

## Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej w komórkach dochodzeniowo-śledczych urzędów celno-skarbowych

### Application of the provisions on fiscal secrecy in the investigation units of customs and tax offices

#### Abstrakt

Tajemnica skarbowa jest rodzajem tajemnicy służbowej. Obowiązek jej przestrzegania obejmuje pracowników i funkcjonariuszy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, w tym również komórek dochodzeniowo-śledczych funkcjonujących w strukturach urzędów celno-skarbowych. Do zadań takich komórek należy m.in. prowadzenie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, wnoszenie do sądów aktów oskarżenia i ich popieranie, a także współpraca z organami ścigania i innymi jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej. Realizacja takich zadań wymaga gromadzenia, przetwarzania i udostępniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową. W związku z tym rodzi się pytanie o zakres i sposób ochrony i udostępniania takich informacji przez komórki dochodzeniowo-śledcze urzędów celno-skarbowych. Takiej problematyce poświęcony jest ten artykuł.

**Słowa kluczowe:** tajemnica skarbowa, urzędy celno-skarbowe, komórki dochodzeniowo-śledcze

## Abstract

Tax secret is a kind of professional secret. The obligation to comply with it applies to employees and officers of organizational units of the National Revenue Administration, including investigation units operating within the structures of customs and tax offices. The tasks of such cells include, among others conducting proceedings in cases of fiscal offenses and fiscal offenses, bringing indictments to courts and supporting them, as well as cooperation with law enforcement agencies and other units of the National Tax Administration. The implementation of such tasks requires the collection, processing and sharing of information constituting a fiscal secret. Therefore, a question arises about the scope and method of protection and sharing of such information by investigation units of customs and tax offices. This article is devoted to such issues.

**Keywords:** fiscal secrecy, customs and tax offices, investigation units

## 1. Uwagi wprowadzające

Tajemnica skarbową jest terminem prawniczym, wprowadzonym ustawą z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej o.p.). Słusznie zauważa się, że instytucja tajemnicy skarbowej znajduje oparcie w konstytucyjnym prawie do ochrony prywatności<sup>2</sup>, bowiem na podstawie art. 47 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup> każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Oznacza to, że wszelkie informacje „prywatne”, w tym również dotyczące sytuacji majątkowej danego podatnika (podmiotu) objęte są konstytucyjną ochroną, która może podlegać wyłącznie ograniczeniom mieszczącym się w granicach prawa<sup>4</sup>. Takie ograniczenia mogą wynikać z interesu publicznego<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

<sup>2</sup> R. Nogacki, *Zasady ujawniania tajemnicy skarbowej*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3578303,Zasady-ujawniania-tajemnicy-skarbowej.html>

<sup>3</sup> Dz.U. 1997 nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>4</sup> R. Nogacki, op.cit.

<sup>5</sup> Ibidem.

Warto dodać, że w dobie informatyzacji i cyfryzacji wymiana danych nabiera nowego, szczególnego wymiaru. Dotyczy to również ochrony danych. Mowa tu nie tylko o technicznej stronie zabezpieczenia, lecz przede wszystkim o aspekcie prawnym<sup>6</sup>. Ochrona danych, w tym osobowych, regulowana jest różnymi aktami prawnymi. Oprócz art. 47 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej szczególną rolę pełnią tu przepisy Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (dalej: RODO)<sup>7</sup>, z datą obowiązywania 25 maja 2018 r.<sup>8</sup> Wskazane regulacje uzupełniają unormowania szczegółowe, m.in. o tajemnicy skarbowej<sup>9</sup>. Z tego względu przepisy RODO nie wyłączają obowiązku stosowania regulacji o tajemnicy skarbowej, a także nie zwalniają podatnika z obowiązku podawania informacji wymaganych przepisami prawa podatkowego. Podatnik bowiem, w związku z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu, ma obowiązek wykazywać m.in. dane swoich kontrahentów w stosownych rejestrach prowadzonych dla potrzeb rozliczeń podatku od towarów i usług (rejestrach VAT) czy jednolitych plikach kontrolnych (plikach JPK)<sup>10</sup>.

## 2. Zakres przedmiotowy i podmiotowy tajemnicy skarbowej

W literaturze słusznie zauważa się, że ustawodawca nie sformułował definicji legalnej tajemnicy skarbowej, a poprzestał jedynie na określeniu jej zakresu przedmiotowego i podmiotowego<sup>11</sup>. W związku z tym przepisy regulujące tajemnicę skarbową można rozważać w zakresie tego, co podlega

<sup>6</sup> K. Czarny, *Czym jest tajemnica skarbowa i jakie dane chroni?*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-czym-jest-tajemnica-skarbowa-i-jakie-dane-chroni>

<sup>7</sup> Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 119 z 4 maja 2016 r.

<sup>8</sup> Po okresie przejściowym Rozporządzenie zaczęło obowiązywać w krajach członkowskich UE bezpośrednio, bez potrzeby wydawania aktów prawnych wdrażających je do porządku krajowego.

<sup>9</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> J. Gliniecka, Komentarz do art. 293 o.p. [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2011; S. Banasiak, D. Oraczewska, *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998.

ochronie (zakres przedmiotowy) oraz tego, kto jest zobowiązany do jej zachowania (zakres podmiotowy)<sup>12</sup>. W takiej sytuacji trafne jest określenie „zakresowej definicji tajemnicy skarbowej” w przepisach art. 293–294 o.p.<sup>13</sup>.

Na podstawie art. 293 § 1 o.p. tajemnica skarbowa obejmuje indywidualne dane umieszczone w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. W myśl art. 293 § 2 o.p. tajemnica skarbowa obejmuje również dane zawarte w informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż podatnicy, płatnicy lub inkasenci; aktach dokumentujących czynności sprawdzające; aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe; dokumentacji rachunkowej organu podatkowego; informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych niż ww. źródeł; informacjach uzyskanych w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa; aktach dokumentujących kontrolę o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>14</sup>; informacjach o wynikach analizy ryzyka oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IIB o.p.<sup>15</sup>.

W literaturze zauważa się, że wprowadzona przez ustawodawcę regulacja zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej jest skutkiem zasady powszechności obowiązku podatkowego i charakteryzującym się władztwem organu administracji publicznej stosunku podatkowoprawnego opartego na nierównorządności jego podmiotów<sup>16</sup>. Zauważa się również, że wszystkie

<sup>12</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>13</sup> I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 1(9)/2021, s. 67; Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., I FSK 672/15, CBOSA.

<sup>14</sup> t.j. Dz.U. z 2021 poz. 626.

<sup>15</sup> W. Stachurski, Komentarz do art. 293 o.p. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

<sup>16</sup> I. Nowak, *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 183 i n.; tenże, *Wylączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.

informacje umieszczone w art. 293 § 1–2 o.p. objęte są tajemnicą skarbową postrzeganą jako kwalifikowany rodzaj tajemnicy państwowej (służbowej)<sup>17</sup>. Uzasadnia to stwierdzenie, że wszelkie znajdujące się w dyspozycji organów podatkowych informacje objęte tajemnicą skarbową mogą być wykorzystywane tylko wewnątrz ich struktur organizacyjnych i wyłącznie na potrzeby podatkowe, a ewentualne wyjątki muszą jasno wynikać z treści obowiązujących przepisów<sup>18</sup>.

W myśl art. 293 § 3 o.p. przepisów § 1 i 2 nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie ustaw podatkowych; ujęciu lub nieujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innym dokumencie zdarzeń, do czego był obowiązany na podstawie ustaw podatkowych; zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie ustaw podatkowych. Z kolei na podstawie z art. 3 pkt 5 o.p. przez deklarację rozumie się zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Wobec takich regulacji zarejestrowany podatnik podatku od towarów i usług zobowiązany jest do składania do właściwego organu podatkowego deklaracji w podatku od towarów i usług (deklaracji VAT), w których wykazuje zarówno dane związane z rozliczeniem podatkowym, jak i dane dotyczące nazwy firmy, adresu, itp. swojego kontrahenta<sup>19</sup>. Ponadto ten sam podatnik występując w roli osoby fizycznej zobowiązany jest do złożenia do organu podatkowego, na druku zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych (druk PIT) rocznego zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych w którym wykazuje podobne informacje, lecz dotyczące jego dochodów osobistych<sup>20</sup>. Tajemnica skarbową obejmuje

<sup>17</sup> D. Habrat, P. Majka, *Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8, s. 36; Wyrok WSA w Warszawie z 15 maja 2018 r., II SA/Wa 123/18, CBOSA.

<sup>18</sup> Zob. Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I OSK 512/13, CBOSA.

<sup>19</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>20</sup> Ibidem.

bowiem informacje umieszczone na obu rodzajach wskazanych formularzy, gdyż użyte w art. 3 pkt 5 o.p. pojęcie deklaracji rozciąga się na zeznania, m.in. zeznania PIT<sup>21</sup>.

Na podstawie art. 294 § 1 o.p. do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są pracownicy izb administracji skarbowej; funkcjonariusze; 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 Ministerstwa Finansów; 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 rozstrzygania sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>22</sup>. Ponadto na podstawie art. 294 § 4 o.p. do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązane są inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą chyba, że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa. W takiej sytuacji można mówić o „otwartym” katalogu podmiotów obowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej<sup>23</sup>.

W wymiarze procesowym zakres tajemnicy skarbowej wynika z mocy prawa<sup>24</sup>. Zakres ten jest niezależny od decyzji organu, a określone informacje, bez względu na oznaczenie dokumentów stosowną klauzulą czy adnotacją,

---

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 2200.

<sup>23</sup> D. Benduch, *Tajemnica skarbowa*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 15, Legalis/el.

<sup>24</sup> Postanowienie NSA z 3 września 2013 r., sygn. II FSK 1271/13, CBOSA.

podlegają ochronie z mocy prawa. Słusznie zauważa się, że z mocy prawa osoby mające z kontakt z takimi informacjami zobowiązane są do zachowania tajemnicy skarbowej<sup>25</sup>. Z kolei „opatrzenie” dokumentów klauzulą o tajemnicy skarbowej jest czynnością o charakterze deklaratoryjnym, potwierdzającym cechę wynikającą z ustawy<sup>26</sup>. Zakres tajemnicy skarbowej należy bowiem rozumieć możliwie szeroko. Konsekwencją takiego rozumowania jest stwierdzenie, że obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej rozciąga się na wszystkie osoby mające styczność z danymi pozwalającymi na skonkretyzowanie obowiązku podatkowego<sup>27</sup>. Z kolei niezachowanie tajemnicy skarbowej związane jest z poniesieniem odpowiedzialności karnej<sup>28</sup>, o czym osoby mające styczność z danymi objętymi taką tajemnicą winny zostać powiadomione.

Warto dodać, że zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej nie rozciąga się na osoby, których dotyczą informacje objęte tajemnicą. Brak jest bowiem regulacji zakazujących podatnikowi, płatnikowi czy inkasentowi ujawnienia informacji związanych z ochroną jego prywatności, a tajemnica skarbową służy ochronie praw takich osób<sup>29</sup>.

### 3. Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową

Ordynacja podatkowa zawiera szeroki katalog podmiotów, które w pewnych sytuacjach mogą uzyskać dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. Akta zawierające informacje objęte tajemnicą skarbową, lecz nie pochodzące z banków i innych instytucji finansowych, udostępniane

---

<sup>25</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> C. Kosikowski, *Komentarz do art. 293 o.p.* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2013.

<sup>28</sup> Obowiązek ochrony informacji stanowiących tajemnicę skarbową ma charakter kategoryczny i obwarowany jest sankcją karną za bezprawne ich ujawnienie. Zgodnie z art. 306 § 1–2 o.p. kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5, z tą uwagą, że jeśli dotyczy to informacji pochodzących od banków (art. 182 o.p.) kara pozbawienia wolności wynosi od 6 miesięcy do lat 5. Jeżeli jednak sprawca czynu określonego w art. 306 § 1 lub 2 o.p. działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2.

<sup>29</sup> K. Czarny, op.cit.

są podmiotom wskazanym w art. 298 o.p., tj.: ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych; Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej; innym organom podatkowym; Najwyższej Izbie Kontroli; sądowi, prokuratorowi, a także upoważnionym przez prokuratora funkcjonariuszom Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego - w związku z toczącym się postępowaniem; biegłym powołanym w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie określonym przez organ podatkowy; Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, wojewodzie, Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców, Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, organom nadzoru górniczego, Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego, organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów - w zakresie niezbędnym do realizacji powierzonych czynności; innym organom w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych przez Polskę umowach międzynarodowych.

Odrębny przepis określa udostępnienie informacji objętych tajemnicą bankową, która jest „podkategorią” tajemnicy skarbowej<sup>30</sup>. Oznacza to, że tajemnica skarbową jest pojęciem szerszym niż tajemnica bankowa.

Na podstawie art. 297 o.p. informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają wyłącznie: ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej – w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej; innym naczelnikom

<sup>30</sup> R. Nogacki, *Udostępnianie akt podatkowych objętych tajemnicą skarbową*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3576376,Udostepnianie-akt-podatkowych-objetych-tajemnica-skarbowa.html>.

urzędów skarbowych lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych w związku z wszczętym przez te podmioty postępowaniem podatkowym, postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontrolą podatkową oraz kontrolą celno-skarbową; Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowania terroryzmu; Sądom i prokuratorom w związku z toczącym się postępowaniem; Rzecznikowi Praw Obywatelskich w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym; Prokuratorowi Generalnemu na wniosek właściwego prokuratora; Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa, a także Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego w przypadkach wymienionych w ustawie.

Powyższe wskazuje na znaczny katalog podmiotów, które pomimo ochrony mogą uzyskać dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. To ostatnie, w moim przekonaniu, może budzić wątpliwość co do skuteczności ograniczeń w dostępie do informacji objętych tajemnicą skarbową. Koresponduje to z głoszonymi w literaturze stanowiskami, że tajemnica skarbowa (w kontekście regulacji o.p.) w przeświadczeniu podatników przestała być tajemnicą chronioną skutecznie przez prawo<sup>31</sup>.

#### **4. Naczelnik urzędu celno-skarbowego jako finansowy organ postępowania przygotowawczego, organ ścigania i oskarżyciel publiczny**

W myśl art. 33 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>32</sup>, do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy m.in.:

- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym<sup>33</sup> (dalej kks);

---

<sup>31</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>32</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 813.

<sup>33</sup> C. Kosikowski, *Komentarz do art. 299b o.p...*, LEX/el. 2013; I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej...*, s. 85.

- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości<sup>34</sup>, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców. Stosownie do § 2a pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 lutego 2017 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom<sup>35</sup>, w sprawach z zakresu kontroli celno-skarbowej uprawnienia do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji o przestępstwa określone w art. 77–79 ustawy o rachunkowości przysługują także naczelnikowi urzędu celno-skarbowego;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz w art. 299 Kodeksu karnego<sup>36</sup> w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Krajową Administrację Skarbową;
- ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przepadkiem w związku z przestępstwami, o których mowa w pkt 1 i 3 albo art. 33 § 2 kks;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń określonych w art. 53 ustawy z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach<sup>37</sup>, art. 29a ust. 1 ustawy z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach<sup>38</sup>, art. 34a ust. 1 ustawy z 21 listopada 1996 r. o muzeach<sup>39</sup>, art. 116–118 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>40</sup>, art. 244 kk, w zakresie niestosowania się do

<sup>34</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217).

<sup>35</sup> t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 442.

<sup>36</sup> Ustawa z 6 czerwca 1996 r. - Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138).

<sup>37</sup> t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 164.

<sup>38</sup> t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1479.

<sup>39</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 385.

<sup>40</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062.

zakazu wstępu do ośrodków gier i uczestnictwa w grach hazardowych, art. 305 ustawy z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej<sup>41</sup>, art. 33 ust. 1, 2 i 3 ustawy z 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa<sup>42</sup>, art. 12a, art. 13 i art. 14 ustawy z 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych<sup>43</sup>, art. 109 ustawy z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>44</sup>, art. 128, art. 131 pkt 4 w zakresie, o którym mowa w art. 73 ust. 1 pkt 2 oraz art. 131 pkt 10 i 14 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody<sup>45</sup>, art. 55, art. 57, art. 61 i art. 66 ustawy z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>46</sup>, art. 41, art. 43 i art. 44 ustawy z 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych<sup>47</sup>, art. 12 ustawy z 13 kwietnia 2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych<sup>48</sup> - oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową.

Przepis art. 53 § 37 kks wymienia katalog finansowych organów postępowania przygotowawczego do których, obok naczelnika urzędu skarbowego i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, zalicza naczelnika urzędu celno-skarbowego. Stosownie do art. 118 § 3 kks czynności procesowe w tych organach wykonują ich upoważnieni przedstawiciele. Poszczególni naczelnicy urzędów celno-skarbowych wykonują swoje zadania za pomocą podległych im urzędów celno-skarbowych. W urzędach tych umieszczone

---

<sup>41</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 324.

<sup>42</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 509.

<sup>43</sup> t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 206.

<sup>44</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 840.

<sup>45</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 55.

<sup>46</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2050.

<sup>47</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1419.

<sup>48</sup> t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 994.

zostały m.in. komórki dochodzeniowo-śledcze<sup>49</sup>. Wewnętrzne przepisy i wydane przez poszczególne organy KAS upoważnienia uprawniają danego funkcjonariusza czy pracownika komórki dochodzeniowo-śledczej do prowadzenia czynności procesowych.

Przepis art. 133 § 1 kks określa właściwość rzeczową finansowych organów postępowania przygotowawczego i w odniesieniu do naczelnika urzędu celno-skarbowego przyjmuje, że prowadzi on postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2 i 2a, art. 63-68, art. 69 § 1, 3 i 4, art. 69a-70, art. 73-73a, art. 75a-75c, art. 76 § 1 i 2, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 85-95, art. 96 § 1, art. 97-106k, art. 107-110b i art. 111 § 1 oraz, w sprawach ujawnionych w zakresie swojego działania, określonych w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2-4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60-61, art. 62 § 1 i 3-5, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81-83, art. 84 § 1, art. 106l i art. 106ł.

Analizując zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego jako finansowego organu postępowania przygotowawczego należy brać pod uwagę, że w obrębie odpowiedzialności karnoskarbowej funkcjonują różne zasady wyznaczane przez standardy prawa finansowego<sup>50</sup>. Naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadząc postępowanie przygotowawcze oraz wnosząc i popierając oskarżenie przed sądem, dysponuje uprawnieniami i obowiązkami prokuratora, wskazanymi w określonych przepisach Kodeksu postępowania karnego. Takie kompetencje zostały enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę w art. 122 § 1 pkt 1 kks. Stosownie do art. 150 § 1 kks, określone w Kodeksie postępowania karnego obowiązki i uprawnienia Policji, z wyjątkiem art. 214 § 6 kpł (przesłuchiwanie

<sup>49</sup> Na temat struktury organizacyjnej i zadań poszczególnych komórek urzędów celno-skarbowych więcej J. Politowicz, *Jednostki organizacyjne urzędów celno-skarbowych w zakresie przeciwdziałania organizacji nielegalnych gier hazardowych na automatach*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne, Wrocław 2019, nr 28, s. 253 i nast.

<sup>50</sup> Por. Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983, s. 4-5; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 27-29; T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 28-31; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 15.

świadców udzielających w ramach wywiadu środowiskowego informacji kuratorowi), dotyczą także innych organów dochodzenia. Artykuł 150 § 3 kks uprawnia natomiast funkcjonariuszy do realizacji czynności, o których mowa w art. 75 § 2 kpk (w razie nieusprawiedliwionego niestawiennictwa podejrzanego można zatrzymać go i sprowadzić przymusowo), art. 285 § 2 kpk (zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka), art. 244 § 1 kpk (prawo zatrzymania osoby podejrzanej, jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że popełniła ona przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a zachodzi obawa ucieczki lub ukrycia się tej osoby albo zatarcia śladów przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź też nie można ustalić jej tożsamości).

Prowadząc postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przysługują uprawnienia Policji<sup>51</sup> lub prokuratora określone w art. 335, art. 336 i art. 387 § 2 kpk, ale jedynie w sprawach o przestępstwa określone w art. 77–79 ustawy o rachunkowości<sup>52</sup>.

W sprawach o wykroczenia naczelnik urzędu celno-skarbowego może stosować postępowanie mandatowe, prowadzić czynności wyjaśniające lub pełnić rolę oskarżyciela publicznego lecz jedynie wtedy, gdy w zakresie swego działania, w trakcie prowadzonych czynności wyjaśniających, ujawnił wykroczenie i wystąpił z wnioskiem o ukaranie<sup>53</sup>.

## **5. Problematyka stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej w sprawach z zakresu zadań komórek dochodzeniowo-śledczych**

Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej w komórkach dochodzeniowo-śledczych należy analizować w różnych płaszczyznach. W pierwszej kolejności należy wskazać na zasady kwalifikowania poszczególnych dokumentów oraz materiałów zawierających tajemnicę skarbową, gromadzonych, przetwarzanych oraz udostępnianych w sprawach z zakresu zadań komórek dochodzeniowo-śledczych. Pamiętać należy, że dokumenty gromadzone

---

<sup>51</sup> Art. 312 pkt 1 kpk.

<sup>52</sup> Art. 325i § 3 kpk.

<sup>53</sup> Art. 17 § 3 ustawy z 24 sierpnia 2001 r. - Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tj. Dz.U.2021 r. poz. 457).

w aktach spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze pochodzą od różnych podmiotów i zawierają różne informacje. Z tej przyczyny takie dokumenty należy podzielić na grupy. Do jednej z takich grup należy zaliczyć dokumenty zawierające informacje stanowiące tajemnicę skarbową, jak akta spraw (postępowań) prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze zawierające informacje podatkowe objęte tajemnicą skarbową. Mowa tu o całych aktach. Nie ma tu znaczenia, czy dany dokument (informacja) wprost pochodzi z banków, czy też dokumenty zawierają informacje przetworzone. Wyznacznikiem zakwalifikowania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową do tej grupy jest fakt, że są to dane, informacje czy „całe” dokumenty, zawierające tajemnicę skarbową. Zakwalifikowanie danych dokumentów do wskazanej grupy nie oznacza automatycznie konieczności stosowania regulacji z art. 295 o.p. Zauważyć należy, że ograniczenie dostępu, o którym mowa w art. 295 o.p., dotyczy jedynie informacji uzyskiwanych z banku lub innej instytucji finansowej.

W drugiej kolejności rozważyć należy kwestię przechowywania akt spraw (postępowań) zawierających informacje pochodzące z banków oraz wyłączenia z nich dokumentów w kontekście art. 296 § 1 i 2 o.p. Odnośnie przechowywania akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze należy wskazać, że dokumenty i materiały zawierające informacje objęte tajemnicą skarbową (czyli całe akta spraw o przestępstwa i wykroczenia skarbowe) winny być przechowywane w komórkach w których zostały wytworzone lub do których zostały zadekretowane. Akta spraw zawierających dokumenty (informacje) będące tajemnicą skarbową winny być przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Wskazane kwestie winny zostać szczegółowo uregulowane w aktach wewnętrznych, określających sposób i tryb przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone” w poszczególnych Izbach Administracji Skarbowej. Takie regulacje winny zostać wprowadzone w formie zarządzenia przez poszczególnych Dyrektorów Izby Administracji

Skarbowej<sup>54</sup>. Podkreślenia wymaga, że wszelkie akta spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze zawierające dokumenty podatkowe objęte są tajemnicą skarbową. Akta spraw prowadzonych w sprawach o przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe zawierają dokumenty czy informacje o złożonych przez podatnika (podatników) deklaracjach czy zeznaniach. W niektórych przypadkach akta takich spraw dodatkowo zawierają informacje otrzymane z banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych czy innych instytucji finansowych stanowiące tajemnicę bankową. Te ostatnie dokumenty (informacje) winny być nie tylko przechowywane zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”, lecz także, po wykorzystaniu, stosownie do art. 296 § 2 o.p. wyłączone z akt sprawy. Na podstawie art. 296 § 3 o.p. ponowne włączenie do akt sprawy informacji stanowiących tajemnicę bankową następuje wyłącznie w przypadkach określonych w art. 297 i 297a o.p.

W trzeciej kolejności rozważenia wymagają zasady przekazywania (udostępniania) akt spraw pomiędzy naczelnikiem urzędu celno-skarbowego (w imieniu którego czynności prowadzą uprawnieni funkcjonariusze komórek dochodzeniowo-śledczych), a organami nadzorującymi postępowania przygotowawcze. W art. 297 o.p. ustawodawca uregulował zasady udostępniania akt objętych tajemnicą skarbową na zewnątrz organu dysponującego takimi aktami, tj. do innego organu niż organ celno-skarbowy któremu podlega konkretna komórka dochodzeniowo-śledcza. Zgodnie z art. 297 § 1 pkt 1 o.p. akta, w tym akta zawierające informacje wymienione w art. 182 tej ustawy, naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają m.in. dyrektorowi izby administracji skarbowej, z zastrzeżeniem, że akta takie mogą być przekazywane jedynie w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Oznacza to, że w przypadku gdy np. organ ten z urzędu rozważa wszczęcie postępowania nadzorczego, nie

---

<sup>54</sup> Dyrektorzy poszczególnych Izb Administracji Skarbowej pełnią nadzór nad podległymi im organami, w tym m.in. Naczelnikami Urzędów Celno-Skarbowych, urzędami celno-skarbowymi i zatrudnionymi w nich pracownikami.

ma prawa żądać kompletnych akt danej sprawy. Stanie się to możliwe dopiero po wszczęciu jednego z postępowań wymienionych we wskazanym przepisie. Podobne rozwiązanie dotyczą „innych” naczelników urzędów celno-skarbowych czy naczelników urzędów skarbowych<sup>55</sup>, którzy nie mogą domagać się przekazania akt do wstępnej analizy w przypadku, gdy rozważają potrzebę wszczęcia jednego z wymienionych w tym przepisie postępowań. Udostępnienie akt na podstawie art. 297 o.p. może nastąpić dopiero po wskazaniu przez uprawniony do wglądu do akt podmiot przyczyny żądania udostępnienia akt. Z tego względu przepis art. 297 o.p. nie może stanowić skutecznej podstawy prawnej do przekazania akt postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe przez naczelnika urzędu celno-skarbowego organom nadzorującym postępowania przygotowawcze. To ostatnie dotyczy również jednostek Prokuratury. W związku z tym, w sytuacji konieczności rozpatrzenia przez organy nadzorujące postępowania przygotowawcze np. zażalenia, czy wniosku o przedłużenie postępowania przygotowawczego należy przyjąć, że naczelnik urzędu celno-skarbowego nie udostępnia akt danej sprawy „na zewnątrz”, a przekazuje je uprawnionym w tym celu organom, jako organom wyższego stopnia, celem wykonania czynności nadzoru, do których organy te uprawnione są z mocy ustawy. Dodatkowo należy wskazać, że istnieje możliwość przekazywania dokumentów drogą elektroniczną. W tym przypadku należy zachować daleko idącą ostrożność w przekazywaniu takich dokumentów, by nie trafiły do nieuprawnionego adresata. W celu wykonania czynności nadzoru akta postępowań przygotowawczych powinny być przekazywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego bez ich oznaczania klauzulą „Tajemnica skarbową”. Oznaczenie dokumentów taką klauzulą ma charakter wyłącznie deklaratoryjny i (co najwyżej) może służyć zwróceniu uwagi, że określone dokumenty zawierają informacje objęte tajemnicą skarbową. Takie stanowisko oparte zostało na założeniu, że pracownicy organów nadzorujących postępowania przygotowawcze są świadomi regulacji dotyczących tajemnicy skarbowej i nie ma potrzeby sygnalizowania im, że dysponują materiałem

---

<sup>55</sup> Zob. art. 297 § 1 pkt 2 o.p.

objętym tą tajemnicą. Wyjątek stanowią informacje przekazane przez banki lub inne instytucje finansowe. Takie informacje powinny bowiem zostać oznaczone klauzulą „Tajemnica skarbową”. Oznaczenie klauzuli powinno znaleźć się na konkretnym dokumencie, a nie „zbiorczo” np. na piśmie przewodnim czy teczce zawierającej akta sprawy.

Ostatnim obszarem rozważań jest dostęp do informacji o wynikach czynności procesowych czy ustaleniach prowadzonych postępowań przygotowawczych z akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze. Stosownie do przepisu art. 179 o.p. ograniczenie prawa do wglądu do akt sprawy powinno wiązać się z uprzednim wyłączeniem z tych akt dokumentów zawierających informacje niejawne. Przepis art. 179 § 1 o.p. nakazuje bowiem ograniczenie stronie i jego pełnomocnikowi wglądu do dokumentów zawierających informacje chronione tajemnicą skarbową o innym podmiocie niż strona. W tej sytuacji słusznie skład orzekający Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w wyroku z 7 listopada 2001 r. uznał<sup>56</sup>, że skoro organy podatkowe w postępowaniu dowodowym wykorzystują informacje dotyczące innych podmiotów, związanych jedynie pośrednio z przedmiotową sprawą, mają obowiązek utrzymać w tajemnicy te ich cechy, które pozwoliłyby osobom nieuprawnionym, w tym stronie postępowania, na ich identyfikację. Zauważyć należy, że przepis art. 179 § 1 i 2 o.p. dotyczy nie tyle określonej kategorii dokumentów, co informacji wynikających z tych dokumentów. Wobec tego istnieje możliwość pozbawienia strony dostępu tylko do części informacji ujętej w danym dokumencie. W konsekwencji możliwe jest wyłączenie z akt sprawy tylko części dokumentu, m.in. przez jego anonimizację, jeżeli tylko ta „wyłączona” część zawiera w swej treści tajemnicę skarbową. Zmodyfikowany (zanonimizowany) dokument należy natomiast pozostawić w aktach sprawy, do których w myśl art. 178 o.p. strona ma prawo wglądu. Konsekwencją takiego stanowiska jest możliwość udostępnienia stronie (czy jej pełnomocnikowi) informacji akt spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe z zastrzeżeniem zanonimizowania części dokumentu (dokumentów) podlegających wyłączeniu.

---

<sup>56</sup> Sygn. akt I SA/Gd 2143/00, CBOSA.

## 6. Wnioski końcowe

Powyższe rozważania pozwalają sformułować następujące wnioski.

- tajemnica skarbową obejmuje indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Tajemnica bankowa jest „podkategorią” tajemnicy skarbowej, dotyczy informacji uzyskiwanych z banku lub innej instytucji finansowej i objęta jest podwyższonym stopniem ochrony;
- naczelnik urzędu celno-skarbowego ma uprawnienia finansowego organu postępowania przygotowawczego, organu ścigania i oskarżyciela publicznego. Zakres powierzonych mu zadań obejmuje m.in. prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Takie zadania, w imieniu naczelnika urzędu celno-skarbowego, realizują upoważnieni funkcjonariusze i pracownicy komórek dochodzeniowo-śledczych;
- dokumenty gromadzone w aktach spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zawierają różne informacje, w tym stanowiące tajemnicę skarbową. Skoro takie akta zawierają dokumenty czy informacje objęte tajemnicą skarbową, to taką tajemnicą objęte są całe akta;
- akta spraw zawierające dokumenty czy informacje objęte tajemnicą skarbową powinny być przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Z kolei dokumenty zawierające tajemnicę bankową dodatkowo, po wykorzystaniu, winny zostać wyłączone z akt sprawy;
- warunkiem udostępnienia informacji objętych tajemnicą skarbową jest związek z prowadzonymi przez upoważnione podmioty postępowaniami lub realizowanymi przez takie podmioty czynnościami. W razie potrzeby rozpatrzenia przez organy nadzorujące postępowanie przygotowawcze zażalenia lub wniosku o przedłużenie postępowania należy przyjąć, iż nie udostępnia się akt danej sprawy „na zewnątrz”, a przekazuje je organom wyższego stopnia celem realizacji czynności nadzoru;

- udostępnienie stronie lub jej pełnomocnikowi informacji o wynikach czynności procesowych czy ustaleniach prowadzonych postępowań przygotowawczych z akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze powinno wiązać się z uprzednim wyłączeniem z tych akt dokumentów zawierających informacje niejawne o innym niż strona podmiocie. Istnieje możliwość pozbawienia strony dostępu do części informacji ujętej w danym dokumencie, tj. utajnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową (anonimizacji).

UWAGA: poglądy wyrażone w artykule są poglądami autora, nie jego pracodawcy.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Akty prawne**

Ustawa z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 164).

Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062).

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217).

Ustawa z 6 czerwca 1996 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138).

Ustawa z 21 listopada 1996 r. o muzeach (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 385).

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

Ustawa z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1479).

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540).

Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.).

Ustawa z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 324).

Ustawa z 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 509).

Ustawa z 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 206 ze zm.).

Ustawa z 24 sierpnia 2001 r. - Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 457).

Ustawa z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 840).

Ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 55).

Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2050).

Ustawa z 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1419)

Ustawa z 13 kwietnia 2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 994).

rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.U.UE. L 119 z 4 maja 2016 r.).

Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 813).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 28 lutego 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 442).

Ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2021 poz. 626).

Ustawa z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2200).

## Literatura

Banasiak S., Oraczewska D., *Tajemnica skarbową a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998.

Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005.

Benduch, D., *Tajemnica skarbową*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 15, Legalis/el.

Czarny K., *Czym jest tajemnica skarbową i jakie dane chroni?*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-czym-jest-tajemnica-skarbową-i-jakie-dane-chroni>

Gliniecka J., Komentarz do art. 293 o.p. [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2011.

Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.

Habrat D., Majka P., *Upoważnienie inspektora kontroli skarbową do ujawniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8.

Kosikowski C., *Komentarz do art. 293 o.p.* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2013.

Nogacki R., *Udostępnianie akt podatkowych objętych tajemnicą skarbową*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3576376,Udostepnianie-akt-podatkowych-objetych-tajemnica-skarbową.html>

Nogacki R., *Zasady ujawniania tajemnicy skarbową*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3578303,Zasady-ujawniania-tajemnicy-skarbową.html>

Nowak I., *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 183 i n.

Nowak I., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.

Nowak I., *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(9)/2021.

Politowicz J., *Jednostki organizacyjne urzędów celno-skarbowych w zakresie przeciwdziałania organizacji nielegalnych gier hazardowych na automatach*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne, Wrocław 2019, nr 28.

Stachurski W., Komentarz do art. 293 o.p. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.

Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983.

## **Orzeczenia**

Wyrok WSA w Gdańsku z 7 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 2143/00.

Wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., I OSK 512/13, CBOSA.

Postanowienie NSA z 3 września 2013 r., sygn. II FSK 1271/13.

Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., I FSK 672/15.

Wyrok WSA w Warszawie z 15 maja 2018 r., II SA/Wa 123/18.