

Michał Mariański

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-6212-914X

michal.marianski@uwm.edu.pl

Ewa Piechota-Ołoś

Uniwersytet Opolski

ORCID: 0000-0002-4895-0481

ewa.piechotaolos@uni.opole.pl

Prawno-porównawcze aspekty regulacji zakresu tajemnicy skarbowej

Wstęp

Tajemnica skarbowa jest instytucją obecną w wielu europejskich porządkach prawnych, które przyjmuje określenia *fiscal secrecy* (w systemie prawa anglosaskiego) oraz *secret fiscal* (w systemach francuskojęzycznych). Sposób regulacji opisywanej tajemnicy nie jest prostym zadaniem dla ustawodawcy, gdyż winien on pogodzić zarówno interes publiczny, jak i interes prywatny czy indywidualny podmiotów, na których ciąży obowiązek składania deklaracji podatkowych.

W prawie polskim i w prawie francuskim regulacja tajemnicy skarbowej zawarta została w ustawach podatkowych, tzn. odpowiednio w ordynacji podatkowej w Polsce, oraz w kodeksie procedury podatkowej (fr. *Livre des procédures fiscales*) we Francji. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że wybór systemu francuskiego – jako punktu odniesienia w ramach komparatystycznej analizy – nie był przypadkowy i wynikał z szeregu czynników tak historycznych, jak i metodologicznych. Do czynników historycznych zaliczyć należy niewątpliwie fakt, iż polski ustawodawca niejednokrotnie wzorował się na systemie francuskim i to zarówno w ramach regulacji cywilistycznych¹, karnoprawnych²

¹ T. Ereciński, *Znaczenie francuskiego code de procédure z 1806 roku dla rozwoju procesu cywilnego w Polsce*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, z. 2, s. 133 i nast.; A. Jagodzińska-Mastej, *Francuski a polskie projekty nowelizacji regulacji zobowiązań umownych – porównanie rozwiązań*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2010, nr 3, s. 35.

² M. Mariański, *Wprowadzenie do problematyki szpiegostwa we francuskim kodeksie karnym*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne” 2023, nr 21(2), s. 197 i nast., DOI: 10.25167/osap.5164.

czy administracyjnoprawnych. W ramach tych ostatnich regulacji warto wskazać, że kontrola finansów publicznych na szczeblu lokalnym w Polsce, wprowadzona ustawą z 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, wzorowana była na ówczesnych rozwiązaniach francuskich³. Owe związki nie są jednak tylko historyczne, gdyż również współcześnie prowadzonych jest wiele badań i projektów, gdzie wykorzystuje się doświadczenia francuskie celem reformy wybranych instytucji prawa polskiego⁴.

Do czynników metodologicznych, jako uzasadnienia dla wyboru prawa francuskiego do badań porównawczych, zaliczyć należy niewątpliwie fakt, iż specyfika i pewna odrębność systemu prawa we Francji może pozwolić na wyciągnięcie o wiele bardziej interesujących wniosków niż w przypadku porównywania systemu niemal identycznego do polskiego. W prawie francuskim obserwuje się bowiem bardzo istotną rolę orzecznictwa, zarówno konstytucyjnego, administracyjnego, jak i cywilnego⁵. Dość interesującym zjawiskiem jest również wprowadzanie do ustaw przepisów wynikających z wydawanych dekrétów przez francuski Najwyższy Sąd Administracyjny (fr. *Conseil d'Etat*)⁶, co czyni ten system w wielu aspektach bardzo zbliżonym do systemu *common law*.

Mając powyższe na uwadze, metoda porównawcza, stanowiąca podstawowe narzędzie metodologiczne w niniejszej pracy, umożliwi ukazanie regulacji odnoszących się do tajemnicy skarbowej z perspektywy ponadnarodowej, tzn. ograniczonej nie tylko do jednego systemu prawnego. Komparatystyka prawnicza⁷, będąca synonimem angielskiego *comparative law*, zaproponowana przez Romana Tokarczyka, jest bowiem nauką o porównywaniu systemów prawnych. Polega to najczęściej na zestawieniu ze sobą co najmniej dwóch fragmentów odrębnych systemów prawnych celem znalezienia podobieństw i różnic między

³ L. Budner-Iwanicka, M. Mariański, *Organizacja izb obrachunkowych we Francji i w Polsce. Wybrane aspekty prawnoporównawcze*, „Finanse Komunalne” 2024, nr 3, s. 7.

⁴ A. Klimaszewska, M. Gałędek, *Defenders of the Napoleonic code as the heralds of pan-European visions of law: the Polish discourse about the concept of national codification at the beginning of the nineteenth century*, [w:] F. Greiner, P. Pichler, J. Vermeiren (red.), *Reconsidering Europeanization: ideas and practices of (dis-)integrating Europe since the nineteenth century*, Berlin–Boston 2022, s. 300 i nast., DOI: 10.1515/9783110685473-012; E. Ruśkowski, *On priority research problems in the scope of public finance control in Poland*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 4, s. 9 i nast., DOI: 10.15290/bsp.2021.26.04.01; M. Lemonnier, M. Mariański, J.J. Zięty, *Ewolucja koncepcji papieru wartościowego w prawie polskim i francuskim*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 8, s. 43 i nast.

⁵ M. Popławski, B. Pahl, M. Mariański, *Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus)*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 5, s. 327 i nast., DOI: 10.15804/ppk.2023.05.23.

⁶ Szerzej: A. Klimaszewska, M. Mariański, K. Warylewska, J.J. Zięty, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym*, Olsztyn 2017, s. 41 i nast.

⁷ R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008, s. 25 i nast.

nimi⁸. W tym aspekcie podkreślenia wymaga rola wykładni funkcjonalnej, która pozwala nie tylko na tłumaczenie danych zwrotów, lecz na przekazywanie ich rzeczywistego i praktycznego znaczenia, zrozumiałego z punktu widzenia zestawianych ze sobą systemów prawnych. Tym samym jednym z efektów badań porównawczych, w ramach których niejednokrotnie przywołuje się oryginalne brzmienie danych instytucji czy konstrukcji prawnych, jest wydobycie najściślejszego znaczenia interpretowanego sformułowania. W konsekwencji może to pozwolić na porównanie danych systemów czy konstrukcji prawnych przez pryzmat wspólnego i ekwiwalentnego mianownika oraz nadawanie swoistego dla danych systemów znaczenia konkretnym zwrotom prawnym. W literaturze podkreśla się jednak, że badanie powinno prowadzić się ze świadomością multilingwistycznej natury prawa, zwłaszcza w obrębie Unii Europejskiej, czyli aby wykładnia językowa stosowana była nie w sposób dosłowny, a w sposób porównawczy⁹.

Mimo że zasadą ogólną komparatystyki jest badanie prawa obowiązujące, to nie jest wykluczone uzupełnienie analiz o kwestie historyczne, tzn. takie, które ukazują historyczne etapy rozwoju danej instytucji. Powyższe może bowiem pozwolić na lepsze zrozumienie danej instytucji czy konstrukcji prawnej, ukazanie jej ograniczeń czy nawet na pogłębioną analizę procesu zmian i doskonalenia się danych rozwiązań w analizowanym systemie prawnym¹⁰.

Tajemnica skarbowa w prawie francuskim

Jak wcześniej wspomniano, zarówno w prawie polskim, jak i w prawie francuskim regulacja tajemnicy skarbowej zawarta została w ustawach podatkowych, tzn. w ordynacji podatkowej w Polsce, oraz w kodeksie procedury podatkowej (fr. *Livre des procédures fiscales*, dalej jako LdPF) we Francji.

Francuski kodeks procedury podatkowej jest swoistym uzupełnieniem francuskiego materialnego prawa podatkowego, skodyfikowanego w generalnym kodeksie podatków (fr. *Code général des impôts*)¹¹. LdPF został utworzony dwoma dekretemi z 15 września 1981 r.¹² i wszedł w życie od 1 stycznia 1982 r.

⁸ I. Szymczak, *Metoda nauki o porównywaniu systemów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3, s. 42, DOI: 10.14746/rpeis.2014.76.3.3.

⁹ Ł.J. Pikula, *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3(36), s. 172.

¹⁰ I. Szymczak, op. cit., s. 48.

¹¹ Szerzej: M. Mariański, *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55, s. 225 i nast., DOI: 10.31648/sp.7497.

¹² Fr. Décret n°81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales oraz Décret n°81-860 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales.

Tym samym we Francji istnieje klasyczny podział na prawo podatkowe materialne oraz prawo podatkowe procesowe, którego regulacje będą przedmiotem szczególnego zainteresowania w ramach niniejszego opracowania.

Regulacje odnoszące się do tajemnicy skarbowej znajdują się w tytule II księgi pierwszej kodeksu procedury podatkowej. Wspomniany tytuł II *Kontrola podatkowa* (fr. *le contrôle de l'impôt*) podzielony został na szereg rozdziałów, w tym rozdział III, odnoszący się do tajemnicy zawodowej w prawie podatkowym (fr. *Chapitre III: Le secret professionnel en matière fiscale*), który obejmuje art. od L103 do L167 LdPF.

Wspomniany rozdział III dzieli się na dwie sekcje. Pierwsza sekcja dotycząca zakresu i granic zasady tajemnicy zawodowej¹³, obejmująca art. od L103 do L112 B, dzieli się dodatkowo na przepisy ogólne, przepisy dotyczące doręczania dokumentów podatnikom (art. L104 do L110), publikacji danych podatkowych (art. L111 do L112 A) oraz publikacji danych dotyczących odbiorców pomocy publicznej o charakterze podatkowym (art. L112 B). Sekcja II została poświęcona wyjątkom od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej, gdzie zawarto art. od L113 do L167. Z uwagi na ograniczone ramy niniejszej publikacji autorzy ograniczą się jedynie do wskazania ośmiu grup wyjątków od omawianej tajemnicy zawodowej, które zostały wyodrębnione przez francuskiego ustawodawcę (przepisy tej sekcji będą przedmiotem odrębnego opracowania). Tak też do wyjątków tych zalicza się: wyjątki związane z międzynarodową pomocą podatkową (art. L114 do L114 A)¹⁴, wyjątki na rzecz niektórych organów administracji, władz administracyjnych, gmin, służb i organów publicznych (art. L115 do L135 ZP)¹⁵, wyjątki na rzecz różnych komisji (art. L136 do L139 B)¹⁶, derogacje na rzecz organów sądowych i sądów (art. L140 do L147 C)¹⁷, wyjątki na rzecz urzędników ministerialnych (art. L148 do L151 B)¹⁸, derogacje na rzecz władz i organizacji odpowiedzialnych za stosowanie ustawodawstwa socjalnego (art. L152 do L162 B)¹⁹, wyjątki na rzecz różnych organizacji (art. L163 do L166 G)²⁰ oraz derogacje w zakresie zwalczania prania pieniędzy i finansowania terroryzmu (art. L167)²¹.

Jak już nadmieniono, pierwsza sekcja rozdziału III, dotycząca zakresu i granic zasady tajemnicy zawodowej, obejmująca artykuły od L103 do L112 B,

¹³ Fr. Section I : Portée et limites de la règle du secret professionnel (Articles L103 à L112 B).

¹⁴ Fr. Dérogations en matière d'assistance fiscale internationale (Articles L114 à L114 A).

¹⁵ Fr. Dérogations au profit de certaines administrations, autorités administratives, collectivités, services et organismes publics (Articles L115 à L135 ZP).

¹⁶ Fr. Dérogations au profit de diverses commissions (Articles L136 à L139 B).

¹⁷ Fr. Dérogations au profit des autorités judiciaires et des juridictions (Articles L140 à L147 C).

¹⁸ Fr. Dérogations au profit des officiers ministériels (Articles L148 à L151 B).

¹⁹ Fr. Dérogations au profit des autorités et des organismes chargés de l'application de la législation sociale (Articles L152 à L162 B).

²⁰ Fr. Dérogations au profit d'organismes divers (Articles L163 à L166 G).

²¹ Fr. Dérogations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (Article L167).

zawiera na początku trzy przepisy ogólne. Co istotne, aktualne brzmienie tych przepisów wynika ze zmian wprowadzonych ordonansem z 20 grudnia 2023 r.²² i obowiązuje do 1 stycznia 2024 r. Mianowicie w art. L103 LdPF czytamy, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, określony w art. 226-13 i 226-14 kodeksu karnego, dotyczy wszystkich osób wezwanych w ramach pełnienia swoich funkcji lub obowiązków do interwencji w sprawie kontroli, odzyskiwania lub rozwiązywania sporów podatkowych, cel, opłat i należności przewidzianych w generalnym kodeksie podatkowym. Przywoływane artykuły francuskiego kodeksu karnego stanowią, że ujawnienie informacji o charakterze tajnym przez osobę, która je posiada ze względu na status, zawód, funkcję lub tymczasową misję, podlega karze jednego roku pozbawienia wolności i grzywny w wysokości 15 000 euro²³. W drugim akapicie art. L103 LdPF francuski ustawodawca doprecyzowuje, że tajemnica skarbowa obejmuje wszystkie informacje zebrane podczas działań wymienionych w poprzednim punkcie. W przypadku uzyskania informacji w trakcie konfrontacji sytuacji podatkowej osób fizycznych, osobę dokonującą tych czynności obowiązuje tajemnica zawodowa konieczna do poszanowania życia prywatnego w stosunku do wszystkich osób, za wyjątkiem tych, które z uwagi na pełnione funkcje posiadają wgląd w przedmiotowe akta.

Ponadto zgodnie z art. L103 A administracja podatkowa może zwrócić się do dowolnej osoby, której wiedza specjalistyczna może pomóc jej w wykonywaniu jej misji badawczych, kontrolnych, ustalania podatków lub rozpatrywania skarg, jeżeli misje te wymagają szczególnej wiedzy lub umiejętności. Administracja może przekazać tej osobie, z zachowaniem zasady tajemnicy zawodowej, informacje mające umożliwić jej wypełnienie jej misji. Osoby konsultowane są zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej na warunkach przewidzianych w art. L103.

W kolejny z przepisów ogólnych – art. L103 B LdPF dodano, że z podobnym wnioskiem o pomoc pracownicy administracji podatkowej mogą zwrócić się do wykwalifikowanych osób w zakresie podatków pośrednich lub innych podobnych kontrybucji. Wówczas sporządzany jest raport, który zawiera opis działań ekspertów oraz ich wnioski, przekazywany pracownikom administracji, stanowiąc jeden z załączników w ramach danego postępowania. W sytuacji awaryjnej wnioski osób, które przekazały swoją wiedzę specjalistyczną, mogą zebrać pracownicy administracyjni podatkowej, którzy odnotują je w raporcie. Osoby wykwalifikowane dokonują czynności związanych z oceną ekspercką pod kontrolą urzędników administracyjnych i również podlegają tajemnicy zawodowej przewidzianej w art. L103.

²² Fr. Ordonnance n° 2023-1210 du 20 décembre 2023 portant création du titre V du livre IV du code des impositions sur les biens et services et portant diverses autres mesures de recodification de mesures non fiscales (Dz.U. JORF n°0295 du 21 décembre 2023).

²³ Drugi z artykułów francuskiego kodeksu karnego (art. 226-14) wskazuje, że art. 226-13 nie stosuje się w przypadkach, gdy ustawa wymaga lub dopuszcza ujawnienie tajemnicy.

Kolejnym fragmentem sekcji I są przepisy dotyczące doręczanie dokumentów podatnikom (art. L104 do L110)²⁴. Zgodnie z art. L104 LdPF państwowi urzędnicy księgowi²⁵ odpowiedzialni za pobór podatków bezpośrednich dostarczają osobom, które tego zażądata, albo wyciąg z ewidencji, albo zaświadczenie o niezarejestrowaniu się na listę, albo kopię zawiadomienia o poborze, w zależności od księgowego odpowiedzialnego za zwrot podatku. Powyższe realizowane jest pod pewnymi warunkami, gdyż w przypadku podatków bezpośrednich państwowych i podobnych podatków dokumenty te mogą być wydawane tylko w zakresie, w jakim dotyczą samego podatnika. Natomiast w przypadku podatków lokalnych i podatków z nimi związanych dokumenty te mogą zostać wystawione pod pewnymi warunkami nawet wówczas, gdy dotyczą innego podatnika niż wnioskodawca. Ponadto zgodnie z art. L105 księgowi odpowiedzialni za pobór podatków bezpośrednich wystawiają paski statusu osobom, które się o to zwróca, w zakresie w jakim dokumenty te dotyczą samych podatników lub osób, od których można w ich imieniu żądać zapłaty podatku²⁶.

Francuski ustawodawca przewidział również w art. L106 możliwość wydawania przez pracowników administracji skarbowej wyciągów z rejestrów zamkniętych mniej niż 50 lat temu. Wyciągi te mogą być wydane jedynie na postanowienie sędziego sądu okręgowego, jeżeli zwróca się o nie osoby inne niż strony umowy lub ich następcy prawni²⁷.

Ponadto zgodnie z art. 107 A każda osoba może uzyskać szczegółowe informacje, w razie potrzeby drogą elektroniczną, dotyczące budynków znajdujących się na terytorium określonej gminy lub dzielnicy miasta Paryża oraz gmin Lyon i Marsylia, w której osoba wskazana we wniosku posiada prawo własności nieruchomości²⁸. Dekret francuskiego Najwyższego Sadu Administracyjnego (*Conseil d'Etat*), wydany po opinii Krajowej Komisji Informatyki i Wolności, określa natomiast szczegółowe zasady stosowania tego artykułu oraz warunki przekazywania drogą elektroniczną informacji, o których mowa w zdaniu poprzednim. W tym aspekcie w art. L107 B dodano, że każda osoba fizyczna, wobec której toczy się postępowanie wywłaszczeniowe lub kontrolne

²⁴ Fr. *Délivrance de documents aux contribuables* (Articles L104 à L110).

²⁵ W oryginalnym brzmieniu określani jako „*Les comptables chargés du recouvrement des impôts directs*” i zgodnie z art. L252 LdPF są to urzędnicy, którym na mocy zarządzenia ministra właściwego do spraw budżetu, powierza się pobór podatków.

²⁶ J.-P. Chevalier, *Confidentialité et droit fiscal*, „*Revue internationale de droit compare*” 1998, vol. 50, nr 2, s. 614, DOI: 10.3406/ridc.1998.1180.

²⁷ Odpisy te mogą być doręczone dla celów badań genealogicznych niezbędnych do rozliczenia spadku notariuszowi odpowiedzialnemu za to rozliczenie lub osobom działającym na jego żądanie, bez konieczności zwracania się o postanowienie sędziego sądu sądowego mowa w drugim akapicie.

²⁸ Informacje, które można przekazać w tym trybie, to odniesienia katastralne, adres lub w stosownych przypadkach, inne elementy identyfikacji katastralnej budynków, pojemność katastralna działki, katastralna wartość czynszowa budynków, a także nazwy i adresy właścicieli praw do tych budynków.

dotyczące wartości nieruchomości lub stwierdzające konieczność oszacowania wartości rynkowej nieruchomości²⁹, może uzyskać drogą elektroniczną informacje dotyczące odpłatnego przekazania porównywalnych nieruchomości na określonym obszarze i w określonym czasie, które są przydatne wyłącznie w ramach oceny wartości rynkowej danej nieruchomości³⁰.

Warto zaznaczyć, że zgodnie z art. L108 pracownicy administracji skarbowej mogą przeprowadzać na miejscu kontrolę ksiąg i rejestrów dotyczących podatków pośrednich na rzecz właścicieli, rolników, nadawców i odbiorców, gdy zostali do tego upoważnieni przez sędziego sądu okręgowego. Po reformie z 2019 r.³¹ za synonim sądu okręgowego przyjmuje się określenie Tribunal Judiciaire, określające sąd powstały z połączenia dotychczasowych sądów powszechnych tzn. Tribunal de Grande Instance i Tribunal d'Instance.

W zakresie wymogów dotyczących publikacji danych podatkowych (art. L111 do L112 A) należy podkreślić, że wykaz osób podlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych oraz od osób prawnych sporządza się w taki sposób, aby rozróżnić części przypadające na daną gminę w odniesieniu do podatków ustalanych na obszarze jej właściwości. Wykaz ten uzupełnia się o wskazanie osób fizycznych lub prawnych niepodlegających podatkowi dochodowemu w gminie i mających tam miejsce zamieszkania. Wykaz ten prowadzony jest przez dyrekcję finansów publicznych na poziomie departamentu i jest do dyspozycji podatników podlegających jej właściwości miejscowej³². Ponadto administracja skarbowa co roku zbiera uwagi i opinie, które gminna komisja ds. podatków bezpośrednich, o której mowa w art. 1650 kodeksu procedury podatkowej, może sformułować na temat tych wykazów. Publikowanie lub rozpowszechnianie w jakikolwiek inny sposób list przewidzianych powyżej lub jakichkolwiek oznaczeń odnoszących się do tych list i skierowanych do wskazanych osób jest zabronione pod karą grzywny podatkowej przewidzianej

²⁹ Również jako potencjalny sprzedawca lub nabywca tej nieruchomości lub w celu ustalenia podstawy nabycia nieruchomości podatku majątkowego lub nieodpłatnych podatków transferowych, a także do obliczenia wysokości indywidualnego dodatku mieszkaniowego lub do oceny kwalifikowalności do pomocy jurysdykcji i pomocy w interwencji prawnika.

³⁰ Nieruchomość porównywalna to nieruchomość o charakterze i wielkości zbliżonej do określonej przez wnioskodawcę. Informacje, które można przekazać, to dane katastralne i adres, a także powierzchnia, rodzaj i charakterystyka nieruchomości, rodzaj i data przekazania, a także zadeklarowana przy tej okazji wartość gruntu oraz odniesienia do publikacji plik nieruchomości. Informacje te są przeznaczone wyłącznie do użytku osobistego wnioskodawcy. Korzystanie z tych informacji podlega bezpiecznej procedurze uprzedniego uwierzytelnienia, do celów której wnioskodawca musi wykazać swój interes prawny i zaakceptować ogólne warunki dostępu do usługi oraz zapis swojej konsultacji.

³¹ Fr. ustawa – LOI n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018–2022 et de réforme pour la justice (Dz.U. JORF n°0071 du 24 mars 2019).

³² Podatnicy posiadający kilka rezydencji, zakładów lub działalności mogą, składając oświadczenie, wystąpić z wnioskiem o przekazanie ich danych departamentalnym dyrekcjom finansów publicznych, od których zależą te rezydencje, zakłady lub operacje.

w art. 1762 LdPF³³. Wierzyciele i dłużnicy alimentacyjni, których status został uznany orzeczeniem sądu, mogą zapoznać się z elementami wykazów, o których mowa powyżej, dotyczących opodatkowania ich dłużnika lub wierzyciela, w zależności od przypadku, bez względu na właściwość departamentalnej dyrekcji finansów publicznych z którą związane jest opodatkowanie dłużnika lub wierzyciela. Dodatkowo art. 112 A precyzuje, że celem zapewnienia przejrzystości rynków gruntów i nieruchomości, administracja podatkowa udostępnia publicznie, w formie elektronicznej, elementy posiadanych informacji dotyczących wartości gruntów zadeklarowanych w związku ze zmianami zachodzącymi w okresie ostatnich pięciu lat. W tym zakresie również dekret francuskiego Najwyższego Sadu Administracyjnego, określa szczegółowe warunki stosowania tego artykułu.

W odniesieniu do ostatniego z elementów analizowanej sekcji, tzn. publikacji danych dotyczących odbiorców pomocy publicznej o charakterze podatkowym, w art. L112 B sprecyzowano, jakie informacje mogą być w tym zakresie podane do publicznej wiadomości³⁴. Administracja podatkowa może podać do publicznej wiadomości informacje dotyczące beneficjentów pomocy państwa w rozumieniu art. 107 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej o charakterze podatkowym, gdy kwota pomocy indywidualnej przekracza najniższą przyznaną kwotę. Informacje te mogą dotyczyć: nazwy i identyfikatora beneficjenta; rodzaju działalności w momencie przyznania pomocy; regionu, w którym ma siedzibę beneficjent; sektora działalności; elementu pomocy³⁵; instrumentu pomocowego; daty przyznania pomocy; celu pomocy; organu udzielającego pomoc; w przypadku pomocy której celem jest wspieranie inwestycji na rzecz finansowania ryzyka, nazwy podmiotu upoważnionego i wybranych pośredników finansowych; numer środka pomocy nadany przez Komisję Europejską. Należy podkreślić, że w drodze odstępstwa od ww. elementów, w przypadku pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych przyznanej niektórym spółkom odpowiedzialnym za zarządzanie usługami w ogólnym interesie gospodarczym, można upublicznić podstawę określającą obowiązki użyteczności publicznej lub jego streszczenie oraz roczną kwotę pomocy, jeżeli jest ona większa niż 15 mln euro.

³³ Artykuł ten stanowi, że naruszenie przepisów art. L111 kodeksu postępowania podatkowego w zakresie ujawnienia informacji podatkowych zagrożone jest karą grzywny w wysokości kwoty ujawnionych podatków.

³⁴ D. Ury, *La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source*, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 1, s. 82 i nast., DOI: 10.3166/gfp.2017.00012.

³⁵ Wskazującego – w odniesieniu do kwoty pomocy indywidualnej – czy kwota ta mieści się w przedziałach kwotowych określonych zarządzeniem ministra właściwego do spraw budżetu, zgodnie z zasadami przejrzystości określonymi przez Komisję Europejską dla każdej kategorii pomocy.

Tajemnica skarbowa w prawie polskim

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej jako o.p.)³⁶ tajemnicy skarbowej został poświęcony dział VII oraz art. 306 działu VIII, który dotyczy odpowiedzialności karnej za ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową. W polskim ustawodawstwie nie została wprowadzona definicja tajemnicy skarbowej. Ustawodawca posługuje się podziałem na zakres przedmiotowy i podmiotowy tajemnicy skarbowej. W doktrynie były podejmowane próby zdefiniowania tajemnicy skarbowej. Przykładowo za tajemnicę skarbową uważamy indywidualne dane zawarte w deklaracjach podatkowych oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, a jej zakres obejmuje również informacje podatkowe przekazywane organom podatkowym przez wszelkie podmioty składające te informacje, dane zawarte w aktach dokumentujących czynności sprawdzające, aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej oraz akt spraw karnych skarbowych, dane zawarte w informacjach uzyskanych od banków, a także z innych źródeł³⁷. Innym przykładem jest ogólne zdefiniowanie tajemnicy skarbowej, rozumianej jako wyłączenie jawności (polegające na zakazie przekazywania bądź udostępniania informacji) indywidualnych danych zawartych we wszelkich dokumentach, jakie podatnik, płatnik lub inkasent składa organowi podatkowemu, a także jakie znajdują się w dokumentach tego organu lub pozyskanych przez organ informacjach na temat tych danych³⁸. Przez tajemnicę skarbową rozumie się również informacje niejawną, uzyskaną w związku z czynnościami służbowymi albo wykonywaniu prac zleconych, której nieuprawnione ujawnienie mogłoby narazić na szkodę interes państwa, interes publiczny lub prawnie chroniony interes obywateli³⁹. Pojęciem tajemnicy skarbowej poza o.p. polski prawodawca posługiwał się również w nieobowiązującej ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴⁰, gdzie zgodnie z art. 34 informacje gromadzone i przetwarzane w ramach kontroli skarbowej, w tym na podstawie art. 7c i 7d, stanowią tajemnicę skarbową, z wyjątkiem informacji gromadzonych i przetwarzanych w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4–7. W obowiązującej ustawie o KAS, która również posługuje się tym pojęciem

³⁶ Dz.U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926 ze zm.

³⁷ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 326–327.

³⁸ Tak: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 907.

³⁹ A. Melezini, [w:] D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 468.

⁴⁰ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 720 ze zm.) została uchylona z dniem 1 marca 2017 r. Po reformie administracji skarbowej obowiązuje ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r., poz. 615), dalej jako ustawa o KAS.

w wyniku odesłania zawartego w art. 143 ustawy o KAS, przepisy o.p. dotyczące tajemnicy skarbowej będą stosowane odpowiednio.

Tajemnica skarbowa jest rodzajem tajemnicy zawodowej – służbowej. Taka kwalifikacja tajemnicy skarbowej wynika z zakresu podmiotów zobowiązanych do jej przestrzegania, przy czym charakteryzuje ją to, że powinna być zakreślona maksymalnie szeroko⁴¹. Z opodatkowaniem związane są różne zjawiska gospodarcze, a także indywidualne przejawy życia jednostki, co powinno prowadzić do ścisłego przestrzegania zawodowej dyskrecji wszelkich informacji, jakie pozyskiwane są na potrzeby stosowania prawa podatkowego⁴².

Zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej

Tajemnica skarbowa, zgodnie z art. 293 § 1 o.p., obejmuje indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Określenie, czy konkretne dane są chronione tajemnicą skarbową, a tym samym czy mogą podlegać udostępnieniu, niejednokrotnie wymagało wypowiedzi orzecznictwa sądowo administracyjnego. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w jednym z wyroków, informacje dotyczące np. indywidualnego wymiaru podatku konkretnego podatnika stanowią tajemnicę skarbową⁴³. Natomiast według orzecznictwa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu to charakter danych decyduje o zakwalifikowaniu określonych danych jako podlegających tajemnicy skarbowej, nie zaś fakt znajdowania się dokumentów je zawierających u organu podatkowego. Dane, które nie mają charakteru indywidualnego, mimo że są zawarte w deklaracjach czy innych dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów organom podatkowym, a także znajdują w aktach postępowań wymienionych w art. 293 § 2 o.p., nie pozostają pod ochroną tajemnicy skarbowej⁴⁴. Z uwagi na poruszany w części dotyczącej tajemnicy skarbowej w prawie francuskim aspekt informacji o budynkach, wartościach gruntów, warto wskazać, że kwestia odnosząca się do możliwości udostępnienia danych, dotyczących określenia, czy dany podmiot jest podatnikiem podatku od nieruchomości na terenie danej gminy, była przedmiotem odmiennych wypowiedzi orzecznictwa⁴⁵.

⁴¹ P. Majka, *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Rzeszów 2021, s. 138.

⁴² R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008, s. 1070.

⁴³ Wyrok WSA w Warszawie z 7 maja 2004 r., sygn. akt II SA/Wa 221/04, Lex nr 146742.

⁴⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z 29 czerwca 2021 r., sygn. akt IV SA/Wr 159/21, Lex nr 3199108.

⁴⁵ Wyrok WSA w Krakowie z 14 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Kr 330/14, Lex nr 1531396; wyrok WSA w Szczecinie z 9 listopada 2021 r., sygn. akt II SA/Sz 511/21, Lex nr 3320146.

Ustawodawca w sposób kazuistyczny określił zakres informacji objętych tajemnicą skarbową. Oprócz danych opisanych w § 1 w art. 293 § 2 o.p. wskazał, że tajemnicą objęte są: informacje podatkowe przekazywane organom podatkowym przez podmioty inne niż wymienione w § 1; 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 źródeł niż wymienione w § 1 lub w pkt 1; czy 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; aktach dokumentujących kontrolę, o której mowa w dziale III rozdziale 9 i w dziale IIIA rozdziale 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami; oraz informacjach czy aktach które sukcesywnie powiększają katalog § 2, a które są wynikiem kolejnych nowelizacji o.p. i wprowadzania kolejnych instytucji, które prowadzą do przekazywania danych, jak chociażby umowa o współdziałanie.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na grupę danych objętych tajemnicą skarbową, tj. informacje, które zawierają również tajemnicę bankową⁴⁶. Jest to szczególna grupa informacji objętych przez ustawodawcę dodatkowymi zabezpieczeniami w postaci chociażby podmiotów mających dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową czy też możliwości udostępniania tych danych innym podmiotom na zewnątrz.

Poza zakresem ochrony pozostają dane dotyczące samych procesów gospodarczych⁴⁷, dane zbiorcze, niezindywidualizowane określone w art. 305 o.p. czy też dane, które podlegają ujawnieniu z uwagi na zasadę przejrzystości finansów publicznych:

– art. 36 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴⁸ (dalej jako u.f.p.) umożliwia dyrektorowi izby administracji skarbowej ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolonacyjne w kwocie przewyższającej 5000 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia;

⁴⁶ Tajemnica bankowa została uregulowana w art. 104 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1646 ze zm.) i obejmuje wszelkie wiadomości dotyczące czynności bankowych i osób będących stronami umowy, a także osób które nie będąc stroną umowy dokonały czynności pozostających w związku z jej zawarciem.

⁴⁷ Wyrok NSA z 17 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 1883/16, Lex nr 2226943.

⁴⁸ T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530 ze zm.

– art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f u.f.p. dotyczący udzielania ulg podatkowych przez organy samorządu terytorialnego poprzez publikację wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia.

Z powyższego wynika, że dane objęte ochroną zapewnianą przez tajemnicę skarbową stanowią szeroką grupę informacji, wynikającą z zasady powszechności obowiązku podatkowego. Są to zatem wszelkie dane znajdujące się w posiadaniu organów podatkowych, które mogą być wykorzystywane tylko wewnątrz ich struktur organizacyjnych i wyłącznie na potrzeby podatkowe, natomiast wszelkie wyjątki muszą być *expressis verbis* określone przepisami prawa⁴⁹.

Zakres podmiotowy

Podmioty zobowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej zostały skatalogowane w art. 294 o.p. Wśród wymienionych podmiotów znajdują się: 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 urzędu obsługującego tego ministra, 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 GLOBE i Rady, 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.

Drugą grupę osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej stanowią wszystkie inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą. Takie określenie powoduje, że przepis art. 294 § 4 o.p. należy rozumieć szeroko i trudno mówić o zamkniętym katalogu podmiotów obowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej⁵⁰. Ustawodawca wyłączył z obowiązku prze-

⁴⁹ Wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., sygn. akt I OSK 512/13, CBOSA.

⁵⁰ J. Jezierski, *Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej*, [w:] Z. Chmiel (red.), *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 56.

strzegania tajemnicy skarbowej osoby, których dotyczą informacje objęte tą tajemnicą (art. 294 § 5 o.p.). Przepis ten należy interpretować ściśle i odnosić go do informacji dotyczących wyłącznie danej osoby⁵¹.

Przestrzeganie obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej jest nieograniczone w czasie i nie ustaje po zakończeniu praktyki czy zatrudnienia w organach podatkowych. Dodatkowo zostało obwarowane sankcją karną, rozdzieloną z uwagi na zakres ujawnionych danych. Informacje, które są przekazywane w trybie art. 182 o.p. na żądanie upoważnionych organów podatkowych przez instytucje finansowe, zostały zagrożone wyższą sankcją karną w porównaniu do czynu zabronionego, polegającego na ujawnieniu informacji objętych tajemnicą skarbową niezawierającą tych informacji.

W tym miejscu warto jedynie zasygnalizować, że w przepisach o.p. istnieje szeroka grupa wyjątków od zasady wyłączenia jawności informacji (danych) objętych tajemnicą skarbową. Z uwagi na ramy niniejszego opracowania zakres wyłączeń będzie stanowił przedmiot odrębnej publikacji.

Podsumowanie

Analiza porównawcza przeprowadzona przez autorów wykazała, że zarówno w Polsce, jak i we Francji tajemnica skarbową stanowi podstawowy i istotny element ochrony danych dotyczących podmiotów uczestniczących w obrocie i kontaktach z organami podatkowymi, stanowiąc jednocześnie gwarancję prawa do prywatności, która w polskim porządku prawnym jest prawem konstytucyjnym⁵². W obu systemach prawnych jest uznawana za tajemnicę służbową, z tym że w ustawodawstwie francuskim zostało to określone wprost. Podobnie prezentują się zasady odpowiedzialności karnej. Obaj ustawodawcy dostrzegają konieczność sankcjonowania wszelkich przypadków ujawniania informacji objętych ochroną. Spójny dla obu porządków prawnych jest też wyraźny podział na prawo podatkowe materialne oraz prawo podatkowe procesowe. W tym aspekcie francuskie regulacje materialnoprawne skupione są jednak w jednym akcie prawnym, podczas gdy w prawie polskim mamy szereg różnych ustaw odnoszących się do poszczególnych podatków.

Ustawodawca francuski nie sformułował definicji tajemnicy skarbowej. Model ten jest w tym zakresie zbliżony do modelu polskiego, w którym zdefiniowanie odbywa się poprzez określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego tajemnicy skarbowej. Zakresy te są również do siebie zbliżone, z tym że ustawodawca francuski w sposób generalny, a nie poprzez zamknięty katalog przedmiotowo-podmiotowy przyjął, że są to wszelkie informacje zebrane pod-

⁵¹ W. Stachurski, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa*, t. 2: *Procedury podatkowe*. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, 2024, Lex, art. 294.

⁵² Art. 47 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.

czas działań podejmowanych przez organy podatkowe czy też podmioty wykonujące czynności na ich zlecenie. Francuski ustawodawca nie jest zatem związany czy ograniczony podmiotowym bądź przedmiotowym charakterem wprowadzanych regulacji, traktując ww. podział jako element akcesoryjny regulacji tajemnicy skarbowej, której interdyscyplinarność i wielopłaszczyznowość wymaga w wielu przypadkach dość elastycznego podejścia. W tym zakresie uwidacznia się inny akcent w stosunku do regulacji polskiej ordynacji podatkowej, bowiem kierunek pozyskiwanych danych w procedurze francuskiej jest nieco inny. Mianowicie w polskiej ustawie jest mowa o danych przekazywanych odpowiednio przez podatników, płatników i inkasentów, natomiast we francuskim kodeksie procedury podatkowej są to dane, które organ zebrał podczas swojej działalności. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na krąg osób, które mogą otrzymać dostęp do danych chronionych tajemnicą skarbową, a którymi mogą się wspomagać organy francuskiej administracji podatkowej.

Do istotnych różnic zaliczyć należy szeroki dostęp do wybranych danych chronionych tajemnicą skarbową, wynikający z nałożonych obowiązków publikacyjnych. Ciekawym i wręcz pożądanym rozwiązaniem w polskim porządku prawnym byłby dostęp do porównywalnych nieruchomości w zakresie oszacowania ceny czy też dostęp do danych dotyczących dłużników alimentacyjnych, który we Francji ma charakter jawny. Analizując obie regulacje, można dostrzec brak wyraźnego uporządkowania czy podziału w regulacji francuskiego prawa podatkowego, który jest charakterystyczny w polskim ustawodawstwie. Powyższe wynika z odmienności systemu prawa francuskiego oraz roli dekretów francuskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego, które uszczegóławiają regulacje ustawowe i podkreślają jednocześnie kluczową rolę orzecznictwa w kształtowaniu francuskiego systemu prawnego. Niemniej jednak sposób określenia zakresu regulacji tajemnicy skarbowej we Francji jest z punktu widzenia prawa polskiego bardzo ciekawy i może stanowić jeden z elementów dyskusji nad potencjalną nowelizacją ordynacji podatkowej w tym zakresie.

Wykaz literatury

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2008.
- Budner-Iwanicka L., Mariański M., *Organizacja izb obrachunkowych we Francji i w Polsce. Wybrane aspekty prawnoporównawcze*, „Finanse Komunalne” 2024, nr 3.
- Chevalier J.-P., *Confidentialité et droit fiscal*, „Revue internationale de droit compare” 1998, vol. 50, nr 2, DOI: 10.3406/ridc.1998.1180.
- Ereciński T., *Znaczenie francuskiego code de procédure z 1806 roku dla rozwoju procesu cywilnego w Polsce*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, z. 2.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa*, t. 2: *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, 2024, Lex.

- Jagodzińska-Mastej A., *Francuski a polskie projekty nowelizacji regulacji zobowiązań umownych – porównanie rozwiązań*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2010, nr 3.
- Jezierski J., *Tajemnica skarbowa w Ordynacji podatkowej*, [w:] Z. Chmiel (red.), *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, TNOiK, Toruń 1998.
- Klimaszewska A., Mariański M., Warylewska K., Zięty J.J., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym*, Wyd. UWM, Olsztyn 2017.
- Klimaszewska A., Gałędek M., *Defenders of the Napoleonic code as the heralds of pan-European visions of law: the Polish discourse about the concept of national codification at the beginning of the nineteenth century*, [w:] F. Greiner, P. Pichler, J. Vermeiren (red.), *Reconsidering Europeanization: ideas and practices of (dis-)integrating Europe since the nineteenth century*, De Gruyter, Berlin–Boston 2022, DOI: 10.1515/9783110685473-012.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Lemonnier M., Mariański M., Zięty J.J., *Ewolucja koncepcji papieru wartościowego w prawie polskim i francuskim*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 8.
- Majka P., *Informacje w prawie podatkowym i ich ochrona*, Wyd. UR, Rzeszów 2021.
- Mariański M., *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55, DOI: 10.31648/sp.7497.
- Mariański M., *Wprowadzenie do problematyki szpiegostwa we francuskim kodeksie karnym*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne” 2023, nr 21(2), DOI: 10.25167/osap.5164.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2002.
- Pikuła Ł.J., *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3(36).
- Popławski M., Pahl B., Mariański M., *Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus)*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 5, DOI: 10.15804/ppk.2023.05.23.
- Ruśkowski E., *On priority research problems in the scope of public finance control in Poland*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, vol. 26, nr 4, DOI: 10.15290/bsp.2021.26.04.01.
- Szymczak I., *Metoda nauki o porównywaniu systemów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3, DOI: 10.14746/rpeis.2014.76.3.3.
- Tokarczyk R., *Komparatystyka prawnicza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Ury D., *La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source*, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 1, DOI: 10.3166/gfp.2017.00012.
- Zalewski D., Melezini A., *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, C.H. Beck, Warszawa 2011.

Summary

Legal and comparative aspects of the scope of fiscal secrecy regulation

Keywords: tax law, fiscal secrecy, French law, Polish law, comparative law.

Fiscal secrecy is an institution present in many European legal systems, the purpose of which is to create a legal framework for the protection of individual data of taxpayers, payers and collectors, submitted to tax authorities. The method of regulating the described secrecy should constitute a compromise between the public interest and the private interest of entities obliged to submit tax returns. The purpose of this article, in which the authors use the dogmatic, historical-descriptive method and, above all, the comparative method, is to compare the way and scope of introducing the definition of fiscal secrecy in both Polish and French law. The comparative analysis will allow for the drawing of several conclusions in the discussed scope, including concerning the adjustment of national regulations to technological progress and the dynamically changing legal environment. The differences between the method of regulating fiscal secrecy in Poland and France, as shown in the work, will constitute a practical guide for the legislator in the context of the desired direction of legal changes in this area.