

- **Ujawnienie tajemnicy skarbowej przez organ podatkowy – dr Michał Rams, Joanna Waśko (PwC)**

Wyrok SA w Gdańsku z 6.06.2013, I ACa 249/13

Definicja przestępstwa stypizowanego w art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej nie daje podstaw do przyjęcia, że ma ono charakter powszechny, tzn. że może popełnić je każdy podmiot, który dopuszcza się ujawnienia treści objętych tajemnicą skarbową. Jednym ze znamion o charakterze podmiotowym przestępstwa określonego w tym przepisie jest istnienie szczególnych kwalifikacji po stronie sprawcy, a mianowicie musi on być osobą zobowiązaną do przestrzegania tajemnicy skarbowej.

Najważniejsze fragmenty wyroku

Artykuł 306 § 1 ordynacji podatkowej kreuje przestępstwo indywidualne właściwe polegające na ujawnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową. Znamię podmiotu jest zawężone do osób obowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej, które z kolei wymienia art. 294 § 1 i § 4 ordynacji podatkowej.

Oprócz pracowników rządowego i samorządowego aparatu skarbowego tajemnicy skarbowej mają obowiązek przestrzegać także inne osoby, którym ją udostępniono.

Szeroki katalog organów i jednostek, którym wolno udostępnić akta, czy też informacje zawarte w aktach objęte tajemnicą skarbową, zamieszczono w art. 297-299 ordynacji podatkowej.

Wyrok Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie z dnia 12 lipca 2016 r., VI Ka 293/16

Domniemanie, że każde formalne przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków stanowi samo przez się działanie na szkodę interesu publicznego lub prywatnego i to zarówno pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym pomijałoby oczywisty fakt, że oprócz odpowiedzialności karnej istnieje także odpowiedzialność służbowa i dyscyplinarna. Kryterium rozgraniczającym te dwie odpowiedzialności, w tym przypadku stanowi jedynie wnikliwie oceniony stopień społecznej szkodliwości czynu, na który składa się zarówno strona podmiotowa, jak i przedmiotowa.

Najważniejsze fragmenty wyroku

Trzeba jednak zauważyć, że brak nadania stosownej klauzuli, czyli de facto brak opatrzenia pieczęcią - nie powoduje, że dane zawarte w protokole pokontrolnym przestają być chronione, a osoby mające z nimi styczność-przestają być zobowiązane do zachowania tych informacji dla siebie (postanowienie NSA z 3 września 2013 r. II FSK 1271/13).

Oprócz pracowników rządowego i samorządowego aparatu skarbowego tajemnicy skarbowej mają obowiązek przestrzegać także inne osoby, którym ją udostępniono.

Szeroki katalog organów i jednostek, którym wolno udostępnić akta czy też informacje zawarte w aktach objętych tajemnicą skarbową, zamieszczono w art. 297-299 Ordynacji podatkowej. Pracownicy tych organów i jednostek, którzy mają dostęp do chronionych danych, nie mają prawa ich ujawniania, chyba że zezwala na to przepis prawa.

Taka sytuacja może powstać np. wtedy, gdy organy, którym udostępniono dane objęte tajemnicą, ujawnią w zakresie swojej działalności popełnienie przestępstwa czy też wykroczenia i w związku z tym, kierując odpowiednie zawiadomienie do organów ścigania, mogą w nim zamieścić dane objęte tajemnicą skarbową.

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej przez pracowników zatrudnionych w (...) Urzędzie Wojewódzkim w W. wynika z mocy prawa, jako obowiązek zachowania tajemnicy służbowej. Po pierwsze z racji tego, że otrzymują akta sprawy od osób, które wprost w ustawie zostały zobowiązane do zachowania tajemnicy skarbowej, po drugie dlatego, iż zakres tajemnicy skarbowej należy rozumieć możliwie szeroko.

Obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej rozciąga się więc na wszystkie osoby mające styczność z danymi pozwalającymi na skonkretyzowanie obowiązku podatkowego.

Przepisy

Uchwała nr 55/2022 w sprawie zmiany uchwały nr 28/2006 II Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z dnia 22 stycznia 2006 r. w sprawie Zasad etyki doradców podatkowych:

Doradca podatkowy nie może świadczyć usług dla organów podatkowych lub urzędów obsługujących te organy w związku z rozstrzygnięciem indywidualnych spraw podatników, z wyjątkiem sporządzania opinii podatkowych i działalności edukacyjnej. Zakaz ten nie dotyczy świadczenia usług doradztwa podatkowego dla podatnika, płatnika lub inkasenta, który jednocześnie może być w innych sprawach organem podatkowym

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2022.2651 t.j. z dnia 2022.12.16)

Art. 306 § 1 Kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5. Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U.2022.1138 t.j. z dnia 2022.05.30)

Art. 231 § 1 Funkcjonariusz publiczny, który, przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Art. 266 § 2

Funkcjonariusz publiczny, który ujawnia osobie nieuprawnionej informację niejawną o klauzuli "zastrzeżone" lub "poufne" lub informację, którą uzyskał w związku z wykonywaniem czynności służbowych, a której ujawnienie może narazić na szkodę prawnie chroniony interes, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji

Art. 23 ust. 1

Kto, wbrew ciążącemu na nim obowiązкови w stosunku do przedsiębiorcy, ujawnia innej osobie lub wykorzystuje we własnej działalności gospodarczej informację stanowiącą tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli wyrządza to poważną szkodę przedsiębiorcy, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Główne problemy

1. Ujawnienie tajemnicy skarbowej przez organ innym podmiotom, np. doradcom podatkowym wykonującym na rzecz tego organu usługi o charakterze doradczym.
2. Korzystanie przez organy z usług doradców podatkowych a przekroczenie uprawnień funkcjonariuszy publicznych.
3. Ujawnienie przez organ podatkowy tajemnicy przedsiębiorstwa.