium.uni.wroc.pl Internet	61 words — 1%
15	docplayer.pl Internet	60 words — 1%
16	obserwatorium.miasta.pl Internet	52 words — 1%
17	journals.umcs.pl Internet	50 words — 1%
18	czasopisma.kul.pl Internet	49 words — 1%
19	www.ceeol.com Internet	46 words — 1%

20	panoptykon.org Internet	44 words — 1%
21	Adam Doniec. "Stosowanie kar pieniężnych w unijnym i polskim prawie konkurencji w świetle wymogów ochrony praw człowieka", University of Warsaw, 2016 Crossref	28 words — 1%
22	ipo.trybunal.gov.pl Internet	26 words — 1%
23	9lib.org Internet	24 words — < 1%
24	www.wyrokietpc.pl Internet	24 words — < 1%
25	bazybg.uek.krakow.pl Internet	23 words — < 1%
26	palestra.pl Internet	21 words — < 1%
27	dsc.kprm.gov.pl Internet	18 words — < 1%
28	wnus.edu.pl Internet	18 words — < 1%
29	hdl.handle.net Internet	17 words — < 1%
30	www.ekonomiaspoleczna.msap.pl Internet	17 words — < 1%
	www.gov.pl	

31	Internet	17 words — < 1%
32	virtualo.pl Internet	16 words — < 1%
33	www.sn.pl Internet	16 words — < 1%
34	uodo.gov.pl Internet	15 words — < 1%
35	wsaib.pl Internet	14 words — < 1%
36	cyfroteka.pl Internet	13 words — < 1%
37	Andrzej Gomułowicz. "Rysa na obliczu Temidy", Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2022 Crossref	12 words — < 1%
38	Anna Miernik. "Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa", Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2021 Crossref	11 words — < 1%
39	Paweł Majka. "Procesowe problemy stosowania regulacji Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej – glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r. (III SA /Wa 2057/18)", Studia Prawnicze KUL, 2021 Crossref	11 words — < 1%
40	Jolanta Gałuszka. "chapter 5 Decentralization and Sub-National Government in Poland", IGI Global,	9 words — < 1%

2016
Crossref

41	www.eochronadanych.pl Internet	9 words — < 1%
42	www.journals.us.edu.pl Internet	9 words — < 1%
43	www.ogrodydzialkowe.com.pl Internet	9 words — < 1%
44	bip.brpo.gov.pl Internet	8 words — < 1%
45	lsmll.journals.umcs.pl Internet	8 words — < 1%
46	repozytorium.uwb.edu.pl Internet	8 words — < 1%
47	www.rpo.gov.pl Internet	8 words — < 1%
48	Yearbook of the European Convention on Human Rights / Annuaire de la Convention Europeenne des Droits de L'Homme, 1960. Crossref	6 words — < 1%

EXCLUDE QUOTES	OFF	EXCLUDE SOURCES	OFF
EXCLUDE BIBLIOGRAPHY	OFF	EXCLUDE MATCHES	OFF