

Michał Mariański

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID 0000-0001-6212-914X

michal.marianski@uwm.edu.pl

Wybrane wyłączenia z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej na rzecz władz administracyjnych w prawie francuskim

Słowa kluczowe: tajemnica skarbową, prawo francuskie, prawo polskie, prawo podatkowe, prawo porównawcze

Streszczenie. Dynamiczny rozwój technologiczny powoduje, iż ustawodawca zmuszony jest do dostosowywania regulacji prawnych do nowego środowiska społeczno-gospodarczego. Nie inaczej jest w prawie podatkowym, które winno być nader często aktualizowane celem zachowania kompatybilności koncepcji i instytucji w nim regulowanych z rzeczywistością gospodarczą. Tym samym sposób regulacji tajemnicy skarbowej stanowi jedno z wyzwań dla ustawodawcy, który w dobie opisanych wyżej przemian powinien zapewnić kompromis między interesem publicznym a interesem prywatnym podmiotów, na których ciąży obowiązek składania deklaracji podatkowych. Celem niniejszego artykułu, w którym autor posługuje się poza metodą dogmatyczną i historyczno-opisową oraz funkcjonalną metodą porównawczą, będzie wskazanie sposobu regulacji wyłączeń z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej w prawie francuskim. Przy czym, z uwagi na limity objętościowe artykułu, autor ograniczy się do analizy dwóch z ośmiu grup wyłączeń. Przedstawiona analiza francuskiego systemu prawnego, jako jednego z bardziej zaawansowanych technologicznie, pozwoli na wyprowadzenie wielu wniosków w omawianym zakresie, w tym w szczególności w odniesieniu do potencjalnego zastosowania przeanalizowanych rozwiązań przez polskiego ustawodawcę. Wykazany w pracy sposób uregulowania derogacji w zakresie tajemnicy skarbowej, pomimo wskazanych we wnioskach uwag, stanowić może impuls do dyskusji w tym aspekcie, której potrzeba była już w polskiej doktrynie sygnalizowana.

Selected exemptions from the obligation to maintain fiscal secrecy for the benefit of administrative authorities under French law

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

Summary. Dynamic technological development forces the legislator to adapt legal regulations to the new socio-economic environment. It is no different in tax law, which should be updated very often in order to maintain the compatibility of the concepts and institutions regulated in it with economic reality. Thus, the method of regulating fiscal secrecy is one of the challenges for the legislator, who in the era of the changes described above should ensure a compromise between the public interest and the private interest of entities obliged to file tax returns. The aim of this article, in which the author uses not only the dogmatic and historical-descriptive method but also the functional comparative method, will be to indicate the method of regulating exemptions from the obligation to maintain

fiscal secrecy in French law. Due to the volume limits of the article, the author will restrict the analysis to two of the eight exclusion groups. The presented analysis of the French legal system, as one of the most technologically advanced, will allow for drawing a number of conclusions in the discussed scope, in particular in relation to the potential application of the analyzed solutions by the Polish legislator. The method of regulating derogations in the scope of fiscal secrecy shown in the work, despite the remarks indicated in the conclusions, it may constitute an impulse for discussion in this aspect, the need for which has already been signaled in Polish doctrine.

Wprowadzenie

Tajemnica skarbową uregulowaną jest w wielu europejskich porządkach prawnych, jednak sposób jej unormowania nie jest ujednolicony. Powyższe wynika z faktu, iż pogodzenie interesu Państwa z interesem podatnika nie jest zadaniem łatwym i uzależnione jest od specyfiki danego systemu prawnego. W tym zakresie analiza prawa francuskiego, jako dość wyjątkowego systemu prawnego, może stanowić impuls do dalszych badań w tej materii lub do pogłębienia dyskusji nad stanem polskich regulacji. Owa specyfika prawa francuskiego, w tym prawa podatkowego, przejawia się nie tylko w złożoności systemu podatkowego, ale przede wszystkim w istotnej roli orzecznictwa, które w wielu przypadkach kształtowało poszczególne konstrukcje prawne¹ lub nawet poszczególne gałęzie prawa². W doktrynie francuskiej podkreśla się bowiem, iż pomimo istnienia dość rozbudowanego systemu podatkowego, jego stosowanie wymaga od sędziego ciągłej pracy interpretacyjnej, wprowadzania innowacji i nowych interpretacji tekstów prawnych, nie tylko w celu skorygowania jego nieprecyzyjności, ale także uzupełnienia udzielonych podatnikom gwarancji i zapewnienia jego zgodności z wymogami konstytucyjnymi w dobie przemian technologicznych³. Bardzo ważna rola orzecznictwa nie ogranicza się jedynie do sądownictwa konstytucyjnego⁴, lecz rozciąga się również na sądownictwo cywilne oraz administracyjne, gdzie szczególną jest rola dekretoów francuskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego (fr. *Conseil d'Etat*)⁵. W tym miejscu Autor zaznacza, w kontekście ww. sądu, iż w Polsce najczęściej jego nazwa tłumaczona jest dosłownie jako Rada Stanu, jednak mając na uwadze właściwe umiejscowienie tej instytucji w odniesieniu do polskiego porządku prawnego, Autor odwoływać się

¹ D. Gutmann, *Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel*, „Pouvoirs” 2014, nr 4(151), s. 129 i n.

² M. Mariański, *Institutional changes in the French financial judiciary (Zmiany instytucjonalne we francuskim sądownictwie finansowym)*, „Studia Iuridica” 2024, vol. 103, s. 108.

³ B. Lignereux, *La jurisprudence fiscale est-elle innovante?*, „Revue française de finances publiques” 2021, nr 4(156), s. 61 i n.

⁴ 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 n.

⁵ Szerzej A. Klimaszewska, M. Mariański, K. Warylewska, J. Ziety, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym*, Olsztyn 2017, s. 41 i n.

będzie również do jego funkcjonalnego tłumaczenia – tzn. jako najważniejszego sądu w pionie sądownictwa administracyjnego.

Podkreślenia wymaga, iż tak w prawie polskim, jak i w prawie francuskim instytucja tajemnicy skarbowej została uregulowana w aktach rangi ustawowej. We Francji temu zagadnieniu poświęcono specjalny rozdział w kodeksie procedury podatkowej (fr. *Livre des procédures fiscales*), z kolei w Polsce wyodrębniono cały dział VII ordynacji podatkowej⁶ (art. od 293 do 305). Wspólnym założeniem dla prac nad regulacją tajemnicy skarbowej było założenie, iż jej istotą winno być wyłączenie jawności szczególnego rodzaju informacji indywidualnych znajdujących się w dokumentacji gromadzonej przez krajowe organy podatkowe. Powyższe jest o tyle istotne, iż zakres tajemnicy skarbowej wykracza daleko poza aspekty jedynie proceduralno-kontrolne, a odnosi się do wszystkich aspektów prawa podatkowego.

Tym samym będąca przedmiotem analizy niniejszego opracowania kwestia wyłączeń z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej w prawie francuskim może być wykorzystana nie tylko w zakresie procesowym, ale również materialnym, w tym również na gruncie innych gałęzi prawa, jedynie z prawem podatkowym związanych⁷. Analiza regulacji prawa francuskiego jest o tyle uzasadniona, iż polski ustawodawca już nie raz tym systemem się inspirował, nie tylko ramach regulacji cywilistycznych⁸, ale również wchodzących w zakres szeroko rozumianego prawa finansowego⁹. Wartym podkreślenia jest również fakt, iż wykorzystanie przez autora funkcjonalnej metody porównawczej związane jest z postulatem nie tylko samego tłumaczenia danych zwrotów na język polski, lecz na zamiarze wskazania ich znaczenia zrozumiałego dla polskiego czytelnika. Aby powyższy cel osiągnąć, przywoływane będzie oryginalne brzmienie niektórych zwrotów używanych przez ustawodawcę francuskiego, które zostanie następnie uzupełnione przez przywołanie najbardziej analogicznej instytucji bądź koncepcji istniejącej w polskim porządku prawnym. Powyższe nawiązuje do przywoływanej w literaturze multilingwistycznej wykładni językowej, postulującej ograniczenie dosłownego tłumaczenia obcych tekstów prawnych na rzecz ich tłumaczenia w sposób porównawczy¹⁰. Wyżej wymieniony zabieg prowadzić ma, zgodnie z dyrektywami komparatystyki prawniczej,

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, 2760; z 2024 r. poz. 879, 1685, 1831.

⁷ Jak np. w prawie cywilnym w zakresie ochrony dóbr osobistych. Szerzej zob. J. Orłowski, O. Nieczepa, *Tajemnica skarbowa a ochrona dóbr osobistych*, „Studia Prawnoustrojowe” 2020, nr 47, s. 191 i n.

⁸ A. Jagodzińska-Mastej, *Francuski a polskie projekty nowelizacji regulacji zobowiązań umownych – porównanie rozwiązań*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2010, nr 3, s. 35.

⁹ L. Budner-Iwanicka, M. Marianański, *Organizacja Izby obrachunkowych we Francji i w Polsce. Wybrane aspekty prawno-porównawcze*, „Finanse Komunalne” 2024, nr 3, s. 7.

¹⁰ Ł.J. Piłkuła, *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3(36), s. 172.

do adekwatnego ukazania analizowanych regulacji, tzn. sposobu umożliwiającego lepsze poznanie ich wad i zalet z punktu widzenia innego państwa¹¹.

1. Umiejscowienie wyłączeń z zakresu tajemnicy skarbowej

Jak już wspomniano, regulacja tajemnicy skarbowej w prawie francuskim znajduje się w kodeksie procedury podatkowej (fr. *Livre des procédures fiscales* – dalej: LPF). Kodeks ten jest aktem obowiązującym od 1982 r. i uchwalonym rok wcześniej stosownymi dekretemi¹².

Obecnie LPF dzieli się na dwie zasadnicze części: legislacyjną (fr. *partie législative*) oraz rozporządzeniową (fr. *partie réglementaire*), która zawiera dekrety Conseil d'Etat uszczegóławiające część legislacyjną. Ponadto część legislacyjna, będąca przedmiotem zainteresowania w ramach niniejszego artykułu, podzielona została na cztery zasadnicze tytuły, gdzie numeracja zaczyna się od Tytułu II, z uwagi na fakt, iż tytuł pierwszy został wykreślony ustawą z 29 grudnia 2015 r.¹³ Tak też Tytuł II odnosi się do kontroli podatkowej¹⁴, Tytuł III do postępowania podatkowego¹⁵, Tytuł IV do poboru podatków¹⁶, a ostatni Tytuł V do przepisów ogólnych mających zastosowanie do wszystkich kontrybucji¹⁷.

Dyspozycje regulujące obszar tajemnicy skarbowej znajdują się w Tytule II księgi pt. Kontrola podatkowa, który dodatkowo dzieli się na kilka rozdziałów, w tym rozdział III odnoszący się do tajemnicy zawodowej w prawie podatkowym (fr. *Chapitre III: Le secret professionnel en matière fiscale*). Z uwagi na fakt, iż przedmiotem niniejszego opracowania uczyniono wyłączenia od tajemnicy skarbowej, Autor jedynie nadmieni, iż Pierwsza sekcja ww. rozdziału pt. Zakres i granice zasady tajemnicy zawodowej¹⁸ zostanie omówiona w ramach odrębnego opracowania. Warto jednak zaznaczyć, iż w ramach tej sekcji, tzn. w artykułach od L103 do L112 LPF, wprowadzono regulacje kwestii ogólnych, problematyki doręczeń dokumentów, publikacji danych podatkowych oraz publikacji danych dotyczących odbiorców pomocy publicznej o charakterze podatkowym¹⁹.

¹¹ I. Szymczak, *Metoda nauki o porównywaniu systemów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3, s. 48.

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.

¹³ Fr. loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (1), Dz.U. JORF n°0302 du 30 décembre 2015.

¹⁴ Fr. Titre II: Le contrôle de l'impôt (Articles L10 à L189).

¹⁵ Fr. Titre III: Le contentieux de l'impôt (Articles L190 à L251 ZH).

¹⁶ Fr. Titre IV: Le recouvrement de l'impôt (Articles L252 à L283 F).

¹⁷ Fr. Titre V: Dispositions communes (Articles L284 à L289).

¹⁸ Fr. Section I: Portée et limites de la règle du secret professionnel.

¹⁹ Fr. Publicité des bénéficiaires d'aides d'Etat à caractère fiscal.

Kluczowa z punktu widzenia niniejszego opracowania Sekcja II Rozdziału III Księgi I obejmuje artykuły od L113 do L167 LPF. W tym aspekcie poza przepisami ogólnymi zawartymi w artykule L113 wskazano osiem kategorii wyłączeń, określanych w oryginalnym brzmieniu jako *déroptions*. Pierwszą kategorią jest grupa wyłączeń związana z międzynarodową pomocą podatkową (fr. *déroptions en matière d'assistance fiscale internationale*), obejmująca artykuły od L114 do L114A. Druga grupa przepisów, na której koncentruje się niniejsze opracowanie, obejmuje wyjątki na rzecz niektórych organów administracji, władz administracyjnych, gmin, służb i organów publicznych i uregulowana została w artykułach od L115 do L135 ZP²⁰. Trzecia grupa to wyjątki na rzecz różnych komisji zawarte w artykułach od L136 do L139²¹, a czwarta to derogacje na rzecz organów sądowych i sądów, uszczegółowione w artykułach od art. L140 do L147²². Francuski ustawodawca przewidział również wyjątki na rzecz urzędników ministerialnych (art. od L148 do L151)²³ oraz na rzecz władz i organizacji odpowiedzialnych za stosowanie ustawodawstwa socjalnego (art. od L152 do L162)²⁴. Ostatnie dwie grupy to wyjątki na rzecz różnych organizacji (art. L163 do L166)²⁵ oraz odnoszące się do zwalczania prania pieniędzy i finansowania terroryzmu (art. L167)²⁶. W konsekwencji dalsza struktura niniejszego artykułu dostosowana będzie do ww. systematyki wskazanej we francuskim kodeksie procedury podatkowej.

2. Wyłączenia na rzecz władz administracyjnych i związane z międzynarodową pomocą podatkową

Jak już nadmieniono w poprzednim punkcie, struktura niniejszego artykułu dostosowana będzie do systematyki wskazanej we francuskim kodeksie procedury podatkowej, jednak ograniczone zostaną one do dwóch pierwszych grup wyszczególnionych w ww. kodeksie. Z uwagi na powyższe, uszczegółowione zostaną wyłączenia odnoszące się do międzynarodowej pomocy podatkowej oraz do organów administracji, władz administracyjnych, gmin, służb i organów publicznych.

Tak też pierwsza grupa wyłączeń związana z międzynarodową pomocą podatkową obejmuje artykuły od L114 do L114A francuskiego kodeksu procedury

²⁰ Fr. *Déroptions au profit de certaines administrations, autorités administratives, collectivités, services et organismes publics* (Articles L115 à L135 ZP).

²¹ Fr. *Déroptions au profit de diverses commissions*.

²² Fr. *Déroptions au profit des autorités judiciaires et des juridictions*.

²³ Fr. *Déroptions au profit des officiers ministériels*.

²⁴ Fr. *Déroptions au profit des autorités et des organismes chargés de l'application de la législation sociale*.

²⁵ Fr. *Déroptions au profit d'organismes divers*.

²⁶ Fr. *Déroptions en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme*.

podatkowej. W tym zakresie doprecyzowano, z uwagi na istnienie we Francji tzw. terytoriów zamorskich²⁷, iż organy podatkowe mogą wymieniać informacje z administracjami finansowymi Saint-Pierre i Miquelon, Nowej Kaledonii, Polinezji Francuskiej, wysp Wallis i Futuna oraz francuskich ziem południowych i antarktycznych, a także innymi władzami lokalnymi Republiki objętymi szczególnym systemem podatkowym, podobnie jak w przypadku państw, które zawarły umowę o pomocy administracyjnej z Francją w celu zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. Ponadto, zgodnie z art. L114A, administracja podatkowa przekazuje administracjom innych państw członkowskich UE informacje dotyczące stosowania przepisów podatkowych.

Druga grupa zwolnień dotycząca niektórych organów administracji, władz administracyjnych, gmin, służb i organów publicznych uregulowana została w artykułach od L115 do L135. W ramach tej najbardziej rozbudowanej grupy wskazać należy, zgodnie z art. L115 LPF, iż Minister właściwy do spraw finansów (fr. *Le ministre chargé des finances*) jest obowiązany upoważnić podległych mu agentów do odpowiadania na pytania i ewentualnie wezwania Rzecznika Praw Obywatelskich²⁸. Ponadto RPO może żądać od administracji udostępnienia wszelkich dokumentów lub akt dotyczących spraw, w związku z którymi prowadzi się dochodzenie, bez możliwości powołania się przez administrację na tajemnicę skarbową jako podstawę odmowy. Oprócz tego, zgodnie z art. L116 LPF, w związku z art. L. 450-7 kodeksu handlowego (fr. *code de commerce*) i L.512-14 kodeksu konsumenckiego, administracja podatkowa nie może powołać się na tajemnicę zawodową wobec upoważnionych agentów służb dochodzeniowych Urzędu ds. Konkurencji (fr. *l'Autorité de la concurrence*).

Kolejny wyjątek, zgodnie z art. L117 LPF, dotyczy faktu, iż ograniczeń zw. z tajemnicą skarbową nie stosuje się w ramach Generalnej Dyrekcji Finansów Publicznych do pracowników wykonujących zadania z zakresu podatków oraz realizujących inne misje wymagające uzyskania informacji i dokumentów niezbędnych do ich wykonywania. Administracja podatkowa ma również obowiązek, zgodnie z art. L119, przekazywać wszelkie informacje na żądanie Agencji Usług i Płatności²⁹, niezbędne do rozpatrywania wniosków o odszkodowanie.

Dodatkowo urzędnicy służby cywilnej pełniący funkcję komisarza Rządu przy radzie biegłych księgowych lub komisji regulujących zawód biegłego rewidenta mogą otrzymywać, w świetle art. L121 LPF, od administracji podatkowej infor-

²⁷ M. Mariański, *Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature*, [w:] *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, red. P. Mrkyvka, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan, Brno 2018, s. 91-92.

²⁸ Fr. *Le Défenseur des droits*.

²⁹ Fr. *Agence de services et de paiement*.

macje niezbędne do realizacji ich zadań. Ponadto, zgodnie z art. L122 LPF, jeżeli podatnicy domagają się odszkodowania od państwa, departamentów, gmin lub instytucji publicznych, których wysokość zależy od ich zysków lub dochodów albo wartości ich majątku, to eksperci powołani do przedstawienia raportu na temat tych wniosków o odszkodowanie mogą otrzymać od administracji skarbowej zawiadomienie o złożonych deklaracjach przez tych podatników. Warto również nadmienić, iż w myśl art. L123 LPF, w przypadku wyłączenia urzędnicy skarbowi są zwolnieni z tajemnicy zawodowej wobec organu wywołującego w zakresie wszelkich informacji dotyczących deklaracji podatkowych i wymiarów niezbędnych do ustalenia rekompensaty wyłączeniowej motywowanej użytecznością publiczną.

Kolejne artykuły francuskiego kodeksu procedury podatkowej, czyli od L124 do L124B, odnoszą się do wyjątków związanych z Kodeksem budowlanym i mieszkalnictwa³⁰, gdzie upoważnieni przedstawiciele właściwych organów administracji mogą otrzymywać od Generalnej Dyrekcji Finansów Publicznych (dalej: DGFP) informacje umożliwiające określenie charakteru głównego miejsca zamieszkania w ramach mieszkań wybudowanych przy finansowym udziale Państwa.

Interesujący partykularyzm wskazano w art. L127 LPF, gdzie zaznaczono, iż komisje utworzone na mocy artykułów 47 i 48 dekretu z 10 marca 1962 r.³¹ dotyczącego środków podjętych w celu przyjęcia oraz przekwalifikowania zawodowego i społecznego obywateli mieszkających poza Francją kontynentalną mogą otrzymywać od administracji podatkowej informacje będące w posiadaniu tej administracji i niezbędne do rozpatrzenia wniosków o pożyczki z dotacją, które były złożone przez osoby powracające z Algierii, w zastosowaniu wyżej wymienionego dekretu z 1962 roku.

W kolejnym artykule L130 LPF, zmienionym ustawą z 1 sierpnia 2023 r.³², wskazano, iż bez względu na postanowienia dotyczące tajemnicy zawodowej, administracja publiczna i jej agenci są zobowiązani do przekazywania władzom wszelkich informacji przydatnych do ustalenia odszkodowania za rekwizycje³³. Podobne wyłączenie znajdujemy w kolejnym artykule – L131, który dodaje, iż urzędnicy państwowi i agenci odpowiedzialni za stosowanie rozporządzenia nr 58-1331 z 23 grudnia 1958 r. dotyczącego wykrywania, ścigania i karania przestępstw

³⁰ Fr. code de la construction et de l'habitation.

³¹ Fr. décret n° 62-261 du 10 mars 1962 relatif aux mesures prises pour l'accueil et le reclassement professionnel et social des Français d'outre-mer.

³² Fr. LOI n° 2023-703 du 1er août 2023 relative à la programmation militaire pour les années 2024 à 2030 et portant diverses dispositions intéressant la défense, Dz.U. JORF n°0177 du 2 août 2023.

³³ Władze te i ich pełnomocnicy zobowiązani są do zachowania tajemnicy zawodowej pod groźbą kar określonych w art. 226-13 Kodeksu karnego.

związanych z dystrybucją produktów przemysłowych i energii³⁴ mogą otrzymać na miejscu prowadzenia kontroli od administracji podatkowej wszystkie posiadane przez nią dokumenty.

Warto również zaznaczyć, iż zgodnie z art. L132A LPF, w związku z postanowieniami kodeksu postępowania cywilnego egzekucyjnego, administracja skarbową ma obowiązek przekazać administracji publicznej występującej z wnioskiem o bezpośrednią wypłatę alimentów informacje wspomniane w pkt. II artykułu L. 151 A³⁵.

Prawo francuskie w art. L133 LPF przewiduje również uprawnienie należne burmistrzom, przewodniczącym organów decyzyjnych zakładów publicznych lub przewodniczącym rady metropolii Lyon do otrzymywania od administracji podatkowej informacji o wysokości kwot należnych i zapłaconych albo gminie, albo placówce publicznej, albo metropolii Lyon przez każdego dłużnika podatku związanego z zagospodarowaniem terenu³⁶. Dodatkowo w art. L134 LPF, nawiązując do francuskiego kodeksu pracy i kodeksu zabezpieczenia społecznego, przewidziano kompetencje dla pracowników DGFP do uzyskiwania wszelkich dokumentów lub informacji przydatnych w walce z nielegalną pracą³⁷.

Warto zaznaczyć, iż w art. L134B LPF wskazano wprost, iż Służba, o której mowa w art. L. 561-23 kodeksu monetarnego i finansowego³⁸, ma prawo bezpośredniego dostępu do plików wykorzystywanych przez służby odpowiedzialne za utworzenie podstawy opodatkowania, kontroli i poboru podatków. Podobny wyjątek wprowadza art. L134D LPF, który nawiązując do kodeksu zabezpieczenia społecznego, przewiduje dla wskazanych kategorii pracowników, bądź to prawo bezpośredniego dostępu do informacji zawartych w deklaracjach przewidzianych w art. 1649 ter ogólnego kodeksu podatkowego, bądź to prawo bezpośredniego dostępu do danych w związku z transferami, które są odpłatne lub nieodpłatne oraz aktów dotyczących spółek. Dodatkowo, zgodnie z art. L135E, w celu wykonywania swoich zadań agenci celni mogą drogą elektroniczną uzyskać od

³⁴ Fr. Ordonnance n° 58-1331 du 23 décembre 1958 relative à la constatation, la poursuite et la répression des infractions en matière de répartition des produits industriels et de l'énergie.

³⁵ Do informacji tych należą informacje umożliwiające ustalenie adresu dłużnika, tożsamości i adresu jego pracodawcy lub jakiegokolwiek dłużnika będącego osobą trzecią lub depozytariusza kwot w gotówce oraz składu jego majątku nieruchomego, z wyłączeniem wszelkich innych informacji, bez możliwości zasłonięcia się tajemnicą zawodową.

³⁶ Fr. taxe d'aménagement.

³⁷ W tym samym zakresie, zgodnie z art. L134A LPF, agenci odpowiedzialni za czynności związane z kontrolą poszukiwania pracy mogą, w celu wykonywania swojej misji, otrzymywać informacje będące w posiadaniu administracji podatkowej lub administracji celnej i akcyzowej. Natomiast art. L134C wskazuje, iż agenci Generalnej Dyrekcji Finansów Publicznych oraz Generalnej Dyrekcji Cei i Praw Pośrednich są upoważnieni do udostępniania wszelkich dokumentów lub informacji przydatnych w zwalczaniu oszustw w sprawach socjalnych.

³⁸ Owa służba to Krajowa jednostka wywiadu finansowego (fr. *Une cellule de renseignement financier nationale*).

DGFP informacje niezbędne do kontroli warunku dotyczącego miejsca zamieszkania, którego dotyczy zwolnienie z podatku od wartości dodanej na rzecz podróżnych³⁹.

3. Pozostałe wyłączenia na rzecz organów administracji

Ostatnia, najbardziej rozbudowana grupa artykułów w ramach drugiej kategorii wyłączeń, tzn. od L135 do L135 ZP, stanowi niemal połowę treści w ramach opisywanej podgrupy. W ramach tego fragmentu kodeksu, w art. L135 LPF, wykwalifikowani urzędnicy ministerstwa odpowiedzialnego za żeglugę handlową mogą otrzymywać od administracji podatkowej informacje dotyczące ustalania podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego niezbędnego do likwidacji podatku od zysku netto stoczni. Administracja podatkowa winna również, zgodnie z art. L135A, przekazywać kontrolerom z zakresu prawa pracy niezbędne informacje odnoszące się do kontroli doskonalenia zawodowego.

Dość istotną regulację zawiera natomiast art. L135B, który dokładnie precyzuje, jakie informacje administracja podatkowa ma obowiązek corocznie przekazywać jednostkom samorządu terytorialnego i ich zgrupowaniom posiadającym własny system podatkowy⁴⁰. Warto również wspomnieć, iż art. L. 135 D w pkt. I daje możliwość, aby agenci administracji skarbowej mogli komunikować się z agentami Narodowego Instytutu Statystyki i Studiów Ekonomicznych oraz agentami ministerialnych służb statystycznych w zakresie informacji przydatnych do tworzenia statystyk. Podobnie art. L. 135 D w pkt. III przewiduje możliwość dostępu osób trzecich dla celów badań naukowych do informacji zebranych w trakcie czynności mających na celu ustalenie podstawy, kontrolę, odzyskanie lub rozstrzygnięcie sporów podatkowych, ceł, opłat i należności przewidzianych w generalnym kodeksie podatkowym na podstawie decyzji ministra właściwego ds. budżetu, po pozytywnej opinii komisji ds. tajemnicy statystycznej⁴¹.

Kolejna derogacja wskazana w art. L135F dotyczy derogacji na rzecz jednego z dwóch organów nadzoru nad rynkiem finansowym we Francji – tzn. AMF (fr. *Autorité des marchés financiers*), co uzupełnia w dalszych fragmentach kodeksu art. L135 ZI w stosunku do drugiego organu nadzoru, tzn. ACPR (fr. *Autorité de contrôle prudentiel et de résolution*)⁴². W kolejnych fragmentach kodeksu procedury

³⁹ Fr. exonération de taxe sur la valeur ajoutée au bénéfice des voyageurs.

⁴⁰ Fr. groupements dotés d'une fiscalité propre.

⁴¹ Fr. comité du secret statistique.

⁴² Szerzej o dwufilarowym systemie nadzoru nad rynkiem finansowym we Francji zob. M. Mariański, *Uprawnienia i kompetencje francuskiego pomocniczego organu nadzoru nad rynkiem finansowym Autorité de contrôle prudentiel et de résolution*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 4, s. 38 i n.

podatkowej znajdujemy wyłączenia na rzecz terytorialnych izb handlowo-przemysłowych (art. L135H)⁴³ oraz francuskiego Banku Centralnego (art. L135I).

Zgodnie z dekretem z 30 maja 2024 r.⁴⁴ przewidziano również zwolnienie z tajemnicy skarbowej w stosunku do danych przekazywanych przez administrację skarbową izmom rzemieślniczym w celu przeprowadzenia rozliczeń z Krajowym Rejestrem Przedsiębiorców⁴⁵. Ponadto art. L135K LPF przewiduje, iż pracownicy organów kontroli finansowej, audytorzy oraz przedstawiciele organów regulacyjnych są zwolnieni z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do posłów odpowiedzialnych za monitorowanie i kontrolowanie w imieniu właściwej komisji spółek i organizacji zarządzającej obowiązkowym prawnie systemem ubezpieczeń społecznych, dochodami państwa lub budżetem departamentu ministerialnego. Jeżeli uprawnienia w zakresie monitorowania i kontroli wykonują posłowie do parlamentu, zniesienie tajemnicy zawodowej, którą mogą zasłonić się stosowne podmioty, wymaga zgody przewodniczącego i głównego sprawozdawcy komisji odpowiedzialnej za sprawy budżetowe⁴⁶.

Zwolnienie z tajemnicy skarbowej w świetle art. L135L LPF obejmuje również kwestie związane ze zwalczaniem niezadeklarowanej działalności zarobkowej naruszającej porządek i bezpieczeństwo publiczne w odniesieniu do agentów odpowiedzialnych za stosowanie ustawodawstwa dotyczącego cel i podatków pośrednich w związku z wnioskami funkcjonariuszy i agentów policji sądowej dotyczące informacji i dokumentów o charakterze finansowym, fiskalnym lub celnym. Nieco inny charakter przyjęło zwolnienie zawarte w art. L135N, który przesądza, iż administracja skarbowa przekazuje do funduszu gwarancyjnego dla ofiar aktów terroryzmu i innych przestępstw informacje dotyczące sytuacji skazanych, którzy muszą odpowiedzieć finansowo za wyrządzone przez siebie szkody.

Z punktu widzenia jednostek samorządu terytorialnego warta odnotowania jest dyspozycja określona w art. L135O LPF, stanowiąca, iż burmistrzowie mogą zwrócić się do administracji podatkowej o przekazanie im informacji dotyczących opłaty za wodę mineralną. Nie można powołać się również na tajemnicę zawodową w odniesieniu do informacji, które są niezbędne funkcjonariuszom policji sądowej i inspektorom ochrony środowiska odpowiedzialnym za prowadzenie dochodzeń i zgłaszanie przestępstw wymienionych w kodeksie ochrony środowiska⁴⁷. Podobnie

⁴³ Fr. chambres de commerce et d'industrie territoriales.

⁴⁴ Fr. Décret n° 2024-497 du 30 mai 2024 portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre, Dz.U. JORF n°0126 du 1 juin 2024

⁴⁵ Fr. registre national des entreprises.

⁴⁶ Fr. commission en charge des affaires budgétaires.

⁴⁷ Fr. code de l'environnement.

traktowani są inspektorowie tzw. agencji wodnych w zakresie dokumentów niezbędnych do naliczenia opłat środowiskowych⁴⁸.

Do wspomnianego już kodeksu monetarnego i finansowego odwołuje się również art. L135T, który nawiązuje z kolei do działań podjętych w związku z artykułami 75 i 215 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴⁹. Kolejny artykuł – L135U – dodaje, iż w celu realizacji swojej misji zwalczania oszustw Krajowy Urząd ds. Gier Hazardowych⁵⁰ może uzyskać od administracji podatkowej informacje będące w jej posiadaniu i umożliwiające identyfikację wszystkich rachunków bankowych otwieranych przez osoby fizyczne posiadające konto gracza w internecie lub przez osoby prawne uprawnione do oferowania gier online.

W artykule L135V LPF francuski ustawodawca nawiązuje do kodeksu sportowego, na podstawie którego agenci administracji skarbowej są upoważnieni do komunikowania się ze sobą oraz ze służbami wymienionymi w tym kodeksie w zakresie wszelkich uzyskanych informacji w wykonywaniu ich odpowiednich misji, w odniesieniu do substancji niedozwolonych i działań z nimi związanych.

Interesującą derogację wskazuje również art. L135X w stosunku do biegłych rewidentów odpowiedzialnych za dochodzenie należności, o których mowa w artykule L273A. Biegli ci mogą uzyskać informacje i dane wywiadowcze niezbędne do wykonania ich misji. Informacje i dane przekazywane biegłym, o których mowa w ust. 1, dotyczą stanu cywilnego dłużników, ich miejsca zamieszkania, nazwy i adresu ich pracodawcy oraz zakładów lub organizacji, w których w ich imieniu otwierany jest rachunek depozytowy, nazwy i adresu organizacji lub osób fizycznych, które przechowują fundusze i papiery wartościowe w ich imieniu, oraz dane do rejestracji ich pojazdu⁵¹.

Zgodnie z art. L135Y LPF wyłączenie z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej dotyczy również administracji odpowiedzialnej za pobieranie podatku od powierzchni handlowych w zakresie danych wyłącznie na potrzeby przeprowadzania badań ekonomicznych. Do danych tych należą: nazwa zakładu, identyfikator SIRET⁵², sektor działalności, obrót bez podatku na zakład, powierzchnia

⁴⁸ Szerzej zob. R. Bartes, M. Mariański, *Legal protection of surface waters in France*, [w:] *Legal Protection of European Inland Waters. Solutions for Sustainable Management*, red. J. Dobkowski, E. Zębek, J. Zięty, New York 2025, s. 57 i n.

⁴⁹ Art. 75 odnosi się do zapobiegania terroryzmowi i powiązanim działaniom, a art. 215 do przerwania lub ograniczenia w całości lub w części stosunków gospodarczych.

⁵⁰ Fr. Autorité nationale des jeux.

⁵¹ Informacje te i dane mogą być żądane od organów samorządu terytorialnego i ich instytucji publicznych, administracji publicznej i przedsiębiorstw, instytucji i organizacji ubezpieczeń społecznych, a także organizacji lub osób fizycznych świadczących usługi prawne, finansowe lub księgowe lub przechowujących majątek lub fundusze w imieniu dłużników.

⁵² SIRET (fr. *système d'identification du répertoire des établissements*) stanowi w dużym uproszczeniu odpowiednik polskiego numeru REGON.

lokalu przeznaczona do prowadzenia sprzedaży detalicznej. Powyższe dane, oprócz obrotów, przekazywane są przez służby ministra właściwego do spraw handlu do sieci izb handlowo-przemysłowych, a tajemnicą zawodową objęci są odbiorcy tych komunikatów.

Kolejna grupa artykułów reguluje możliwość wzajemnego przekazywania przez DGFP oraz służb prefekturalnych informacji i dokumentów w zakresie stowarzyszeń i fundacji, przydatnych do oceny zdolności tych podmiotów do otrzymywania darowizn lub zapisów albo do korzystania z ulg podatkowych dla tych podmiotów zastrzeżonych (artykuł L135ZA). Wspomniana wyżej Dyrekcja przekazuje również do służb ministra właściwego do spraw rolnictwa dane z deklaracji podmiotów zobowiązanych do uiszczania tych opłat przewidzianych w kodeksie rolnym i rybołówstwa morskiego⁵³ (art. L135ZB).

Kolejne wyłączenie przewidziane w art. L135 ZC dotyczy sytuacji, w której w celu realizacji swoich zadań funkcjonariusze policji i żandarmerii, a także funkcjonariusze służby skarbowej, indywidualnie wyznaczeni i należycie upoważnieni, otrzymują bezpośredni dostęp do akt zawierających m.in. informacje dotyczące przelewów w zakresie odpłatnych lub nieodpłatnych czynności dotyczących podmiotów gospodarczych. Dodatkowo art. L135ZD uzupełnia, iż agenci GDGP przekazują agentom służb prefekturalnych informacje niezbędne do oceny wniosków w ramach Funduszu Kompensacyjnego Podatku od Wartości Dodanej⁵⁴.

Kolejny artykuł – L135ZE – istotnie zmieniony w trakcie pandemii ustawą z 24 grudnia 2020 r.⁵⁵, stanowi, iż księgowi instytucji publicznych i grup interesu publicznego, Akademii Francuskiej, Akademii Inskrypcji i Literatury Pięknej, Akademii Nauk, Akademii Sztuk Pięknych i Akademii Nauk Moralnych i Politycznych, odpowiedzialni za dochodzenie należności, mogą uzyskać od DGFP informacje niezbędne do wykonywania ich zadań⁵⁶. Ponadto, zgodnie z art. L135ZF, administracja podatkowa przekazuje ministerstwu właściwemu do spraw transportu informacje dotyczące przedsiębiorstw transportu publicznego osób lub towarów zarejestrowanych w rejestrze prowadzonym przez właściwe organy administracyjne państwa.

Interesującą dyspozycję zawiera również art. L135ZG. Wprowadził on zasadę, w myśl której w celu realizacji swoich zadań agenci Urzędu ds. Przejrzystości Życia

⁵³ Fr. code rural et de la pêche maritime.

⁵⁴ Fr. Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée.

⁵⁵ Fr. loi n° 2020-1674 du 24 décembre 2020 de programmation de la recherche pour les années 2021 à 2030 et portant diverses dispositions relatives à la recherche et à l'enseignement supérieur, Dz.U. JORF n° 0312 du 26 décembre 2020.

⁵⁶ Jak w szczególności dotyczące stanu cywilnego dłużników i miejsca ich zamieszkania, nazwy i adresu ich pracodawcy oraz instytucji lub organizacji, w których na nazwisko dłużnika otwarto rachunek depozytowy.

Publicznego⁵⁷, wyznaczeni indywidualnie przez jej prezesa i należycie upoważnieni, mają prawo dostępu do akt zawierających informacje podatkowe, a także do zautomatyzowanego przetwarzania danych osobowych zwanych Narodową Bazą Danych Dziedzictwa Kulturowego.

Inny rodzaj wyłączenia zawarto w art. L135ZH, gdzie odwołano się do francuskiego kodeksu budowlanego, w związku z którym administracja podatkowa corocznie przekazuje służbom ministra właściwego do spraw mieszkalnictwa informacje niezbędne do ustalenia i kontroli kwalifikowalności osób ubiegających się o dostęp do mieszkań socjalnych. Co istotne, szczegóły zakresu tej regulacji określa dekret francuskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego (fr. *Conseil d'Etat*)⁵⁸ wydany po zasięgnięciu opinii Narodowej Komisji ds. Informatyki i Swobód Obywatelskich⁵⁹. Interująca jest również derogacja zawarta w art. L135ZJ, która odnosi się do faktu, iż w ramach wykonywania swoich obowiązków specjaliści oddelegowani przez administrację podatkową mają prawo bezpośredniego dostępu do informacji zawartych w aktach w zakresie danych dotyczących przelewów odpłatnych lub nieodpłatnych oraz do czynności dotyczących podmiotów gospodarczych. Do ww. informacji, zgodnie z art. L135ZK, prawo dostępu mają również właściwie upoważnieni kontrolerzy inspekcji pracy lub podmiotów wymienionych w kodeksie zabezpieczenia społecznego, w zakresie przestępstw w kodeksie pracy wskazanych. Podobne uprawnienie na mocy art. L135ZL przysługuje również indywidualnie wyznaczonym agentom celnym (fr. *agents des douanes*). Szczegółowe uprawnienia administracji celnej doprecyzowuje art. L135ZM, w szczególności w zakresie wymiany dokumentów i informacji z dyrektorem generalnym lub osobą odpowiedzialną za restrukturyzację przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji czy z międzyresortowym delegatem do spraw restrukturyzacji przedsiębiorstw⁶⁰.

Ostatnie trzy artykuły tej części kodeksu regulują w szczególności kwestie prawidłowej identyfikacji swoich dłużników i otrzymywania przez organy samorządowe, podległe im instytucje publiczne oraz publiczne instytucje socjalne i medyczne (art. L135 ZN) drogą elektroniczną informacji o kwotach ich należności. Dodatkowo wskazano, iż tzw. kasa ds. depozytów⁶¹ jest organem, który może otrzymywać od administracji podatkowej, z własnej inicjatywy lub na żądanie, wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do przeprowadzenia kontroli przed zapłatą należnych kwot, a także do odzyskiwania i dochodzenia nienależnie wypłaconych kwot (art. L135ZO). Na zakończenie wskazano, iż zgodnie z art. L135ZP agenci

⁵⁷ Fr. Haute Autorité pour la transparence de la vie publique.

⁵⁸ Szerzej na temat tego organu M. Mariański, *Institutional changes...*, s. 107 i n.

⁵⁹ Fr. Commission nationale de l'informatique et des libertés.

⁶⁰ Fr. délégué interministériel aux restructurations d'entreprises.

⁶¹ Fr. Caisse des dépôts et consignations.

służb prefekturalnych odpowiedzialni za wydawanie praw jazdy i dokumentów rejestracyjnych pojazdów mogą otrzymywać od agentów administracji skarbowej, z własnej inicjatywy lub na wniosek, wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do realizacji ich zadań.

Podsumowanie

Analiza przeprowadzona w ramach niniejszego opracowania potwierdziła bardzo rozbudowany i wielokrotnie nowelizowany charakter wyłączeń z zakresu tajemnicy skarbowej we Francji. Podobnie jak w prawie polskim, regulacje będące przedmiotem niniejszego opracowania są często aktualizowane przez ustawodawcę, co we Francji następowało wraz z rozwojem technologicznym oraz okresem pandemii. Podobnie w prawie polskim, gdzie od początkowej liczby 13 organów i osób, którym wolno było udostępniać akta zawierające informacje pochodzące od banków i innych instytucji finansowych, liczba ta wynosi obecnie niemal trzydzieści. Powyższe bez wątpienia dowodzi, iż postęp technologiczny wymaga od ustawodawcy dostosowywania regulacji do sposobu gromadzenia indywidualnych danych podatników przez organy podatkowe.

Do istotnych różnic, jakie zaobserwowano już po analizie zaledwie jednej czwartej francuskich wyłączeń, zaliczyć należy o wiele większy niż w prawie polskim poziom uszczegółowienia regulacji, który jednak, pomimo podziału wyłączeń na 8 wskazanych w opracowaniu grup, wydaje się być niewystarczający w stosunku do przyjętej metody regulacji. Powyższe widoczne jest zwłaszcza w będącej przedmiotem analizy grupie drugiej obejmującej niektóre organy administracji, władze administracyjne, gminy, służby i organy publiczne, uregulowane w artykułach od L115 do L135 LPF.

Po pierwsze, w ramach opisanej drugiej grupy wyłączeń brakuje dalszego pogrupowania bądź też uporządkowania regulacji chociażby na podstawie ustawy szczególnej, do której dane wyłączenie się odnosi, czy też w odniesieniu do organu, któremu dane wyłączenie przyznano. W konsekwencji, w ramach bardzo obszernej grupy wyłączeń, które są dodatkowo dość szczegółowo uregulowane, numeracja poszczególnych artykułów odpowiada w większości kolejności ich dodawania przez ustawodawcę. Efektem powyższego jest zmniejszenie czytelności tej regulacji, gdyż brak jest pogrupowania w zakresie odwoływania się do innych kodeksów, jak np. kodeks ochrony środowiska czy kodeks monetarny i finansowy. Trudną do zrozumienia jest sytuacja, w której przywoływany jest dany kodeks w sposób nieuporządkowany, tzn. w nie następujących po sobie artykułach lub w ramach różnych sekcji.

Po drugie, zaobserwować można, iż nazewnictwo poszczególnych artykułów, zwłaszcza w grupie od L135 do L135 ZP, przypomina polskie przepis tzw. ustawy

covidowej⁶², co, niestety, powoduje ograniczoną transparentność tych regulacji. Wytlumaczeniem takiego stanu rzeczy może być tworzenie przepisów, które w momencie wyodrębniania rozdziału dotyczącego tajemnicy skarbowej nie były przewidywane oraz których konieczność wprowadzenia ujawniła się wraz z postępem technologicznym. Niemniej jednak stan taki uznać należałoby za przejściowy, tzn. obowiązujący do czasu uporządkowania ww. regulacji w sposób oparty na jednolitych kryteriach porządkujących.

Dość ciekawym partykularyzmem francuskich regulacji jest jednak dość częste odwoływanie się do dekrétów francuskiego Najwyższego Sądu Administracyjnego (*Conseil d'Etat*), które niejednokrotnie uszczegóławiają i korygują niejasne bądź zbyt ogólne przepisy rangi ustawowej. Powyższe stanowi niewątpliwie element, który odróżnia systemowo prawo francuskie od regulacji prawa polskiego. W najnowszej doktrynie francuskiej podkreśla się bowiem, iż tajemnica skarbową, na skutek zmian zachodzących w społeczeństwie, staje się instytucją coraz bardziej relatywną, a odpowiedni sposób regulacji derogacji w tym zakresie winien skutkować kompromisem między nadmierną przejrzystością a jej niewystarczającym poziomem⁶³.

Reasumując, wskazać należy, iż aby w pełni móc ocenić regulację tajemnicy skarbowej, w ramach odrębnego opracowania zostanie dokonana szczegółowa analiza pozostałych derogacji od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej we francuskim prawie podatkowym. Niemniej jednak już analiza przeprowadzona w ramach niniejszego opracowania uprawnia do kontynuowania badań w tym zakresie oraz może stanowić przyczynek do rozpoczętej już dyskusji nad zmianami legislacyjnymi w omawianym zakresie również w Polsce⁶⁴.

Literatura

Bartes R., Mariański M., *Legal protection of surface waters in France*, [w:] *Legal Protection of European Inland Waters. Solutions for Sustainable Management*, red. J. Dobkowski, E. Zębek, J. Zięty, New York 2025.

⁶² Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. z 2024 r. poz. 340, 1089, 1222, 1473, 1717.

⁶³ J. Pilotin, *Le secret en matière fiscal*, Paris 2022, s. 22 i n.; S. Ferrari, *Les mythes de la publicité et du secret à l'épreuve de la transparence en droit fiscal*, „Gestion & Finances Publiques” 2021, nr 1(1), s. 91.

⁶⁴ J. Gliniecka, *Wyjątek od zasady tajemnicy skarbowej czy zaprzeczenie jej istoty?*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 16 i n.; A. Biegalski, M. Kuciewicz, *Prawo do prywatności a system wymiany informacji w sprawach podatkowych (cz. I-II)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 8-9, s. 17; M. Szubiakowski, *Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4, s. 12 i n.; I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 1, s. 65.

- Biegalski A., Kucewicz M., *Prawo do prywatności a system wymiany informacji w sprawach podatkowych (cz. I-II)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 8-9.
- Budner-Iwanicka L., Mariański M., *Organizacja Izby obrachunkowych we Francji i w Polsce. Wybrane aspekty prawnoporównawcze*, „Finanse Komunalne” 2024, nr 3.
- Ferrari S., *Les mythes de la publicité et du secret à l'épreuve de la transparence en droit fiscal*, „Gestion & Finances Publiques” 2021, nr 1(1), <https://doi.org/10.3166/gfp.2021.1.014>.
- Gliniecka J., *Wyjątek od zasady tajemnicy skarbowej czy zaprzeczenie jej istoty?*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3.
- Gutmann, D., *Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel*, „Pouvoirs” 2014, nr 4(151), <https://doi.org/10.3917/pouv.151.0129>.
- Jagodzińska-Mastej A., *Francuski a polskie projekty nowelizacji regulacji zobowiązań umownych – porównanie rozwiązań*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2010, nr 3.
- Klimaszewska A., Mariański M., Warylewska K., Ziety J., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym*, Olsztyn 2017.
- Lignereux, B., *La jurisprudence fiscale est-elle innovante?*, „Revue française de finances publiques” 2021, nr 4(156).
- Mariański M., *Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature*, [w:] *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, red. P. Mrkyva, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan, Brno 2018.
- Mariański M., *Uprawnienia i kompetencje francuskiego pomocniczego organu nadzoru nad rynkiem finansowym Autorité de contrôle prudentiel et de résolution*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 4.
- Mariański M., *Institutional changes in the French financial judiciary (Zmiany instytucjonalne we francuskim sądownictwie finansowym)*, „Studia Iuridica” 2024, vol. 103, s. 108, <https://doi.org/10.31338/2544-3135.si.2024-103.6>.
- Nowak I., *Ujarwienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 1, s. 65 i n., DOI 10.12775/PBPS.2021.004.
- Orłowski J., Nieczepa O., *Tajemnica skarbowa a ochrona dóbr osobistych*, „Studia Prawnoustrojowe” 2020, nr 47.
- Pikuła Ł.J., *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3(36).
- Pilotin J., *Le secret en matière fiscal*, Paris 2022.
- 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, <https://doi.org/10.15804/ppk.2023.05.23>.
- Szubiakowski M., *Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4.
- Szymczak I., *Metoda nauki o porównywaniu systemów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 3, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2014.76.3.3>.