

- **Ujawnienie tajemnicy skarbowej jako przestępstwo a wznowienie postępowania – uwagi na tle doktryny owoców zatrutego drzewa – dr Sebastian Zieliński Politechnika Warszawska, Crido**

Wyrok WSA z 16 czerwca 2015 r., II FSK 1300/13

„bezzasadna jest (...) teza, że uznanie określonej informacji za objętą tajemnicą skarbową powoduje obowiązek uchylenia decyzji opartej na dowodzie zawierającym tego rodzaju informację, a decyzja opierająca się na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową jest decyzją wydaną w wyniku przestępstwa i podlega wzruszeniu w drodze wznowienia postępowania”

„Upatrywanie podstaw do wznowienia postępowania w negacji własnych uprawnień procesowych w zakresie dostępu do akt postępowania podatkowego, zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową, poza tym, że ma czysto instrumentalny charakter, stanowi argumentację oczywiście bezzasadną” (teza nie wprost)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W toku postępowania Dyrektor Izby Skarbowej wydał postanowienia o wznowieniu postępowań podatkowych zakończonych (...) decyzjami ostatecznymi. Po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 Ordynacji podatkowej, nie stwierdził jednak istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1 tej ustawy. Decyzjami z dnia 23 kwietnia 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej odmówił uchylenia decyzji ostatecznych z dnia 21 lipca 2010 r., a następnie po rozpatrzeniu odwołań Spółki decyzjami z dnia 26 czerwca 2012 r. utrzymał te decyzje w mocy.

Organ podatkowy nie zgodził się z argumentacją Spółki, co do "oczywistości" rzekomego popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 240 § 2 Ordynacji podatkowej, która skutkowałaby brakiem formalnego wymogu dotyczącego orzeczenie sądu o popełnieniu przestępstwa.

Dyrektor Izby Skarbowej zauważył, że włączone do akt sprawy sporne dowody służyły realizacji prawdy obiektywnej i mogły być dowodem w sprawie. Wskazał przy tym, że decyzja organów podatkowych, co do wykorzystania materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach, ma w pełni suwerenny charakter i determinowana jest wyłącznie ich znaczeniem dla wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Tym samym, zarzut naruszenia tajemnicy skarbowej względem osób trzecich nie znajduje uzasadnienia. Włączonych materiałów dowodowych organy podatkowe nie ujawniły innym uczestnikom postępowania poza Spółką, a sama Spółka miała prawo przeglądania akt sprawy i ustosunkowania się do zgromadzonego materiału dowodowego.

W skargach Spółka powtórzyła zarzuty odwołań wskazując na naruszenie:

- art. 240 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, poprzez błędne stwierdzenie braku zaistnienia przesłanki wydania decyzji w wyniku przestępstwa;

- art. 240 § 2 Ordynacji podatkowej, poprzez błędne stwierdzenie, że popełnienie przestępstwa nie jest oczywiste oraz że wznowienie postępowania nie jest uzasadnione interesem publicznym.

(...)

Odnosząc się do argumentacji przedstawionej w skargach, Sąd wskazał, mając na uwadze art. 240 § 2 Ordynacji podatkowej, że ustawodawca przewidział możliwość wznowienia postępowania podatkowego w oparciu o przesłankę popełnienia przestępstwa, jeszcze przed wydaniem przez właściwy sąd orzeczenia stwierdzającego taki fakt. Wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej może wówczas nastąpić, jeżeli spełnione zostaną kumulatywnie dwa warunki. Po pierwsze, popełnienie przestępstwa musi być oczywiste. Po drugie, wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego.

(...)

W ocenie Sądu, sam fakt, że do postępowania podatkowego prowadzonego wobec Spółki zostały włączone dowody pozyskane z innych postępowań podatkowych bądź karnych nie przesądza, że te dowody stanowiły bezpośrednio podstawę wydania decyzji wymiarowych. Powyższa kwestia wymaga przeprowadzenia bardziej szczegółowego postępowania wyjaśniającego, a zatem nie można twierdzić, że decyzje z dnia 21 lipca 2010 r. zostały wydane w wyniku przestępstwa, które jest oczywiste.

Sąd wyjaśnił, że aby zaistniała przesłanka do wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, decyzja musi zostać wydana w wyniku przestępstwa, a więc musi wystąpić bezpośredni związek przyczynowy między popełnieniem przestępstwa a wydaniem decyzji. Według Sądu, można mieć uzasadnione wątpliwości, że taki związek zaistniał. Okoliczność ta każe poddać w wątpliwość twierdzenie Spółki, że w rozpoznawanych sprawach mamy do czynienia z oczywistym, tj. rzucającym się w oczy przestępstwem. W kontekście rzekomej oczywistości popełnienia przestępstwa, Sąd zwrócił uwagę na postawę Spółki, która reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika nie podnosiła takiego zarzutu na etapie postępowania wymiarowego, zakończonego wydaniem decyzji ostatecznych z dnia 21 lipca 2010 r., ani później na etapie postępowania sądownoadministracyjnego. Dopiero po okresie prawie dwóch lat, Spółka podejmując próbę wzruszenia niekorzystnych dla niej decyzji, odwołuje się do zarzutu wydania decyzji w wyniku przestępstwa, oczywistego dla niej dzisiaj, natomiast nie rozpoznanego w momencie wydania przedmiotowych decyzji. W tej sytuacji nie można potwierdzić stanowiska Spółki, że popełnienie przestępstwa jest oczywiste. W ocenie Sądu, właściwe jest stanowisko organu podatkowego, co do tego, że Spółka nie wykazała, iż wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego.

(...)

W skardze kasacyjnej Spółka, działając przez swojego pełnomocnika, zaskarżyła wyrok w całości, zarzucając (...) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi mimo naruszenia przez Dyrektora Izby Skarbowej: - art. 240 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, poprzez błędne stwierdzenie braku zaistnienia przesłanki wydania decyzji w wyniku przestępstwa; - art. 240 § 2 Ordynacji podatkowej poprzez błędne stwierdzenie, iż popełnienie przestępstwa nie jest oczywiste oraz że wznowienie postępowania nie jest uzasadnione interesem publicznym.

(...)

Zdaniem Spółki, nie budzi wątpliwości, że decyzja wydana na podstawie materiału dowodowego, do którego włączone zostały dowody z innych postępowań ujawniające tajemnicę skarbową, jest decyzją wydaną w wyniku przestępstwa. Istnieje bowiem bezpośredni związek

między ujawnieniem tajemnicy skarbowej poprzez włączenie do materiału sprawy dowodów ujawniających tajemnicę skarbową, a rozstrzygnięciem, które zgodnie z przepisami zostało podjęte z uwzględnieniem tych dowodów.

(...)

Według Spółki, fakt popełnienia przestępstwa przez organy prowadzące postępowanie w sprawie będącej przedmiotem wznowienia jest oczywisty. Ujawnienie tajemnicy skarbowej przez organy prowadzące postępowanie w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi jest ewidentne i może być stwierdzone "od razu" nawet przez podmiot, który nie posiada wiedzy specjalistycznej. Dla stwierdzenia naruszenia tajemnicy skarbowej w sprawie zakończonej decyzjami ostatecznymi wystarczające jest proste zestawienie materiałów znajdujących się w aktach sprawy (czego dokonała Spółka wskazując w załączniku do żądania wznowienia postępowania przykładowe dokumenty, których ujawnienie narusza obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej) bez konieczności prowadzenia postępowania wyjaśniającego w tym zakresie. W ocenie Spółki, fakt popełnienia przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej jest w niniejszej sprawie oczywisty. Spółki podkreśliła, że organ kontroli skarbowej nie może czerpać korzyści procesowych z tak prowadzonego postępowania, w którym realizując zasadę prawdy obiektywnej dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 306 Ordynacji podatkowej.

(...)

Rozpoznając ww. skargę Naczelny Sąd Administracyjny zważył, że „zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej został określony bardzo szeroko. Zważywszy, że tajemnica ta obejmuje zarówno dane dotyczące samej strony postępowania, jak i innych podmiotów, trudno sobie wyobrazić akta sprawy podatkowej, które takich indywidualnych danych, objętych tajemnicą skarbową, by nie zawierały. Z tego powodu, co do samej istoty, bezzasadna jest prezentowana w skardze kasacyjnej teza, że uznanie określonej informacji za objętą tajemnicą skarbową powoduje obowiązek uchylenia decyzji opartej na dowodzie zawierającym tego rodzaju informacje, a decyzja opierająca się dowodach ujawniających tajemnicę skarbową jest decyzją wydaną w wyniku przestępstwa i podlega wzruszeniu w drodze wznowienia postępowania”.

(...)

Chociaż autor skargi kasacyjnej, po przytoczeniu treści ww. przepisu stwierdza, że chodzi o bezprawne ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową, to jednak z takiego stwierdzenia nie wyciąga żadnych dalszych wniosków. Dowodząc oczywistości popełnienia przestępstwa z art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej autor skargi kasacyjnej czyni to w sposób abstrakcyjny, zupełnie oderwany od innych uregulowań Ordynacji podatkowej, które tworzą kontekst normatywny dla art. 306 § 1 w związku z art. 293 Ordynacji podatkowej i które określają zakres dozwolonych w tym zakresie działań organów podatkowych. Chodzi tu zwłaszcza o pozostałe przepisy działu VII Ordynacji podatkowej, a także o te przepisy tej ustawy, które normują prawa strony postępowania podatkowego. Autor skargi kasacyjnej dopatruje się oczywistego popełnienia przestępstwa w ujawnieniu Spółce jako stronie postępowania materiału dowodowego zawierającego dane chronione tajemnicą skarbową i dotyczące innych podmiotów, choć z niektórych fragmentów uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika z kolei, że według jej autora, do przestępstwa tego doszło poprzez oparcie decyzji na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową.

(...)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, argumentacja Spółki, która w negacji własnych uprawnień procesowych w zakresie dostępu do akt postępowania podatkowego, zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową, upatruje podstaw do wznowienia tego postępowania, poza tym, że ma czysto instrumentalny charakter, jest oczywiście bezzasadna. W postępowaniu podatkowym, którego wznowienia domaga się Spółka, chodziło o wystawianie faktur, które w ocenie organów podatkowych, nie odzwierciedlały rzeczywistych transakcji gospodarczych. W tego rodzaju postępowaniach, podobnie zresztą jak w postępowaniach w zakresie, mającego wieloszczeblowy charakter, podatku od towarów i usług, organy podatkowe chcąc wykazać zaistnienie takich okoliczności, nierzadko muszą odwoływać się do analizy dokumentów wystawianych na wcześniejszych etapach obrotu, a więc np. dotyczących transakcji dokonywanych pomiędzy bezpośrednim kontrahentem strony postępowania (jej dostawcy usług bądź towarów), a podmiotami mającymi być (według dokumentów) dostawcami usług, bądź towarów dla tego kontrahenta.

Gdyby więc przyjąć za prawidłowe stanowisko Spółki, że nie powinna ona mieć możliwości dostępu do tego rodzaju informacji, wynikających ze zgromadzonych w prowadzonym wobec niej postępowaniu podatkowym dowodów, to w takiej sytuacji możliwość zwalczania przez nią ustaleń poczynionych przez organy podatkowe byłaby iluzoryczna. Inny słowy, gdyby organy podatkowe zachowały się według nakreślonych przez nią zasad i standardów, to niewątpliwie miałyby ona uzasadnione podstawy twierdzić, iż pozbawiono ją jako stronę postępowania podatkowego, niezbędnych gwarancji procesowych umożliwiających jej obronę swoich praw.

(...)

Z kolei okoliczność, że organ podatkowy nie wyłączył z akt sprawy wskazywanych przez Spółkę dokumentów, z powołaniem się na interes publiczny (druga przesłanka z art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej) i nie wydał na podstawie art. 179 § 2 tej ustawy postanowienia od odmowie umożliwienia zapoznania się z nimi przez Spółkę jako stronę postępowania, nie stanowi w żadnej mierze o tym, że popełnione zostało przestępstwo z art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej, a tym bardziej, aby popełnienie przestępstwa miało charakter oczywisty, niewymagający wydania przez sąd orzeczenia stwierdzającego popełnienie przestępstwa, mając ponadto na uwadze, że w myśl art. 306 § 4 Ordynacji podatkowej, jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego.

Należy też zauważyć, iż dużą nieścisłością obarczone są twierdzenia skargi kasacyjnej o popełnieniu przestępstwa przez organy prowadzące postępowanie, jako że przestępstwa takiego mogą dopuścić się jedynie osoby fizyczne obowiązane do zachowania tajemnicy skarbowej (np. osoby wymienione w art. 294 § 1 Ordynacji podatkowej), Poza tym, o czym już wspomniano, sądząc z argumentacji przedstawionej w skardze kasacyjnej w celu wykazania, że decyzja została wydana w wyniku przestępstwa, gdzie wielokrotnie była mowa o "oparciu decyzji ostatecznych na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową", pełnomocnik Spółki posługuje się nadmiernym uproszczeniem, bądź nawet opacznie rozumie istotę przestępstwa ujawnienia tajemnicy skarbowej, o którym mowa w art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej.

Do popełnienia tego przestępstwa nie dochodzi bowiem poprzez zebranie dowodów ujawniających tajemnicę skarbową, czy też oparcie decyzji na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową, lecz poprzez bezprawne ujawnienie dowodów (dokumentów) zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową osobom nieupoważnionym do dostępu do takiej tajemnicy.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 9 października 2018 r., I FSK 1843/16

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., I FSK 1456/16

Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2016 r., II FSK 1579/14

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2012 r., I FSK 1930/11

Postanowienie SN z dnia 27 lutego 2009 r., II CNP 119/08 – „*W doktrynie i w judykaturze nie budzi wątpliwości pogląd, że należy odstąpić od wyników wykładni językowej gdy prowadzi do absurdalnego wniosku*”

Postanowienie SN z dnia 28 czerwca 2017 r., IV CZ 34/17 - „*Obowiązkiem sądu jest wybór takiej wykładni przepisów prawa, która odpowiada kryteriom racjonalności i nie prowadzi do argumentów ad absurdum.*”

Przepisy

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

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 4 1. Władza zwierzchnia w Rzeczypospolitej Polskiej należy do Narodu.

Art. 51 1. Nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby. 2. Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. 3. Każdy ma prawo dostępu do dotyczących go urzędowych dokumentów i zbiorów danych. Ograniczenie tego prawa może określić ustawa.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

Art. 293 § 1. Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do danych zawartych w:

- 1) informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż wymienione w § 1;
- 2) aktach dokumentujących czynności sprawdzające;
- 3) aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
- 4) dokumentacji rachunkowej organu podatkowego;
- 5) informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych źródeł niż wymienione w § 1 lub w pkt 1;
- 6) informacjach uzyskanych w toku procedur rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz w toku postępowania w sprawie wydania uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych;
- 7) aktach dokumentujących kontrolę, o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami;
- 8) informacjach o wynikach analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1, oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IIIB;
- 9) informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale III w rozdziale 11a;
- 10) aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania określonego w dziale IIIA w rozdziale 5;
- 11) informacjach o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień, o których mowa w art. 299f;
- 12) informacjach przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB;

- 13) aktach postępowania określonego w dziale II w rozdziale 1a;
- 14) informacjach przekazanych przez inwestora w ramach porozumienia inwestycyjnego;
- 15) aktach dokumentujących nabycie sprawdzające.

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o:

- 1) niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
- 2) nieuwjęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub złożonym innym dokumencie zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
- 3) zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych.

Art. 294 § 1. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są:

- 1) pracownicy izb administracji skarbowej;
 - 1a) funkcjonariusze;
 - 1b) pracownicy Krajowej Informacji Skarbowej;
- 2) wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących;
- 3) członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów;
- 4) minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy urzędu obsługującego tego ministra;
 - 4a) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 5) osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych;
- 6) przedstawiciele obcej władzy przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub obecni w toku czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji;
- 7) członkowie Rady;
- 8) 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 dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

(...)

§ 4. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązane są również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa.

§ 5. Przepisu § 4 nie stosuje się do osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)

Art. 168a Dowodu nie można uznać za niedopuszczalny wyłącznie na tej podstawie, że został uzyskany z naruszeniem przepisów postępowania lub za pomocą czynu zabronionego, o którym mowa w art. 1 § 1 Kodeksu karnego, chyba że dowód został uzyskany w związku z pełnieniem przez funkcjonariusza publicznego obowiązków służbowych, w wyniku: zabójstwa, umyślnego spowodowania uszczerbku na zdrowiu lub pozbawienia wolności.

Bibliografia

Jasiński Wojciech, Nielegalnie uzyskane dowody w procesie karnym. W poszukiwaniu optymalnego rozwiązania, Wolters Kluwer 2019

Maffei, Stefano, David Sonenshein. "The Cloak of the Law and Fruits Falling from the Poisonous Tree: A European Perspective on the Exclusionary Rule in the Gafgen Case." *Columbia Journal of European Law*, vol. 19, no. 1, Winter 2012/2013, pp. 21-56. HeinOnline.

Główne problemy

1. Funkcja tajemnicy skarbowej w systemie prawa.
2. Racjonalizacja sankcjonowania nielegalnego uzyskania dowodów.
3. Obowiązek wyboru wykładni przepisów prawa, która odpowiada kryteriom racjonalności i nie prowadzi do argumentów *ad absurdum*.