

Rafał Bucholski

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-5937-1485

r.bucholski@wpa.uz.zgora.pl

Zautomatyzowane przetwarzanie danych i zautomatyzowane podejmowanie decyzji – realizacja zadań ustawowych przez organy KAS a ochrona danych i praw podatników i podmiotów kontrolowanych

Słowa kluczowe: podatki, zautomatyzowane przetwarzanie danych, zautomatyzowane podejmowanie decyzji, profilowanie, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, Krajowa Administracja Skarbowa

Streszczenie. Szybko rozwijająca się technologia teleinformatyczna jest szeroko wykorzystywana przez Krajową Administrację Skarbową do pozyskiwania i przetwarzania informacji o podatnikach. Ustawodawca z przepisami gwarantującymi ochronę praw podatników nie zawsze nadąża za dynamicznym rozwojem narzędzi telekomunikacyjnych. W zdecydowanie profiskalnie działającej administracji może to prowadzić do nadużyć z jej strony. W sytuacji prawnego usankcjonowania możliwości prowadzenia działalności analitycznej, progностycznej i badawczej dotyczącej zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywania analizy ryzyka, profilowania i podejmowania decyzji w sposób zautomatyzowany, szczególną uwagę należy zwrócić na gwarancje praw procesowych podatników i podmiotów kontrolowanych. Przedmiotem tego opracowania jest przedstawienie narzędzi teleinformatycznych służących do prowadzenia zautomatyzowanej działalności przez KAS w odniesieniu do gwarancji procesowych wynikających z Ordynacji podatkowej oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Automated data processing and automated decision-making – realization of statutory tasks by the National Fiscal Administration authorities and protection of data and rights of taxpayers and controlled entities

Keywords: taxes, automated data processing, automated decision-making, profiling, tax procedure, tax control, customs and fiscal control, National Fiscal Administration

Summary. Rapidly developing teleinformatics technology is widely used by the National Fiscal Administration to obtain and process information about taxpayers. The legislator does not always keep up with the dynamic development of telecommunication tools with the regulations guaranteeing the protection of taxpayers' rights. In a decidedly pro-fiscal administration, this may lead to abuse on its part. In a situation where the possibility of conducting analytical, forecasting and research activities concerning phenomena remaining within the competence of the National Fiscal Administration and conducting risk analysis, profiling and decision-making in an automated manner is legally sanctioned, special attention should be paid to guarantees of the procedural rights of taxpayers and controlled entities. The subject of this study is to present teleinformatics tools used to conduct automated activities by the National Fiscal Administration in relation to the procedural guarantees resulting from the Tax Ordinance and the Act on the National Fiscal Administration.

Wstęp

Współczesne technologie informatyczne, takie jak możliwość prowadzenia postępowania w sposób elektroniczny, tj. przy pomocy korespondencji utrwalonej w postaci elektronicznej, czy też wykorzystywanie cyfrowych technik przetwarzania danych, a zapewne w dalszej perspektywie stosowanie technologii sztucznej inteligencji do analizy dowodów zebranych w trakcie prowadzonych postępowań czy nawet wydawania decyzji administracyjnych, wymuszają na ustawodawcy podejmowanie działań w zakresie uchwalania przepisów regulujących wzajemne stosunki pomiędzy administracją publiczną a innymi stronami stosunków administracyjnych. Dynamiczny rozwój technologii cyfrowych oraz ich wpływ na zakres i tempo dokonywanych przez organy administracji czynności związanych w szczególności z gromadzeniem i przetwarzaniem danych, a także łatwość ich pozyskiwania może budzić i budzi obawy po stronie podmiotów poddanych takim działaniom, a także tych, które potencjalnie mogą być im poddane. W ten sposób kreowane są nowe relacje faktyczne pomiędzy uczestnikami stosunków administracyjnych, które wymagają również nowego spojrzenia na stosowanie gwarancji nie tylko w zakresie bezpieczeństwa przetwarzania uzyskanych danych.

Dlatego ważne jest nie tylko poczucie bezpieczeństwa podatnika w kontakcie z organem podatkowym, które może przecież być oparte na subiektywnych ocenach, ale przede wszystkim normatywne zabezpieczenie realizacji praw adresatów czynności materialno-technicznych czy nawet w efekcie prawnych, dokonywanych w stosunku do nich przez podatkowe organy administracji publicznej. Wzmocnionej uwagi wymagają przede wszystkim regulacje prawne przyznające szczególne kompetencje i uprawnienia organom podatkowym. W odbiorze społecznym dość powszechny jest pogląd, że organy podatkowe działają w szczególnie wrażliwej sferze stosunków prawno-podatkowych w sposób niekoniecznie zgodny z zasadą *in dubio pro tributario*. W ramach tych stosunków brak równości ich uczestników uwydatnia się w sposób szczególnie wyraźny, a dynamika zmian przepisów nakładających obowiązki o charakterze podatkowym, wynikające nie tylko z ustaw podatkowych, ale i z art. 84 Konstytucji RP¹, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, powoduje, że ustawodawca rozszerza zakres uprawnień organów KAS w stosunku do podatników. Dodatkowo nierzadko sami funkcjonariusze i pracownicy Krajowej Administracji Skarbowej przesuwają granice swoich kompetencji w procesie swoistej wykładni prawa. Takie zachowania organów powodują, iż dostrzegalny jest deficyt działań ustawodawcy na rzecz zrównoważenia ochrony praw podatników

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

na etapie działań organów podatkowych. Niestety, stwierdzić należy, że przyjmując duże tempo zmian przepisów nakładających obowiązki na podatników lub dających określone uprawnienia organom podatkowym, ustawodawca nie dostrzega coraz większych dysproporcji w ochronie praw procesowych i materialnych podatników. Organy podatkowe w praktyce stosowania przepisów często naruszają granice regulacji ustawowych, narzucając podatnikom obowiązki i określone zachowania, jak np. wymagany przez organy, ale nieuregulowany przepisami obowiązek wręczania przez sprzedawcę paragonu fiskalnego do ręki kupującego i sankcjonowanie braku dokonania tej czynności mandatem wystawianym przy nabyciu sprawdzającym². Powyższy przykład naruszenia prawa przez organ podatkowy jest tym bardziej znamieny, że podobne działania były już wcześniej kwestionowane przez sądy, jak choćby w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 sierpnia 2019 r., zgodnie z którym „skoro kupujący nie ma obowiązku odbioru wydrukowanego dokumentu fiskalnego, to obowiązkiem sprzedawcy (podatnika) jest jedynie zaoferowanie mu jego odbioru” i „wystarczy, że sprzedawca wydrukuje wystawiony w chwili sprzedaży paragon i udostępni go klientowi”³.

Skoro, jak pokazuje powyższy przykład, do niewłaściwego stosowania prawa dochodzi w sferze bezpośredniego kontaktu funkcjonariuszy czy urzędników Krajowej Administracji Skarbowej z innymi uczestnikami stosunków prawnopodatkowych, to istnieje duże prawdopodobieństwo, że do naruszeń będzie dochodziło również w sytuacji, gdy podatnicy nie będą mieli bezpośredniego wglądu w działania podejmowane przez organy KAS w procesie zautomatyzowanego przetwarzania danych i zautomatyzowanego podejmowania decyzji.

1. Pojęcie automatyzacji działalności KAS i narzędzia służące jej realizacji

Zgodnie z art. 47c ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁴ prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywanie analizy ryzyka, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 10 i 12a u.k.a.s., może polegać na zautomatyzowanym przetwarzaniu danych lub na zautomatyzowanym podejmowaniu decyzji w tym profilowaniu, wywołującym skutki prawne wobec osoby profilowanej lub której dane podlegają zautomatyzowanemu przetwarzaniu.

² <https://www.pit.pl/aktualnosci/3-tys-zl-kary-za-polozenie-paragonu-na-ladzie-przepisy-milcza-urzedzy-skarbowe-wreczaja-mandaty-1008811> [dostęp: 21.03.2025].

³ Wyrok NSA z 29.08.2019 r., sygn. akt I FSK 734/17, CBOSA.

⁴ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm., dalej u.k.a.s.

Przepis ten został wprowadzony ustawą z 21 lutego 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania 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 (ogólne rozporządzenie o ochronie danych, RODO). Jego celem było wprowadzenie możliwości korzystania przez organy KAS w zakresie prowadzonej działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej oraz analizy ryzyka, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 10 i 12a u.k.a.s., ze zautomatyzowanego przetwarzania danych oraz zautomatyzowanego podejmowania decyzji, w tym profilowania, wywołującego skutki prawne wobec osoby profilowanej lub której dane podlegają zautomatyzowanemu przetwarzaniu, choć w pewnym sensie sankcjonował istniejące już narzędzia informatyczne służące gromadzeniu i przetwarzaniu danych o podatnikach. Jednocześnie przepis ten wyłączył postanowienia wynikające z art. 22 RODO obejmujące zakaz zautomatyzowanego przetwarzania danych i podejmowania na tej podstawie decyzji w stosunku do osób fizycznych.

Pojęcie automatyzacji nie zostało zdefiniowane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, zatem, aby wyjaśnić jego znaczenie, należy sięgnąć do wykładni językowej. Zgodnie z definicją encyklopedyczną automatyzacja to stosowanie urządzeń do zbierania i przetwarzania informacji przejmujących pewne działania poznawcze, intelektualne i decyzyjne człowieka, wykonywane dotąd przez niego w trakcie użytkowania obiektu (np. obrabiarki, samolotu, banku) lub w trakcie prac twórczych (np. projektowania, konstruowania, uczenia)⁵. Automatyzacja to – najogólniej rzecz ujmując – działanie, które w pierwszej kolejności ogranicza, a następnie technologią zastępuje ludzką pracę, w tym pracę umysłową. Jest wykorzystywana w celu zwiększenia wydajności czy obniżenia kosztów, ale też i wykonania pracy dla człowieka niewykonalnej. Popularne metody automatyzacji obejmują robotykę, oprogramowanie do automatyzacji procesów oraz inteligentne rozwiązania automatyzacji, takie jak SI i *machine learning*⁶.

Do zautomatyzowanych narzędzi, którymi posługuje się Krajowa Administracja Skarbowa w swojej działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz przy dokonywaniu analizy ryzyka, należą m.in.: narzędzia technologiczne o charakterze uniwersalnym, czyli wypracowane przez inne państwa europejskie i implementowane z modyfikacjami w Polsce (zwłaszcza SAF-T) i narzędzia o charakterze unikatowym stosowane wyłącznie w Polsce, jak choćby STIR; narzędzia koncentrujące się na analityce transakcji *business-to-business* (B2B), np. SAF-T i STIR,

⁵ <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/automatyzacja;3872577.html> [dostęp: 21.03.2025].

⁶ <https://www.ovhcloud.com/pl/learn/what-is-automation/> [dostęp: 21.03.2025].

oraz dotyczące relacji *business-to-customer* (B2C), zwłaszcza kasy online, narzędzia weryfikujące status podatnika i badające jego historię – analiza podmiotowa (wykaz podatników), a także skupiające się na samej transakcji i jej przebiegu. Z uwagi na ich funkcje i zakres zastosowania przyjmuje się klasyfikację na narzędzia służące analityce transakcji, analityce przepływów VAT, monitorowaniu przepływów finansowych, monitorowaniu towarów wrażliwych, weryfikacji statusu podatników oraz analizie obrotu B2C⁷.

Bez wątpienia wprowadzenie do użycia w bieżącej działalności Krajowej Administracji Skarbowej informatycznych narzędzi pozwalających na gromadzenie i przetwarzanie danych o podatnikach oraz dokonywanych przez nich czynności podlegających opodatkowaniu, służących do prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz celu ich analizy pod kątem ryzyka naruszenia prawa, należy ocenić jako krok w dobrym kierunku, a nawet krok konieczny, będący swoistym *signum temporis*. Co istotne, automatyzacja działalności Krajowej Administracji Skarbowej nie zakłada wyłącznie jednostronnego przepływu korzyści w postaci informacji, przyspieszenia i usprawnienia procedur oraz działalności od podatników w kierunku organów KAS, ale ma również na celu usprawnienie kontaktów podatników z Krajową Administracją Skarbową oraz ułatwienie załatwiania spraw podatkowych i celno-skarbowych. Szczególne rozwiązania w tym zakresie przyniosła ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową⁸. Artykułem 15 ww. ustawy znowelizowano ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, zmieniając treść m.in. art. 35 u.k.a.s., zgodnie z którym obecnie organy KAS wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych (CRDP), Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) czy e-Urzędu Skarbowego (dawny portal podatkowy). Warto odnotować, że przepis ten zawiera katalog otwarty teleinformatycznych narzędzi służących organom KAS do wykonywania swoich zadań. Zwrócić należy także uwagę na to, że w przypadku części z tych narzędzi ich podstawowym celem nie jest działalność określona w art. 47c u.k.a.s., ale wykorzystywanie do prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywanie analizy ryzyka może być przy ich pomocy realizowane. Zgodnie z art. 35a u.k.a.s. Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych służy załatwianiu spraw przez organy KAS oraz składaniu i doręczaniu pism pomiędzy organami KAS a użytkownikami PUESC

⁷ J. Sarnowski, P. Selera, *Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na skuteczność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015-2019*, „Studia BAS” 2020, nr 4(64), s. 30-31.

⁸ Dz.U. poz. 1301 ze zm.

z zakresu prawa celnego, podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, opłaty paliwowej, opłaty emisyjnej, gier hazardowych.

Z kolei w myśl art. 37b u.k.a.s. e-Urząd Skarbowy służy załatwianiu spraw przez organy KAS oraz składaniu i doręczaniu pism pomiędzy organami KAS a użytkownikami e-US z zakresu wydawania wiążących informacji stawkowych, interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych (tutaj również z zakresu zarezerwowanego dla PUESC), innego niż zarezerwowany dla PUESC.

Oprócz powyższych systemów teleinformatycznych, uregulowanych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, od prawie dekady administracja podatkowa korzysta z możliwości zbierania danych przez systemy teleinformatyczne, których zasady działania zostały uregulowane w innych ustawach podatkowych, takich jak ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹ czy ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰. Pierwszym z nich był Jednolity Plik Kontrolny (JPK), którego podstawy działania regulują art. 193a o.p. i art. 99 u.p.t.u. Zgodnie z art. 193a § 1 o.p. JPK składa się ze struktur logicznych postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, przekazywany w całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej określonej strukturze logicznej, wraz ze wskazaniem rodzaju ksiąg podatkowych oraz okresu, którego dotyczy. Artykuł 99 ust. 11b u.p.t.u. przesądza, że deklaracje podatkowe VAT składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei zgodnie z art. 99 ust. 11c u.p.t.u. są one składane zgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne¹¹, który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u., czyli ewidencję faktur sprzedaży, przy czym JPK przesyłany jest w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach. Kolejnym narzędziem teleinformatycznym jest System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR), który uregulowano w art. 119zha o.p., a do systemu prawnego został wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych¹². Jest on instrumentem gromadzenia i przetwarzania danych z rachunków bankowych

⁹ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111, dalej o.p.

¹⁰ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm., dalej u.p.t.u.

¹¹ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1557.

¹² Dz.U. poz. 2491.

w czasie rzeczywistym w celu wytypowania podmiotów kwalifikowanych, które mogą wykorzystywać działalność banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wyłudzeń skarbowych lub czynności mających z tym związek. Ponadto służy on także Krajowej Administracji Skarbowej do podejmowania i wykonywania innych ważkich działań, m.in. dotyczących analizy ryzyka poprzedzającej wszczęcie kontroli, np. informacje o wskaźniku ryzyka ustalonym przez Krajową Izbę Rozliczeniową, w porównywaniu danych o przepływach finansowych z innymi danymi znajdującymi się w posiadaniu Krajowej Administracji Skarbowej, np. JPK-VAT, dzięki czemu możliwe jest m.in. efektywne zapobieganie dokonaniu nienależnego zwrotu VAT, czy w identyfikacji i przerywaniu łańcuchów firm dokonujących między sobą fikcyjnego obrotu, co skutecznie przeciwdziała powstawaniu przestępstw karuzelowych¹³. Za pomocą STIR odbierane i przekazywane są dane w celu ustalenia wskaźnika ryzyka, a także przekazywane są dane i informacje o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych. System STIR pośredniczy też w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi.

Beata Rogowska-Rajda¹⁴ wskazuje, że oprócz powyższych systemów organy KAS obsługują także systemy teleinformatyczne, przy pomocy których są realizowane zadania Krajowej Administracji Skarbowej, a które są uregulowane w innych aktach prawnych. Jako przykład podać można system e-TOLL – umożliwiający pobór opłaty za przejazd po płatnych odcinkach dróg publicznych czy KSeF – umożliwiający wystawianie i udostępnianie faktur ustrukturyzowanych. W przeciwieństwie do PUESC i e-US są to jednak systemy przeznaczone do załatwiania określonego rodzaju spraw, stąd regulacje odnoszące się do tych systemów zostały umieszczone odpowiednio w ustawie z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych¹⁵ i w ustawie o podatku od towarów i usług.

Wspomnieć także należy, że system PUESC jest również wykorzystywany jako narzędzie dostępu do Systemu Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), który z kolei służy do obserwacji w czasie rzeczywistym transportu na terenie i przez teren Polski paliw i innych towarów wrażliwych, takich jak np. paliwa skażone, susz tytoniowy, oleje roślinne czy trudnodostępne leki¹⁶. System SENT jest

¹³ J. Sarnowski, P. Selera, *op. cit.*, s. 40.

¹⁴ B. Rogowska-Rajda, *Elektronizacja wiążących informacji – pierwszy krok w kierunku pełnej elektronizacji procedur podatkowych w działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 2, s. 21. Tam też szerzej o zasadach działania tych systemów.

¹⁵ T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1251 ze zm.

¹⁶ J. Sarnowski, P. Selera, *op. cit.*, s. 42.

dostępny dla podmiotów zobowiązanych do korzystania z niego w postaci aplikacji skorelowanych z lokalizatorem.

2. Przetwarzanie danych, podejmowanie decyzji i profilowanie w zautomatyzowanym procesie działalności KAS

Jak wynika z powyższego, dostęp Krajowej Administracji Skarbowej do narzędzi informatycznych w postaci systemów teleinformatycznych służących do zautomatyzowanego przetwarzania danych lub zautomatyzowanego podejmowania decyzji, w tym profilowania, jest bardzo szeroki i pozwala na pozyskiwanie wielu bardzo różnorodnych danych, w tym także informacji o działaniach podatników, niekonięcznie bezpośrednio związanych z zakresem systemu norm prawa podatkowego czy celno-skarbowego. W związku z tym powstaje pytanie, w jakim rzeczywiście zakresie organy KAS mogą korzystać z tych narzędzi oraz jakie prawa ustawodawca zagwarantował podatnikom w celu ograniczenia ewentualnych nadużyć ze strony organów podatkowych i celno-skarbowych w zakresie swoich uprawnień. Tym bardziej że język, którym posłużył się ustawodawca w art. 47c u.k.a.s., nie jest ani zbyt jasny, ani zbyt precyzyjny.

Pewne wątpliwości może budzić zakres znaczeniowy pojęcia zautomatyzowanego podejmowania decyzji. Przyjąć jednak należy, że termin „podejmowanie decyzji”, którym posłużył się ustawodawca w art. 47c u.k.a.s., nie jest tożsame z „wydawaniem decyzji”, czyli „orzekaniem w sprawie w drodze decyzji”, o którym mowa w art. 207 § 1 o.p. W Ordynacji podatkowej słowo „decyzja” odnosi się do administracyjnego aktu stosowania prawa, którym organ podatkowy zgodnie z art. 207 § 2 o.p. rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Natomiast w znaczeniu użytym w art. 47c u.k.a.s. „podejmowanie decyzji” odnosi się do procesu dokonania wyboru w zakresie odpowiedniego sklasyfikowania podmiotu przez systemy informatyczne Krajowej Administracji Skarbowej, w stosunku do którego prowadzona jest działalność analityczna, prognostyczna lub badawcza Krajowej Administracji Skarbowej. Zautomatyzowane podejmowanie decyzji w rozumieniu art. 47c u.k.a.s. będzie polegało zatem na uzyskaniu na podstawie zastosowanych określonych algorytmów, posiadanych danych, wyniku nakazującego (bądź co najmniej sugerującego) określone zachowanie organów KAS w stosunku do analizowanego i badanego podmiotu, np. konieczności wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego czy kontroli celno-skarbowej. Nie będzie to zatem rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej, nawet w przypadku decyzji ustalających wymiar podatku na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., które wydawane są przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji w postępowaniu uproszczonym, na podstawie

danych zebranych w systemie teleinformatycznym, w dodatku bardzo często na szablonowym i skrótowym wzorze decyzji.

Znacznie bardziej rozpoznawalny na gruncie zarówno przepisów prawa, jak i doktryny jest termin „przetwarzanie danych”. Proces przetwarzania danych jest pojęciem wywodzącym się z matematyki i informatyki i obejmuje procesy modyfikowania i przekształcania danych wejściowych w zakresie ich treści i postaci, przy użyciu sposobu ręcznego bądź zautomatyzowanego (przy zastosowaniu narzędzi informatycznych). Na gruncie nauk prawnych bogaty w tym zakresie jest dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych odnoszący się do informacji prostej i informacji przetworzonej, zbudowany na gruncie spraw dotyczących dostępu do informacji publicznej. Przykładowo w jednym z wyroków wskazano, że informacja przetworzona jest jakościowo nową informacją w stosunku do informacji prostej, nieistniejącą dotychczas w przyjętej ostatecznie treści i postaci, pomimo iż ma swoje podstawy w istniejących źródłach (dokumentach czy informacjach). Jak wskazał sąd, składa się na nią pewna suma informacji publicznych prostych, natomiast nowe zestawienie informacji nie stanowi informacji przetworzonej tylko wtedy, gdy jego wytworzenie nie wymusza analizowania posiadanego zasobu dokumentów i wyboru tylko niektórych dokumentów z tego zasobu według określonych kryteriów. Czyli *a contrario*, przetwarzanie danych w znaczeniu procesu myślowego i czynności faktycznych będzie zachodziło w sytuacji, gdy wytworzenie informacji będzie wymagało dokonania analizy i uszeregowania zasobu danych przy wykorzystaniu wytyczonych kryteriów.

Wydaje się jednak, że przetwarzanie danych, o których mowa w art. 47c u.k.a.s., ma szerszy zakres znaczeniowy. W tym przypadku należy posłużyć się definicją „przetwarzania” zawartą w art. 4 pkt 1 RODO, skonstruowaną w odniesieniu do przetwarzania danych osobowych. W przepisie tym wskazano, że „przetwarzanie” oznacza operację lub zestaw operacji wykonywanych na danych osobowych lub zestawach danych osobowych w sposób zautomatyzowany lub niezautomatyzowany, taką jak zbieranie, utrwalanie, organizowanie, porządkowanie, przechowywanie, adaptowanie lub modyfikowanie, pobieranie, przeglądanie, wykorzystywanie, ujawnianie poprzez przesłanie, rozpowszechnianie lub innego rodzaju udostępnianie, dopasowywanie lub łączenie, ograniczanie, usuwanie lub niszczenie. Pomijając wynikające ze specyfiki rozporządzenia RODO ograniczenia definicyjne odnoszące się do danych osobowych, można przyjąć, że „przetwarzanie danych” jest działaniem analitycznym, możliwym do wykonania przy użyciu algorytmów, w sposób zautomatyzowany bądź nie, i obejmuje czynności takie jak zbieranie, utrwalanie, organizowanie, porządkowanie, przechowywanie, adaptowanie lub modyfikowanie, pobieranie, przeglądanie, wykorzystywanie, ujawnianie poprzez przesłanie, rozpowszechnianie lub innego rodzaju udostępnianie, dopasowywanie lub łączenie,

ograniczanie, usuwanie lub niszczenie. Przy czym w art. 47c u.k.a.s. położono nacisk na upoważnienie Krajowej Administracji Skarbowej do zautomatyzowanego przetwarzania danych.

Ponieważ ustawodawca nie ograniczył w treści przepisu możliwości przetwarzania danych wyłącznie do jednej z kategorii osób znanych w polskim prawie, tj. osób prawnych, należy uznać, że przepis ten w warstwie podmiotowej dotyczy również osób fizycznych, wprowadzając zezwolenie na przetwarzanie danych obejmujących dane osobowe. Jak już wspomniano, przepis art. 47c u.k.a.s. wyłącza wynikający z art. 22 RODO zakaz zautomatyzowanego przetwarzania danych i podejmowania na tej podstawie decyzji. Zatem zautomatyzowane przetwarzanie danych może dotyczyć danych osobowych ujawniających m.in. pochodzenie rasowe lub etniczne oraz dane biometryczne w celach, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. g RODO¹⁷, co może pozwalać na zautomatyzowane typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej ze względu na kraj pochodzenia osób będących stronami umów, np. na podstawie danych uzyskanych z SENT.

Zgodnie z treścią art. 47c u.k.a.s. ustawodawca przyjął, że efektem automatycznego przetwarzania danych oraz automatycznego podejmowania decyzji powinno być m.in. profilowanie, w tym takie, które wywołuje skutki prawne wobec osoby profilowanej lub wobec osoby, której dane podlegają zautomatyzowanemu przetwarzaniu. Profilowanie zatem powinno być jednym z celów i efektów zautomatyzowanej działalności KAS. Profilowanie można zdefiniować jako ocenianie wybranych celów (podmiotów) na podstawie zebranych, niepowiązanych ze sobą informacji, uzyskanych z różnych źródeł i jest ono pojęciem węższym od automatycznego przetwarzania danych.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 4 pkt 4 rozporządzenia RODO profilowanie oznacza dowolną formę zautomatyzowanego przetwarzania danych osobowych, które polega na wykorzystaniu danych osobowych do oceny niektórych czynników osobowych osoby fizycznej, w szczególności do analizy lub prognozy aspektów dotyczących efektów pracy tej osoby fizycznej, jej sytuacji ekonomicznej, zdrowia, osobistych preferencji, zainteresowań, wiarygodności, zachowania, lokalizacji lub przemieszczania się, co znajduje swoje potwierdzenie w motywie 71 rozporządzenia RODO. Jak wskazuje Małgorzata Ciechomska¹⁸, podstawą do stworzenia tej definicji była definicja profilowania zawarta w pkt 1e Rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy w sprawie ochrony osób w związku z automatycznym

¹⁷ R. Bucholski, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2024, art. 47(c), s. 316.

¹⁸ M. Ciechomska, *Prawne aspekty profilowania oraz podejmowania zautomatyzowanych decyzji w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych osobowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 5, s. 37-38.

przetwarzaniem danych osobowych podczas tworzenia profili, która stanowiła, że profilowanie to „automatyczna technika zestawiania informacji o danej osobie w celu podejmowania dotyczących jej decyzji bądź analizy lub przewidywania jej preferencji, zachowań i postaw”. Rekomendacja Rady Europy zawiera również w pkt 1d definicję profilu, którym jest „zestaw danych charakteryzujący kategorię osób, który ma zostać zastosowany w odniesieniu do danej osoby”. Jak dalej wskazuje autorka¹⁹, administratorzy danych, profilując, podejmują dwie grupy czynności. W ramach pierwszej zbierane są dane, które pochodzą z różnych źródeł, ale dotyczą tej samej zidentyfikowanej osoby (tzw. profile indywidualne). Zbieranie danych odbywa się przy zastosowaniu technik *data mining*, które są wykorzystywane do zbierania danych nie tylko bezpośrednio od profilowanej osoby, lecz także od administratorów e-usług czy serwisów społecznościowych. Druga grupa również dotyczy osoby, do której są przypisywane jednak cechy dodatkowe, opierając się na tzw. profilach grupowych, w ramach których zbierane są dane wielu osób umożliwiające statystyczne wnioskowanie o występowaniu cechy, której u danej osoby KAS nie zna, ale może zakładać z wysokim prawdopodobieństwem ich występowanie na podstawie przynależności tej osoby do grupy. Reasumując, profilowanie polega na zestawieniu danych z profilu indywidualnego z danymi zebranymi w profilu grupowym.

Rozporządzenie RODO jako akt normatywny dotyczący osób fizycznych definiuje wszelkie instytucje prawne wyłącznie w odniesieniu do tychże. Jednakże powyższe definicje i rozważania, z pewnymi zastrzeżeniami wynikającymi z oczywistych różnic, można przenieść na osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a które mogą stać się przedmiotem działalności KAS, o którym mowa w art. 47c u.k.a.s.

3. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza KAS i analiza ryzyka

Podkreślić należy, że w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej nie zdefiniowano wprost pojęcia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS, wskazując jednak w art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s., że wraz z analizą ryzyka jest to jedno z podstawowych zadań KAS. W kolejnych przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej ustawodawca precyzuje, że prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka mieści się w katalogu kompetencji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. 14 ust. 1

¹⁹ M. Ciechomska, *op. cit.* i literatura tam przywołana, s. 38.

pkt 20 u.k.a.s.), dyrektora izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s.) oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 14 u.k.a.s.), przy czym dla dwóch ostatnich zastrzega, że podejmowanie działań w powyższym zakresie obejmuje jedynie zjawiska występujące w obszarze ich właściwości. Zakres użytego przez ustawodawcę pojęcia właściwości należy definiować nie tylko przez przyzmat przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej określających zakres zadań KAS i jej poszczególnych organów poprzez wskazanie ich katalogów, ale także przepisów Ordynacji podatkowej i wydanych na ich podstawie rozporządzeń regulujących zakres właściwości miejscowej organów w sprawach podatkowych. Przy czym w odniesieniu do określenia zakresu właściwości miejscowej kontroli celno-skarbowej zastosowanie ma art. 61 u.k.a.s., zgodnie z którym naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Szczególne uprawnienie zostało przyznane w art. 12a u.k.a.s. Ministrowi Finansów w formie prawa do prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej w zakresie zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i cel. Jednak w art. 12a u.k.a.s. pominięto określoną w treści art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s. możliwość prowadzenia przez Ministra Finansów w ramach działalności analitycznej tzw. analizy ryzyka. Jak wskazuje Krzysztof Teszner²⁰, takie rozwiązanie należy uznać za trafne, gdyż uprawnienie to zostało przyznane innym organom KAS w obszarach ich działalności, w szczególności Szefowi KAS, dyrektorom izb administracji skarbowej oraz naczelnikom urzędów celno-skarbowych.

Marcin Łoboda i Dariusz Strzelec wskazują²¹, że prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s.) jest istotne przede wszystkim przy wszczęciu kontroli celno-skarbowej. Zgodnie z art. 58 ust. 1 u.k.a.s. kontrola taka powinna uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania. Ponieważ ustawodawca definiuje w art. 58 ust. 2 u.k.a.s. ryzyko jako prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa, oznacza to, że selekcja podmiotów do kontroli celno-skarbowej powinna być dokonywana na podstawie tej właśnie przesłanki, ponieważ jej celem jest zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych. Ustawodawca nie zastrzega jednej formy czy sposobu działania organów KAS przy dokonywaniu

²⁰ K. Teszner, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, Warszawa 2024, art. 12(a), s. 160.

²¹ M. Łoboda, D. Strzelec, *Zadania w zakresie zwalczania przestępczości*, [w:] M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 39.

analizy ryzyka. W związku z tym uznać należy, że nie ograniczył w żaden szczególny sposób zakresu czynności podejmowanych przez nie w tym procesie.

Charakter działań analitycznych, które prowadzone są przez organy KAS, jest wyraźnie odmienny od czynności i działań podejmowanych przez te same organy w ramach prowadzonych postępowań czy kontroli. Zgodzić się należy z Pawłem Majką²², który wskazuje, że niezależnie od szerokiego czy wąskiego zakresu ujęcia postępowania podatkowego trzeba stwierdzić, iż działania organów KAS o charakterze analitycznym nie mieszczą się w kategorii czynności procesowych, co oznacza, że nie są elementem podatkowych procedur jurysdykcyjnych ani podatkowych procedur kontrolnych (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej), ale także kontroli celno-skarbowej.

Działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów, a także wyspecjalizowane komórki w poszczególnych izbach administracji skarbowej. Działalność prognostyczna i badawcza jest prowadzona na podstawie działania w zakresie analizy danych zebranych w ramach ich automatycznego przetwarzania. Polega ona przede wszystkim na prognozowaniu i badaniu możliwości wystąpienia zagrożeń ekonomicznych, prawnych i społecznych w obszarach zadań wykonywanych przez organy KAS. Ponadto w zakresie swoich obowiązków pracownicy KAS w ramach takiej działalności identyfikują obszary zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz analizują stan zagrożenia oszustwami podatkowymi i celnymi, prowadząc w tym celu m.in. tzw. rejestr ryzyka i wymieniając się informacjami w tym zakresie, czyli dokonują analizy ryzyka tzw. zewnętrznego.

Jak wskazuje Andrzej Melezini²³, analizę ryzyka należy zaliczyć do czynności przedkontrolnych. Jego zdaniem dokumenty wytworzone w jej trakcie nie będą stanowiły części akt sprawy kontroli celno-skarbowej, o których mowa w art. 86 u.k.a.s., co oznacza, że wszelkie dokumenty zgromadzone w toku czynności analitycznych nie będą dostępne dla kontrolowanego. Tym samym kontrolowany nie dowie się z akt sprawy, czy prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości ocenione na etapie przedkontrolnym pokryje się z efektami przeprowadzonej kontroli. Zdaniem A. Meleziniego dokumenty te ze względu na fakt, iż dotyczą indywidualnego podatnika, nie będą mogły także zostać ujawnione innym osobom

²² P. Majka, *Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018, s. 7-8 i przywołana tam literatura.

²³ A. Melezini, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. K. Teszner, Warszawa 2024, art. 58, s. 377.

z uwagi na tajemnicę skarbową. O ile należy zgodzić się z poglądem dotyczącym zakazu ujawniania informacji zebranych w drodze analizy ryzyka osobom trzecim, o tyle pewne wątpliwości budzić może pogląd o niewłączaniu akt wytworzonych w procesie analizy ryzyka naruszenia przepisów prawa do akt sprawy. Przy czym nie chodzi tutaj o zdradzanie źródeł informacji, sposobu i metodologii dokonywania takiej analizy, ale o wynik analizy dokonanej na ich podstawie, w tym profilowania, a następnie o skonfrontowanie tego wyniku z ustaleniami kontroli celno-skarbowej, podatkowej czy postępowania podatkowego.

4. Ochrona danych i praw podmiotów poddanych działalności KAS, o której mowa w art. 47c u.k.a.s.

W przypadku ochrony danych podmiotów poddanych działalności KAS, o której mowa w art. 47c u.k.a.s., podstawowe gwarancje o charakterze prawnym ustanawia art. 47e u.k.a.s. Przepis ten określa minimalny katalog zabezpieczeń mających zapobiegać ewentualnym nadużyciom lub niezgodnemu z prawem dostępowi, lub przekazywaniu danych osobowych. Środki techniczne i organizacyjne, jakie powinny zostać zastosowane w celu zabezpieczenia danych osobowych, zostały określone w katalogu otwartym. Środki wskazane w tym przepisie stanowią uzupełnienie przepisów odrębnych, które nie przewidują takich regulacji²⁴. Regulacje te odnoszą się do obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby upoważnione do pracy z wykorzystaniem systemów teleinformatycznych oraz do obowiązku wprowadzenia i zastosowania rozwiązań i narzędzi technicznych i informatycznych mających na celu zabezpieczenie przetwarzanych danych i uniemożliwienie ich pozyskania przez podmioty trzecie.

Jednakże z punktu widzenia ochrony praw podatnika oraz podmiotów poddanych kontroli podatkowej, celno-skarbowej czy czynnościom sprawdzającym, równie ważne jest zabezpieczenie danych pozyskanych w ramach działalności KAS określonej w art. 47c u.k.a.s. przez organy KAS w postępowaniach jurysdykcyjnych, a także zagwarantowanie prawidłowego ich wykorzystania.

Zabezpieczenie danych przed dostępem podmiotów nieuprawnionych gwarantowane jest m.in. poprzez objęcie ich tajemnicą skarbową. Aby dane zgromadzone w toku prowadzonej przez KAS działalności mogły zostać objęte tajemnicą skarbową, muszą mieścić się w katalogu określającym zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej w art. 293 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Zgodnie z § 1 tego artykułu indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą

²⁴ R. Bucholski, *op. cit.*, art. 47(e), s. 319.

skarbową. Powyższe brzmienie przepisu, przy zastosowaniu wykładni językowej, nie pozwala na wyrażenie poglądu, że dane zawarte w dokumentach, które nie są składane przez wymienione w nim podmioty, objęte są tajemnicą skarbową. Jednakże taka wykładnia prowadziłaby do nieuzasadnionego pomijania danych o podmiotach kontrolowanych i podatnikach pozyskiwanych przez Krajową Administrację Skarbową w ramach jej działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej, która jest zadaniem określonym ustawowo, ale niemieszczącym się w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy czynnościach sprawdzających, przy zastosowaniu instytucji tajemnicy skarbowej. W związku z tym zasadne jest uwzględnienie przy rekonstrukcji normy prawnej z art. 293 § 1 o.p. przepisu art. 181 o.p., zgodnie z którym dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być m.in. informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej. Jak wskazuje Piotr Pietrasz²⁵, ten rodzaj dowodu ujęto w art. 181 o.p. dopiero od 25 grudnia 2017 r. Do tego momentu w orzecnictwie sądowym wyrażano pogląd, że czynności podejmowane w ramach działań analitycznych mają w odróżnieniu od czynności podejmowanych w postępowaniu kontrolnym charakter techniczny²⁶.

W uzasadnieniu ustawy nowelizującej²⁷ wskazano, że w celu wyeliminowania mogących powstać wątpliwości i negowania przez podatników wykorzystywania przez organy skarbowe dokumentów zgromadzonych w ramach czynności analitycznych, w projekcie ustawy zaproponowano zmianę brzmienia art. 181 o.p. przez wskazanie w istniejącym otwartym katalogu jako dowodu w postępowaniu podatkowym również dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej. Zdaniem projektodawcy wprowadzona zmiana nie spowodowała wpływu na toczące się postępowania, gdyż zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z powyższym należy zauważyć, co czyni także orzecznictwo sądów administracyjnych, że ustawodawca odstąpił od zasady bezpośredniości przeprowadzania dowodów na korzyść zasady prawdy obiektywnej²⁸.

Bez wątpienia, skoro działalność analityczna, prognostyczna i badawcza dotyczącą zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywanie analizy ryzyka, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 10 i 12a u.k.a.s., jest działalnością uregulowaną prawem i dopuszczalne jest prowadzenie tej działalności w formie

²⁵ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2024, art. 181.

²⁶ Wyrok WSA w Krakowie z 26.08.2015 r., I SA/Kr 1106/15, CBOSA.

²⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1836, Sejm VIII kadencji.

²⁸ Wyrok NSA z 10.11.2023 r., I FSK 1075/20, CBOSA.

zautomatyzowanego przetwarzania danych lub zautomatyzowanego podejmowania decyzji w tym profilowania wywołującego skutki prawne wobec osoby profilowanej lub której dane podlegają zautomatyzowanemu przetwarzaniu, to należy uznać, że powstałe w wyniku tych procesów dokumenty wytworzone przez systemy teleinformatyczne w postaci elektronicznej, lecz mogące również uzyskać postać papierową, odpowiadają definicji dowodu zawartej w art. 180 § 1 o.p. i bez wątpienia mogą stanowić środek dowodowy, wymieniony w art. 181 o.p. W związku z tym podlegają one ochronie tajemnicy skarbowej. Za taką tezę przemawia również wykładnia celowościowa, gdyż trudno zakładać w świetle art. 47c i 47e u.k.a.s., że ustawodawca nie chciał ich taką ochroną objąć w sytuacji, gdy stanowią one podstawę do wszczęcia postępowania czy kontroli.

Są to jednak dowody gromadzone przez organy KAS bez udziału strony jednego z postępowań jurysdykcyjnych. W związku z tym istotne jest, aby w przypadku ich wykorzystania jako jednego ze środków dowodowych w sprawie podatkowej, zapewnić stronie możliwość czynnego udziału w postępowaniu. Jak wskazują sądy administracyjne, w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony przez włączenie do materiału dowodowego sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań zasada czynnego udziału realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dokumentami i umożliwienie wypowiedzenia się w ich zakresie, a także przedstawiania przeciwdowodów²⁹. Pogląd ten można przenieść także na zagadnienie dotyczące pozyskania informacji w wyniku działalności Krajowej Administracji Skarbowej, o której mowa w art. 47c u.k.a.s. Jeżeli dane uzyskane w wyniku prowadzenia w sposób zautomatyzowany działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej, a także dane uzyskane podczas dokonywania analizy ryzyka czy w wyniku profilowania stanowią podstawę do wszczęcia jednego z postępowań jurysdykcyjnych, strona takiego postępowania powinna mieć prawo do zapoznania się z uzyskanymi w taki sposób informacjami i zajęcia w tym zakresie stanowiska. Potwierdza to przepis art. 58 ust. 1 u.k.a.s., zgodnie z którym kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania. Z kolei o obowiązku stosowania w przypadku kontroli celno-skarbowej zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, tj. art. 123 § 1 o.p., stanowi art. 94 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s., zgodnie z którym przepisy działu IV rozdziału 1 Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Możliwość zapoznania się stron postępowań jurysdykcyjnych wynika również z zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, określonej w art. 121 § 1 o.p.

²⁹ Wyrok NSA z 19.05.2022 r., II FSK 2401/19, CBOSA.

Podsumowanie

Zagadnienie ochrony praw podatników i innych podmiotów objętych działalnością KAS, o której stanowi art. 47c u.k.a.s., jest zagadnieniem dość złożonym. Przedmiotowe opracowanie dotyczy tylko pewnej jego części. Dynamika rozwoju narzędzi teleinformatycznych i obejmowanie nimi coraz większego zakresu różnych sfer funkcjonowania podatników skutkować będzie bez wątpienia zwiększoną ingerencją administracji podatkowo-skarbowej w ich funkcjonowanie. Należy zwrócić uwagę, że dotychczasowe, konwencjonalne postrzeganie dowodów w podatkowych postępowaniach jurysdykcyjnych, objęcia ich tajemnicą skarbową, a w dalszej kolejności obowiązku realizacji przez organy KAS podatkowych zasad procesowych, stanowiących gwarancję procesu uczciwego i prowadzonego w sposób budzący do nich zaufanie, może nie nadążać za rozwojem technologii i nie zawsze korzystną dla podatnika interpretacją przepisów. Przepisy określające zasady bezpieczeństwa przetwarzania danych osobowych w zakresie tajemnicy zawodowej i zabezpieczeń informatycznych są ważne, jednak nie odnoszą się do zabezpieczenia realizacji praw podatników w postępowaniu podatkowym, czynnościach sprawdzających, kontroli podatkowej czy celno-skarbowej. W związku z niedostatkami w zakresie regulacji, które wprost gwarantowałyby podatnikom możliwość uzyskania dostępu do danych pozyskanych lub wytworzonych w ramach zautomatyzowanej działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywanej analizy ryzyka, a także w wyniku profilowania, które stanowiły podstawę do podjęcia określonych czynności wobec podmiotu objętego taką działalnością, do czasu ich wyeliminowania należy oczekiwać, że w przypadku ewentualnych naruszeń prawa przez organy KAS na straży praw podatników będą stać sądy administracyjne. Warto również zwrócić uwagę, że w przypadku wątpliwości organu co do tego, czy dokumenty wytworzone w wyniku działalności KAS, o której mowa w art. 47c u.k.a.s., powinny być udostępnione podatnikowi, zastosowanie powinna znaleźć ogólna zasada prawa podatkowego *in dubio pro tributario* wyrażona w art. 2a o.p., zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Literatura

- Bucholski R., [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2024, art. 47(c).
- Bucholski R., [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2024, art. 47(e).
- Ciechomska M., *Prawne aspekty profilowania oraz podejmowania zautomatyzowanych decyzji w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych osobowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 5.

- Łoboda M., Strzelec D., *Zadania w zakresie zwalczania przestępczości*, [w:] M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.
- Majka P., *Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018.
- Melezini A., [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. K. Teszner, Warszawa 2024, art. 58.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. Ł. Etel, LEX/el. 2024, art. 181.
- Rogowska-Rajda B., *Elektronizacja wiążących informacji – pierwszy krok w kierunku pełnej elektronizacji procedur podatkowych w działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 2.
- Sarnowski J., Selera P., *Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019*, „Studia BAS” 2020, nr 4(64).
- Teszner K., [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, Warszawa 2024, art. 12(a).
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1836, Sejm VIII kadencji.
- <https://www.pit.pl/aktualnosci/3-tys-zl-kary-za-polozenie-paragonu-na-ladzie-przepisy-milcza-urzed-skarbowe-wreczaja-mandaty-1008811>
- <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/automatyzacja;3872577.html>
- <https://www.ovhcloud.com/pl/learn/what-is-automation/>

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 29.08.2019 r., sygn. akt I FSK 734/17.
- Wyrok NSA z 19.05.2022 r., II FSK 2401/19.
- Wyrok NSA z 10.11.2023 r., I FSK 1075/20.
- Wyrok WSA w Krakowie z 26.08.2015 r., I SA/Kr 1106/15.