



WYDAWNICTWO  
UNIwersYTETU  
ŁÓDZKIEGO



§

§

WYDZIAŁ PRAWA  
I ADMINISTRACJI  
Uniwersytet Łódzki

2 / 2023



# Paragraf

STUDIA Z PRAWA I ADMINISTRACJI

*Kolegium redakcyjne*

Redaktor naczelny

dr hab. Łukasz Jan Korporowicz, prof. UŁ

Pierwszy zastępca Redaktora naczelnego

Daria Woźniak

Drugi zastępca Redaktora naczelnego

Joanna Bankowska

Sekretarze redakcji

Mateusz Nowak, Mikołaj Truszkowski

*Rada naukowa*

dr hab. Aldona Domańska, prof. UŁ

dr hab. Michał Gałędek, prof. UG

dr hab. Aneta Kaźmierska-Patrzyzna, prof. UŁ

dr Marcin Kostwiński (UŁ)

dr Tomasz Lachowski (UŁ)

dr hab. Monika Namysłowska, prof. UŁ

dr hab. Aldona Nawój-Śleszyński, prof. UŁ

dr hab. Andrzej Olaś (UJ)

dr Jarosław Olesiak (UŁ)

dr Ewa Staszewska (UŁ)

dr Monika Zalewska (UŁ)

*Adres redakcji*

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytetu Łódzkiego

90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12



**W** WYDAWNICTWO  
UNIwersYTETU  
ŁÓDZKIEGO



§

§

**U** WYDZIAŁ PRAWA  
I ADMINISTRACJI  
Uniwersytet Łódzki

2 / 2023



# Paragraf

STUDIA Z PRAWA I ADMINISTRACJI

*dr hab. Łukasz Jan Korporowicz, prof. UŁ* – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji  
90-033 Łódź, ul. Stefana Kopcińskiego 8/12

*Redaktor inicjujący*  
Sylwia Mosińska

*Projekt okładki*  
Monika Rawska

*Korekta techniczna*  
Elżbieta Rzymkowska

*Redakcja językowa*  
Magdalena Osica

*Skład*  
AGENT PR

© Copyright by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2023  
Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10984.23.0.C  
Ark. wyd. 3,1, ark. druk. 5,5

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. (42) 635 55 77

## Spis treści

Patryk Łuczyński	
<b>Open Source Intelligence w kontekście wybranych czynów zabronionych</b>	<b>7</b>
Iza Górna	
<b>Wiążący charakter postanowień Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na przykładzie postanowienia ETPC z dnia 25 sierpnia 2021 r., ECHR 244 (2021)</b>	<b>21</b>
Michał Zbroja	
<b>Problematyka wszczęcia i przebiegu postępowania podatkowego</b>	<b>29</b>
Ewelina Pietrasik	
<b>Sprawozdanie z Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej „Wodoryzacja Zielonej Transformacji Energetycznej”, 22 listopada 2022 r.</b>	<b>43</b>



Patryk Łuczyński\*

## Open Source Intelligence w kontekście wybranych czynów zabronionych

### Streszczenie

Artykuł omawia kwestie związane z Open Source Intelligence. Opisane zostały w nim ogólne zagadnienia związane z metodami OSINT, a także ich ocena w kontekście art. 190a § 2 oraz art. 267 § 1 Kodeksu karnego, a także art. 107 ustawy o ochronie danych osobowych. Praca ma zachęcić do dyskusji nad prawnokarnymi zagadnieniami OSINT-u.

**Słowa kluczowe:** biały wywiad, OSINT, prawo karne, prawo do prywatności, kradzież tożsamości

## Open Source Intelligence in the context of selected criminal offences

### Abstract

This article discusses issues related to Open Source Intelligence. It describes general issues related to OSINT methods, as well as their assessment in the context of Articles 190a § 2 and 267 § 1 of the Penal Code, as well as Article 107 of the Personal Data Protection Act. The work is intended to encourage discussion of the criminal law issues of OSINT.

**Keywords:** white intelligence, OSINT, criminal law, right to privacy, identity theft

### 1. Open Source Intelligence (OSINT) – wprowadzenie

OSINT to w najprostszym ujęciu pozyskiwanie i analizowanie rozmaitych informacji z legalnych źródeł otwartych lub półotwartych. Pojęcie to utożsamia się z białym wywiadem, który z kolei przeciwstawia się tzw. czarnemu, polegającemu na zdobywaniu informacji ze źródeł zamkniętych, z wykorzystaniem środków i metod nielegalnych lub noszących znamiona przestępstwa<sup>1</sup>. Akceptując ww. utożsamienie, w dalszej części publikacji zamiennie będę posługiwał się terminem OSINT i biały wywiad, dla określenia metod, co do zasady, legalnego pozyskiwania danych z jawnych źródeł.

---

\* Autor jest studentem IV roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: patryk.luczynski@edu.uni.lodz.pl.

1 Por. T. Pączkowski, *Biały wywiad. Materiały dydaktyczne Policji*, Katowice 2020, s. 5; B. Saramak, *Wykorzystanie otwartych źródeł informacji w działalności wywiadowczej: historia, praktyka, perspektywy*, Warszawa 2015, s. 15–16.

W literaturze przedmiotu biały wywiad określa się zwykle jako jedną z metod wykorzystywanych w pracy operacyjno-rozpoznawczej służb<sup>2</sup>. Stwierdzenie jednak, że pozostaje on wyłącznie domeną organów ścigania, stanowiłoby daleko idące niedopowiedzenie, bowiem równie często wykorzystują go podmioty prywatne. Przejawem tego są działania tzw. headhunterów, czy po prostu osób zajmujących się rekrutacją pracowników, którzy w celu weryfikacji potencjalnego kandydata do pracy dokonują oceny jego sylwetki oraz danych wskazanych w dokumentach aplikacyjnych. Innym przykładem wykorzystania OSINT-u jest działalność zespołów bezpieczeństwa, które przy użyciu tego typu metod chronią przedsiębiorców, wykrywają wycieki danych lub niełojalnych współpracowników. Nie można tracić z pola widzenia, że omawiane metody wykorzystywane są też przez prawników m.in. przy weryfikacji potencjalnych partnerów biznesowych swoich klientów, okoliczności wskazywanych w aktach oskarżenia, czy przy przygotowaniu linii obrony. W końcu trzeba też wskazać, że OSINT pozostaje w zainteresowaniu przestępców, którzy dane zdobyte takimi technikami wykorzystują do celów przestępczych, np. uzyskując informację o miejscu pracy ofiary, jej statusie majątkowym, przyzwyczajeniach, słabych punktach.

Biały wywiad zakłada co do zasady uzyskiwanie danych jawnych, z wykorzystaniem legalnych metod. Wśród nich pierwszoplanowe znaczenie ma analiza informacji ogólnodostępnych, w szczególności tych dostępnych w sieci. W tym celu analitycy dogłębnie penetrują zasoby internetowe z wykorzystaniem odpowiednich parametrów<sup>3</sup> i oprogramowania<sup>4</sup>, aby w ten sposób uzyskać dostęp również do takich treści, które są ukryte w sieci i niedostępne dla jej przeciętnego użytkownika. Nie bez znaczenia jest także analiza prasy tradycyjnej i elektronicznej, analiza zdjęć, nagrań audio i wideo, map, materiałów archiwalnych, wpisów w mediach społecznościowych, danych z ogólnodostępnych baz i rejestrów (np. Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, Krajowego Rejestru Sądowego, Portalu Rejestrów Sądowych). Nie można również zapominać o osobowych źródłach informacji (OZI), które mogą w wielu przypadkach dostarczyć najistotniejszych wiadomości potrzebnych do właściwego OSINT-u. W ramach prowadzenia białego wywiadu specjaliści wielokrotnie korzystają też z zasobów Darknetu<sup>5</sup> za pośrednictwem narzędzia TOR, czyli przeglądarki umożliwiającej dostęp do takich zasobów niedostępnych z poziomu standardowych przeglądarek<sup>6</sup>, z zachowaniem znacznie wyższych standardów anonimowości niż przy normalnym korzystaniu z Internetu. Ponadto jedną z praktyk wykorzystywanych przez takie osoby jest praca wcieleniowa, polegająca na przenikaniu do zamkniętych grup dyskusyjnych, aby w ten sposób uzyskiwać informacje niezbędne dla swojej pracy. W praktyce zakres białego wywiadu i dobieranych metod jest uzależniony od szczegółowego celu, do którego zmierza podmiot analizujący.

OSINT jest zasadniczo powszechnie dostępną metodą zdobywania szerokiego zakresu informacji, które mogą być przydatne nie tylko do zaspokojenia ciekawości, ale przede wszystkim do podejmowania istotnych analiz i decyzji względem podmiotu, którego owe informacje dotyczą, np. decyzji o podjęciu lub zakończeniu zatrudnienia, podjęciu działań prawnych. Z drugiej strony takie działania stanowią istotną i bliżej niekontrolowaną ingerencję w prawo do prywatności. Zasadna jest więc analiza norm

2 Zob. K. Tylutki, *Informacja masowego rażenia – OSINT w działalności wywiadowczej*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2018, nr 19, s. 166.

3 Np. operatorów wyszukiwania zaawansowanego, <https://www.google.pl/intl/pl/help/operators.html> (dostęp: 20.11.2022).

4 Przykładowo – oprogramowania umożliwiającego automatyczne pozyskiwanie informacji i ich przedstawianie w sposób graficzny (np. Maltego).

5 W ślad za D. Miderem wskazać należy, że Darknet to: „sieci, które intencjonalnie mają charakter ukryty, są bowiem tak zaprojektowane, aby maksymalizować anonimowość ich użytkowników, przez co są dostępne przy użyciu odpowiednich przeglądarek lub specjalistycznego oprogramowania” (D. Mider, *Czarny i czerwony rynek w sieci The Onion Router – analiza funkcjonowania darkmarketów*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2019, nr 21, s. 154).

6 Szerzej o sieci TOR i jej alternatywach w: M. Majorek, *Darknet. Ostatni bastion wolności w internecie?*, „Bezpieczeństwo. Teoria i praktyka” 2017, nr 4.



prawa karnego w stosunku do tego typu metod. O ile bowiem w założeniu biały wywiad ma opierać się na legalnych działaniach, o tyle nietrudno dostrzec, że przekroczenie granic prawa nie jest szczególnie trudne, a prostota uzyskiwania danych z wykorzystaniem tych metod sprzyja ich nadużywaniu i przekraczaniu zasad etycznych, a niejednokrotnie również norm prawnych. Z tego powodu w niniejszym opracowaniu omówione zostaną wybrane przepisy dotyczące białego wywiadu, przede wszystkim w kontekście stosowania go przez sektor prywatny.

## 2. Kradzież tożsamości a OSINT

Jak wcześniej wskazano, wśród metod OSINT-u znajduje się przenikanie w środowiska, głównie wirtualne, w celu bieżącego uzyskiwania informacji o danej społeczności lub jednostce – zarówno przez bierne obserwowanie działań członków takich grup, jak i przez czynne wchodzenie w interakcje z takimi osobami. W tym celu specjaliści posługują się zwykle tzw. profilami legendami. Są to konta w mediach społecznościowych oparte na fałszywej tożsamości. Ich celem jest umożliwienie zdobywania informacji przez OSINT-owca bez ujawniania własnych danych. Tworzenie takiego profilu jest czasochłonne i zakłada nie tylko utworzenie sylwetki „legendy” przez nadanie jej imienia, nazwiska, wieku, płci, określenie jej hobby, przebiegu edukacji lub kariery zawodowej, ale też opracowanie jej wizerunku – między innymi w tym celu powstały generatory sztucznych wizerunków twarzy<sup>7</sup>.

Ponadto, aby legenda była wiarygodna, musi być na bieżąco aktualizowana<sup>8</sup>. Specjalista powinien zadbać m.in. o to, aby jego wykreowana postać poszerzała sieć wirtualnych znajomych, publikowała wpisy lub udostępniała zdjęcia. Użytkownicy wyczuleni są bowiem na osoby, które próbują dostać się do zamkniętych grup za pomocą profilów, które powstały chwile wcześniej, nie publikowały dotychczas żadnych treści, nie mają zbudowanego grona znajomych, czy wypełnionych podstawowych danych. Stworzenie takiej legendy trwa więc zwykle co najmniej kilka tygodni, zaś zapewnienie jej skuteczności i wiarygodności może wymagać nawet kilku lat sukcesywnej pracy. Warto też podkreślić, że profesjonalny OSINT wymaga zwykle stworzenia co najmniej kilku legend o różnych parametrach, np. płci, wieku, zawodzie. Dzięki temu specjalista ma możliwość przenikania do różnych grup, które często selekcionują swoich członków według określonych kryteriów.

Posługiwanie się ww. metodami niesie za sobą ryzyko kradzieży cudzej tożsamości. Kodeks karny kryminalizuje taki czyn w art. 190a § 2, który w brzmieniu obowiązującym do 13.03.2023 r. zakładał, że kto podszywając się pod inną osobę, wykorzystuje jej wizerunek, dane osobowe lub inne dane, za pomocą których jest ona publicznie identyfikowana, w celu wyrządzenia jej szkody majątkowej lub osobistej, podlega odpowiedzialności karnej jak za przestępstwo stalkingu. Przepis ten został zmieniony na skutek nowelizacji k.k. z 7.07.2022 r.<sup>9</sup>, w wyniku której w zakres znamion wchodzi już nie działanie sprawcy „w celu wyrządzenia szkody”, lecz wystąpienie skutku w postaci „szkody majątkowej lub osobistej”. W kontekście tego przepisu wskazać można pewne konkretne zagrożenia posługiwania się przez OSINT-owców fałszywą tożsamością. Pierwszym z nich jest stworzenie profilu legendy, który nieumyślnie oparty zostanie na danych istniejącej osoby. Drugim, stworzenie konta celowo opartego na takich danych, co służyć może np. szybszemu wzbudzeniu zaufania odbiorców. Na uwagę zasługuje też sama czynność pozyskiwania danych rzeczywistej osoby, które mają służyć opracowaniu profilu legendy.

7 Np. <https://thispersondoesnotexist.com/> (dostęp: 16.11.2022).

8 Zob. A. Ziółkowska, *Biały wywiad jako ogólnodostępna forma cybernawigacji a bezpieczeństwo danych użytkowników urządzeń mobilnych*, „Wiedza Obronna” 2017, nr 3–4, s. 148 i n.

9 Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r. poz. 2600).

Umieszczenie art. 190a § 2 k.k. w rozdziale XXIII, wskazuje, że dobrem chronionym tym przepisem jest wolność człowieka w zakresie dysponowania własnymi danymi osobowymi<sup>10</sup>, ale też od zagrożeń wynikających z posługiwania się przez inną osobę danymi pokrzywdzonego<sup>11</sup>. Czynnością wykonawczą jest podszycie się pod inną osobę, co oznacza podawanie się fałszywie za kogoś innego<sup>12</sup>, przez wykorzystanie danych osobowych takiej osoby lub jej wizerunku<sup>13</sup>. Wystarczające jest przy tym jednorazowe wykorzystanie danych lub wizerunku innej osoby<sup>14</sup>.

Dane osobowe nie mają swojej definicji na gruncie k.k. Należy zatem sięgnąć do znaczenia przyjętego na gruncie RODO<sup>15</sup>, które w art. 4 pkt 1 definiuje je jako wszelkie informacje o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej. Takimi danymi mogą być: imię i nazwisko, adres, PESEL, numer dowodu osobistego. W skład danych osobowych wchodzi też wizerunek, rozumiany jest jako „podobizna, wyobrażenie, portret, obraz umożliwia identyfikację danej osoby”<sup>16</sup>.

Do 13.03.2023 r. omawiany występki miał charakter formalny. Dla jego bytu nie miało znaczenia, czy podszycie się pod inną osobę wprowadziło kogoś w błąd i czy doprowadziło do powstania szkody majątkowej lub osobistej. Istotne było samo podjęcie czynności podszycia się, a strona podmiotowa tego występku wymagała istnienia po stronie sprawcy zamiaru bezpośredniego i to w formie *dolus directus coloratus*. Sprawca miał działać w celu wyrządzenia szkody majątkowej lub osobistej, pokrzywdzonemu, pod którego się podszywał<sup>17</sup>. Wskazana nowelizacja k.k. doprowadziła do istotnej zmiany tych znamion. Aktualnie sprawca czynu nie musi już działać „w celu” wyrządzenia szkody pokrzywdzonemu, natomiast warunkiem wypełnienia znamion jest skutek jego działania (podszycia się), w postaci wyrządzenia szkody osobistej lub majątkowej takiej osobie. Przestępstwo zmienione zostało zatem z formalnego na materialne – znamienne skutkiem, które może być popełnione umyślnie, ale zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym. Zmiana ta może mieć istotne znaczenie praktyczne. Dotychczas trudno było udowodnić, że sprawca kradzieży tożsamości działał w zamiarze kierunkowym. Słusznie też w doktrynie poddawano w wątpliwość zasadność zawężenia sfery kryminalizacji tylko do zachowań z zamiarem kierunkowym i wyłączenia z niej działań sprawcy, który jedynie godził się, że jego działanie (podszywanie się) może wyrządzić szkodę pokrzywdzonemu<sup>18</sup>.

Ustawodawca nie przybliżył, co rozumie przez szkodę majątkową lub osobistą. Pierwszą z nich będą wszelkie ujemne konsekwencje majątkowe dla pokrzywdzonego związane z działaniem sprawcy, które przejawiać się mogą w zmniejszeniu aktywów, spodziewanych korzyści lub w zwiększeniu się pasywów. Szkodą osobistą będzie natomiast taka, która ingeruje w szeroko rozumiane dobra osobiste pokrzywdzonego, która ma obniżyć jego reputację, ośmieszyć go, naruszyć jego godność. W doktrynie jako przykład tej szkody wskazuje się rozgłaszanie w imieniu ofiary informacji dotyczących wstydliwych dla niej szczegółów życia prywatnego czy umieszczanie anonsów erotycznych z telefonem ofiary w Internecie

10 K. Sowirka, *Przestępstwo „Kradzieży tożsamości” w polskim prawie karnym*, „Ius Novum” 2013, nr 1, s. 65.

11 Por. A. Zoll, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. II, Komentarz do art. 117–211a*, red. W. Wróbel, Warszawa 2017, s. 589.

12 <https://sjp.pwn.pl/sjp/podszy-c-sie;2502866.html> (dostęp: 18.11.2022).

13 Por. A. Zoll, [w:] *Kodeks karny...*, s. 593.

14 Por. M. Mozgawa, [w:] *System Prawa Karnego, t. 10, Przestępstwa przeciwko dobrom indywidualnym*, red. J. Warylewski, Warszawa 2016, s. 469.

15 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 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 (Dz.U.UE.L.2016.119.1).

16 <https://sjp.pwn.pl/sjp;2579940> (dostęp: 18.11.2022).

17 M. Mozgawa, [w:] *Kodeks karny. Komentarz, wyd. VII*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2015, s. 509.

18 M. Mozgawa, [w:] *Kodeks...*, s. 510.

lub w innym mediach<sup>19</sup>. Może to być również np. podszywanie się pod lekarza i popieranie antynaukowych tez, które mogą naruszyć dobrą reputację takiej osoby.

W kontekście działalności osób trudniących się białym wywiadem konieczne jest wskazanie, że znamion omawianego przestępstwa nie wyczerpuje samo gromadzenie danych osobowych, nawet jeżeli zmierza ono do posłużenia się tożsamością istniejącej osoby. Działanie takie stanowiłoby jedynie przygotowanie do przestępstwa, które na mocy art. 16 § 2 k.k. karalne jest tylko wówczas, gdy ustawa tak stanowi, zaś art. 190a § 2 k.k., karalność takiego przygotowania nie przewiduje<sup>20</sup>. Znamion tego czynu przestępstwa nie będzie też wypełniało podszywanie się pod osobę, która nie istnieje. W takim przypadku nie dochodzi bowiem do naruszenia dobra chronionego przedmiotowym przepisem. Kradzieżą tożsamości nie będzie również posługiwanie się danymi lub wizerunkiem osoby zmarłej, co związane jest z tym, że z ochrony omawianego przepisu korzystają osoby fizyczne, z którymi zgodnie z art. 8 k.c. mamy do czynienia od chwili narodzin do śmierci<sup>21</sup>.

Warto też zwrócić uwagę, że omawiany występki nie został ujęty w katalogu czynów zabronionych stanowiących podstawę odpowiedzialności podmiotu zbiorowego wyrażonym w art. 16 u.o.p.z.<sup>22</sup> Ma to istotne znaczenie, biorąc pod uwagę, że OSINT-owcy często działają w imieniu lub w interesie takich podmiotów zbiorowych, np. biur wywiadu gospodarczego. Powyższe powoduje, że podmioty zbiorowe nie będą ponosiły odpowiedzialności nawet w razie przekroczenia granic legalności OSINT-u przez ich specjalistów.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że co do zasady biały wywiad nie wyczerpuje znamion kradzieży tożsamości. W przypadku profilu legendy nieumyślnie opartego na danych istniejącej osoby, po stronie sprawcy nie zostaną wypełnione znamiona strony podmiotowej. Ocena działania sprawcy może być jednak odmienna, jeżeli celowo posługuje się on danymi innej osoby fizycznej (podszywa się pod nią). Dotychczas bowiem takie działanie mogło być uznane za wypełniające znamiona kradzieży tożsamości tylko wówczas, gdy sprawca działał „w celu” wyrządzenia takiej osobie szkody – w przypadku etycznego białego wywiadu taka sytuacja nigdy nie powinna mieć miejsca. Obecnie zaś cel działania sprawcy nie ma znaczenia. Jeżeli na skutek podszywania się pod inną osobę dojdzie do wyrządzenia jej szkody, odpowiedzialność poniesienie teraz sprawca, który chciał jej wyrządzenia, albo który przewidywał, że jego działanie (podszywanie się pod daną osobę) może skutkować powstaniem takiej szkody, i godził się na to.

### 3. Bezprawne uzyskanie informacji a OSINT

Pozyskanie informacji przez osoby odpowiedzialne za OSINT odbywa się zwykle za pośrednictwem Internetu i związane jest z eksploatacją jego głębokich warstw, w tym z docieraniem do miejsc celowo ukrytych przed zwykłymi użytkownikami. Nie może budzić wątpliwości, że używanie w ramach białego wywiadu technik hackerskich, np. przełamywanie haseł lub wyłudzenie danych przez podszywanie się pod inne strony internetowe, wypełnia znamiona przestępstwa i nie może być uznane za legalne. Problem pojawia się przy wykorzystaniu metod, które zakładają np. uzyskanie dostępu do treści ukrytych w Internecie, ale niezabezpieczonych przed dostępem osób trzecich w żaden inny sposób bądź uzyskanie dostępu do treści ukrytych pod hasłem wykradzionym i upublicznionym w sieci przez inne osoby, a następnie wykorzystany na potrzeby OSINT-u.

19 A. Michalska-Warias, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. T. Bojarski, Warszawa 2016, s. 532.

20 A. Lach, [w:] *Karnopravna reakcja na zjawisko kradzieży tożsamości*, Warszawa 2015, s. 99.

21 M. Siwicki, *Kradzież tożsamości – pojęcie i charakterystyka zjawiska*, „Edukacja Prawnicza” 2009, nr 11, s. 34.

22 Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2600).

Opisane działania wymagają oceny w kontekście *hackingu*, który najogólniej oznacza sposób uzyskania dostępu do prywatnych danych za pośrednictwem sieci<sup>23</sup> lub uzyskanie nieuprawnionego dostępu do systemu komputerowego za pomocą specjalnych urządzeń<sup>24</sup>. Na gruncie k.k. *hacking* został uregulowany w art. 267 § 1 i 2. Pierwszy z tych przepisów przewiduje karalność uzyskiwania przez sprawcę dostępu do informacji dla niego nieprzeznaczonej, przez otwarcie zamkniętego pisma, podłączenie się do sieci telekomunikacyjnej (teleinformatycznej) lub przełamanie albo ominięcie elektronicznego, magnetycznego, informatycznego lub innego szczególnego jej zabezpieczenia. Drugi kryminalizuje uzyskiwanie bez uprawnienia dostępu do całości lub części systemu informatycznego. Przedmiotem ochrony ww. przepisów jest poufność informacji<sup>25</sup>, tajemnica komunikowania się i dysponowania informacją<sup>26</sup>. Oba te występki popełnione mogą być jedynie umyślnie, w zamiarze bezpośrednim, a ich ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego.

Realizacja znamion występków określonych w art. 267 § 1 k.k. wymaga uzyskania przez sprawcę dostępu do nieprzeznaczonej dla niego informacji. Tą jest wiadomość lub suma wiadomości o osobie albo stanie rzeczy, dotycząca faktów, stanowiąca logiczną całość<sup>27</sup>, do uzyskania której nie ma on upoważnienia wynikającego z ustawy, umowy lub woli nadawcy.

Uzyskanie przez sprawcę dostępu do informacji ma nastąpić w jeden ze sposobów określonych przez ustawodawcę. Z perspektywy OSINT-u najmniejsze znaczenie ma nieuprawnione otwarcie zamkniętego pisma. Takie działania niewątpliwie jest niezgodne z prawem i etyką, przez co wykracza poza granice białego wywiadu. Wśród sposobów bezprawnego uzyskania informacji, które wymagają szerszego omówienia, pozostaje podłączenie się do sieci telekomunikacyjnej oraz przełamanie albo ominięcie jej zabezpieczeń. Inne sposoby uzyskania przez sprawcę nieprzeznaczonej dla niego informacji, np. przez jej dobrowolne przekazanie przez osobę trzecią, pozostają poza regulacją ww. normy prawnej.

Sieć telekomunikacyjna zdefiniowana jest w art. 2 pkt 35 p.t.<sup>28</sup> jako systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Chodzi więc m.in. o sieci telefoniczne, komputerowe, w tym internetowe<sup>29</sup> rozumiane jako WI-FI lub sieć przewodowa. Podłączenie się do sieci telekomunikacyjnej polega na przyłączeniu do niej urządzenia odbiorczego, pozwalającego na pozyskiwanie przekazywanych za jej pośrednictwem informacji<sup>30</sup>.

Przełamanie lub ominięcie zabezpieczeń nie zostało zdefiniowane w ustawie. Za P. Kardasem można przyjąć, że przełamanie zabezpieczenia to każda czynność, która ma umożliwić sprawcy dostęp do informacji, która może polegać na usunięciu zabezpieczenia przez jego zniszczenie w celu zniesienia jego funkcji ochronnej, jednakże bez zupełnego zniszczenia go<sup>31</sup>.

23 M. Karpiuk, [w:] *Prawo nowych technologii. Wybrane zagadnienia*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Karpiuk, Warszawa 2015, s. 385.

24 Por. A. Adamski, *Przestępczość w cyberprzestrzeni. Prawne środki przeciwdziałania zjawisku w Polsce na tle projektu Konwencji Rady Europy*, Toruń 2001, s. 19.

25 F. Radoniewicz, *Odpowiedzialność karna za hacking i inne przestępstwa przeciwko danym komputerowym i systemom informatycznym*, Warszawa 2016, s. 286.

26 W. Wróbel, D. Zając, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. II, Komentarz do art. 212-277d*, red. A. Zoll, Warszawa 2017, s. 643.

27 B. Kunicka-Michalska, *System Prawa Karnego, t. 8, Przestępstwa przeciwko państwu i dobrom zbiorowym*, red. L. Gardocki, Warszawa 2018, s. 940.

28 Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2581).

29 S. Hoc, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Legalis/el. 2020, art. 267.

30 A. Sakowicz, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. I, Komentarz*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017, s. 495.

31 P. Kardas, *Prawnokarna ochrona informacji w polskim prawie karnym z perspektywy przestępstw komputerowych. Analiza dogmatyczna i strukturalna w świetle aktualnie obowiązującego stanu prawnego*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2000, nr 1, s. 71.

Znamię omińnięcia zabezpieczeń nastrocza większych trudności. Ustawodawca wprowadził je do tekstu k.k. w 2008 r., uzasadniając to stanowiskiem specjalistów zajmujących się prawem informatycznym, że jest możliwe uzyskanie dostępu do zabezpieczonej informacji bez przełamania, lecz z omińnięciem jej zabezpieczeń<sup>32</sup>. Omińnięciem zabezpieczeń będzie oddziaływanie na zabezpieczenia, które nie będzie skutkowało jego zniszczeniem lub naruszeniem<sup>33</sup>. Może ono polegać np. na wykorzystaniu socjotechnik, które pozwolą na nieuprawnione uzyskanie cudzego hasła dostępu bezpośrednio od jego dysponenta, fałszowaniu adresów stron internetowych i podszywaniu się pod inne strony, wprowadzaniu w błąd systemu poprzez zafałszowanie lokalizacji użytkownika lub adresu IP, wykorzystaniu luk w systemach operacyjnych za pośrednictwem odpowiedniego oprogramowania<sup>34</sup>. Według judykatury z przełamaniem lub omińnięciem zabezpieczeń sieci telekomunikacyjnej będziemy mieli do czynienia m.in. w sytuacji przełamania hasła do konta użytkownika portalu społecznościowego<sup>35</sup> lub konta e-mail<sup>36</sup>.

Niezależnie od tego, czy mówimy o przełamaniu, czy omińnięciu zabezpieczenia sieci telekomunikacyjnej, warunkiem *sine qua non* jest istnienie zabezpieczenia. Rozumiane jest ono jako wszelkie formy utrudnienia dostępu do informacji, których usunięcie wymaga wiedzy specjalnej lub specjalnego urządzenia bądź kodu<sup>37</sup>. Nie może budzić wątpliwości, że wejście w posiadanie informacji, która co prawda nie jest przeznaczona dla konkretnej osoby, ale która nie była zabezpieczona przed takim dostępem, nie wyczerpuje znamion opisanego występkę. Ponadto przełamanie lub omińnięcie zabezpieczeń powinno mieścić się w zamiarze sprawcy i musi wymagać jego aktywności. Z tego powodu, nie można uznać za przełamanie lub omińnięcie zabezpieczenia uzyskanie informacji za pomocą rozszerzonych technik wyszukiwania informacji, w tym przeszukiwania treści nieindeksowanych przez przeglądarki internetowe, które umieszczone zostały na serwerach niezabezpieczonych co najmniej hasłem dostępu. O ile intencją osoby, która umieszcza informacje na stronie, podejmując następnie operacje mające na celu jej nieindeksowanie przez przeglądarki, a tym samym utrudnienie dostępu do niej przeciętnemu użytkownikowi Internetu, może być ukrycie tej informacji, o tyle nie można uznać tego za zabezpieczenie. Słusznie podnosi się w doktrynie, że omińnięciem zabezpieczenia nie będzie dostanie się do informacji inną, niezabezpieczoną drogą<sup>38</sup> – a taką niewątpliwie jest umieszczenie informacji na serwerze niezabezpieczonym hasłem dostępu.

Podobnie należy oceniać podłączenie się do sieci telekomunikacyjnej za pośrednictwem loginu lub hasła udostępnionego bezpośrednio, lub pośrednio przez jej użytkownika, np. przez przekazanie ich albo pozostawienie niezabezpieczonych na widoku<sup>39</sup>. Działanie takie nie stanowi bowiem zabezpieczenia sieci telekomunikacyjnej i przez to nie można mówić o jego przełamaniu lub omińnięciu.

Odmiennej oceny wymaga kwestia wykorzystania danych logowania do takiej sieci, które opublikowane zostały np. w darknecie, w wyniku ich wykradzenia lub zdobycia w inny nielegalny sposób. Co prawda w takiej sytuacji osoba, która prowadzi biały wywiad i wykorzystuje takie hasła, nie jest zwykle sprawcą ich kradzieży, to jednak wykorzystanie takiego hasła i uzyskanie informacji jest nieetyczne i przekracza granice dopuszczalnego prawem OSINT-u. Wskazać należy, że co do zasady przeciętny

32 Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 24 października 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. nr 214 poz. 1344).

33 Por. P. Kardas, *Prawnokarna...*, s. 71–73.

34 Por. F. Radoniewicz, *Odpowiedzialność karna...*, s. 293.

35 Wyrok SR w Wałbrzychu z dnia 11.10.2017 r. sygn. akt: II K 1036/16, LEX nr 2421166.

36 Wyrok SO w Częstochowie z dnia 29.05.2018 r. sygn. akt: VII Ka 312/18, LEX nr 2504770.

37 W. Wróbel, D. Zając, [w:] *Kodeks...*, s. 649.

38 A. Adamski, *Karalność hackingu na podstawie przepisów kodeksu karnego z 1997 r.*, „Przegląd Sądowy” 1998, nr 11–12, s. 150; K. Lipiński, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021, s. 1152.

39 K. Lipiński, [w:] *Kodeks karny...*, s. 1152; Wyrok SA w Szczecinie z dnia 14.10.2008 r., sygn. akt: II AKa 120/08, LEX nr 508308.

użytkownik sieci chroni swoje dane za pomocą loginu i hasła. Wykradnięcie tych danych i opublikowanie ich w jasnej lub ciemnej stronie Internetu nie może być postrzegane jako niezabezpieczenie informacji przez ich właściciela – tak jak należy oceniać np. podanie komuś hasła dostępu lub umieszczenie go na obudowie monitora. Unieście limitowanego dostępu do konta przez wykorzystanie nielegalnie zdobytego hasła należy więc według mnie oceniać w kategorii przełamania zabezpieczenia. Słusznie zwracają uwagę W. Wróbel i D. Zając, że: „każde uzyskanie dostępu do informacji z wykorzystaniem bezprawnie uzyskanego »klucza« dostępu do informacji (hasła, klucza szyfru, klucza do sejf, w którym złożono dokumenty) będzie stanowić realizację znamion art. 267 § 1. Za przyjęciem powyższej interpretacji przemawiają te same względy, które nakazują traktować posłużenie się kradzionym kluczem jako włamanie”<sup>40</sup>. Odmienne zaopatrywanie na tę kwestię wyraził Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 14.10.2008 r. w sprawie o sygn. akt: II AKa 120/08.

Drugą formą *hackingu* jest kryminalizowane w art. 267 § 2 k.k. uzyskanie bez uprawnienia dostępu do całości lub części systemu informatycznego. System taki nie został zdefiniowany w k.k. W art. 1 lit. a Konwencji o cyberprzestępczości<sup>41</sup> przyjęto, że jest to każde urządzenie lub grupa wzajemnie połączonych, lub związanych ze sobą urządzeń, z których jedno lub więcej, zgodnie z programem, wykonuje automatyczne przetwarzanie danych. W praktyce będzie to np. komputer, smartfon, ale też pralka lub lodówka wyposażona w mikroprocesor i Internet<sup>42</sup>, portal internetowy, aplikacja mobilna.

Uzyskaniem dostępu jest powzięcie możliwości korzystania z zasobów danego systemu, czyli przetwarzanych w nim danych<sup>43</sup>. Czynność ta może nastąpić np. przez wykorzystanie podejrzanego hasła wprowadzanego przez inną osobę<sup>44</sup>, użycie własnych danych logowania jednak z przekroczeniem posiadanych uprawnień (np. logowanie się do systemu informatycznego pracodawcy przez pracownika, któremu pracodawca wypowiedział stosunek pracy). Uprawnienie dostępu do systemu może wynikać z ustawy, umowy, ale też z wewnętrznych aktów obowiązujących w danej organizacji zarządzającej systemem. Warto podkreślić, że sprawca nie musi działać w celu uzyskania dostępu do danych znajdujących się w systemie. Celem sprawcy może być np. przejęcie zdalnej kontroli nad komputerem, w celu wykonania zmasowanych ataków na określone strony internetowe<sup>45</sup>. Istotne jest jedynie uzyskanie dostępu do systemu informatycznego bez uprawnienia.

Na marginesie wskazać należy na różnice pomiędzy występkiem z art. 267 § 1 k.k. a kryminalizowanym w art. 267 § 3 k.k. zakładaniem lub posługiwaniem się urządzeniem podsłuchowym, wizualnym albo innym urządzeniem lub oprogramowaniem, w celu uzyskania informacji. Podstawową różnicą jest charakter tych czynów – pierwszy z nich ma bowiem charakter skutkowy w tym znaczeniu, że do wypełnienia jego znamion konieczne jest uzyskanie przez sprawcę dostępu do nieprzeznaczonej dla niego informacji. Drugi z tych występki nie wymaga osiągnięcia takiego skutku, bowiem dla jego bytu istotne jest jedynie działanie sprawcy „w celu uzyskania informacji” – nie ma więc znaczenia, czy faktycznie sprawca taką informację uzyska. Ponadto realizacja znamion czynu zabronionego z art. 267 § 3 k.k. nie wymaga ominięcia ani przełamania zabezpieczeń, przez co nie ma znaczenia, czy informacja, do której sprawca za pomocą urządzenia podsłuchowego, wizualnego, innego urządzenia lub oprogramowania uzyskał dostęp, była zabezpieczona. W doktrynie wskazuje się też, że art. 267 § 3 k.k. kryminalizuje przechwytywanie

40 W. Wróbel, D. Zając, [w:] *Kodeks...*, s. 643.

41 Konwencja Rady Europy o cyberprzestępczości, sporządzona w Budapeszcie dnia 23 listopada 2001 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 728).

42 A. Behan, *Współczesne systemy informatyczne a typy przestępstw z art. 267 Kodeksu karnego*, „Palestra” 2020, nr 2, s. 31–32.

43 Por. F. Radoniewicz, *Odpowiedzialność karna...*, s. 296.

44 A. Lach, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, Warszawa 2020, s. 1242.

45 P. Bogacki, „Hacking” w ujęciu art. 267, „Monitor Prawniczy” 2020, nr 17, s. 925.

danych podczas ich przesyłania, zaś art. 267 § 1 k.k. skupia się na uzyskaniu nieuprawnionego dostępu do danych przechowywanych w urządzeniu (serwerze, prywatnym laptopie itd.)<sup>46</sup>.

Prowadzenie białego wywiadu co do zasady nie powinno prowadzić do naruszenia ww. norm prawnych. Czynności takiego wywiadu nie zakładają podłączania się do sieci telekomunikacyjnej (teleinformatycznej) ani omijania lub przełamywania zabezpieczeń, w celu uzyskania dostępu do informacji. Specjalista ma korzystać ze źródeł otwartych, a zatem nie powinien sięgać do systemów informatycznych, do których nie ma uprawnienia, jak też nie powinien stosować urządzeń podsłuchowych lub oprogramowania pozwalającego na bezprawne przechwytywanie informacji.

#### 4. Nielegalne przetwarzanie danych a OSINT

OSINT zakłada gromadzenie i analizowanie różnorodnych danych, w tym o podmiotach gospodarczych, ale też o osobach fizycznych. Najlepszą ilustracją gromadzenia i analizowania danych osób fizycznych jest biały wywiad stosowany przez specjalistów ds. rekrutacji, czy też przez prawników.

Pozyskiwanie, analizowanie, przechowywanie i wykorzystywanie danych osobowych rodzi ryzyko naruszenia normy sankcjonowanej wyrażonej w art. 107 u.o.d.o.<sup>47</sup> w typie podstawowym (ust. 1) lub kwalifikowanym (ust. 2). Kryminalizują one przetwarzanie danych osobowych, w sytuacji, gdy jest ono niedopuszczalne prawnie albo gdy osoba przetwarzająca nie jest do tego uprawniona. Typ kwalifikowany wejdzie w grę, gdy przedmiotem czynności wykonawczej będą dane szczególnych kategorii<sup>48</sup>.

Pojęcie danych osobowych zostało już omówione. Na tym etapie warto wskazać, że danymi osobowymi nie będą informacje o osobie zmarłej<sup>49</sup>. Szczególne kategorie danych, zwane też danymi wrażliwymi, zostały wskazane w art. 9 ust. 1 RODO. W ich skład wchodzi dane ujawniające pochodzenie rasowe lub etniczne, poglądy polityczne, przekonania religijne lub światopoglądowe, przynależność do związków zawodowych oraz przetwarzania danych genetycznych, danych biometrycznych w celu jednoznacznego zidentyfikowania osoby fizycznej lub danych dotyczących zdrowia, seksualności lub orientacji seksualnej.

Przedmiotem ochrony wskazanych przepisów jest ochrona danych osobowych przed nieuprawnionym przetwarzaniem i związana z tym ochrona prywatności. Czynność sprawcza omawianego występkę polega na niedopuszczalnym przetwarzaniu danych osobowych albo ich przetwarzaniu przez osobę nieuprawnioną. Blankietowy charakter omawianych przepisów powoduje, że odkodowanie zakresu kryminalizacji wymaga odwołania się do przepisów RODO, które regulują zasady ochrony danych osobowych<sup>50</sup>.

Przetwarzanie zdefiniowane jest w art. 4 pkt 2 RODO, jako operacja lub zestaw operacji wykonywanych na danych osobowych, lub zestawach danych osobowych w sposób zautomatyzowany, lub nieautomatyzowany, taka 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. Katalog operacji przetwarzania danych ma charakter otwarty. Realizacja chociażby jednej z takich czynności, przy uwzględnieniu, że będzie ona miała miejsce w sposób

46 F. Radoniewicz, *Odpowiedzialność karna...*, s. 305.

47 Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1781).

48 Por. J. Łuczak-Tarka, [w:] *Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, Warszawa 2019, s. 532.

49 P. Fajgielski, [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, red. P. Fajgielski, Warszawa 2022, s. 105.

50 M. Nawacki, *Kryminalizacja naruszenia ochrony danych osobowych*, „Studia Prawnoustrojowe UWM” 2021, nr 52, s. 312.

zautomatyzowany albo niezautomatyzowany i odbywać będzie się na danych osobowych bądź ich zestawach, przesądza o tym, że mamy do czynienia z ich przetwarzaniem<sup>51</sup>.

Pierwszym z czynów penalizowanych przez omawiany przepis jest nielegalne przetwarzanie danych. Większość przedstawicieli doktryny za nielegalne uznaje przetwarzanie danych przez sprawcę w sytuacji, gdy nie może on skutecznie powołać się na żadną z przesłanek legalizujących wynikających z art. 6 ust. 1 lub art. 9 ust. 2 RODO<sup>52</sup>. Spotkać można jednak szersze poglądy, które za nielegalne uważają też przetwarzanie dokonane z naruszeniem zasad wynikających z art. 5 RODO, np. zasady ograniczenia celu, rzetelności i przejrzystości<sup>53</sup>. Drugie z tych stanowisk nie jest jednak przekonujące i nadmiernie rozszerzałoby zakres kryminalizacji omawianego przepisu.

Przesłanki legalizujące wskazane są w art. 6 ust. 1 i art. 9 ust. 2 RODO. Określają one sytuacje, w których przetwarzanie danych jest dozwolone. Pierwszy z tych przepisów odnosi się do danych osobowych zwykłych, wskazując, że przetwarzanie jest zgodne z prawem, m.in. gdy osoba, której dane dotyczą, wyrazi na nie zgodę (lit. a), przetwarzanie jest konieczne dla wykonania umowy, której podmiot danych jest stroną (lit. b) bądź ma na celu wypełnienie obowiązku prawnego przez administratora (lit. c). Drugi przepis odnosi się do danych wrażliwych. Uchyła on zakaz przetwarzania takich danych m.in. gdy osoba, której dane dotyczą, wyrazi na nie wyraźną zgodę (lit. a), przetwarzanie dotyczy danych w sposób oczywisty upublicznionych przez osobę, której dane dotyczą (lit. e) lub gdy jest ono niezbędne do ustalenia, dochodzenia, lub obrony roszczeń, lub w ramach sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez sądy (lit. f).

Drugim z penalizowanych czynów jest nieuprawnione przetwarzanie danych. Wśród podmiotów uprawnionych do przetwarzania pierwszoplanowe znaczenie ma administrator danych zdefiniowany w art. 4 pkt 7 RODO. Jest nim osoba fizyczna lub prawna, organ publiczny, jednostka lub inny podmiot, który ustala cele i sposoby przetwarzania danych. Może on przetwarzać dane, gdy występuje po jego stronie choćby jedna z przesłanek legalizujących. Uprawnionym jest też podmiot przetwarzający, który przetwarza dane osobowe w imieniu administratora (art. 4 pkt 8 RODO). Dane mogą być też przetwarzane przez inne osoby, jeżeli zostaną one upoważnione do tego przez administratora lub podmiot przetwarzający – i tylko w granicach takiego upoważnienia.

Z uwagi na bezpośrednie sprzężenie omawianych norm karnych z przepisami RODO, należy zwrócić uwagę na zakres zastosowania tego aktu. W kontekście OSINT-u najważniejsze wydaje się wyłączenie uregulowane w art. 2 ust. 1 lit. c RODO, który przewiduje, że akt ten nie ma zastosowania w razie przetwarzania danych przez osobę fizyczną w ramach czynności o czysto osobistym lub domowym charakterze. W motywie 18 RODO wyjaśniono, że chodzi o przypadki przetwarzania, które odbywa się bez związku z działalnością zawodową lub handlową. Z perspektywy podmiotów, których specjaliści prowadzą biały wywiad, istotne wydaje się niewłączenie art. 107 u.o.d.o. do katalogu czynów zabronionych będących podstawą odpowiedzialności podmiotów zbiorowych na podstawie u.o.p.z.

Podsumowując, omówiony przepis ogranicza pole legalnego białego wywiadu. Przetwarzanie danych osób fizycznych dokonywane może być jedynie przez osobę uprawnioną i tylko w razie istnienia podstawy legalizującej taką czynność. W praktyce OSINT-owcy ani ich ewentualni zleceniodawcy nie identyfikują się jako administratorzy danych. Trudno też uznać, aby ich działania mogły być oparte na którejś z przesłanek legalizujących wskazanych w art. 6 lub art. 9 RODO. W przypadku profesjonalnego białego wywiadu wykluczone jest też powołanie się na działanie w czysto osobistym lub domowym charakterze.

---

51 W. Chomiczewski, [w:] RODO. *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Komentarz*, red. E. Bielak-Jomaa, Warszawa 2018, s. 156.

52 J. Łuczak-Tarka, [w:] *Ustawa...*; P. Barta, [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Wybrane przepisy sektorowe. Komentarz*, red. P. Litwiński, Legalis/el. 2021, art. 107.

53 P. Poniatowski, *Niedopuszczalne lub nieuprawnione przetwarzanie danych osobowych – aspekty prawne*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10, s. 73–77.



## 5. Podsumowanie

OSINT jest obecnie jedną z popularniejszych metod pozyskiwania i analizowania danych w sektorze prywatnym. W świecie, w którym jednostki niejednokrotnie dzielą się każdym elementem swojego życia w sieci, pozyskanie informacji staje się coraz łatwiejsze. Biały wywiad może być oceniany w różnoraki sposób. Niewątpliwie ma on wiele plusów, np. pozwala na wykrycie nieprawidłowości i to zarówno w ramach czynności prowadzonych przez organy ścigania, jak i w branży prywatnej, chociażby poprzez ujawnianie nielojalnych współpracowników, wycieków danych albo rzetelności kontrahentów. Z drugiej strony niesie on za sobą szereg zagrożeń. Brak regulacji prawnych, które określałyby jego ramy, powoduje, że wykorzystywany jest on nie tylko przez osoby kierujące się dobrymi intencjami, ale również przez przestępców, którzy w oparciu o uzyskane z otwartych źródeł dane zbierają cały komplet informacji o swojej przyszłej ofierze, tworzą i posługują się fałszywymi tożsamościami.

Z przeprowadzonej analizy płynie wniosek, że biały wywiad prowadzony zgodnie z założeniami – etycznie i z wykorzystaniem jawnych źródeł, nie wypełnia znamion występku kradzieży tożsamości ani *hackingu*. Według mnie jednak działania takie będą zwykle wypełniały znamiona występku nieuprawnionego przetwarzania danych osobowych, na co powinni zwrócić uwagę specjaliści trudzący się tymi metodami.

Niezależnie od tego trzeba zwrócić uwagę, że biały wywiad zakłada nieujawnianie faktu prowadzenia takich działań osobie, o której gromadzone są informacje, i przeprowadzanie ich z wykorzystaniem metod i narzędzi zapewniających anonimowość, np. VPN-ów, maszyn wirtualnych, sieci TOR. Sprawia to, że uzyskanie przez pokrzywdzonego informacji, iż stał się „ofiarą” OSINT-u, staje się niezwykle utrudnione, a jeszcze trudniejsze staje się zidentyfikowanie sprawcy takiego działania.

Konieczne jest też podkreślenie, że niniejsze omówienie ma charakter przyczynkowy i nie obejmuje omówienia wszystkich możliwych typów przestępstw, których znamiona mogą wypełniać działania osoby prowadzącej biały wywiad.

## Bibliografia

- Adamski A., *Karalność hackingu na podstawie przepisów kodeksu karnego z 1997 r.*, „Przegląd Sądowy” 1998, nr 11–12.
- Adamski A., *Przestępczość w cyberprzestrzeni. Prawne środki przeciwdziałania zjawisku w Polsce na tle projektu Konwencji Rady Europy*, Toruń 2001.
- Barta P., [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Wybrane przepisy sektorowe. Komentarz*, red. P. Litwiński, Legalis/el. 2021, art. 107.
- Behan A., *Współczesne systemy informatyczne a typy przestępstw z art. 267 Kodeksu karnego*, „Palestra” 2020, nr 2.
- Bogacki P., „Hacking” w ujęciu art. 267, „Monitor Prawniczy” 2020, nr 17.
- Chomiczewski W., [w:] *RODO. Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Komentarz*, red. E. Bielak-Jomaa, Warszawa 2018.
- Fajgielski P., [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, red. P. Fajgielski, Warszawa 2022.
- Hoc S., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R. Stefański, Legalis/el. 2020, art. 267.
- Kardas P., *Prawnokarna ochrona informacji w polskim prawie karnym z perspektywy przestępstw komputerowych. Analiza dogmatyczna i strukturalna w świetle aktualnie obowiązującego stanu prawnego*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2000, nr 1.
- Karpiuk M., [w:] *Prawo nowych technologii. Wybrane zagadnienia*, red. K. Chałubińska-Jentkiewicz, M. Karpiuk, Warszawa 2015.

- Kunicka-Michalska B., [w:] *System Prawa Karnego, t. 8, Przepisy przeciwko państwu i dobrom zbiorowym*, red. L. Gardocki, Warszawa 2018.
- Lach A., [w:] *Karnoprawna reakcja na zjawisko kradzieży tożsamości*, Warszawa 2015.
- Lach A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. III, red. V. Konarska-Wrzošek, Warszawa 2020.
- Lipiński K., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2021.
- Łuczak-Tarka J., [w:] *Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, red. D. Lubasz, Warszawa 2019.
- Majorek M., *Darknet. Ostatni bastion wolności w internecie?*, „Bezpieczeństwo. Teoria i praktyka” 2017, nr 4.
- Michalska-Warias A., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. T. Bojarski, Warszawa 2016.
- Mider D., *Czarny i czerwony rynek w sieci The Onion Router – analiza funkcjonowania darkmarketów*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2019, nr 21.
- Mozgawa M., [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. VII, red. M. Mozgawa, Warszawa 2015.
- Mozgawa M., [w:] *System Prawa Karnego, t. 10, Przepisy przeciwko dobrom indywidualnym*, red. J. Warylewski, Warszawa 2016.
- Nawacki M., Kryminalizacja naruszenia ochrony danych osobowych, „Studia Prawnoustrojowe UWM” 2021, nr 52, <https://doi.org/10.31648/sp.6615>
- Pączkowski T., *Biały wywiad. Materiały dydaktyczne Policji*, Katowice 2020.
- Poniatowski P., *Niedopuszczalne lub nieuprawnione przetwarzanie danych osobowych – aspekty prawnokarne*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10.
- Radoniewicz F., *Odpowiedzialność karna za hacking i inne przestępstwa przeciwko danym komputerowym i systemom informatycznym*, Warszawa 2016.
- Sakowicz A., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. I, Komentarz*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2017.
- Saramak B., *Wykorzystanie otwartych źródeł informacji w działalności wywiadowczej: historia, praktyka, perspektywy*, Warszawa 2015.
- Siwicki M., *Kradzież tożsamości – pojęcie i charakterystyka zjawiska*, „Edukacja Prawnicza” 2009, nr 11.
- Sowirka K., *Przestępstwo „kradzieży tożsamości” w polskim prawie karnym*, „Ius Novum” 2013, nr 1.
- Tylutki K., *Informacja masowego rażenia – OSINT w działalności wywiadowczej*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2018, nr 19.
- Wróbel W., Zając D., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. II, Komentarz do art. 212–277d*, red. A. Zoll, Warszawa 2017.
- Ziółkowska A., *Biały wywiad jako ogólnodostępna forma cyberinwigilacji a bezpieczeństwo danych użytkowników urządzeń mobilnych*, „Wiedza Obronna” 2017, nr 3–4.
- Zoll A., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna, t. II, Komentarz do art. 117–211a*, red. W. Wróbel, Warszawa 2017.

## Akty prawne

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 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 (Dz.U.UE.L.2016.119.1).
- Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2022 r. poz. 2600).
- Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2581).
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1781).
- Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 24 października 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. nr 214 poz. 1344).

## Orzecznictwo

Wyrok SA w Szczecinie z dnia 14.10.2008 r., II AKa 120/08, LEX nr 508308.

Wyrok SO w Częstochowie z dnia 29.05.2018 r., VII Ka 312/18, LEX nr 2504770.

Wyrok SR w Wałbrzychu z dnia 11.10.2017 r., II K 1036/16, LEX nr 2421166.

## Źródła internetowe

<https://sjp.pwn.pl/sjp/;2579940> (dostęp: 18.11.2022)

<https://sjp.pwn.pl/sjp/podszyc-sie;2502866.html> (dostęp: 18.11.2022)

<https://thispersondoesnotexist.com/> (dostęp: 16.11.2022)



Iza Górna\* 

## Wiążący charakter postanowień Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na przykładzie postanowienia ETPC z dnia 25 sierpnia 2021 r., ECHR 244 (2021)

### *Streszczenie*

Artykuł omawia postanowienie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka o sygnaturze ECHR 244 (2021), w którym zostały nałożone na Polskę i Łotwę środki tymczasowe w związku z sytuacją na granicy z Białorusią. Autorka koncentruje się na udzieleniu odpowiedzi na pytanie, czy środki tymczasowe mają wiążący charakter, a tym samym czy istnieje konieczność ich przestrzegania. Wskazuje na kluczowe znaczenie zasady *non-refoulement* jako narzędzia prawa międzynarodowego służącego ochronie praw człowieka. Bada relację, jaka zachodzi między zakresem pojęcia uchodźca a zakresem podmiotowym zasady *non-refoulement*. Pochyla się nad także nad kwestią zakresu jurysdykcji państwa wynikającą z art. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

**Słowa kluczowe:** środki tymczasowe, jurysdykcja, zasada *non-refoulement*

## The binding character of the European Court of Human Rights on the example of the Interim decision of ETPC of 25th August 2021, ECHR 244 (2021)

### *Abstract*

Article elaborates the interim decision of the European Court of Human Rights ECHR 244 (2021) in which the Tribunal indicated interim measures on Poland and Latvia in relation to the situation on the border with Belarus. The author focuses on the question of whether the interim measures are binding and they must be complied with. She underlines the crucial importance of the principle of non-refoulement as an instrument of international law for the protection of human rights. She examines the relationship between the scope of term of “refugee” and the personal scope of the principle of non-refoulement. She also refers to the issue of the extent of State jurisdiction under the article 1 of the European Convention on Human Rights.

**Keywords:** interim measures, jurisdiction, the principle of *non-refoulement*

\* Autorka jest studentką III roku Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: [iza.gorna@edu.uni.lodz.pl](mailto:iza.gorna@edu.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0001-9541-7906>

W ostatnim dziesięcioleciu Europa mierzyła się z największym napływem ludności od czasu zakończenia drugiej wojny światowej. Było to obserwowane, zwłaszcza w roku 2015, kiedy „zarejestrowano 1,25 miliona osób ubiegających się o azyl po raz pierwszy”<sup>1</sup>. W związku z nasilającym się zjawiskiem migracji orzecznictwo i przedstawiciele doktryny stanęli przed koniecznością pogłębionej analizy istniejącego systemu prawnego, w celu zapewnienia ochrony prawnej. Jednym z najnowszych orzeczeń dotyczących tej materii jest wydane przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPC) postanowienie o sygnaturze ECHR 244 (2021)<sup>2</sup>. Jest następstwem wydarzeń, jakie mają miejsce na granicy Białorusi z Polską, Litwą, Łotwą i Estonią. W związku z jego wydaniem zrodził się szereg pytań prawnych. Przede wszystkim dotyczą one wiążącego charakteru środków tymczasowych, zakresu jurysdykcji państwa, a także przestrzegania zasady *non-refoulement*.

Rozważania należałoby rozpocząć od przytoczenia stanu faktycznego sprawy. W praktyce trudno jest wskazać z całą pewnością okoliczności sprawy. Brakuje jednoznacznych informacji, które pozwoliłyby odtworzyć przebieg zdarzeń. Zupełnie sprzeczne komunikaty wysyłają rząd polski i białoruski. Nie można wskazać, czy cudzoziemcy znaleźli się na terytorium Polski, a następnie zostali zawróceni na granicę polsko-białoruską, czy też cały czas pozostają poza granicami Polski. Natomiast nikt nie kwestionuje faktu, że na polsko-białoruskiej granicy przebywa grupa cudzoziemców na wysokości miejscowości Usnarz Górny, którzy są od Białorusi oddzieleni kordonem białoruskiej Straży Granicznej, natomiast od strony polskiej kordonem polskiej Straży Granicznej. W zaistniałej sytuacji nie mogą powrócić na Białoruś i jednocześnie nie mogą wjechać na terytorium państw ościennych w tym Polski. Dlatego można wskazać, że są uwięzieni na granicy.

Przebywający na granicy obywatele Iraku i Afganistanu wnieśli do ETPC skargi: nr 42120/21 i nr 42165/21. ETPC wydał postanowienie, w którym powołując się na art. 39 Regulaminu Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, nakazał Polsce oraz Łotwie zapewnić skarżącym wodę, żywność, odzież, odpowiednią opiekę medyczną, a także, jeśli to będzie możliwe, udzielić im schronienia. Wskazane środki miały być stosowane przez okres 3 tygodni od 25 sierpnia do 15 września. Ponadto zobowiązał państwa do przestrzegania zasady *non-refoulement*.

Środki tymczasowe mogą zostać wskazane przez ETPC na każdym etapie postępowania, „mają ze swej istoty charakter nadzwyczajny i zarządzane są przez ETPC jedynie w sytuacji, gdy zachodzi bezpośrednio i realne zagrożenie nieodwracalnej szkody”<sup>3</sup>. W przeważającej ilości wydawane są w związku ze sprawami dotyczącymi zakazu ekstradycji (w tym zasady *non-refoulement*) oraz deportacji.

Analizując statystyki zamieszczone na stronie internetowej ETPC, można wskazać, że z upływem lat zyskują na znaczeniu i ETPC sięga się do nich coraz częściej. W roku 2018 wskazał je w 1540 sprawach, w 2019 w 1570, w 2020 już w 2024, natomiast w 2021 aż w 5134<sup>4</sup>. Podstawą prawną ich wydania jest art. 39 Regulaminu Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Czy są one dla stron wiążące? Co się dzieje w sytuacji, gdy państwa odmawiają ich wykonania? Wbrew pozorom odpowiedzi na te pytania nie są proste i nadal powodują dyskusje wśród przedstawicieli doktryny. Natomiast w systemie międzyamerykańskim nie przysparzają znacznych trudności. Wskazuje się, że „środki tymczasowe są wiążące, ponieważ są wyraźnie określone w Amerykańskiej Konwencji Praw Człowieka (art. 63 ust. 2), a państwa jako strony Konwencji mają obowiązek przestrzegać wszystkich postanowień tego traktatu”<sup>5</sup>.

1 Migracja w Europie, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/priorities/migracja/20170629STO78632/migracja-w-europie> (dostęp: 6.01.2022).

2 ECHR 244 (2021) z dnia 25.08.2021, 42120/21 Amiri i inni v. Polska, 42165/21 Ahmed i inni v. Łotwa.

3 M. Kowalski, *Środki tymczasowe zarządzane przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w sprawach przeciwko Polsce*, [w:] VI Seminarium Warszawskie. Stosowanie Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Warszawa 2013, s. 119.

4 Migracja w Europie, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/priorities/migracja/20170629STO78632/migracja-w-europie> (dostęp: 6.01.2022).

5 A.A.C. Trindade, *The evolution of provisional measures of protection under the case law of the Inter-American Court of Human Rights (1987-2002)*, „Human Rights Law Journal” 2003, vol. 24, s. 163-164. Cyt. za: C. Burbano-Herrera, Y. Haeck, *Letting states*

Natomiast wszystkie rozbieżności na gruncie europejskim, dotyczące wiążącego charakteru środków tymczasowych, wynikają z faktu, że ich podstawą jest jedynie regulamin ETPC, a nie norma konwencyjna. Początkowo przeważała interpretacja wskazująca, że środki tymczasowe nie były wiążące, zarówno „przed wejściem w życie Protokołu dodatkowego nr 11 (kiedy to środki tymczasowe mogły zarządzać zarówno Europejska Komisja Praw Człowieka, jak i ówczesny, sesyjny ETrPC), jak i po jego wejściu w życie w stosunku do środków zarządzanych przez nowy, stały ETrPC”<sup>6</sup>. Po raz pierwszy w dyskursie europejskim pomysł wprowadzenia środków tymczasowych został zaproponowany przy tworzeniu Projektu Statutu Trybunału Stanu, który miał się stać częścią Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (dalej EKPC). Jednak takie regulacje ostatecznie się tam nie znalazły. Komisja Europejska dostrzegając konieczność wprowadzenia tego typu środków „zaczęła kierować do państw członkowskich nieformalne prośby o zawieszenie wykonywania kary śmierci”<sup>7</sup>. Można wskazać, że państwa stosowały się do zaleceń sformułowanych przez Komisję Europejską, pomimo że brakowało wyraźnej podstawy prawnej do ich wydawania. W dalszej kolejności dodano do Regulaminu Komisji art. 36, który stanowił, że: „Komisja lub gdy nie odbywa się jej sesja, przewodniczący może wskazać stronom środek tymczasowy, którego przyjęcie wydaje się pożądane w interesie stron lub dla właściwego przebiegu toczącego się przed nią postępowania”<sup>8</sup>. Ponadto w drodze wykładni przyjęto stanowisko, że nieprzestrzeganie przez państwo nałożonych środków tymczasowych powoduje naruszenie art. 25 EKPC, co budziło wiele kontrowersji na arenie europejskiej. Na mocy Protokołu 11 w miejsce istniejącej Europejskiej Komisji i Trybunału Praw Człowieka powstał nowy Trybunał o stałym charakterze. Wyraził swoje zdanie co do charakteru prawnego środków tymczasowych w sprawie *Cruz Varas i inni v. Szwecja*. „Wobec braku postanowienia w Konwencji dotyczącego środków tymczasowych nie można uznać, że wskazówka udzielona na podstawie przepisu 36 powoduje powstanie wiążącego zobowiązania dla umawiających się stron”<sup>9</sup>. Dodatkowo odrzucił dotychczasową praktykę Komisji dotyczącą łączenia naruszenia art. 36 Regulaminu z art. 25 EKPC, podkreślając, że „nadwężeniem języka art. 25 byłoby wywnioskowanie ze słów »zobowiązują się nie utrudniać w żaden sposób skutecznego wykonywania tego prawa« obowiązku zastosowania się do wskazań Komisji na podstawie zasady 36”<sup>10</sup>. Ten pogląd ETPC powtórzył przy okazji sprawy *Čonka v. Belgia*. Wskazał, że nie można wskazywać jako podstawy prawnej do zalecenia środków tymczasowych art. 34 (odpowiednik art. 36 Regulaminu Komisji). Ponadto brak zastosowania się państwa do środków zarządzonych na podstawie art. 39 (późniejszy odpowiednik art. 25) Regulaminu ETPC może być uważany jedynie jako naruszający wymogi art. 3 EKPC. Natomiast dotychczasowy pogląd ETPC zrewidował rozpoznając sprawę *Mamatkulov i Askorov v. Turcja*. Po pierwsze wskazał, że w praktyce środki tymczasowe są zarządzane tylko wtedy, gdy „istnieje ryzyko powstania nieodwracalnej szkody”<sup>11</sup>. Orzekł ponadto: „że w świetle ogólnych zasad prawa międzynarodowego, prawa traktatów oraz międzynarodowego orzecznictwa środki tymczasowe na podstawie art. 39 Regulaminu są wiążące dla zainteresowanego państwa”<sup>12</sup>. Istotne znaczenie dla określenia charakteru środków tymczasowych są rozważania ETPC poczynione przy rozstrzygnięciu sprawy *Paladi v. Mołdawia*<sup>13</sup>. ETPC podkreślił, że jego zadaniem nie jest badanie, czy zasadna była decyzja o wydaniu środków tymczasowych. Wyznaczył

of the hook? The paradox of the legal consequences following state non-compliance with provisional measures in the Inter-American and European human rights system, „Netherlands Quarterly of Human Rights” 2010, nr 3, s. 342.

6 M. Kowalski, *Środki...*, s. 118.

7 C. Burbano-Herrera, Y. Haeck, *Letting states...*, s. 337.

8 Wyrok ETPC z dnia 20.03.1991 r., *Cruz Varas i inni v. Szwecja*, skarga nr 15579/89, pkt 36.

9 *Cruz Varas i inni v. Szwecja*, pkt 98.

10 *Cruz Varas i inni v. Szwecja*, pkt 99.

11 Wyrok ETPC z dnia 4.02.2005 r., *Mamatkulov i Askorov v. Turcja*, skarga nr 46827/99 i 46951/99, pkt 104.

12 *Mamatkulov i Askorov v. Turcja*, pkt 98.

13 Wyrok ETPC z dnia 10.03.2009 r., *Paladi v. Mołdawia*, skarga nr 39806/05.

nowy standard interpretacyjny, wskazując, że „co do zasady nieprzestrzeganie postanowień dotyczących środków tymczasowych przez państwo (w tym opóźnienie w jego realizacji) powoduje automatycznie naruszenie Konwencji (art. 24), chyba że spełnione są łącznie wszystkie trzy przesłanki: 1) istniały obiektywne przeszkody w realizacji; 2) państwo podjęło wszelkie rozsądne kroki, aby te przeszkody usunąć; 3) państwo na bieżąco informowało Trybunał o swoich działaniach”<sup>14</sup>. W literaturze przedmiotowej można się spotkać z opinią, że „taka interpretacja wprowadzająca moc wiążącą środków tymczasowych z art. 34 EKPC stanowi obecnie ugruntowaną linię orzecniczą”<sup>15</sup>.

Na podstawie powyższej analizy ewolucji orzecznictwa ETPC można wskazać, że obecnie nie budzi wątpliwości wiążący charakter środków tymczasowych. Dlatego państwo, wobec którego je orzeczono, ma obowiązek się im podporządkować. Jednak na gruncie polskiego prawa wykonywanie środków tymczasowych może powodować szereg problemów. Po pierwsze w „kontekście postępowań uchodźczych i wydalenionych organem, na którym spoczywa największa odpowiedzialność za wykonywanie środka tymczasowego jest Straż Graniczna Rzeczypospolitej Polskiej”<sup>16</sup>. Po drugie problemem wydaje się być także brak odpowiedniej podstawy dla wykonywania środków na gruncie krajowego porządku prawnego. „Taką podstawą może być w zasadzie wyłącznie norma umowy międzynarodowej, a więc art. 34 EKPC”<sup>17</sup>.

Konieczność prawnego uregulowania sytuacji uchodźców wynika z niezbywalnego i przyrodzonego charakteru praw człowieka, a także z prawa humanitarnego. Termin uchodźca jest zdefiniowany w wielu aktach zarówno o charakterze regionalnym, jak i powszechnym. Jednak „podstawę międzynarodowego prawa uchodźczego stanowi Konwencja Genewska (Konwencja dotycząca statusu uchodźców) z 1951 r.”<sup>18</sup>. Według znajdującej się tam definicji uchodźcą jest „osoba, która na skutek uzasadnionej obawy przed prześladowaniem z powodu swojej rasy, religii, narodowości, przynależności do określonej grupy społecznej lub z powodu przekonań politycznych przebywa poza granicami państwa, którego jest obywatelem i nie może lub nie chce z powodu tych obaw korzystać z ochrony tego państwa”<sup>19</sup>. Ustanowienie definicji uchodźcy jest niezwykle istotne przy wykładni art. 33 Konwencji dotyczącej statusu uchodźców. Można wskazać nierozzerwalne połączenie między tymi artykułami, ponieważ „jeśli termin ten zostanie zdefiniowany szeroko, państwa będą miały zobowiązania w zakresie *non-refoulement* wobec znacznie szerszej grupy niż w przypadku, gdy uchodźca zostanie zdefiniowany wąsko”<sup>20</sup>.

Zasada *non-refoulement* odgrywa kluczową rolę na gruncie prawa międzynarodowego, ponieważ służy ochronie praw człowieka. W praktyce ma szeroki zakres zastosowania, dlatego, że „nie tylko zakazuje usunięcia, wydalenia lub ekstradycji do kraju, w którym dana osoba może być narażona na ryzyko prześladowania lub innej poważnej krzywdy (wydalenie bezpośrednie), ale również do krajów, w których osoby byłyby narażone na poważne ryzyko dalszego wydalenia do takiego kraju (wydalenie pośrednie)”<sup>21</sup>. Jej definicja znajduje się w art. 33 ust. 1. Konwencji Genewskiej z 1951 r. (Konwencja dotycząca statusu uchodźców, sporządzona w Genewie 28 lipca 1951 r.). Współcześnie przyjmuje się, że równoległe do powyższej „normy umownej z upływem czasu wykształciła się norma o charakterze

14 C. Burbano-Herrera, Y. Haeck, *Letting states...*, s. 353; cyt. za: A. Bodnar, *Wykonywanie orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Polsce. Wymiar instytucjonalny*, Warszawa 2018, s. 129.

15 M. Kowalski, *Środki...*, s. 119.

16 Tamże, s. 127.

17 Tamże, s. 129; cyt. za: A. Bodnar, *Wykonywanie...*, s. 129.

18 M. Kowalski, *Pomiędzy uznaniowością a zobowiązaniem: podstawy prawnomiędzynarodowej ochrony uchodźców*, „Politeja” 2006, nr 1(5), s. 437.

19 Konwencja dotycząca statusu uchodźców, sporządzona w Genewie dnia 28 lipca 1951 r. (Dz.U. z 1991 r. nr 119 poz. 517).

20 V. Manoraj, *Refugee and Non-Refoulement Obligation*, „Social Science Research Network”, 11.01.2019, <https://ssrn.com/abstract=3314297> (dostęp: 6.01.2022).

21 Europejska Agencja Praw Podstawowych (FRA), *Scope of the principle of non-refoulement in contemporary border management: evolving areas of law*, Luksemburg 2016, s. 7.



peremptoryjnym<sup>22</sup>. Niesie to doniosłe skutki prawne, a mianowicie zgodnie z art. 64 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów „jeżeli powstanie nowa imperatywna norma powszechnego prawa międzynarodowego [*ius cogens*] jakikolwiek istniejący traktat sprzeczny z tą normą staje się nieważny i wygasa”. Ponadto norma peremptoryjna rodzi po stronie adresata zobowiązanie erga omnes, czyli wobec całej społeczności międzynarodowej. Taki pogląd wyraził Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości (dalej: MTS) już w wydanym w 1970 r. orzeczeniu w sprawie *Barcelona Traction Light and Power Company, Limited*. MTS wskazał, że „zobowiązania erga omnes z istoty swojej, dotyczą wszystkich państw. Zważywszy na wagę praw wchodzących tym przypadku w grę, wszystkie państwa mogą być uważane za posiadające interes prawny do ich ochrony. We współczesnym prawie międzynarodowym takie zobowiązania wynikają na przykład z zasad i norm dotyczących podstawowych praw osoby ludzkiej<sup>23</sup>. To właśnie konieczność ochrony podstawowych praw człowieka legła u podstaw uznania zasady *non-refoulement* za normę prawa peremptoryjnego, która musi być bezwzględnie przestrzegana przez wszystkich członków społeczności międzynarodowej.

Zasada *non-refoulement* „ma miejsce nie tylko wtedy, gdy osoba jest usuwana z jednego terytorium na inne, ale również wtedy, gdy państwo, sprawując jurysdykcję nad osobą w państwie trzecim, przekazuje ją pod jurysdykcję innego państwa<sup>24</sup>. Wtedy na państwie odsyłającym spoczywa obowiązek zbadania, czy w tym państwie, do którego osoby są zawracane „zachodzi realne ryzyko, że w przyjmującym państwie trzecim osobie ubiegającej się o azyl odmówi się dostępu do odpowiedniej procedury azylowej chroniącej ją przed *refoulement*”<sup>25</sup>. Gdyby państwo odsyłające stwierdziło, że nie ma gwarancji chroniących takie osoby, to „ma obowiązek nieodsyłania osoby ubiegającej się o azyl do danego państwa trzeciego<sup>26</sup>. ETPC w sprawie *M.K. i inni v. Polska*, powołał się na raport organizacji Amnesty International z 2017 r., wskazując, że „Republika Białorusi nie dysponuje funkcjonującym systemem azylowym i że wielokrotnie przekazywała osoby ubiegające się o ochronę międzynarodową władzom państw, w których istniało dla nich realne zagrożenie torturami lub innego rodzaju złym traktowaniem<sup>27</sup>. To jednoznacznie wskazuje, że Polska, zgodnie z zasadą *non-refoulement* nie powinna odsyłać osób przebywających na granicy do Białorusi, ponieważ istnieje uzasadniona obawa, że te osoby byłyby traktowane niezgodnie z art. 3 EKPC.

Choć konieczność przestrzegania tej zasady nie budzi już wątpliwości, jednak w literaturze można odnaleźć pewne rozbieżności w poglądach, które dotyczą kształtu tej zasady. Po pierwsze kwestią sporną jest jej zakres podmiotowy. W treści art. 33. mowa jest o uchodźcy. Wyłącznie literalne odczytywanie treści tego przepisu mogłoby doprowadzić do znacznego zawężenia kręgu osób, które podlegają ochronie płynącej z zasady *non-refoulement*. Kluczowa wydaje się być tutaj odpowiedź na pytanie: jaki charakter ma uznanie za uchodźcę? „Uznanie statusu uchodźcy nie sprawa, że ktoś staje się uchodźcą, lecz stwierdza, że nim jest<sup>28</sup>. Wskazuje to na charakter deklaratoryjny uznania za uchodźcę. Taki sam wniosek przedstawił TSUE w wyroku w sprawach połączonych C-391/16, C-77/17 i C-78/17 „art. 2 lit. e) dyrektywy 2011/95 definiuje »status uchodźcy« jako »uznanie przez państwo członkowskie obywatela państwa trzeciego albo bezpaństwowca za uchodźcę«. Takie uznanie za uchodźcę [...] ma charakter

22 M. Kowalski, *Wnioski o ochronę międzynarodową składane na granicy – uwagi na tle środków tymczasowych zarządzanych wobec Polski przez Europejski Trybunał Praw Człowieka*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2018, nr 3, s. 11–17.

23 Wyrok MTS z dnia 5.02.1970 r., *Barcelona Traction, Light, and Power Company, Ltd*.

24 Europejska Agencja Praw Podstawowych (FRA), *Scope...*, s. 17.

25 Wyrok ETPC z dnia 23.07.2020 r., *M.K. i inni v. Polska*, skarga nr 405003/17, 42902/17 i 43643/17, pkt 173.

26 *M.K. i inni v. Polska*, pkt 173.

27 *M.K. i inni v. Polska*, pkt 116.

28 *Zasady i tryb ustalania statusu uchodźcy Zgodnie z Konwencją dotyczącą statusu uchodźcy z 1951 r. oraz Protokołem dodatkowym do niej z 1967 r.*, red. I. Kurz, Warszawa 2007, s. 15.

deklaratoryjny, a nie konstytutywny<sup>29</sup>. Dlatego ta zasada powinna mieć zastosowanie zarówno do osób, które zostały uznane, jak i tych, które dopiero ubiegają się o uznanie. Drugą kwestią sporną jest dopuszczalność wyjątków od zakazu wydalenia, które są zawarte w art. 33 ust. 2 Konwencji Genewskiej. Kierunek orzecznictwa w tym zakresie został wyznaczony przez ETPC w wyroku w sprawie Saadi v. Włochy. ETPC wskazał tam, że „ponieważ ochrona przed traktowaniem zakazanym przez art. 3 ma charakter absolutny, przepis ten nakłada obowiązek zaniechania ekstradycji lub wydalenia jakiejkolwiek osoby, która w kraju przyjmującym mogłaby być narażona na rzeczywiste ryzyko poddania jej takiemu traktowaniu<sup>30</sup>. Ostatnia sporna kwestia jest nierozzerwalnie związana z zakresem jurysdykcji państwa. W doktrynie występuje pytanie, czy państwo obowiązane jest do przestrzegania tej zasady tylko i wyłącznie w obrębie swojego terytorium (co wynikałoby z literalnego brzmienia przepisu) czy też ten obowiązek dotyczy także granic?

Zakres jurysdykcji państwa został określony w EKPC. „Z punktu widzenia prawa międzynarodowego publicznego słowa »podlegającemu ich jurysdykcji« w art. 1 należy rozumieć w sposób, z którego wynika, że kompetencja jurysdykcyjna państwa jest głównie terytorialna<sup>31</sup>. Natomiast można odnaleźć w doktrynie pogląd, zgodnie z którym „w pewnych okolicznościach użycie siły przez funkcjonariuszy państwa działających poza jego terytorium może sprawić, że osoba, wobec której jest ona stosowana, znajdzie się pod kontrolą władz tego państwa i w rezultacie pod jego jurysdykcją na podstawie art. 1 Konwencji<sup>32</sup>. Takie samo stanowisko ETPC przedstawił w sprawie Al-Skeini i inni v. Wielka Brytania, a następnie powtórzył, m.in. rozpoznając sprawę MK i inni v. Polska. Wskazał „że w każdym przypadku, gdy państwo poprzez swoich przedstawicieli sprawuje kontrolę i władzę nad daną osobą, a tym samym jurysdykcję, na mocy art. 1 ma ono obowiązek zapewnić tej osobie prawa i wolności na mocy sekcji I Konwencji, które są istotne dla sytuacji tej osoby”. O kwestii jurysdykcji państwa na granicy i powstrzymaniem się od wydalenia uchodźców wypowiedział się także UNHCR, który „podkreślił, że zasada *non-refoulement* ma zastosowanie w równym stopniu na terytorium państwa i na jego granicach<sup>33</sup>”.

W związku z niejasnym stanem faktycznym sprawy mogą pojawiać się wątpliwości co do zakresu jurysdykcji Polski. Jeżeli te osoby znalazły się na terytorium Polski, to państwo na swoim terytorium sprawuje wyłączną jurysdykcję. Natomiast bardziej problematyczna byłaby sytuacja, gdyby nie przekroczyły granic państwa. Jednak przyjmując pogląd wyrażony przez ETPC przy rozpoznawaniu sprawy Al-Skeini i inni v. Wielka Brytania, który został następnie powtórzony w innych orzeczeniach, funkcjonariusze SG podczas wykonywania procedur związanych z ochroną granic wykonywali jurysdykcję. Dlatego również można przyjąć konieczność zapewnienia przez Polskę wszystkich praw i wolności z rozdziału I Konwencji uchodźcom w ramach sprawowania jurysdykcji.

Wiążący charakter środków tymczasowych został wielokrotnie potwierdzony przez Trybunał. W związku z ugruntowaną linią orzecniczą naruszenie tego obowiązku może doprowadzić do stwierdzenia naruszenia art. 34 Konwencji. Jednak moc obowiązująca postanowienia ETPC na gruncie omawianej sprawy wynika nie tylko z faktu, że wiąże ono jako środek tymczasowy, lecz także z uwagi na to, że wyraża normę peremptoryjną. Co istotne, konieczność przestrzegania takiej normy nie jest uzależniona od tego, czy została ona wprost wyrażona w postanowieniu, czy też nie. Oznacza to, że nawet gdyby w postanowieniu ETPC nie nałożył obowiązku przestrzegania zasady *non-refoulement*, to Polska i tak byłaby zobowiązana do jej poszanowania. Na podstawie powyższych rozważań można jednoznacznie stwierdzić, że Polska ma obowiązek zastosować się do postanowienia wydanego przez ETPC.

<sup>29</sup> Wyrok TS z dnia 14.05.2019 r., C-391/16, C-77/17 i C-78/17, M przeciwko Ministerstwo vnitra ECLI:EU:C:2019:403, pkt. 85.

<sup>30</sup> Wyrok ETPC z dnia 28.02.2008 r., *Saadi v. Włochy*, skarga nr 37201/06, pkt 138.

<sup>31</sup> M. A. Nowicki, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Lex/el. 2021, art. 1.

<sup>32</sup> Tamże, s. 315.

<sup>33</sup> Europejska Agencja Praw Podstawowych (FRA), *Scope...*, s. 15.

## Bibliografia

- Bodnar A., *Wykonywanie orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Polsce. Wymiar instytucjonalny*, Warszawa 2018.
- Burbano-Herrera C., Haeck Y., *Letting states off the hook? The paradox of the legal consequences following state non-compliance with provisional measures in the Inter-American and European human rights system*, „Netherlands Quarterly of Human Rights” 2010, nr 3, <https://doi.org/10.1177/016934411002800302>
- ECHR 244 (2021) z dnia 25.08.2021, 42120/21 Amiri i inni v. Polska, 42165/21 Ahmed i inni v. Łotwa.
- Europejska Agencja Praw Podstawowych (FRA), *Scope of the principle of non-refoulement in contemporary border management: evolving areas of law*, Luksemburg 2016, [https://doi.org/10.1163/2210-7975\\_hrd-9992-2016017](https://doi.org/10.1163/2210-7975_hrd-9992-2016017)
- Kowalski M., *Pomiędzy uznaniowością a zobowiązaniem: podstawy prawnomiędzynarodowej ochrony uchodźców*, „Politeja” 2006, nr 1(5).
- Kowalski M., *Środki tymczasowe zarządzane przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w sprawach przeciwko Polsce*, [w:] VI Seminarium Warszawskie. Stosowanie Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Warszawa 2013.
- Kowalski M., *Wnioski o ochronę międzynarodową składane na granicy – uwagi na tle środków tymczasowych zarządzanych wobec Polski przez Europejski Trybunał Praw Człowieka*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2018, nr 3.
- Manoraj V., *Refugee and the Non-Refoulement Obligation*, „Social Science Research Network”, 11.01.2019, <https://ssrn.com/abstract=3314297> (dostęp: 6.01.2022), <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3314297>
- Migracja w Europie*, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/priorities/migracja/20170629-STO78632/migracja-w-europie> (dostęp 6.01.2022).
- Nowicki M.A., [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Lex/el. 2021, art. 1.
- Trindade A.A.C., *The evolution of provisional measures of protection under the case law of the Inter-American Court of Human Rights (1987–2002)*, „Human Rights Law Journal” 2003, vol. 24.
- Zasady i tryb ustalania statusu uchodźcy zgodnie z Konwencją dotyczącą statusu uchodźcy z 1951 r. oraz Protokołem dodatkowym do niej z 1967 r.*, red. I. Kurz, Warszawa 2007.

## Orzecznictwo

- Wyrok ETPC z dnia 20.03.1991 r., Cruz Varas i inni v. Szwecja, skarga nr 15579/89.
- Wyrok ETPC z dnia 4.02.2005 r., Mamatkulov i Askorov v. Turcja, skarga nr 46827/99 i 46951/99.
- Wyrok ETPC z dnia 28.02.2008 r., Saadi v. Włochy, skarga nr 37201/06.
- Wyrok ETPC z dnia 10.03.2009 r., Paladi v. Mołdawia, skarga nr 39806/05.
- Wyrok ETPC z dnia 23.07.2020 r., M.K. i inni v. Polska, skarga nr 405003/17, 42902/17 i 43643/17.
- Wyrok MTS z dnia 5.02.1970 r., Barcelona Traction, Light, and Power Company, Ltd.
- Wyrok TS z dnia 14.05.2019 r., C 391/16, C 77/17 i C 78/17, M przeciwko Ministerstwo vnitra  
ECLI:EU:C:2019:403.



Michał Zbroja\* 

# Problematyka wszczęcia i przebiegu postępowania podatkowego

## *Streszczenie*

Niniejsze opracowanie podejmuje temat wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej. W szczególności przedmiotem analizy jest przebieg i problematyka tego postępowania. Treść artykułu wzbogacono dodatkowo o omówienie zażaleń przysługujących kontrolowanemu podmiotowi. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie tezy, iż przebieg postępowania podatkowego jest skomplikowanym mechanizmem, posiadającym swoje problemy interpretacyjne i organowe w odniesieniu do przepisów Ordynacji podatkowej, przez co wymagającym zmian nowelizacyjnych. Przy tworzeniu tego tekstu posłużono się aktami prawnymi, orzeczeniami sądowymi oraz interpretacjami naukowymi zawartymi w doktrynie.

**Słowa kluczowe:** postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, postępowanie wyjaśniające, ustalenie obowiązku podatkowego, postępowanie odwoławcze

## Issues related to the initiation and course of tax proceedings

### *Abstract*

This study takes up the subject of initiating and conducting tax proceedings after the completion of a tax audit. In particular, the subject of the analysis is the course and issues of this procedure. In addition, the content of the article was enriched with the complaints available to the inspected entity. The aim of this study is to present the thesis that the course of tax proceedings is a complicated mechanism, with its interpretation and authority problems in relation to the provisions of the Tax Ordinance, and therefore requiring amendments. To create this text, auxiliary means in the form of legal texts, court decisions and scientific interpretations contained in the doctrine were used.

**Keywords:** tax proceedings, tax inspection, explanatory proceedings, determination of tax liability, appeal proceedings

---

\* Autor jest studentem III roku prawa Wydziału Finansów i Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, e-mail: [michal.zbroja@gmail.com](mailto:michal.zbroja@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-9441-9384>

## 1. Wstęp

Postępowanie podatkowe stanowi szczególny rodzaj postępowania administracyjnego uregulowany w treści ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>. Prowadzone jest ono przez organy podatkowe w sprawach, które mogły być przedmiotem uprzedniej kontroli podatkowej. Podejmowane jest, gdy przeprowadzona kontrola wykaże nieprawidłowości co do wypełniania wynikających z przepisów podatkowych obowiązków przez podatnika, a te uchybienia nie zostaną całkowicie usunięte przez złożenie deklaracji lub dokonanie odpowiednich korekt do deklaracji. W powyższym przypadku organ podatkowy wszczyna postępowanie w terminie nie później niż 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli<sup>2</sup>, którego celem jest ustalenie wymiaru i poboru należności podatkowych<sup>3</sup>. Warto zwrócić uwagę, iż w sytuacjach wyjątkowych, postępowanie może być również wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, jeżeli wystąpi jedna z dwóch przesłanek: podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej, bądź organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego<sup>4</sup>. Nadmienić przy tym trzeba, że wszczynając postępowanie po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, organ zobligowany jest wskazać spełnienie tychże przesłanek<sup>5</sup>.

W rzeczywistości jednak zaistnieć mogą okoliczności znacznie utrudniające przebieg postępowania ze względu na szereg ważnych i niestety nadal nierozwiązanych problemów związanych z przepisami Ordynacji podatkowej. Problemy te dotyczą także kwestii omawianych w niniejszym artykule. Fakt występowania częstych zmian w Ordynacji Podatkowej na przestrzeni lat jej obowiązywania wskazuje na potrzebę wyrażaną przez przedstawicieli doktryny i judykatury, którzy sugerują, by sporządzić nowy akt prawny, który zostanie w końcu dostosowany do współczesnych standardów unijnych w dziedzinie prawa podatkowego<sup>6</sup>. W związku z tym niniejszy artykuł stara się przedstawić skomplikowany mechanizm postępowania podatkowego, jak i wskazać jego ważniejsze problemy, aby mogły być one rozwiązane w przyszłych nowelizacjach Ordynacji podatkowej.

## 2. Postępowanie podatkowe – zasady ogólne

Celem postępowania podatkowego jest dokonanie analizy na poziomie istniejących przepisów prawa poprzez określenie wymiaru zobowiązania podatkowego i jego realizowania przez podatnika, co z kolei ma prowadzić do ustalenia obowiązku podatkowego. Stanowi ono rodzaj odrębnego postępowania administracyjnego prowadzonego przez odpowiednie podatkowe organy<sup>7</sup>. Ireneusz Nowak wskazuje na inkwizycyjność jako cechę postępowania podatkowego<sup>8</sup>, dodając także, że: „stosunek prawny między organem podatkowym a podatnikiem jest stosunkiem administracyjnoprawnym, nierównorzędnym,

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2707); dalej: o.p.

2 Zob. art. 165b § 1 o.p.; M. Żujewska, *Termin wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2020, nr 105, s. 10.

3 J. Borkowski, *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 33.

4 Zob. art. 165b § 3 pkt 1 i 2 o.p.

5 P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165b, s. 388–394.

6 M. Wiącek, *Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 20.06.2022 r. – znak sprawy: V.511.659.2022.EG*, Warszawa 2022, s. 2.

7 Zob. art. 13 o.p.

8 I. Nowak, *Czynny udział podatnika w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2009, t. LXXIX., s. 106 i n.; por. J. Borkowski, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa

a ponadto opartym o władztwo administracyjne<sup>9</sup>. Należy pamiętać, że postępowanie podatkowe nie ma charakteru karnego lub karnoskarbowego. Jego przedmiotem nie jest więc kwestia winy bądź braku winy skarżącego<sup>10</sup>. Postępowanie podatkowe wszczynane jest z urzędu lub na wniosek podatnika<sup>11</sup>. Postępowanie podatkowe z urzędu inicjuje wydanie przez organ podatkowy postanowienia, którego doręczenie stronie rozpoczyna procedurę<sup>12</sup>. W przypadku wszczęcia postępowania na wniosek strony o wszczęciu postępowania organ podatkowy zawiadamia wszystkie osoby będące stroną w sprawie<sup>13</sup>. Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, chyba że zostało ono wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte – organ podatkowy wydaje wtedy postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania<sup>14</sup>. Warto zauważyć, że możliwość wniesienia zażalenia przez stronę zapewnia organom podatkowym efektywniejszą skuteczność w rozwiązywaniu problemów administracyjno-podatkowych, gdyż organy bez pomocy „z zewnątrz” nie byłyby w stanie – bądź w najlepszym wypadku ich zadanie byłoby bardzo utrudnione – całościowo objąć tak szerokiego zjawiska, jakim jest nieprawidłowość rozliczeń podatkowych obywateli.

Postępowanie podatkowe jest co do zasady dwuinstancyjne<sup>15</sup>. Wspomniana zasada jest jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego, a jej celem jest możliwość stron do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Jej istotę wyjaśnia Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z czerwca 2014 roku: „Zasada dwuinstancyjności wyraża [...] prawo podatnika do rozstrzygnięcia sprawy dwukrotnie, w dwóch organach. Dla jej realizacji konieczne jest, by rozstrzygnięcia w obydwu instancjach zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla których postępowanie to jest prowadzone”<sup>16</sup>. Jest to więc istotna interpretacja, zważywszy na fakt, iż zasada dwuinstancyjności postępowania została przecież wywyższona do pozycji reguły konstytucyjnej<sup>17</sup>, co oznacza, że w każdym innym postępowaniu (cywilnym, karnym itd.) także występuje ten element. Rozdział 1 Dział IV Ordynacji podatkowej wymienia i opisuje resztę zasad, którymi muszą się kierować organy podatkowe, aby działać efektywnie i w zgodzie z literą prawa, gdyż zasady te określają charakter i strukturę, jaką ma mieć postępowanie podatkowe. Do zasad tych należą: zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie; zasada udzielania informacji, zasada prawdy obiektywnej, zasada czynnego udziału stron, zasada przekonywania strony, zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego, zasada pisemności postępowania, zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych czy zasada jawności dla stron.

Zgodnie z art. 133 § 1 o.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. W szczególnych przypadkach stroną może stać się także osoba

1985, s. 74 i n.; M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998, s. 22.

9 S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 895; I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 106 i n.

10 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30.11.2020 r., I SA/Kr 989/20, LEX nr 3121985.

11 D. Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 16.

12 Zob. art. 165 § 1 i § 4 o.p.

13 Zob. art. 165 § 3a o.p.

14 Zob. art. 165 § 3 o.p. w zw. z art. 165a o.p.

15 Zob. art. 127 o.p.

16 Wyrok NSA z dnia 24.06.2014 r., II FSK 218/14, LEX nr 1519000.

17 Zob. art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 2009 r. nr 114 poz. 946); S. Presnarowicz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 127, s. 90–93.

prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub inna osoba fizyczna, niewymieniona w art. 133 § 1 o.p. – dojść może do tego, gdy przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążyły na nich szczególne obowiązki lub zamierzają skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa (art. 133 § 2 o.p.). W postępowaniu podatkowym strona może działać we własnym imieniu, jednakże może także skorzystać z pomocy pełnomocnika będącego osobą fizyczną, który musi posiadać pełną zdolność do czynności prawnych<sup>18</sup> – warto zaznaczyć, że pełnomocnik przez akt umocowania nie staje się stroną postępowania podatkowego, działa jedynie w imieniu strony<sup>19</sup>. Art. 133 o.p. określa zamknięty katalog podmiotów zdolnych do bycia stroną w postępowaniu podatkowym – konsekwencją tego założenia jest więc stwierdzenie, iż przepis ten wyklucza jakąkolwiek możliwość złożenia wniosku o przystąpienie do udziału w sprawie w charakterze strony innym podmiotom niż te, które zostały w tym artykule wymienione<sup>20</sup>.

### 3. Przebieg kontroli podatkowej prowadzącej do wszczęcia postępowania podatkowego

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie stanu rzeczywistego, to znaczy, czy rozliczenie podatkowe podatnika prowadzone jest zgodnie z przepisami prawa podatkowego<sup>21</sup>. Jak słusznie zauważa Dariusz Zalewski: „Kontrola podatkowa to podstawowa forma realizacji władczej roli państwa w zakresie sprawdzania prawidłowości rozliczania się podatników z ich zobowiązań podatkowych wobec budżetu państwa i samorządów terytorialnych”<sup>22</sup>. Przez takie ujęcie normatywne można więc wnioskować, jak to zauważono w doktrynie, że charakter kontroli podatkowej w swej strukturze jest proceduralnie podobny do modelu postępowania dowodowego<sup>23</sup>. Wskazuje się również, iż kontrola jest zagadnieniem złożonym, obejmującym szereg działań, gdzie to organy kontrolujące dokonują różnych czynności faktycznych<sup>24</sup>. Zgodnie z art. 282b § 2 o.p. kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie siedmiu dni i nie później niż przed upływem trzydziestu dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia<sup>25</sup>. Ustawa przewiduje trzy możliwości: naczelnik urzędu skarbowego lub osoba zastępująca naczelnika urzędu skarbowego wydaje takie upoważnienie pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika; wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, lub osoba zastępująca wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego może pismo to wydać pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego; Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub osoba zastępująca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wydaje tenże dokument pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w imiennym upoważnieniu z art. 283 o.p.

18 Zob. art. 138b § 1 o.p.

19 Zob. art. 138b o.p.

20 P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe*. Art. 120-344, Warszawa 2022, s. 117-126.

21 M. Żujewska, *Czym różni się kontrola podatkowa od postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2005, nr 182, s. 12.

22 D. Zalewski, *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, s. 1.

23 J. Szatkowski, *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 269-293.

24 J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 54; R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2021, s. 41.

25 Zob. art. 283 o.p.



Wskazuje to na współzależność z zasadą szybkości kontroli<sup>26</sup>, zgodnie z którą organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko<sup>27</sup>.

Tworzony protokół kontrolny zsumowujący wyniki przeprowadzonej kontroli może stanowić dowód w trakcie postępowania podatkowego. Powinien on zawierać w szczególności wskazanie kontrolowanego, wskazanie osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, oraz pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku<sup>28</sup>. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg podatkowych<sup>29</sup>. Jeżeli na podstawie protokołu kontrola wykaże nieprawidłowości co do wywiązywania się przez podatnika z obowiązków wynikających z przepisów podatkowych – a uchybienia te nie zostaną usunięte – stanowi to podstawę do ustawowego wszczęcia postępowania podatkowego<sup>30</sup>. Urząd skarbowy wszczyna wtedy pokontrolne postępowanie podatkowe w okresie pół roku od zakończenia kontroli podatkowej (art. 165b § 1)<sup>31</sup>. Jeżeli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli, może przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia w ciągu 14 dni od dnia doręczenia protokołu. W przypadku niezłożenia zastrzeżeń przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

#### 4. Postępowanie podatkowe – przebieg, dowody, zakończenie postępowania, odwołanie i czynny udział strony postępowania

Procedurę podatkową można podzielić na cztery etapy: etap postępowania wyjaśniającego, etap ustalenia obowiązku podatkowego, etap wydania decyzji dotyczącej zobowiązania podatkowego i etap postępowania odwoławczego<sup>32</sup>.

Postępowanie wyjaśniające polega na ustalaniu faktycznego stanu sprawy, w tym przede wszystkim przeprowadzaniu postępowania dowodowego, w ramach którego zbiera się materiał dowodowy<sup>33</sup>. Zgodnie z art. 180 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W piśmiennictwie prawniczym wskazuje się, że „dowód” jest pojęciem wieloznacznym<sup>34</sup>. Jego szeroki zakres rozumienia oraz specyfika, w jakiej jest używany, związane są

26 A. Hebda, *Kontrola podatkowa*, Przemysł 2015, s. 93.

27 Zob. art. 12 § 1 Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2185); dalej: k.p.a.

28 Zob. art. 290 § 2 o.p.

29 W zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p.; R. Szumlakowski, *Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2013, t. 2, nr 1, s. 298; Wyrok NSA z dnia 14.02.2008 r., II FSK 1736/06, LEX nr 467137.

30 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 08.07.2016 r., I SA/Łd 170/16, LEX nr 2104277.

31 Przedmiotowe postępowanie może być w sytuacjach wyjątkowych wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli – muszą jednak wystąpić przesłanki z art. 165b § 3 pkt 1 i 2 o.p.

32 A. Lazarowicz, *Postępowanie podatkowe – o jakich zasadach należy pamiętać*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-postepowanie-podatkowe-o-jakich-zasadach-nalez-y-pamietac> (dostęp: 23.02.2022).

33 D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 31 i n.; G. Adaszkiwicz, *Postępowanie dowodowe*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3, s. 25.

34 T. Grzegorzczak, *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1998, s. 3.

z daną gałęzią prawa procesowego<sup>35</sup>. Różnorodne znaczenia pojęcia wynikają z praktyki orzeczniczej i ustawodawczej w ramach postępowania administracyjnego, karnego czy cywilnego<sup>36</sup>. Ustawodawca wymienia jednak w art. 181 o.p. przykładowe dowody, jakimi powinny kierować się organy podatkowe. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe<sup>37</sup>. Należy jednak zaznaczyć, iż jest to katalog otwarty. Stąd, aby prawidłowo stosować się do procedur, trzeba korzystać z wykładni rozszerzającej<sup>38</sup>. Warto tu zaznaczyć, że istnieje ogólna praktyka wykorzystywania dowodów ze spraw karnych lub karnoskarbowych na potrzeby postępowania podatkowego. To natomiast może prowadzić do rozważenia czy organy podatkowe powinny oceniać na potrzeby swoich spraw podatkowych legalność dowodów z tych właśnie postępowań<sup>39</sup>. Mając na względzie ogólne dobro podatnika – w tym szczególną wagę przejrzystości dokumentów urzędowych – oraz odpowiednio na jego korzyść rozumianą zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym zgodnie z art. 122 o.p., można dojść do stwierdzenia, iż nie każdy dopuszczony w ramach sprawy karnej skarbowej dowód powinien być automatycznie wykorzystywany w ramach materiału dowodowego sprawy podatkowej, gdyż nie każdy taki dowód, choć dopuszczony na potrzeby sprawy karnej, spełnia warunek niesprzeczności z prawem w rozumieniu art. 180 o.p.<sup>40</sup>. Ponadto, jak zauważa D. Strzelec, organy podatkowe nie powinny korzystać w postępowaniu podatkowym z zeznań uzyskanych w postępowaniu przygotowawczym, które następnie zostały wycofane ze względu na prawo odmowy zeznań w postępowaniu karnym służące tej osobie, której osoba najbliższa ma status oskarżonego (podejrzanego), bowiem z punktu widzenia art. 180 o.p. są to dowody sprzeczne z prawem<sup>41</sup>. Z drugiej strony, w orzecznictwie nie brak odmiennych poglądów na tę sprawę, które sugerują, że pomimo iż ustawowo postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organy podatkowe, to nie przesądza to o jednoznacznie o tym, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów, co do okoliczności istotnych w sprawie, spoczywa wyłącznie na tychże organach<sup>42</sup>.

Zgodnie z art. 171a § 1 i 2 o.p. w aktach zakłada się metrykę sprawy. Może ona przybrać formę pisemną lub elektroniczną. Odnotowywane są w niej wszelkie czynności dokonywane przez przedstawicielstwo organu podatkowego. Wszelkie czynności mające istotne znaczenie dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy są dokumentowane w formie protokołów (do których zalicza się między innymi przesłuchania lub oględziny), a z mniej istotnych czynności sporządza się adnotacje<sup>43</sup>.

W toku postępowania wyjaśniającego dochodzi do ustalenia obowiązku podatkowego, czyli sprecyzowania rzeczywistej wielkości zobowiązania podatkowego oraz określenia podmiotu, który jest zobowiązany do uiszczenia kwoty podatku<sup>44</sup>. Warto zauważyć, że każda ustawa podatkowa z osobna – właściwie dla

35 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 52.

36 J. Klich-Rump, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977, s. 13.

37 Zob. art. 181 o.p.

38 B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 200 i n.

39 D. Strzelec, *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 12.

40 Tamże, s. 14.

41 Tamże, s. 19.

42 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18.05.2017 r., I SA/Sz 7/17, LEX nr 2305180.

43 A. Noźdzak, *Metryka sprawy administracyjnej a standardy postępowania administracyjnego*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka” 2013, nr 3, s. 77 i n.

44 A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005, s. 44 i n.

podatku, który reguluje – określa zdarzenie lub zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek taki ukonkretnia się w zobowiązaniu podatkowym, którego jest źródłem<sup>45</sup>.

Postępowanie podatkowe zostaje zakończone wraz z wydaniem przez właściwy organ decyzji administracyjnej<sup>46</sup>. Decyzja taka zawiera powołanie podstawy prawnej, treść rozstrzygnięcia, uzasadnienie prawne i faktyczne oraz pouczenie o trybie odwoławczym<sup>47</sup>. Doręczana jest ona na piśmie. Postępowanie podatkowe powinno zakończyć się bez zbędnej zwłoki, jednakże nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania. W sprawach szczególnie skomplikowanych termin ten wynosi dwa miesiące<sup>48</sup>. O każdym przypadku niezakończenia postępowania w terminie organ podatkowy ma obowiązek zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia postępowania<sup>49</sup>. Jeżeli z przyczyn leżących po stronie organu w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania decyzja nie zostanie doręczona podatnikowi, wówczas za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji nie będą naliczane żadne odsetki za zwłokę<sup>50</sup>. W sytuacji, gdy postępowanie stało się bezprzedmiotowe – w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego – postępowanie podatkowe kończy się może decyzją o umorzeniu postępowania na podstawie decyzji organu podatkowego<sup>51</sup>. Organ podatkowy może też umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte – dojdzie jednak do tego tylko wtedy, gdy nie sprzeciwią się temu inne strony oraz nie będzie to zagrażało interesowi publicznemu<sup>52</sup>.

Jako że postępowanie podatkowe jest postępowaniem administracyjnym, stronie postępowania przysługuje wniesienie odwołania od decyzji wydanej przez organ administracji publicznej, co skutkuje rozpoczęciem postępowania odwoławczego. Jak trafnie zauważa Ireneusz Nowak: „Podstawą orzekania przez organ odwoławczy nigdy nie jest ten sam materiał dowodowy, który został zgromadzony w postępowaniu w pierwszej instancji<sup>53</sup>. [...] Wyrażony w trybie art. 227 § 2 ordynacji podatkowej pogląd organu pierwszej instancji stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu<sup>54</sup>. Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest co do zasady organ wyższego stopnia<sup>55</sup>. Organ odwoławczy nigdy nie działa z urzędu, dopiero wniesienie odwołania rozpoczyna postępowanie odwoławcze – odwołanie takie wnosi się do organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który zaskarżoną decyzję wydał, w terminie 14 dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia stronie

45 Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 321 i n.

46 Decyzja administracyjna jest jednostronną czynnością organu administracji publicznej, która ma na celu rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy konkretnego adresata.

47 Zob. art. 107 § 1 k.p.a.

48 Zob. art. 139 § 1 o.p.

49 Zob. art. 140 § 1 o.p.

50 W. Czernik, M. Markiewicz, *Postępowanie podatkowe po kontroli podatkowej lub celno-skarbowej*, <https://kontrolowana.pl/postepowanie-podatkowe-po-kontroli-podatkowej-lub-celno-skarbowej/> (dostęp: 24.02.2022).

51 Zob. art. 208 § 1 o.p.; W. Federczyk, M. Klimaszewski, B. Majchrzak, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2018, s. 178 i n.; R. Suwaj, *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 kwietnia 2018 r. (VII SA/Wa 552/18). Możliwość merytorycznego rozpatrzenia sprawy po rozpatrzeniu odwołania od decyzji umorzenia postępowania administracyjnego: glosa (krytyczna)*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9, s. 82 i n.

52 Zob. art. 208 § 2 o.p.

53 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 112; I. Nowak, *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a ochrona praw podatnika*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008, s. 192 i n.

54 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 112; Wyrok NSA z dnia 15.12.1995 r., SA/Lu 507/95, LEX nr 27107; E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 58 i n.

55 Zob. art. 220 § 2 o.p.

decyzji<sup>56</sup>. Jeżeli takie odwołanie zostanie wniesione z zachowaniem powyższego terminu, postępowanie podatkowe toczy się w drugiej instancji aż do wydania decyzji ostatecznej<sup>57</sup>. Niemniej jednak decyzja organu podatkowego staje się ostateczna, kończąc całość postępowania podatkowego w sytuacji, kiedy to podatnik nie będzie się od niej odwoływać<sup>58</sup>. Jednak w doktrynie prawa podatkowego z merytorycznego punktu widzenia niektóre rozwiązania prawne zastosowane w celu realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego budzą zasadnicze zastrzeżenia<sup>59</sup>. W teorii działania organu odwoławczego nie mogą się ograniczać do kontroli wobec rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji<sup>60</sup>. Powinny polegać na podjęciu działań mających na celu pełne i ponowne wyjaśnienie danej sprawy. W ramach tych działań organ odwoławczy może zlecić lub przeprowadzić uzupełniające postępowanie dowodowe we własnym zakresie<sup>61</sup>. W rzeczywistości jednak zasada wydaje się w niektórych sytuacjach bardziej skomplikowana. Przykładowo, w stanie faktycznym, gdy decyzję w pierwszej instancji wydaje naczelnik urzędu celno-skarbowego (którego zadaniem jest, co do zasady, przeprowadzanie najbardziej skomplikowanych kontroli i spraw) podatnikowi służy odwołanie do tego samego organu, tj. do tego samego naczelnika urzędu celno-skarbowego<sup>62</sup>. Nie jest to już zatem odrębny, niezależny organ. W takiej sytuacji, gdy odwołanie od wydanej przez siebie decyzji rozpatruje ten sam organ, wydaje się, że zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma charakter jedynie iluzoryczny. W praktyce bowiem szanse na uzyskanie innego rozstrzygnięcia są znikome<sup>63</sup>. Podobnym przykładem może być także sytuacja uregulowana w art. 221 o.p., gdzie w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Przepis ten stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Organ pierwszej instancji musi rozwiązywać swoje sprawy samodzielnie w relacji do organu drugiej instancji – warunkuje to poprawne stosowanie się do zasady dwuinstancyjności postępowania<sup>64</sup>. Jej realizacja nie znajduje jednak odzwierciedlenia w wyżej opisanych sytuacjach.

Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań<sup>65</sup>. Organ podatkowy może jednak odstąpić od tej zasady, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego<sup>66</sup>. Jak stwierdza Ireneusz Nowak: „Zasada czynnego udziału ma ogromne znaczenie dla podatnika, gdyż zapewnia mu współudział

56 K. Kaszubowski, *Przebieg postępowania odwoławczego w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Postępowanie odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Tom I*, red. M. Bogusz, Gdańsk 2019, s. 84–122.

57 D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 61.

58 P. Majka, *Przedawnienie podatkowopravne a zapłata podatku – wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na zakończenie postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2010, nr 9, s. 84 i n.

59 R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa...*, s. 25.

60 T. Bojkowski, *Istota dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, <https://bojkowski.pl/istota-dwuinstancyjnosc-postepowania-podatkowego/> (dostęp: 24.02.2022).

61 Postanowienie WSA w Lublinie z dnia 12.03.2014 r., III SA/Lu 866/13, LEX nr 2844581.

62 Jedynie w nielicznych przypadkach odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego – stanowi o tym art. 221a § 2 o.p.

63 K. Kościłki, *Iluzoryczna dwuinstancyjność postępowania podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/dwuinstancyjnosc-postepowania-podatkowego-nie-dziala-i-jest,491943.html> (dostęp: 22.02.2022).

64 P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz: Wydanie 13*, Warszawa 2021, s. 114.

65 Zob. art. 123 § 1 o.p.

66 Zob. art. 123 § 2 o.p.

w kształtowaniu przebiegu całego postępowania podatkowego wraz z treścią rozstrzygnięcia<sup>67</sup>. Sam art. 200 § 1 o.p. stanowi zresztą potwierdzenie tej tezy – można w nim wyczytać, iż przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego<sup>68</sup>.

## 5. Zażalenia

Organy posiadają możliwość wydawania różnego rodzaju postanowień w czasie prowadzonego przez nie postępowania. Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Można wyróżnić cztery rodzaje zażaleń: na postanowienia podejmowane w początkowej fazie postępowania, na postanowienia wydawane w trakcie trwającego postępowania, na postanowienia o charakterze decyzyjnym i na postanowienia o charakterze regulacyjnym<sup>69</sup>. Do pierwszej grupy zaliczają się postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania zawarte w art. 165a o.p., ewentualnym połączeniu postępowań z art. 166 o.p., czy dotyczące pozostawienia podania bez rozpatrzenia bądź jego zwrocie, które występuje w art. 169 o.p. Następne w kolejności dotyczą m.in. postanowień o dostępie do akt sprawy podatkowej zawierającej informacje niejawne lub dokumenty wyłączone ze sprawy ze względu na ważny interes publiczny oraz sporządzenie z nich różnego rodzaju notatek, kopii czy odpisów<sup>70</sup>. Znajdują się tu również postanowienia o zawieszeniu postępowania<sup>71</sup>. Trzecia grupa odnosi się do postanowień o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji przez organ z art. 213 o.p., o występującym w art. 215 o.p. sprostowaniu błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek, oraz wstrzymaniu wykonania danej decyzji podatkowej – art. 252 o.p. Ostatni z omawianych typów to postanowienia dotyczące nałożenia kary porządkowej bądź odmowy jej uchylenia<sup>72</sup>, postanowienia z art. 268 op. o obciążeniu dodatkowymi kosztami postępowania, czy też o rozstrzygnięciu w sprawie tychże kosztów, o których mowa w art. 265 o.p. Jak więc można zauważyć, ustawodawca przewiduje sporą ilość możliwych do wniesienia zażaleń, co dla strony oznacza zaawansowane możliwości przedstawiania swoich racji – ustawodawca tym samym realizuje zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, gdzie organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 123 o.p.). Warto jednak zaznaczyć, że nie istnieje możliwość składania zażalenia na wszystkie z istniejących postanowień. Nie ma chociażby możliwości złożenia odwołania na postanowienie o wszczęciu postępowania, gdy zostaje ono ustanowione z urzędu<sup>73</sup>.

Zażalenie na postanowienie rozpatrywane jest przez organ podatkowy wyższego stopnia. Jednakże w przypadku, gdy organ podatkowy, który wydał postanowienie, uzna, że zażalenie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wydaje on wtedy nowe postanowienie uchylające lub zmieniające zaskarżone postanowienie<sup>74</sup>. Postanowienie, na które nie przysługuje zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji<sup>75</sup>. Dotyczy to głównie postanowień organu podatkowego

67 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 106 i n.

68 Tamże, s. 112.

69 A. Kaźmierski, A. Melezini, D. Zalewski, *Postanowienie i zażalenie w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. A. Melezini, D. Zalewski, Warszawa 2013, s. 580–581.

70 Zob. art. 179 o.p.

71 Zob. art. 201 o.p.

72 Zob. art. 262 § 5 o.p. w zw. z art. 263 § 2 o.p.

73 Wyrok WSA w Opolu z dnia 23.05.2018 r., I SA/Op 222/17, LEX nr 2520830.

74 Zob. art. 226 § 1 o.p.

75 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.03.2018 r., I SA/Gl 1325/17, LEX nr 2482991.

dotyczących przeprowadzenia dowodu w sprawie. Ustawowy termin na wniesienie zażalenia wynosi siedem dni od dnia doręczenia stronie postanowienia<sup>76</sup>. Stroną postępowania może stać się również następca prawny strony będącej osobą fizyczną, tj. spadkobierca. W takim wypadku, zgodnie z treścią art. 103 o.p., termin siedmiu dni na złożenie przez spadkobiercę zażalenia biegnie od dnia doręczenia mu zawiadomienia przez organy podatkowe. Strona ma też możliwość cofnięcia swego zażalenia, jednak powinno się tego dokonać przed wydaniem decyzji organu odwoławczego<sup>77</sup>. Poza tym na postanowienie w sprawie przywrócenia uchybionego terminu także służy zażalenie.

Może dojść też do sytuacji, gdzie z pewnych przyczyn organ podatkowy opacznie uzna, iż określone zagadnienie nie wymaga postanowienia, albo że należy wydać postanowienie bez możliwości jego zaskarżenia i w konsekwencji nie pouczy strony o możliwości wniesienia jakiegokolwiek zażalenia – jeżeli do tego dojdzie, możliwe staje się wniesienie zażalenia pomimo upływu terminu<sup>78</sup> – warto przy tym zauważyć, że organ podatkowy nie może też przenieść na podatnika skutków niekompetencji pracowników tychże organów w zakresie ich czynności urzędowych, w szczególności nieodpowiedniej znajomości prawa przez tych pracowników<sup>79</sup>.

Jak już zostało wspomniane, zażalenie rozpatrywane jest przez organ podatkowy wyższego stopnia. W takim przypadku znów pojawić się może problem związany z sytuacją opisaną w punkcie poprzednim niniejszego artykułu, gdzie może dojść do zdarzenia, kiedy to organ uprawniony do rozpatrzenia zażalenia (jako organ drugiej instancji) będzie jednocześnie organem, który rozpoznawał daną sytuację w instancji pierwszej. Fakt rozpatrywania zażalenia przez ten sam organ z logicznego punktu widzenia uniemożliwia obiektywne rozpatrzenie zażalenia, gdyż dany organ nie postąpi wbrew swoim przekonaniom i będzie dalej działał przez pryzmat poprzedniego stanowiska, co skutkować będzie wydaniem negatywnej decyzji w stosunku do zainteresowanego podmiotu.

Warto tu także zaznaczyć, że w takich sprawach nie jest możliwe wznowienie postępowania w związku z sytuacją, kiedy decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu<sup>80</sup>, gdyż, mimo iż jest to realnie ten sam organ, to *de facto* nie występuje w niniejszej sytuacji naruszenie postulatu zawartego w art. 209 o.p., zgodnie z którym wydanie decyzji w przypadkach określonych prawem może nastąpić dopiero po uzyskaniu zgody, opinii czy też zajęciu stanowiska przez inny organ<sup>81</sup>, ponieważ w rzeczywistości mamy do czynienia z dwoma organami: organem pierwszej instancji i organem drugiej instancji – co również zamyka stronie drogę do obiektywnego oceny sprawy.

## 6. Podsumowanie

Postępowanie podatkowe ma na celu ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego podatnika. Procedura wszczynana jest najczęściej w przypadku stwierdzonej nieprawidłowości w wysokości podatku lub nieprawidłowości w rozliczeniu danego podatnika. Postępowanie podatkowe powinno co do zasady być przeprowadzane przez organy w sposób szybki i rzetelny, przy wykorzystaniu najprostszych sposobów załatwienia sprawy<sup>82</sup>. Należy podjąć wszelkie niezbędne kroki w celu wyjaśnienia faktów. W rzeczywistości jednak zaistnieć mogą okoliczności znacznie utrudniające ten wnikliwy proces,

<sup>76</sup> Zob. art. 236 § 2 o.p.

<sup>77</sup> Zob. art. 232 § 1 o.p.

<sup>78</sup> Uchwała NSA z dnia 24.10.2016 r., I FPS 2/16, ONSAiWSA 2017/1/4.

<sup>79</sup> Wyrok NSA z dnia 12.04.2011 r., I FSK 499/10, LEX nr 989852.

<sup>80</sup> Zob. art. 240 § 1 pkt. 6 o.p.

<sup>81</sup> Zob. art. 209 § 1 o.p.; D. Strzelec, *Podstawy wznowienia postępowania podatkowego*, LEX – komentarz praktyczny z 3.05.2019 r., <https://sip-1lex-1pl-1ym3yi9kk0001.hanbg.uek.krakow.pl/#/publication/469832926> (dostęp: 28.09.2022).

<sup>82</sup> A. Lazarowicz, *Postępowanie podatkowe...*

choćby znaczna ilość różniących się od siebie interpretacji wywodzonych w orzecznictwie. Niewątpliwą trudnością może okazać się również niejasne lub wieloznaczne formułowanie przepisów prawnych jak np. dotyczących pojęcia dowodu, czy problemy na tle organowym, związane z brakiem obiektywizmu organów pierwszej i jednocześnie drugiej instancji. Zachodzi więc obawa, że organy mające w tym zakresie dużą dowolność będą działały przede wszystkim przez pryzmat nadmiernego fiskalizmu, co oznaczać może w konsekwencji wynikową szerokiej i niekorzystnej interpretacji przepisów dla podatników<sup>83</sup>. Z drugiej jednak strony element nadzoru z pewnością pomaga w utrzymaniu porządku publicznego, przejawiając się w systemie prewencyjnych oraz represyjnych gwarancji praworządności działania organów podatkowych<sup>84</sup> i zapewniając podatnikowi pokaźną ilość środków odwoławczych. Należy pamiętać, że przebieg postępowania podatkowego jest bardzo skomplikowanym mechanizmem, będącym niezwykle podatnym na wszelkiego rodzaju naukowe rozważania i dużą ilość interpretacji – na co chociażby mogłaby wskazywać spora ilość przypisów i dzieł przytoczona w powyższym opracowaniu. Niewątpliwie więc należałoby wprowadzić do Ordynacji podatkowej szereg zmian, które usprawniłyby przebieg postępowania podatkowego, ujednoliciły interpretacje przepisów i zmniejszyły liczne wątpliwości doktrynalne. Warto przy tym zaznaczyć, że problemy te nie są dostrzegane jedynie przez ekspertów z dziedziny prawa podatkowego, lecz także przez zwykłych obywateli, na co mogą wskazywać ich liczne skargi do Rzecznika Praw Obywatelskich<sup>85</sup>.

## Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009.
- Adaszkiewicz G., *Postępowanie dowodowe*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3.
- Bojkowski T., *Istota dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, <https://bojkowski.pl/istota-dwuinstancyjnosci-postepowania-podatkowego>, (dostęp: 24.02.2022).
- Borkowski J., [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985.
- Borkowski J., *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005.
- Czernik W., Markiewicz M., *Postępowanie podatkowe po kontroli podatkowej lub celno-skarbowej*, <https://kontrolowana.pl/postepowanie-podatkowe-po-kontroli-podatkowej-lub-celno-skarbowej/> (dostęp: 24.02.2022).
- Dowgier R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2021.
- Federczyk W., Klimaszewski M., Majchrzak B., *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2018.
- Grzegorzczak T., *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1998.
- Hebda A., *Kontrola podatkowa*, Przemyśl 2015.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
- Kaszubowski K., *Przebieg postępowania odwoławczego w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Postępowanie odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Tom I*, red. M. Bogusz, Gdańsk 2019.

83 M. Zbroja, *Unikanie opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, „Biuletyn Naukowo-Informacyjny FONS” 2021, nr 20, s. 69.

84 I. Ledzion, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 10, s. 229.

85 M. Wiącek, *Wystąpienie...*, s. 2.

- Każmierski A., Melezini A., Zalewski D., *Postanowienie i zażalenie w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. A. Melezini, D. Zalewski, Warszawa 2013.
- Klich-Rump J., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977.
- Koślicki K., *Iluzoryczna dwuinstancyjność postępowania podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/dwuinstancyjnosc-postepowania-podatkowego-nie-dziala-i-jest,491943.html> (dostęp: 22.02.2022).
- Lazarowicz A., *Postępowanie podatkowe – o jakich zasadach należy pamiętać*, <https://poradnik.przedsiębiorcy.pl/-postepowanie-podatkowe-o-jakich-zasadach-nalezy-pamietac> (dostęp: 23.02.2022).
- Ledzion I., *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 10.
- Majka P., *Przedawnienie podatkowoprawne a zapłata podatku – wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na zakończenie postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2010, nr 9.
- Nowak I., *Czynny udział podatnika w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2009, t. LXXIX.
- Nowak I., *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a ochrona praw podatnika*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008.
- Noźdźak A., *Metryka sprawy administracyjnej a standardy postępowania administracyjnego*, „Administracja Teoria Dydaktyka Praktyka” 2013, nr 3.
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Warszawa 2007.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 133.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165b.
- Presnarowicz S., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz: Wydanie 13*, Warszawa 2021.
- Rozmaryn S., *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Strzelec D., *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2.
- Strzelec D., *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Strzelec D., *Podstawy wznowienia postępowania podatkowego*, LEX – komentarz praktyczny z 03.05.2019 r., <https://sip-lex-1pl-lym3yi9kk0001.hanbg.uek.krakow.pl/#/publication/469832926> (dostęp: 28.09.2022).
- Strzelec D., *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Suwaj R., *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 kwietnia 2018 r. (VII SA/Wa 552/18). Możliwość merytorycznego rozpatrzenia sprawy po rozpatrzeniu odwołania od decyzji umorzenia postępowania administracyjnego: glosa (krytyczna)*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9.
- Szatkowski J., *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.
- Szubiakowski M., Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998.
- Szumlakowski R., *Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2013, t. 2, nr 1.
- Wiącek M., *Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 20.06.2022 r. – znak sprawy: V.511.659.2022.EG*, Warszawa 2022.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972.
- Zalewski D., *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.



Zbroja M., *Unikanie opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, „Biuletyn Naukowo-Informacyjny FONS” 2021, nr 20.

Żujewska M., *Czym różni się kontrola podatkowa od postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2005, nr 182.

Żujewska M., *Termin wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2020, nr 105.

## Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2185).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2707).

## Orzecznictwo

Uchwała NSA z dnia 24.10.2016 r., I FPS 2/16, ONSAiWSA 2017/1/4.

Wyrok NSA z dnia 15.12.1995 r., SA/Lu 507/95, LEX nr 27107.

Wyrok NSA z dnia 14.02.2008 r., II FSK 1736/06, LEX nr 467137.

Wyrok NSA z dnia 12.04.2011 r., I FSK 499/10, LEX nr 989852.

Wyrok NSA z dnia 24.06.2014 r., II FSK 218/14, LEX nr 1519000.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.03.2018 r., I SA/Gl 1325/17, LEX nr 2482991.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30.11.2020 r., I SA/Kr 989/20, LEX nr 3121985.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.07.2016 r., I SA/Łd 170/16, LEX nr 2104277.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 23.05.2018 r., I SA/Op 222/17, LEX nr 2520830.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18.05.2017 r., I SA/Sz 7/17, LEX nr 2305180.

Postanowienie WSA w Lublinie z dnia 12.03.2014 r., III SA/Lu 866/13, LEX nr 2844581.



Ewelina Pietrasik\*

## Sprawozdanie z Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej „Wodoryzacja Zielonej Transformacji Energetycznej”, 22 listopada 2022 r.

### Report on the National Scientific Conference “Hydrogen in the Green Energy Transition”, 22 November 2022

22 listopada 2022 r. odbyła się IV Ogólnopolska Konferencja Naukowa dotycząca wodoryzacji zielonej transformacji energetycznej. Konferencję przeprowadzono w formie zdalnej za pomocą Microsoft Teams. Było to kolejne wydarzenie zorganizowane przez dr hab. Renatę Kusiak-Winter, adiunkt w Zakładzie Ustroju Administracji Publicznej, Instytutu Nauk Administracyjnych, Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytetu Wrocławskiego oraz mgr Aleksandrę Pinkas, współpracownika tegoż Zakładu. Wydarzenie cieszyło się dużym zainteresowaniem zarówno wśród badaczy z różnych ośrodków naukowych, przedstawicieli samorządu terytorialnego, specjalistów z branży, a także studentów. Patronat honorowy objęli: Instytut Rozwoju Terytorialnego, Kancelaria prawna Sołtysiński Kawecki & Szlęzak, Dolnośląska Dolina Wodorowa, Hynfra i Instytut Elektrotechniki Sieci Badawczej Łukasiewicz.

Konferencję w imieniu władz rektorskich Uniwersytetu Wrocławskiego otworzył dr hab. Maciej Cesarz, prorektor ds. studenckich, który przywitał uczestników konferencji i podkreślił, że podjęta podczas spotkania tematyka wodoru pozostaje niezwykle aktualna, jako że w Polsce konieczne jest przeprowadzenie wielkiej transformacji energetycznej, co uwypuklił kryzys energetyczny.

Władze dziekańskie reprezentowała dr hab. Barbara Kowalczyk, która podkreśliła interdyscyplinarny charakter spotkania oraz pogratulowała inicjatorce zebrania w jednym miejscu znakomitego gremium złożonego z jednej strony ze specjalistów różnych dziedzin nauki, z drugiej natomiast ze świata biznesu. Pani Dziekan zauważyła bowiem, że problemy z zakresu ochrony środowiska mają złożoną naturę, więc niezbędne jest współdziałanie osób o różnych kompetencjach.<sup>1</sup>

Słowo wstępne wygłosił także dr hab. Jerzy Korczak prof. UW, Dyrektor Instytutu Nauk Administracyjnych. Pan Profesor przypomniał zgromadzonym, że oprócz *stricte* naukowej działalności, której owocem jest między innymi ta konferencja, dr hab. Renata Kusiak-Winter, mgr Aleksandra Pinkas, oraz inni pracownicy Instytutu skupieni w Zespole ds. Transformacji Energetycznej i Zielonego Ładu poprzez opracowanie „Rekomendacji do zmian legislacyjnych w zakresie przeprowadzenia transformacji energetycznej i osiągnięcia neutralności klimatycznej” mieli wymierny wkład w opracowanie Strategii Energetycznej Dolnego Śląska.

Następnie głos zabrał dr hab. Przemysław Łoś z Sieci Badawczej Łukasiewicz, który zaprezentował referat pt. „Najważniejsze aspekty techniczne gospodarki wodorowej”. Profesor swoje wystąpienie rozpoczął

\* Autorka jest studentką I roku stacjonarnych studiów administracji II stopnia na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, e-mail: 309483@uwr.edu.pl

od przybliżenia polskich i unijnych aktów polityki, omówił rodzaje wodoru i metody jego otrzymywania. Wskazał również, jakie są największe problemy dla rozwoju systemu innowacji w obszarze wodoru.

Drugi referat pt. „Wodór na rzecz osiągnięcia neutralności klimatycznej” zaprezentowały organizatorki konferencji – dr hab. Renata Kusiak-Winter i mgr Aleksandra Pinkas. W pierwszej części dr hab. Renata Kusiak-Winter przedstawiła uwarunkowania rozwoju gospodarki wodorowej, wskazując, że każde z nich – technologiczne, ekonomiczne, polityczne, prawne czy finansowe – znajdują się na bardzo wczesnym i dynamicznym etapie rozwoju i są współzależne. Następnie mgr Aleksandra Pinkas opowiedziała o konieczności wdrożenia wodoryzacji polskiej gospodarki oraz przybliżyła uczestnikom, jak do problematyki wodoru, jako narzędzia osiągnięcia neutralności klimatycznej, odnosi się Organizacja Narodów Zjednoczonych, decydenci zgromadzeni na Konferencji COP27 (*The United Nations Climate Change Conference*), a także Unia Europejska. Kolejno przedstawione zostały działania Polski w zakresie rozwoju gospodarki wodorowej, a na końcu działania regionalne, ze szczególnym wyróżnieniem działań podejmowanych na Dolnym Śląsku.

Potem rozpoczęła się sesja panelowa zatytułowana „Partnerstwo na rzecz rozwoju gospodarki wodorowej”, której moderatorem był Tomoho Umenda, prezes i założyciel Hynfra P.S.A., a panelistami byli Aleksander Korytowski, Kierownik ds. rozwoju projektów wodorowych Polenergia S.A. dr Maciej Zathay, Dyrektor Instytutu Rozwoju Terytorialnego, dr inż. Andrzej Węgrzyn, Wiceprezes Stowarzyszenia Dolnośląska Dolina Wodorowa oraz Andrzej Jeżewski, Prezes Promet-Plast, Lider Energetycznego Klastra Oławskiego EKO. W toku dyskusji rozmawiano o m.in. o Strategii Energetycznej Dolnego Śląska, modelu dolin wodorowych oraz technologii Agro Hydro Energy. Poruszono także problematykę niedoboru wody, który może stanowić przeszkodę w rozwoju technologii wodorowych. Uczestnicy panelu szacowali także, ile ton wodoru będzie produkowanych w Polsce w 2030 r. Na końcu odbyła się krótka sesja pytań i odpowiedzi zadawanych przez słuchaczy konferencji.

Konferencję naukową zakończył prof. Jerzy Korczak, który podziękował zarówno prelegentom, jak i słuchaczom. Głos zabrały również organizatorki konferencji, zapowiadając, że wydarzenie będzie kontynuowane za rok, podczas jubileuszowej, piątej konferencji.