



Wyłączenia na rzecz komisji, organów sądowych i sądów jako jeden z elementów kształtowania zakresu tajemnicy skarbowej we Francji

Exemptions for the benefit of commissions, judicial bodies and courts as one of the elements of shaping the scope of fiscal secrecy in France

MICHAŁ MARIAŃSKI

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
ORCID: 0000-0001-6212-914X, michal.marianski@uwm.edu.pl

Citation: Mariański, Michał. 2025. Wyłączenia na rzecz komisji, organów sądowych i sądów jako jeden z elementów kształtowania zakresu tajemnicy skarbowej we Francji. *Opolskie Studia Administracyjno-Prawne* 23(1): 85–96. DOI: 10.25167/osap.5753

Abstract: The aim of this article is to analyse and assess two of the eight groups of derogations distinguished in the French legal system within the framework of regulation of the scope of fiscal secrecy. The above will allow verifying the thesis concerning the extensive nature of the regulation of exceptions to the obligation to maintain fiscal secrecy in France. Another important issue will be the research question posed by the author about whether one of the characteristic features of French law, in particular administrative law, consisting in the introduction of general rules from which very extensive exemptions apply, is also applicable to tax law.

The analysis of the method of regulating the issue of exemption from professional secrecy, referred to in tax law as fiscal secrecy, in the scope of derogations concerning committees and referring to judicial bodies and courts, is the main topic of the considerations in this study. The significance of the presented research for legal sciences is very important, as it will allow creating an introduction to broader analyses aimed at expanding the discussion in this aspect with additional comparative arguments.

In order to meet the assumptions of this work, the author used both the historical-legal and dogmatic methods, as well as the comparative method as an auxiliary one. The results and conclusions from the conducted analyses refer to the issue of completeness of French

regulations, their detailedness and compatibility with contemporary requirements of digital economic turnover. The conclusion also includes an analysis of the potential use of French solutions by the Polish legislator.

Keywords: tax ordinance, fiscal secrecy, French law, derogations

Abstrakt: Celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena dwóch z ośmiu wyodrębnionych we francuskim porządku prawnym grup derogacji w ramach regulacji zakresu tajemnicy skarbowej. Powyższe pozwoli na weryfikację tezy o nad wyraz rozbudowanym charakterze regulacji wyjątków od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej we Francji. Istotną kwestią będzie również postawione przez Autora pytanie badawcze o to, czy jedna z cech charakterystycznych prawa francuskiego, w tym w szczególności prawa administracyjnego, polegająca na wprowadzaniu reguł ogólnych, od których przysługują bardzo rozbudowane wyłączenia, znajduje również zastosowanie w prawie podatkowym.

Analiza sposobu uregulowania kwestii wyłączenia od tajemnicy zawodowej, określanej na gruncie prawa podatkowego mianem tajemnicy skarbowej, w zakresie derogacji dotyczących komisji, jak i odnoszących się do organów sądowych i sądów, stanowi główny temat rozważań w ramach niniejszego opracowania.

Znaczenie prezentowanych badań dla nauk prawnych jest niezmiernie istotne, gdyż pozwoli stworzyć wstęp do pogłębionych analiz mających na celu poszerzenie dyskusji w tym aspekcie o dodatkowe porównawcze argumenty.

Aby zrealizować założenia niniejszej pracy, Autor zastosował zarówno metodę historyczno-prawną i dogmatyczną, jak i posiłkowo metodę komparatystyczną. Wyniki i wnioski z przeprowadzonych analiz odwołują się do kwestii kompletności francuskich regulacji, ich szczegółowości czy kompatybilności ze współczesnymi wymogami cyfrowego obrotu gospodarczego. Konkluzja obejmuje również analizę potencjalnego wykorzystania francuskich rozwiązań przez polskiego ustawodawcę.

Słowa kluczowe: ordynacja podatkowa, tajemnica skarbową, prawo francuskie, derogacje

1. Wprowadzenie

Prawo francuskie należy do tych europejskich porządków prawnych, których rozwiązania stanowiły i stanowią do dziś inspirację dla ustawodawców innych państw. Dodatkowo francuskie prawo podatkowe, w tym procedura podatkowa, należą do bardzo rozbudowanych regulacji usankcjonowanych kolejno w Generalnym kodeksie podatków (Code général des impôts) oraz Ordynacji podatkowej (Livres des procédures fiscales). W sposób istotny rozbudowane są również przepisy odnoszące się do wyłączeń od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej, będącej szczególnym rodzajem tajemnicy zawodowej. Istotnym argumentem uzasadniającym wybór właśnie prawa francuskiego do przedmiotowej analizy jest fakt, że ten system prawny podlega ciągłej ewolucji (Zawadzka-Pąk 2009: 107), która z uwagi na istotną rolę orzecznictwa jest ciągle stymulowa-

na, co w konsekwencji może skutkować lepszym dostosowaniem tego systemu do aktualnych wyzwań społeczno-gospodarczych (Lemonnier 2017: 62).

Bardzo rozbudowany charakter derogacji od tajemnicy zawodowej we Francji oraz jego stopniowa ewolucja są wynikiem istotnej roli orzecznictwa w kształtowaniu systemu prawnego nad Sekwaną (Aubin 2018: 35). W zakresie procedury podatkowej szczególne znaczenie mają tutaj zarówno dekrety, jak i orzeczenia najwyższego francuskiego sądu administracyjnego, często tłumaczonego bezpośrednio na język polski jako Rada Stanu – tzn. Conseil d'Etat (Lambert 2024: 70). Tak też istotnym impulsem dla rozbudowywania katalogu derogacji było orzeczenie ww. sądu z 24 czerwca 2015 roku (Conseil d'Etat, 9ème/10ème SSR, 24/06/2015, nr 367288), w którym stwierdzono, że należy przyjąć szeroką interpretację pojęcia tajemnicy zawodowej oraz zawężającą interpretację pojęcia sprzeciwu wobec kontroli podatkowej. Dodatkowo w przywoływanym wyżej orzeczeniu wskazano, że tajemnicę zawodową, w tym na gruncie prawa podatkowego, rozumieć należy w sposób elastyczny, gdyż jej złamanie wiąże się nie tylko z sankcjami karnymi, ale również powoduje unieważnienie postępowania i umorzenie kwestionowanego podatku (Baudu 2018: 93; Zalewski 2019: 11).

Bardzo ogólna definicja tajemnicy skarbowej została zawarta w artykule L103 francuskiej Ordynacji podatkowej (Livre des procédures fiscales – dalej LPF), następne artykuły – od L113 do L167 – zostały poświęcone wyłączeniom w tym zakresie. Owa ogólna definicja została zmieniona na mocy ordonansu nr 2023–1210 z 20 grudnia 2023 roku i obowiązuje od 1 stycznia 2024 roku. Definicja ta stanowi, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, w związku z art. 226-13 i 226-14 Kodeksu karnego, dotyczy wszystkich osób, które w ramach pełnienia swoich funkcji lub obowiązków są zobowiązane do kontroli, odzyskiwania lub rozwiązywania sporów podatkowych, ceł, opłat i należności przewidzianych w Generalnym kodeksie podatkowym. Przywoływane wyżej artykuły francuskiego Kodeksu karnego przewidują karę jednego roku pozbawienia wolności i grzywnę w wysokości 15 000 euro za ujawnienie informacji o charakterze tajnym przez osobę, która je posiada ze względu na status, zawód, funkcję lub tymczasowe zadanie.

Z uwagi na ogólny charakter ww. definicji kluczowe dla pojęcia tajemnicy skarbowej stało się szczegółowe uregulowanie wyjątków w tym zakresie. Tak też francuski ustawodawca wyodrębnił osiem kategorii derogacji: związane z międzynarodową pomocą podatkową; dotyczące niektórych organów i władz administracyjnych, gmin, służb i organów publicznych; dotyczące różnych komisji; na rzecz organów sądowych i sądów; na rzecz urzędników ministerialnych; na rzecz władz i organizacji odpowiedzialnych za stosowanie ustawodawstwa socjalnego; na rzecz różnych organizacji oraz odnoszące się do zwalczania prania pieniędzy i finansowania terroryzmu (Lambert 2024: 570). Co istotne,

dwie pierwsze kategorie były już przedmiotem zainteresowania polskiej doktryny (Mariański 2025: 1), dlatego w ramach niniejszego opracowania szczegółowej analizie zostaną poddane grupy trzecia i czwarta, co pozwoli na uzyskanie bardziej kompletnego obrazu wyłączeń od tajemnicy skarbowej uregulowanych w prawie francuskim.

2. Wyłączenia na rzecz różnych komisji

Jak już nadmieniono, trzecią grupę derogacji stanowią wyjątki na rzecz różnych komisji, które zostały zawarte w artykułach od L136 do L139 francuskiej Ordynacji podatkowej.

Już w pierwszym artykule L136 LPF ustawodawca francuski wskazuje, że Komisja ds. Podatków Bezpośrednich i Podatków Obrotowych, o której mowa w art. 1651 Ogólnego kodeksu podatków, lub Komisja Krajowa ds. Podatków Bezpośrednich i Podatków Obrotowych (Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires) mogą otrzymywać od urzędników skarbowych wszelkie przydatne informacje w celu umożliwienia im rozstrzygnięcia sporów, które zostały tym podmiotom przedstawione. Wspomniany artykuł Ogólnego kodeksu podatków stanowi, że w zakresie właściwości każdego sądu administracyjnego powołuje się Komisję ds. Podatków Bezpośrednich i Podatków Obrotowych. Przewodniczy jej prezes sądu administracyjnego, wyznaczony przez niego członek tego sądu lub, na wniosek prezesa sądu, członek sądu administracyjnego apelacyjnego wyznaczony przez prezesa sądu. W jej skład wchodzi także trzech przedstawicieli podatników i dwaj przedstawiciele administracji, posiadający co najmniej stopień inspektora wydziałowego lub inspektora wojewódzkiego. W sprawach, o których mowa w artykułach 1651 A i 1651 B, jednym z przedstawicieli podatników jest biegły rewident. Podobnie w art. L136A doprecyzowano, że komitet doradczy, o którym mowa w artykule 1653 F Kodeksu podatkowego, może otrzymywać od przedstawicieli administracji podatkowej, ministra właściwego do spraw badań naukowych i ministra właściwego do spraw innowacji przydatne informacje, które pozwolą mu na podjęcie decyzji w sprawie przedłożonych mu sporów. Komitet ten nosi nazwę Komitetu Doradczego ds. Ulg Podatkowych na Wydatki na Badania Naukowe (Comité consultatif des crédits d'impôt pour dépenses de recherche).

Ponadto, w art. L137 LPF wskazano, że urzędnicy skarbowi są zwolnieni z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do członków i sprawozdawców komisji do spraw przestępstw skarbowych, o których mowa w artykule L. 228 niniejszego Kodeksu procedury podatkowej. Dodatkowo, zgodnie z art. L138, członkowie i sprawozdawcy Komisji ds. Sporów Podatkowych, Celnych i Dewizowych mogą otrzymywać od administracji podatkowej lub administracji celnej

i podatków pośrednich informacje niezbędne do sporządzenia sprawozdania rocznego ustalonego przez komisję w sprawie warunków, na jakich dokonywane są transakcje, na jakich zawarto lub udzielono zwolnień lub ulg, które leżą w kompetencjach zdecentralizowanych służb tych administracji. Wspomniany wyżej komitet, określany w języku francuskim jako *Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes*, został utworzony w 1977 roku jako instytucja, której celem jest wyrażanie opinii w sprawie transakcji lub przekazów pieniężnych przekraczających zakres kompetencji zdecentralizowanych służb Generalnej Dyrekcji Podatków lub Generalnej Dyrekcji Cei i Podatków Pośrednich. Innym zadaniem komitetu jest wyrażanie opinii dla Ministra Gospodarki i Finansów w każdej sprawie ogólnej lub szczegółowej dotyczącej podatków, celi i sporów dewizowych. Dodatkowo Komitet może z własnej inicjatywy przedstawiać właściwemu ministrowi uwagi i zalecenia, które uznaje za przydatne.

W kolejnym artykule, L139 LPF, odwołano się do komisji departamentalnych przewidzianych w Kodeksie rolnym i rybołówstwa morskiego, które mogą uzyskać od administracji podatkowej zanonimizowane informacje niezbędne do realizacji ich zadań, w szczególności wartości przyjęte i zmiany w zakresie ceny umów dzierżawy odnotowane w roku poprzednim, a w razie potrzeby w ciągu ostatnich pięciu lat.

Warto również wskazać, że art. L139A przewiduje kolejną derogację na rzecz Komisji ds. Nadmiernego Zadłużenia Osobistego (*Commission de surendettement des particuliers*), uregulowanej szczegółowo we francuskim Kodeksie konsumenckim, która może uzyskać od organów administracji publicznej wszelkie informacje o sytuacji dłużnika. Komisja ta powstała w 1989 roku na bazie tzw. ustawy Neiertza (*loi n°89-1010 du 31 décembre 1989 relative à la prévention et au règlement des difficultés liées au surendettement des particuliers et des familles*) i stanowi punkt kontaktowy dla dłużnika znajdującego się w trudnej sytuacji. Dostęp do Komisji ułatwiają stanowiska kasowe francuskiego banku centralnego, które istnieją w każdym departamencie, w oddziale *Banque de France*, gdzie mają swoją siedzibę punkty kontaktowe Komisji.

Ostatni z artykułów tej grupy wyłączeń – L139B, został stosunkowo niedawno zmodyfikowany dekretem nr 2024-497 z 30 maja 2024 roku. W punkcie pierwszym wskazuje on, że Wysoki Urząd Przejrzystości Życia Publicznego (*Haute Autorité pour la transparence de la vie publique*) może zażądać od administracji podatkowej kopii oświadczeń złożonych przez członka parlamentu lub jego małżonka pozostającego w separacji majątkowej, związanego cywilną umową solidarnościową (Mariański 2016: 115) lub jego partnera życiowego, zgodnie z właściwymi postanowieniami francuskiego Kodeksu wyborczego. W punkcie drugim przywoływanego artykułu Kodeksu procedury podatkowej dodano, że zgodnie z Kodeksem wyborczym w stosunku do posłów i ustawą

nr 2013-907 z dnia 11 października 2013 roku o jawności życia publicznego w stosunku do członków rządu administracja podatkowa udostępnia Urzędowi ds. Przejrzystości Życia Publicznego wszystkie elementy pozwalające na ocenę kompletności, dokładności i szczerości składanych przez nich oświadczeń o sytuacji finansowej.

3. Derogacje na rzecz organów sądowych i sądów

Zgodnie z systematyką przyjętą w ordynacji podatkowej czwartą grupą wyłączeń od tajemnicy skarbowej, wyodrębnioną przez francuskiego ustawodawcę, są derogacje na rzecz organów sądowych i sądów, uszczegółowione w artykułach od L140 do L147 LPF.

Pierwszy artykuł z ww. grupy, tzn. L140 LPF, stanowi, że zgodnie z artykułami L. 1419, L. 241-11 i L. 142-1-4 Kodeksu jurysdykcji finansowych (Code des juridictions financières), urzędnicy skarbowi są zwolnieni z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do sędziów, głównych doradców i ekspertów w służbie nadzwyczajnej, sprawozdawców Trybunału Obrachunkowego (Mariański 2024: 41) i wyznaczonych przez nich ekspertów, sędziów regionalnej izby obrachunkowej (Błaszko 2019: 63; Budner-Iwanicka and Mariański 2024: 7), a także członków Apelacyjnego Sądu Finansowego podczas dochodzeń prowadzonych przez tych sędziów, doradców, sprawozdawców i ekspertów w ramach ich uprawnień. Wymieniona wyżej kategoria ekspertów w służbie nadzwyczajnej, w oryginalnym brzmieniu określana mianem *conseillers maîtres en service extraordinaire*, zgodnie z art. L112-5 francuskiego Kodeksu jurysdykcji finansowych obejmuje osoby, których szczególne doświadczenie i wiedza specjalistyczna są niezbędne do realizacji zadań Trybunału Obrachunkowego. Dodatkowo, urzędnicy skarbowi, których przesłuchanie uznaje się za niezbędne do celów audytu, mają obowiązek odpowiedzieć na wezwania Trybunału Obrachunkowego lub regionalnej izby obrachunkowej, na którego obszarze właściwości sprawują swoje funkcje. Mogą oni również zostać przesłuchani w charakterze świadków przez członków nowo utworzonego w 2023 roku Sądu Apelacyjnego ds. Finansowych (Cour d'appel financière). W tym zakresie aktualnie bardzo rozbudowany system sądownictwa finansowego we Francji początkowo opierał się na wiodącej roli Trybunału Obrachunkowego (Cour des comptes) na poziomie centralnym oraz regionalnych i terytorialnych izb obrachunkowych (chambres régionales et territoriales des comptes) na poziomie lokalnym. Dodatkowo szereg tzw. instytucji wspomagających Trybunał Obrachunkowy (Mariański 2023: 215) został znacząco ograniczony przez wprowadzenie w 2023 roku wspomnianego już nowego Apelacyjnego Sądu Finansowego. Ta nowa jurysdykcja pełni rolę sądu drugiej instancji, a jej skład stanowią w równym stopniu przedstawiciele samego Try-

bunału Obrachunkowego, jak i Najwyższego Sądu Administracyjnego we Francji (Conseil d'Etat). Ten ostatni sąd pełni dodatkowo w systemie jurysdykcji finansowej rolę sądu kasacyjnego, do którego w ramach skargi nadzwyczajnej będą mogły odwoływać się strony od decyzji Apelacyjnego Sądu Finansowego (Marianiński 2024: 102).

Warto nadmienić, że w myśl art. L140A urzędnicy administracji skarbowej są zwolnieni z tajemnicy zawodowej w stosunku do członków francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) i ich zastępców podczas prowadzonych przez nich dochodzeń mających na celu sprawdzenie kont kampanii kandydatów w wyborach na Prezydenta Republiki. Co istotne, orzecznictwo ww. Trybunału już niejednokrotnie wpływało na kształt francuskiego systemu prawa podatkowego czy też poszczególnych form kontrybucji (Popławski, Pahl, Marianiński 2023: 327).

Kolejny przepis w ramach tej grupy, art. L141A, nawiązuje do Kodeksu karnego i przyznaje prokuratorowi, sędziemu śledczemu lub sądowi rozpoznającemu sprawę prawo do żądania od administracji skarbowej przekazania użytecznych informacji o charakterze finansowym lub skarbowym, bez możliwości sprzeciwienia się temu przez odwołanie się do obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Kolejne wyłączenia z art. L142 wskazują na sytuację, w której administracja wnosi zwykłą skargę (fr. *plainte régulière*) przeciwko podatnikowi i wszczęte zostanie dochodzenie. Wówczas urzędnicy administracji zostają zwolnieni z tajemnicy zawodowej wobec sędziego śledczego, który przesłucha ich w sprawie faktów będących przedmiotem skargi. Powyższe rozwija dodatkowo art. L142A, który znacząco zmieniono ustawą nr 2023-1059 z 20 listopada 2023 roku, a który przewiduje zwolnienie z tajemnicy zawodowej funkcjonariuszy organów finansów publicznych w stosunku do prokuratora, a za jego zgodą także w stosunku do jego wyspecjalizowanych pomocników. Powyższe dotyczy sytuacji, gdy wykonują oni zadania zlecone przez sędziów, o których mowa w art. 706 Kodeksu postępowania karnego, z którymi mogą wymieniać informacje objęte tą tajemnicą.

Następnie art. L143 wskazuje, że sądy powszechne oraz sądy administracyjne mogą nakazać organowi podatkowemu i stronom postępowania przekazanie im, w celu ich przedłożenia w postępowaniu, wszystkich dokumentów podatkowych, których przedstawienie może być przydatne do rozstrzygnięcia sporu. Powyższe stosuje się w ramach dwóch dość specyficznych dla prawa francuskiego procedur. Pierwsza jest przewidziana w artykule 7 ustawy nr 69-992 z dnia 6 listopada 1969 roku ustanawiającej środki ochrony prawnej osób powracających i osób pozbawionych majątku za granicą. Druga procedura zawarta została w artykułach 55, 60 i 61 ustawy nr 70-632 z dnia 15 lipca 1970 roku w sprawie krajowego wkładu

w odszkodowania dla Francuzów pozbawionych majątku znajdującego się na terytorium, które wcześniej znajdowało się pod suwerennością, protektoratem lub opieką Francji, zmieniona i uzupełniona ustawą nr 78-1 z dnia 2 stycznia 1978 roku w sprawie odszkodowań dla obywateli francuskich repatriowanych z zagranicy, którzy zostali pozbawieni swojego majątku.

Warta odnotowania jest również dyspozycja zawarta w art. L. 144 LPF, gdzie wskazano, że sądy wywłaszczeniowe mogą otrzymywać od administracji finansowej wszelkie informacje dotyczące deklaracji podatkowych i ocen, niezbędne do ustalenia odszkodowania za wywłaszczenie.

Interesujące jest również uprawnienie przyznane w art. 145A na rzecz prezesa sądu, które dotyczy możliwości uzyskania od administracji skarbowej informacji, które pozwolą na poznanie faktycznej sytuacji ekonomicznej i finansowej dłużnika na warunkach przewidzianych w artykule L. 611-2 Kodeksu handlowego. Powyższe obejmuje również informacje pozwalające ocenić perspektywę uregulowania zobowiązań przez dłużnika na warunkach przewidzianych w ust. 5 artykułu L. 611-6 Kodeksu handlowego. Uprawnienia te rozszerza art. L145B, który przyznaje identyczne uprawnienie również na rzecz sędziego nadzorującego daną sprawę. Do Kodeksu handlowego nawiązuje również art. L145C, który przewiduje możliwość, aby prezes sądu polecił sędziemu nadzorującemu, a w razie jego braku – wyznaczonemu przez niego innemu sędziemu, uzyskanie od administracji wszelkich dokumentów lub informacji o sytuacji finansowej dyrektorów oraz osób fizycznych stale reprezentujących lub zarządzających danymi osobami prawnymi. Powyższe stosuje się również do osób będących wspólnikami osoby prawnej w postępowaniu zabezpieczającym, naprawczym lub likwidacyjnym, jeżeli odpowiadają solidarnie za jej długi. Wskazano również na możliwość, zgodnie z art. L145D, uzyskania przez sędziego wszelkich informacji umożliwiających mu ocenę sytuacji dłużnika i jej możliwego rozwoju w ramach postępowania w sytuacjach nadmiernego zadłużenia, o którym mowa w Księdze VII Kodeksu konsumenckiego.

Kolejne dwa artykuły, L146 i L146A, nawiązują do francuskiego Kodeksu postępowania karnego. W pierwszym z nich czytamy, że Komisja odpowiedzialna za odszkodowania dla niektórych ofiar obrażeń ciała powstałych w wyniku przestępstwa może otrzymywać od administracji podatkowej informacje dotyczące sytuacji osób odpowiedzialnych za przestępstwo oraz osób, które złożyły wniosek o odszkodowanie. W drugim artykule ustawodawca wskazał, że biuro pomocy prawnej, utworzone na mocy zmienionego artykułu 13 ustawy nr 91-647 z dnia 10 lipca 1991 roku o pomocy prawnej, może zbierać od służb państwowych wszelkie informacje dotyczące sytuacji finansowej wnioskodawcy, umożliwiające sprawdzenie, czy dana osoba spełnia warunki niezbędne do skorzystania z pomocy prawnej oraz wsparcia w postaci interwencji praw-

nika w postępowaniach pozasądowych. Co istotne, uregulowana w powyższych artykułach kwestia wykorzystania danych objętych tajemnicą skarbową w toku innych postępowań, które to dane w zasadzie mogą dotyczyć pełnej treści dokumentów składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, została również dostrzeżona w polskiej doktrynie (Matusiakiewicz, Szczypior 2010: 1; Strzelec 2009: 42).

Przedostatni artykuł tej części księgi procedur podatkowych, tzn. L147A, przewiduje możliwość przekazania przez administrację publiczną wszelkich informacji przydatnych do obrony przed sądem rozpatrującym spór w sytuacji interwencji w obronie oskarżonych urzędników na podstawie artykułów L. 134-1 do L. 134-8 i L. 134-12 Ogólnego kodeksu służby cywilnej (*Code général de la fonction publique*).

Na zakończenie, w artykule L147B, stanowiącym ostatni artykuł omawianej grupy wyłączeń, wskazano, że zgodnie z art. L. 1454-1-2 Kodeksu pracy urzędnicy administracji podatkowej lub administracji celnej i podatków pośrednich muszą przekazywać doradcom sprawozdawczym będącym członkami tzw. *Conseils de prud'hommes*, czyli sądu właściwego do spraw z zakresu prawa pracy (Willemz 2015: 157), na ich wniosek i bez możliwości powołania się na tajemnicę zawodową informacje i dokumenty dotyczące pracy ukrytej, handlu ludźmi lub nielegalnego używania siły roboczej, którymi dysponują.

4. Podsumowanie

Prawo francuskie, podobnie jak polskie regulacje, posiada zasadniczy podział prawa podatkowego na część materialną zawartą w Generalnym kodeksie podatków (*Code général des impôts*) oraz na część procesową zawartą w tamtejszej ordynacji podatkowej (*Livre des procédures fiscales*). Owe pozorne podobieństwa nie powodują jednak, że oba systemy prawne są do siebie bardzo zbliżone, gdyż najnowsze porównawcze analizy wskazują na zgoła inną odpowiedź i rozwiązania wyzwań związanych ze zmianami na poziomie społecznym, gospodarczym i technologicznym (Panfil, Zawadzka-Pąk 2023: 35).

Wyjątki od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej, będące przedmiotem analizy w ramach niniejszego artykułu, stanowią we francuskiej Ordynacji podatkowej bardzo rozbudowaną i uszczegółowioną sekcję. W konsekwencji owe uszczegółowienie powoduje, że z uwagi na ograniczone ramy artykułu naukowego możliwa była jedynie analiza dwóch z ośmiu wyodrębnionych we Francji grup derogacji. Analiza ta, która objęła grupę wyłączeń dotyczących komisji, jak i grupę wyłączeń odnoszących się do organów sądowych i sądów, ukazała bardzo dobitnie specyfikę francuskiego systemu prawa podatkowego.

Specyfika francuskiego systemu, o której mowa powyżej, mogąca stanowić przeszkodę dla jego szerszego wykorzystania, związana jest przede wszystkim z istnieniem bardzo wyspecjalizowanych i niewystępujących w innych państwach komisji czy instytucji sądowych. Jednym z przykładów jest odwołanie się do wyspecjalizowanego sądu właściwego do spraw z zakresu prawa pracy (Conseils de prud'hommes), nowego Apelacyjnego Sądu Finansowego czy też posiadającego bardzo rozbudowane kompetencje Najwyższego Sądu Administracyjnego we Francji (Conseil d'Etat). Istotne derogacje pojawiają się też w zakresie procedur, których próżno szukać w innych państwach niemających przeszłości kolonialnej, czego jednym z przykładów jest ustawa regulująca status osób pozbawionych majątku znajdującego się na terytorium, które wcześniej znajdowało się pod suwerennością, protektoratem lub opieką Francji.

Wskazać należy, że kompletność i szczegółowość francuskich regulacji zestawiona z ich cykliczną i ewolucyjną nowelizacją powoduje, iż co do zasady są one kompatybilne ze współczesnymi wymogami cyfrowego obrotu gospodarczego. Niemniej jednak ich wewnętrzny charakter, polegający przede wszystkim na mieszanym podmiotowo-przedmiotowym sposobie ujęcia derogacji, powoduje, że są one trudne do bezpośredniego zastosowania w innych porządkach prawnych. Cała regulacja tajemnicy skarbowej we Francji, w tym również wyjątków w tym zakresie, winna być w myśl francuskiej doktryny dość szczegółowa, ale zarazem na tyle elastyczna, aby stanowić kompromis między prawem do informacji a rzeczoną tajemnicą (Baudu 2018: 93). Mając powyższe na uwadze, zasadne stają się dalsze badanie i analiza pozostałych derogacji od obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej, jakie przewiduje francuska Ordynacja podatkowa. Mając bowiem na uwadze, że ustawodawca francuski podzielił wspomniane derogacje na aż osiem odrębnych grup, nie można wykluczyć, iż dla każdej z nich możliwe jest wyprowadzenie odmiennych i interesujących z punktu widzenia analizy porównawczej wniosków.

Wykaz skrótów

LPF – Livre des procédures fiscales.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa nr 69-992 z 6 listopada 1969 r. – Loi n° 69-992 du 6 novembre 1969 instituant des mesures de protection juridique en faveur des rapatriés et des personnes dépossédées de leurs biens outre-me.

- Ustawa nr 70–632 z dnia 15 lipca 1970 r. – Loi nr 70-632 du 15 juillet 1970 relative à une contribution nationale à l'indemnisation des Français dépossédés de biens situés dans un territoire antérieurement placé sous la souveraineté, le protectorat ou la tutelle de la France.
- Ustawa nr 78–1 z dnia 2 stycznia 1978 r. – Loi n° 78-1 du 2 janvier 1978 relative à l'indemnisation des Français rapatriés d'outre-mer dépossédés de leurs biens.
- Ustawa nr 89-1010 z dnia 31 grudnia 1989 r. – Loi nr 89-1010 du 31 décembre 1989 relative à la prévention et au règlement des difficultés liées au surendettement des particuliers et des familles.
- Ustawa nr 91–647 z dnia 10 lipca 1991 r. – Loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique.
- Ustawa nr 2023-1059 z dnia 20 listopada 2023 r. – Loi nr 2023-1059 du 20 novembre 2023 d'orientation et de programmation du ministère de la justice 2023–2027, Dz.U. JORF nr 0269 du 21 novembre 2023.
- Rozporządzenie nr 2023-1210 z dnia 20 grudnia 2023 r. – Ordonnance nr 2023-1210 du 20 décembre 2023 portant création du titre V du livre IV du code des impositions sur les biens et services et portant diverses autres mesures de recodification de mesures non fiscales (Dz.U. JORF n°0295 du 21 décembre 2023).
- Dekret nr 2024-497 z dnia 30 maja 2024 r. – Décret n° 2024-497 du 30 mai 2024 portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre. Dz.U. JORF n°0126 du 1 juin 2024.

Orzecnictwo

- Wyrok Conseil d'État z dnia 24 czerwca 2015 r., 9ème / 10ème SSR, 24/06/2015, nr 367288, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2015:367288.20150624.

Opracowania

- Baudu, Aurélien. 2018. *Droit des procédures fiscales*. Paryż: Gualino.
- Błaszko, Adam. 2019. Organizacja samorządu terytorialnego oraz nadzoru nad samorządem we Francji. *Finanse Komunalne* 6, 63–76.
- Budner-Iwanicka, Luiza i Michał Mariański. 2024. Organizacja Izb obrachunkowych we Francji i w Polsce. Wybrane aspekty prawnoporównawcze. *Finanse Komunalne* 3, 7–20.
- Aubin, Emmanuel. 2018. La protection constitutionnelle de la transparence administrative. *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* 59(2), 35–45. DOI: 10.3917/nccc1.059.0035.
- Lambert, Thierry. 2024. *Procédures fiscales*. Paryż: LGDJ.
- Lemonnier, Mariola. 2017. Interpretation of the tax law in France. Selected problems. *Financial Law Review* 3(5), 61–70.
- Mariański, Michał. 2016. Prawo polskie a francuska koncepcja cywilnej umowy solidarnościowej (pacte civil de solidarité) jako alternatywna dla małżeństwa – forma legalizacji związku dwojga osób. W: *Instytucja małżeństwa – wyzwanie dla ustawodawcy*,

- (red.) Mieczysław Różański, Jerzy Krzynówek, Lesław Krzyżak, 115–124. Olsztyn: Wydawnictwo UWM.
- Mariański, Michał. 2023. Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne. *Białostockie Studia Prawnicze* 28(2), 215–227. DOI: 10.15290/bsp.2023.28.02.13.
- Mariański, Michał. 2024. Institutional changes in the French financial judiciary. *Studia Iuridica* 103, 102–116. DOI : 10.31338/2544-3135.si.2024-103.6
- Mariański, Michał. 2024. Wyzwania stojące przed organizacją i funkcjonowaniem JST we Francji świetle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 r. *Dyskurs Prawniczy i Administracyjny* 2, 41–54.
- Mariański, Michał. 2025. Wybrane wyłączenia z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej na rzecz władz administracyjnych w prawie francuskim. *Dyskurs Prawniczy i Administracyjny* 1 (w druku).
- Matusiakiewicz, Łukasz i Michał Szczypiór. 2010. Postępowanie dowodowe w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego – wybrane zagadnienia praktyczne. *Przegląd Podatkowy* 5, 1–24.
- Panfil, Przemysław, i Urszula Kinga Zawadzka-Pąk. 2023. France and Poland's Compliance with European Commitments Regarding Fiscal Rules. *Financial Law Review* 29(1), 35–57. DOI: 10.4467/22996834FLR.23.004.18146.
- Popławski, Mariusz, Bogumił Pahl i Michał Mariański. 2023. Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus). *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 5, 327–338. DOI: 10.15804/ppk.2023.05.23
- Strzelec, Dariusz. Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Podatkowy* 1, 42–49.
- Willemez, Laurent. 2015. Les conseils de prud'hommes entre activité judiciaire et logiques syndicales. Histoire et sociologie d'une juridiction non-professionnelle (1806-2014). *Les Cahiers de la Justice* 2(2), 157–170. DOI: 10.3917/cdlj.1502.0157.
- Zalewski, Dariusz. 2019. Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego. *Monitor Podatkowy* 11, 11–14. DOI: 10.32027/MOPOD.19.11.1.
- Zawadzka-Pąk, Urszula-Kinga. 2009. La réforme des finances publiques en France. *Białostockie Studia Prawnicze* 5(1), 107–114.