

OCHRONA PRYWATNOŚCI JAKO PRAWO PODATNIKA

Anna Drywa

OCHRONA PRYWATNOŚCI JAKO PRAWO PODATNIKA

Anna Drywa

Wydanie publikacji zostało dofinansowane przez Dziekana Wydziału Prawa i Administracji UG dr. hab. Wojciecha Zalewskiego, prof. UG, oraz kierownika Katedry Prawa Finansowego dr. hab. Annę Jurkowską-Zeidler, prof. UG.

Niniejsza publikacja jest efektem badań finansowanych przez Narodowe Centrum Nauki, projekt nr 2018/31/D/HS5/00543

Stan prawny na 7 lipca 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-708-6

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział 1	
Prawo do prywatności – zakres pojęciowy i odniesienia	27
1.1. Wprowadzenie	27
1.2. Pojęcie prywatności w ujęciu teoretycznym.....	29
1.2.1. Pojęcie prywatności w ujęciu psychologicznym	32
1.2.2. Pojęcie prywatności w ujęciu socjologicznym	38
1.2.3. Pojęcie prywatności w ujęciu antropologicznym ...	41
1.2.4. Pojęcie prywatności w ujęciu ekonomicznym.....	42
1.2.5. Pojęcie prywatności w ujęciu prawniczym.....	44
1.3. Treść prawa do prywatności w ujęciu normatywnym.....	64
1.3.1. Prawo do prywatności w międzynarodowym i ponadnarodowym porządku prawnym.....	64
1.3.2. Prawo do prywatności w Konstytucji RP	86
1.4. Podsumowanie	95
Rozdział 2	
Konieczność ochrony prywatności podatnika	105
2.1. Wprowadzenie	105
2.2. Aksjologiczne powody ochrony prywatności podatnika ...	107
2.3. Podatnik jako podmiot obowiązków	122
2.4. Podatnik jako podmiot praw.....	129
2.5. O relacji pomiędzy obowiązkami i prawami podatnika...	140
2.6. Podsumowanie	146

Rozdział 3

Prawo podatnika do prywatności. Próba konceptualizacji.....	149
3.1. Wprowadzenie	149
3.2. Ramy koncepcyjne pojęcia prywatności podatnika	150
3.2.1. Wymiar fizyczny prywatności podatnika.....	155
3.2.2. Wymiar relacyjny prywatności podatnika	156
3.2.3. Wymiar informacyjny prywatności podatnika	158
3.3. Prawo do prywatności w systemie norm podatkowych...	161
3.4. Prawo podatnika do prywatności – zakres podmiotowy...	165
3.5. Podsumowanie	178

Rozdział 4

Warunki dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika ...	181
4.1. Wprowadzenie	181
4.2. Okoliczności ingerencji w prywatność podatnika: dualizm interesów w prawie podatkowym i konsekwencje tego stanu.....	183
4.3. Granice dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika. Ustalenia normatywno-orzecznicze	194
4.3.1. Legalność ingerencji.....	202
4.3.2. Celowość ingerencji.....	205
4.3.3. Nienaruszalność istoty prawa do prywatności	210
4.3.4. Proporcjonalność.....	213
4.4. Podsumowanie	235

Rozdział 5

Przejawy ingerencji w prywatność podatnika w świetle wybranych regulacji prawnych	241
5.1. Wprowadzenie	241
5.2. Ingerencja w wymiar informacyjny prywatności podatnika	244
5.3. Ingerencja w wymiar fizyczny prywatności podatnika....	277
5.4. Ingerencja w wymiar relacyjny prywatności podatnika...	284
5.5. Podsumowanie	299

Rozdział 6**Narzędzia ochrony prywatności podatnika w świetle****wybranych regulacji prawnych 303**

6.1. Wprowadzenie 303

6.2. Narzędzia ochrony prywatności podatnika
o charakterze bezpośrednim (I stopnia) 3056.3. Narzędzia ochrony prywatności podatnika
o charakterze pośrednim (II stopnia) 326

6.4. Podsumowanie 349

Wnioski końcowe 353**Wykaz wykorzystanej literatury 367****Wykaz wykorzystanych aktów prawnych 397****Wykaz wykorzystanego orzecznictwa 401****Wykaz wykorzystanych dokumentów (varia) 409**

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 4.11.1950 r., ratyfikowana przez Polskę 19.01.1993 r. (Dz.U. Nr 61, poz. 284)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389); stanowi załącznik nr 4 do Traktatu z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską z 13.12.2007 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
Pakt	– Międzynarodowy Pakt Praw Politycznych i Obywatelskich z 19.12.1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)

- | | | |
|------------|---|--|
| u.p.d.o.p. | - | ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.) |
| u.p.t.u. | - | ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.) |

Sądy, trybunały i organy publiczne

- | | | |
|------|---|---|
| ETPC | - | Europejski Trybunał Praw Człowieka |
| KAS | - | Krajowa Administracja Skarbowa |
| NSA | - | Naczelny Sąd Administracyjny |
| OECD | - | Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju |
| RPO | - | Rzecznik Praw Obywatelskich |
| SN | - | Sąd Najwyższy |
| TK | - | Trybunał Konstytucyjny |
| TSUE | - | Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej |
| WSA | - | Wojewódzki Sąd Administracyjny |

Inne

- | | | |
|-------|---|---|
| JPK | - | Jednolity Plik Kontrolny |
| KPP | - | Kwartalnik Prawa Podatkowego |
| OSP | - | Orzecznictwo Sądów Polskich |
| OTK | - | Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego |
| PiP | - | Państwo i Prawo |
| PP | - | Przegląd Podatkowy |
| RPEiS | - | Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny |
| ZNSA | - | Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego |

WSTĘP

„Jako nawet dla najlepszych praw trzeba,
aby umysły były przygotowane.”
Montesquieu¹

„[...] zapomnienie i lekceważenie Praw
Człowieka są jedynymi przyczynami nie-
szczęść publicznych i nadużyć rządów [...]„
Preambuła Deklaracji Praw Człowieka
i Obywatela z 1789 r.

Podjęty temat badań, wbrew swojej pozornej lapidarności, jest złożonym problemem badawczym. Tytuł rozważań niesie w sobie sprzeczność. Wyraża konflikt, który istnieje pomiędzy dwiema wartościami, tj. dobrem wspólnym i prywatnością jednostki. W prawie podatkowym konflikt ten ujawnia się bardzo wyraźnie. Rozważania będą stanowić próbę dostrzeżenia wątpliwości i problemów związanych z ochroną prywatności podatnika. Niniejsza praca wpisuje się zatem w istotny i aktualny problem relacji pomiędzy jednostką, społeczeństwem a państwem².

Prawo podatnika do prywatności nie należy do głównego nurtu dociekań w zakresie prawa podatkowego. Powinno to dziwić, bowiem koncepcja prywatności jest centralnym problemem w wielu dyskusjach dotyczących „zachodniego” świata i stanowi przedmiot licznych badań naukowych. Prywatność to bodaj jeden z najbardziej eksploatowanych

¹ Monteskiusz, *O duchu praw*, tłum. T. Boy-Żeleński, Warszawa 1997, s. 317.

² G.L. Seidler, *Z zagadnień filozofii prawa*, Lublin 1978, s. 88.

obszarów naukowych rozważań. Jednakże, jeśli chodzi o ochronę prywatności podatników, to źródłem wątpliwości może być samo zestawienie ze sobą podatnika i prywatności, jako pojęć w dużym stopniu się wykluczających. Z pewnością można zastanawiać się, czy w prawie podatkowym, w którym dominuje interes publiczny, a stosowana metoda regulacji oparta jest na władztwie i podporządkowaniu, oraz którego główna funkcja polega na gromadzeniu dochodów (funkcja fiskalna), a przy tym jednym z ważniejszych wyzwań stawianych przed regulacjami podatkowymi jest podnoszenie efektywności fiskalnej podatków, dopuszcza się dyskurs nad prywatnością podatnika, ergo – czy istnieje coś takiego jak prawo podatnika do prywatności i czy należy chronić prywatność podatnika. Problem ochrony prywatności podatnika nie został poddany kompleksowej analizie. Niniejsze rozważania stanowią próbę wykazania tego, że prawo podatnika do prywatności jest problemem wielowymiarowym, istotnym i interesującym oraz ma w sobie ogromny potencjał poznawczy i naukowy.

Jednocześnie temat ten nie jest teoretycznym ozdobnikiem, a ma wymierny walor praktyczny, zresztą aktualny w swym wymiarze. Należy spodziewać się, że w najbliższym czasie, wobec zachodzącej rewolucji technologicznej, prywatność stanie się istotną praktyczną kwestią i będzie wymagała adekwatnych działań ustawodawcy.

Przyczynkiem do zajęcia się tematem było zdziwienie. Zdziwienie tym, jak szybko zmienia się rzeczywistość podatkowa. Zdziwienie tym, jak bardzo w ciągu krótkiego czasu (dekada–dwie dekady) na skutek wprowadzanych zmian przepisów podatkowych nastąpił wzrost poziomu ingerencji w prywatność podatników. Doświadczany jest deficyt prywatności. Zdziwienie tym, że w zasadzie dogmatycznie przyjmuje się, że szeroka ingerencja w prywatność wszystkich podatników jest konieczna, bo to jedyna droga ku podniesieniu efektywności fiskalnej podatków. Zdziwienie tym, że każda kolejna zmiana skutkująca szerszą ingerencją w prywatność podatników przedstawiana jest opinii publicznej jako znaczący sukces, osiągnięcie ważne społecznie. Wreszcie zdziwienie tym, że nie powoduje to refleksji wśród samych podatników.

Słusznie w doktrynie wskazuje się na potrzebę prowadzenia badań dotyczących praw podatnika w Polsce³. W literaturze przedmiotu coraz częściej, bardziej stanowczo i szerzej mówi się o prawach podatnika jako elemencie dopełniającym naukowy obraz prawa podatkowego i problemów z nim związanych⁴. Źródła tego stanu niestety należy upatrywać w osłabieniu sytuacji prawnej (i faktycznej) podatnika, jako podmiotu stającego się ofiarą rozrastających się regulacji podatkowych, nakładających szereg nowych obowiązków.

Zagadnienie prawa podatnika do prywatności nie zostało jednak poddane do tej pory szerokiej analizie. W nauce polskiej ani zagranicznej temat nie jest wyeksploatowany, chociaż doczekał się interesujących opracowań o fragmentarycznym charakterze. Brak jest w literaturze (polskiej i zagranicznej) monograficznego opracowania, które podejmowałoby tę problematykę. Nie umniejsza to w żaden sposób wadze rozważań dokonanych na tym polu przez polskich badaczy, problemem tym bliżej zainteresowali

³ Zob. W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych* [w:] *Ochrona Praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 19; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym* [w:] *Ochrona Praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 15; B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005/1, s. 31–32.

⁴ Jako kluczowe opracowania w tym zakresie trzeba wskazać m.in. na: B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005/1; B. Duncan, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International 2007; A. Franczak (red.), *Ochrona Praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021; J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2009; M. Kłoskowiak, *Prawo do prywatności a wymiana informacji w sprawach podatkowych* [w:] M. Kłoskowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego: wybrane zagadnienia*, KPP 2019/4, s. 9–19; W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022; B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, Warszawa 2008; A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009; H. Dzwonowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Warszawa 2005; T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 12–13.

się: A. Biegalski i M. Kucewicz⁵, A. Franczak⁶, M. Kłoskowiak⁷, P. Mikuła⁸, B. Szczurek⁹ oraz M. Rojszczak¹⁰. Problem ochrony prywatności podatnika bywa relatywnie rzadko nawet wspomniany przez autorów opracowań z zakresu prawa podatkowego. Prawo podatnika do prywatności w swoich rozważaniach dostrzegli: T. Bojkowski¹¹, H. Dzwonkowski, M. Duda i J. Gorąca¹², A. Gomułowicz¹³, A. Leszczyńska¹⁴, P. Majka¹⁵, W. Nykiel

⁵ A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz. I, „Prawo i Podatki” 2008/8, s. 17–22; oraz A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz. II, „Prawo i Podatki” 2008/9, s. 17–22.

⁶ A. Franczak, *Prawo podatnika do prywatności – kilka uwag na tle standardu unijnego* [w:] *Verba volant, scripta manent. Księga jubileuszowa dedykowana Pani Profesor Bogusławie Gneli*, red. A. Kaźmierczyk, K. Michałowska, M. Szaraniec, Warszawa 2023, s. 262–273; A. Franczak, *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, s. 123–124.

⁷ M. Kłoskowiak, *Prawo do prywatności a wymiana informacji w sprawach podatkowych* [w:] M. Kłoskowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023, s. 97–160.

⁸ P. Mikuła, *Elektroniczna wszechkontrola podatkowa: nowe instrumenty walki z oszustwami a konstytucyjne prawo do prywatności* [w:] *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2017, s. 104–115.

⁹ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 82–85 oraz 173–190.

¹⁰ M. Rojszczak, *Compliance of Automatic Tax Fraud Detection Systems with the Right to Privacy Standards Based on the Polish Experience of the STIR System*, „Intertax” 2021/49(1).

¹¹ T. Bojkowski, *Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika*, RPEiS 2004/3, s. 120–121.

¹² H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 301.

¹³ A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, red. H. Dzwonowski, Warszawa 2005, s. 78–81.

¹⁴ A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, s. 518; A. Leszczyńska, *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection* [w:] *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009, s. 99–101.

¹⁵ P. Majka, *Ochrona praw podatnika w procesach gromadzenia oraz analizy informacji podatkowych – próba oceny kierunku zmian legislacyjnych* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 278.

i M. Sęk¹⁶, P. Stolarski¹⁷. W nauce zagranicznej doczekał się kilkunastu interesujących opracowań¹⁸. Stan literatury, doceniając znaczenie dotychczasowego dorobku, uświadamia, że jest to obszar warty eksploracji z uwagi na potencjał badawczy i poznawczy.

Prowadzenie badań pozwoli na wypełnienie luki istniejącej w prawnoteoretycznych rozważaniach nad tą kwestią. Podjęcie badań stało się tym bardziej uzasadnione, w związku z aktualnością tematu. Znaczenie problemu prywatności podatnika i jej ochrony rośnie wraz z tendencją do ściślejszej kontroli zachowań podatników, ale także możliwościami ukrywania czynności o skutkach podatkowych przez podatników. Współcześnie, w dobie skokowego rozwoju technologicznego oraz trwa-

¹⁶ W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, s. 14–15.

¹⁷ P. Stolarski, *Ogłędziny i przeszukanie jako przykład specjalnych uprawnień organów podatkowych na gruncie kontroli podatkowej*, PP 2024/1.

¹⁸ W wybranych aspektach problem prywatności w zakresie podatków został podjęty m.in. w: R. Attard, P.P. De Albuquerque, *Taxation at the European Court of Human Rights*, Kluwer Law International, 2023; R.S. Avi-Yonah, G. Mazzoni, *Taxation and Human Rights. A Delicate Balance*, „University of Michigan Public Law And Legal Theory Research Paper Series” 2016/520, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2834883 (dostęp: 17.03.2023 r.); P. Baker, *Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective*, „Tax Notes International” 2016, maj, s. 583–586; J.D. Blank, *Reconsidering Corporate Tax Privacy*, „Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association” 2014/107; A.J. Cockfield, *Protecting Taxpayer Privacy Right Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights*, „University of British Columbia Law Review” 2010/42; F. Debleva, I. Mosquera, *Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*, „Intertax” 2017/45(5); T. Dwyer, D. Dwyer, *Transparency versus Privacy: Reflections on OECD Concepts of Unfair Tax Competition*, „Journal of Financial Crime” 2002/9(4); J. Kokott, P. Pistone, *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford–New York, 2022, s. 71; E. Kristoffersson, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (red.), *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 1, Part 2, Frankfurt am Main 2013; Privacy Protection Study Commission, *Federal Tax Return Confidentiality*, Washington 1976, <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=pur1.32754076104961&view=1up&seq=7> (dostęp: 25.06.2025 r.); A.W. Parnell Jr, *The Right to Privacy and the Administration of the Federal Tax Laws*, „The Tax Lawyer” 1977/31(1); C.A. Ruiz Jiménez, *Fair Trial Rights on Taxation: The European and Inter-American Experience* [w:] *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, G. Kofler, M. Poiares Maduro, red. P. Pistone, Amsterdam 2011, s. 525, 548; P. Schwartz, *The Future of Tax Privacy*, „National Tax Journal” 2008/61(4); A. Zhang, *Fiscal Citizenship and Taxpayer Privacy*, „Columbia Law Review” 2025(125)/1.

jącej rewolucji technologicznej, prywatność i ochrona prywatności są jednymi z kluczowych problemów badawczych¹⁹. Przedstawiciele nauk prawnych podejmują go w kontekście ochrony danych osobowych, praw człowieka, prawa cywilnego czy karnego, a nawet prawa pracy. Jednak problem ten niemal w ogóle nie jest analizowany w kontekście podatków.

Wydaje się, że dzisiaj, kiedy zbieranie, gromadzenie i przetwarzanie danych na masową skalę jest elementem codziennego życia, konieczna stała się ponowna refleksja nad zakresem i skutecznością ochrony prawa do prywatności. Także prywatności podatnika. Przy czym trzeba zaznaczyć, że środki technologiczne stanowią jedynie narzędzie, za pomocą którego możliwa jest głęboka ingerencja w prywatność. Źródło zagrożenia prywatności podatnika leży w działaniu ustawodawcy i administracji skarbowej. Cywilizacyjna zmiana, która się dokonuje, jest w wielu państwach uzasadnieniem dla ograniczania zakresu prawa do prywatności. Argumentowane jest to ochroną wyższych dóbr i wartości. Ochrona prawa do prywatności bywa marginalizowana. Wartość prywatności jest deprecjonowana. Na tym tle jako istotny jawi się problem prawa podatnika do prywatności. Prawo podatkowe nie stanowi wyłomu w tendencji ograniczania zakresu ochrony prywatności. Wypracowane dotychczas standardy ochrony praw i wolności podatnika w zasadzie się nie zmieniają, a przecież kładzie się na nie cień związany m.in. z zagrożeniami wpisującymi się we współczesne społeczeństwo i zmiany cywilizacyjne, nie do końca nawet zidentyfikowane, bo powodowane przez dokonujący się eksperyment technologiczny. Pytanie, jakie należy postawić, sprowadza się do ustalenia, czy jesteśmy na drodze ku większemu poszanowaniu wolności i praw podatnika, czy raczej znajdujemy się w punkcie świadczącym o ich ograniczaniu. Refleksja nad tym problemem wydaje się nie tylko konieczna, ale także pilnie potrzebna.

Prawo do prywatności jest fundamentalnym problemem w kształtowaniu stosunków wertykalnych, czyli pomiędzy jednostką a władzą. Wyznacza ono pozycję jednostki i sferę jej wolności w relacji do państwa i organów władzy. Trudność podjętego tematu polega na tym, że nie ma

¹⁹ Jest to temat szeroko podejmowany m.in. w naukach technicznych, medycynie, psychologii, socjologii, filozofii czy prawie.

w literaturze jednolitego poglądu na to, czym jest prywatność, ani na to, jaką treścią należy wypełnić prawo do prywatności.

Prawo podatkowe, ze względu na cel regulacji, należy bez wątpienia kwalifikować do prawa publicznego, czyli do tej części systemu prawa, które bezpośrednio służy realizacji interesu publicznego²⁰. Jednocześnie reguluje zakres i warunki ingerencji w sferę majątkową podatnika. Oznacza to, że normy podatkowe odnoszą się przede wszystkim do sfery ekonomicznej podatnika. Podatek może być postrzegany, bez wkraczania w polemikę w tym zakresie, jako ograniczenie lub granica dla prawa własności²¹; ingerencja w sferę wolności i praw ekonomicznych²². Podatek w swej istocie nie stanowi ograniczenia prywatności

²⁰ W. Łączkowski, *Ustrojowe podstawy prawa publicznego* [w:] *Współczesne problemy prawa publicznego*, red. S. Fundowicz, Studia z prawa publicznego, t. I, Lublin 1999, s. 13–16; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009, s. 18; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16–18; R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 343–345; J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 92–98. O problemach dychotomicznego podziału na prawo publiczne i prywatne, w tym o braku spójnych kryteriów ich wyróżniania zob. uwagi: R. Szczepaniak, *Sens i nonsens podziału na prawo publiczne i prywatne (na kanwie uchwały SN)*, PiP 2013/5, s. 38–45.

²¹ Szerzej na temat ingerencyjnego charakteru prawa podatkowego zob. np. B. Brzeziński, W. Matuszewski, *Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 542–544; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 124; H. Filipczyk, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje* [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wniosków na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 399–409; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 95–101; A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 178–189; Ł. Karczyński, *Podatek – ograniczenie czy granica prawa własności?* [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 275–286; E. Smoktunowicz, *Spór o charakter prawny danin publicznych*, „Glosa” 1997/4, s. 1–4.

²² Szerzej: M. Mazurkiewicz, *Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 305–309.

podatnika. Jako instrument prawny ingeruje w prywatność podatnika pośrednio. Skoro podatek jest obciążeniem nakładanym na określoną kategorię podmiotów, najczęściej w związku z uzyskanym dochodem (przychodem), posiadanym (nabytym, poddanym transformacji) majątkiem albo dokonywanymi wydatkami konsumpcyjnymi (obrotem), to weryfikacja podatkowego stanu faktycznego będzie skutkowała wkroczeniem w prywatność podatnika. Należyta realizacja obowiązku podatkowego wymaga nałożenia na podatnika różnego rodzaju obowiązków o charakterze instrumentalnym. Te mogą stanowić źródło ingerencji w prywatność podatnika, przyjmując formę pomocy organom państwa np. w weryfikacji poprawności realizacji obowiązków podatkowych. Wpisuje się w to także udzielona pomoc, w postaci szeroko rozumianego obowiązku informowania organów podatkowych o zajściu zdarzeń, które mogą mieć znaczenie dla powstania obowiązków podatkowych²³. Wobec powyższego wyraźnie trzeba zaznaczyć, że ciężary i świadczenia publiczne²⁴ inne niż podatki powinny być wprowadzane tylko w zakresie niezbędnym, tak aby wolności i prawa podmiotów nimi obciążonych nie zostały nadmiernie ograniczone²⁵.

Głównym celem badawczym jest kompleksowa analiza sytuacji prawnej podatnika w zakresie ochrony jego prywatności. Kluczowe będzie poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, jak należy rozumieć prywatność podatnika i czy podlega ona ochronie prawnej. Podjęta zostanie także próba określenia znaczenia i potrzeby ochrony prywatności podatników. W tym kontekście trzeba będzie ustalić, czy prywatność podatnika to wartość, którą należy chronić? Wbrew pozorom odpowiedź na tak postawione pytanie nie jest oczywista. Z jednej strony prawo do prywatności to podstawowe, gwarantowane wieloma aktami prawnymi prawo człowieka. Z drugiej strony zarówno prawo podatkowe proceduralne, jak i materialne opiera się na idei gromadzenia i przetwarzania da-

²³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 125.

²⁴ Ciężary i świadczenia publiczne inne niż podatki charakteryzuje to, że są formą obowiązkowej pomocy udzielanej na rzecz państwa, jednakże w taki sposób, aby wolności i prawa tych podmiotów nie zostały unicestwione co do swojej istoty lub nadmiernie ograniczone. Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 125.

²⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 124–125.

nych o podatnikach. Dokonywanie transakcji w sprawach codziennych czy okazjonalnych, zawieranie umów, działalność zarobkowa, aktywność rekreacyjna i hobbystyczna, a nawet filantropijna, stan rodzinny, dziedziczenie to tylko przykładowe obszary życia podatników, które są przedmiotem zainteresowania organów podatkowych. W związku z tymi sferami życia dochodzi do powstawania obowiązków podatkowych. Zatem zbieranie danych dla celów podatkowych jest konieczne. Dlatego prawo podatnika do zachowania prywatności musi podlegać daleko idącym ograniczeniom z uwagi na interes publiczny. Jednakże nadmierna ingerencja organów podatkowych może być odczytywana przez podatników jako inwazja na ich prywatność i wyraz nieufności do nich.

Podjęta zostanie także próba identyfikacji obowiązujących standardów prawnych w zakresie ochrony prywatności podatnika. W tym celu należy po pierwsze: określić warunki ingerencji w prywatność podatnika, po drugie zidentyfikować faktyczny zakres ingerencji w prywatność podatnika i po trzecie ustalić narzędzia ochrony prywatności podatnika. Tym samym badaniu zostaną poddane nie tylko sam charakter prawa podatnika do prywatności, ale także jego relacje z uprawnieniami podatnika.

W związku z powyższym główna teza badawcza przyjmuje, że podatnikowi przysługuje prawo do prywatności. Poszanowanie prywatności podatnika jako wartość społeczna powinna być wpisana w system podatkowy. Należy uznać, że prywatność jako wartość uniwersalna, chroniona konstytucyjnie, na poziomie aktów prawa unijnego oraz międzynarodowego powinna stanowić przedmiot szerokiej ochrony, zarówno na etapie stanowienia, jak i stosowania prawa, także w prawie podatkowym. Jednak regulacje podatkowe nie gwarantują odpowiedniego poziomu ochrony prywatności podatnika. Jednocześnie powyższe tezy zostaną zestawione z tezą o coraz głębszej ingerencji w prywatność podatników w związku z nowymi regulacjami prawa podatkowego, czyli obserwowanej erozji zakresu wolnej od ingerencji sfery prywatności podatnika.

Prawo podatnika do prywatności nie jest wystarczająco eksponowane w przepisach prawa podatkowego oraz w działaniach organów państwowych ani nawet w świadomości podatników. TSUE i ETPC identyfikuje

co prawda prawo podatnika do prywatności, jednak granice nienaruszalnej sfery prywatności kształtuje i odczytuje nazbyt jednostronnie – stając w obronie interesu publicznego. Ustawodawca podatkowy w zbyt małym zakresie chroni prywatność podatników. Jednocześnie poprzez wprowadzane regulacje podatkowe w ciągu ostatnich lat doszło do znacznej intensyfikacji przypadków ingerencji w prywatność podatnika. Wprowadzane zostają kolejne regulacje prawne, które stanowią podstawę do ograniczenia sfery prywatności podatników. W rezultacie proces ewolucji prawa podatkowego zmierza w kierunku intensywnej ingerencji w sferę prywatności podatnika, jednocześnie nie wprowadzając adekwatnych instrumentów ochrony prywatności podatnika. Rozważania stanowią rozwinięcie tezy, że jednym z istotnych czynników skutecznej ochrony prywatności podatników jest precyzyjne i jasne wyznaczenie granic ingerencji w sferę prywatności. Kolejną z tez można natomiast sprowadzić do stwierdzenia, że prawo podatnika do prywatności jest realizowane przez instrumenty jego ochrony i od ich jakości, skuteczności i zakresu zależy poziom ochrony prywatności podatników.

Konstrukcja monografii podporządkowana jest przyjętemu celowi oraz tezom badawczym. Rozdział pierwszy stanowi próbę omówienia i systematyzacji istniejących poglądów dotyczących rozumienia prywatności i prawa do prywatności, a także normatywnego kształtu prawa do prywatności. Treść została podzielona na dwie części. Pierwsza z nich reprezentuje ujęcie teoretyczne, w którym przedstawiono poglądy na prywatność i prawo do prywatności przedstawicieli nauki. Punktem wyjścia staje się poszukiwanie istoty fenomenu prywatności. Prywatność jest różnie rozumiana w ramach różnych grup nauk społecznych. Nie tylko można, lecz także wręcz należy patrzeć na to pojęcie z różnych perspektyw, pluralizm poglądów, a także syntetyczna wiedza z różnych dziedzin nauki wzbogaci dyskurs nad prywatnością. Badania staną się także zapisem problemów związanych z koncepcyjnym ujęciem prawa do prywatności. W ramach tej części przedstawiona zostanie dyskusja w zakresie rozumienia prawa do prywatności. Wobec wielości podejmowanych prób omówienia prywatności i prawa do prywatności dokonanie pełnego przeglądu koncepcji jest niemożliwe. Jednak poszukiwanie odpowiednich narzędzi badawczych do analizy problemu prywatności podatnika nie pozwala na całkowitą rezygnację z ustaleń terminolo-

gicznych, bo dyskurs naukowy nie może się obejść bez uwzględnienia dotychczasowego stanu badań. Wybór poglądów na rozumienie prawa do prywatności został zdeterminowany z jednej strony koniecznością ukazania wielowarstwowości i złożoności pojęcia, z drugiej zaś jest podyktowany tym, aby były one jak najbardziej użyteczne i operatywne w kontekście analizowanego problemu. Uwydatnione zostaną kluczowe problemy. Druga część rozdziału dotyczy normatywnego ujęcia prawa do prywatności – w międzynarodowym i krajowym porządku prawnym. Analizie zostaną poddane regulacje prawne, które gwarantują jednostce prawo do prywatności. Wielość aktów prawnych gwarantujących prawo do prywatności świadczy o znaczeniu tego prawa. Wskazuje na jego fundamentalny charakter. Ustalenie treści generalnego prawa do prywatności będzie stanowiło punkt wyjścia do dalszych badań.

Przedmiotem drugiego rozdziału jest odkrywanie konieczności ochrony prywatności podatnika. Badania dotyczyć będą problemu postrzegania podatnika jako podmiotu praw i obowiązków. W kontekście realizacji głównego celu badawczego konieczne jest naszkicowanie sytuacji prawnej podatnika, mając na uwadze immanentnie związany z prawem podatkowym konflikt interesów: prywatnego i publicznego. Prowadzone na tym etapie badania koncentrują się na przedstawieniu podatnika jako „aktora” prawa podatkowego, podmiotu obowiązków oraz podmiotu praw. Ustalenie sytuacji prawnej podatnika będzie stanowić podstawę do wpisania w nią prawa do prywatności oraz dokonania na tym tle koniecznych ocen.

Ważną częścią badań jest rozważanie argumentów aksjologicznych, jakie przemawiają za ochroną prywatności podatnika. W prawie podatkowym także należy rozmawiać o wartościach, i to nie w dawkach homeopatycznych, ale zastanowić się nad ich istotą. Rozważając i próbując rozwiązać problem z zakresu prawa podatkowego, nie należy aksjologii spychać na margines dokonywanych ocen nad sytuacją podatnika. Konieczne jest zbadanie, jakie znaczenie ma współcześnie prawo podatnika do prywatności. Czy jest to wartość, którą należy chronić? W konsekwencji wyeksponowane zostały w tej części nie przepisy prawa i analiza aktualnego stanu prawnego, ale przede wszystkim wartości oraz pewne postulatywne rozważania na temat prawa podatnika do prywatności.

Rozdział trzeci będzie stanowił próbę konceptualizacji prawa podatnika do prywatności, czyli niejako przeniesienia prawa do prywatności na grunt prawa podatkowego. Doprecyzowania wymaga pojęcie i zakres prawa podatnika do prywatności. W opracowaniu przyjęto szerokie rozumienie prywatności, relewantne w kontekście spraw z zakresu prawa podatkowego. Przyjęte rozumienie pojęcia prywatności podatnika oparte jest na trzech wymiarach: informacyjnym, fizycznym i relacyjnym. Konsekwencją tego jest szerokie rozumienie prawa do prywatności, które inkorporuje w sobie bardziej precyzyjne aspekty prywatności. Zwrócona zostanie uwaga na źródło prawa podatnika do prywatności – ze szczególnym akcentem na normy konstytucyjne oraz płynące z tego faktu konsekwencje. W dalszej kolejności podjęty zostanie problem zakresu podmiotowego prawa do prywatności, który w kontekście prawa podatkowego rodzić może uzasadnione wątpliwości, ze względu na to, że podatnikami są nie tylko osoby fizyczne, ale także prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Dlatego analizie trzeba poddać zakres podmiotowy ochrony prywatności podatnika.

Przedmiotem czwartego rozdziału jest identyfikacja warunków dopuszczalnej ingerencji w prywatność podatnika. Ochrona interesu publicznego nie może mieć charakteru absolutnego. Podlega ograniczeniom, tak jak prawo podatnika do prywatności. Wyzwaniem badawczym będzie realizacja zamiaru zidentyfikowania zasad wyznaczania tych granic. Ustalenia mają charakter normatywno-orzecznicy. Ważne jest odpowiednie wyważenie obu interesów, publicznego i prywatnego. Ingerowanie w ten ostatni musi być zawsze uzasadnione, cechować się legalnością, celowością oraz proporcjonalnością. Nadmierna ingerencja organów podatkowych wpływa na pogorszenie jakości życia uczciwych podatników i obniża ich morale. Podatnik, który rzetelnie wypełnia obowiązki podatkowe, odczuwa duży dyskomfort psychiczny, gdy organ podatkowy weryfikuje jego uczciwość, zbierając i analizując w tym celu wiele danych związanych z prywatnym życiem.

Ewaluacja stanu ochrony prywatności podatnika wymaga wreszcie sięgnięcia do przykładów pozwalających na zidentyfikowanie z jednej strony form i zakresu ingerencji w prywatność podatnika oraz narzędzi ochrony prywatności podatnika z drugiej strony. Wybrane przypadki

przejawów ingerencji w prywatność podatnika stanowią przedmiot piątego rozdziału. Omówione zostaną normatywne instrumenty ingerencji w prywatność podatnika w aspekcie informacyjnym, fizycznym i relacyjnym. Natomiast przykłady instrumentów, które wpływają na ochronę prywatności podatnika, zostaną omówione w kolejnym – szóstym rozdziale. Ich katalog jest zróżnicowany wewnętrznie. Zaproponowana zostanie ich klasyfikacja na narzędzia ochrony prywatności podatnika o charakterze bezpośrednim, tj. takie, które za swój główny cel mają ochronę prywatności podatnika, oraz o charakterze pośrednim, które mają charakter generalny i przyczyniają się do ochrony różnych praw i niejako przy okazji wpływają także na ochronę prywatności podatnika. Rozważania kończą wnioski stanowiące podsumowanie przeprowadzonych badań.

W doktrynie postuluje się zaprzestanie studiów nad systemem prawnym *per se*, jego właściwościami, jak np. spójność zupełności czy niesprzeczności, a skoncentrowanie się na badaniu natury podmiotów prawa, bo to właśnie jednostki traktują system prawny jako posiadający powyższe cechy²⁶. Traktowanie jednostki (podatnika) jako centralnego punktu odniesienia zmienia perspektywę, a tym samym percepcję badań nad prawem podatkowym. Niniejsze badania stanowią próbę realizacji tego postulatu.

Analiza prawa podatnika do prywatności rodzi problemy natury metodologicznej. Prywatność stanowi dobro prawnie chronione. Jest prawem podmiotowym. Jednakże samo pojęcie nie ma ściśle sprecyzowanego zakresu przedmiotowego ani przez ustawodawcę czy doktrynę, ani przez orzecznictwo. Co więcej, nie wypracowano żadnej definicji, która byłaby powszechnie akceptowana. Mimo to prawo do prywatności jest gwarantowane konstytucyjnie oraz na mocy aktów prawa międzynarodowego. Natomiast prawo do prywatności nie zostało „powtórzone” w prawie podatkowym, żaden przepis ustawy podatkowej nie wprowadza zasady poszanowania prywatności podatnika lub posługując się jakąś inną

²⁶ D. Bach-Golecka, *Jednostka jako centralny punkt odniesienia w europejskim i międzynarodowym porządku prawnym* [w:] *Prawa stają się prawem. Status jednostki a tendencje rozwojowe prawa*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 2006, s. 53–54.

koncepcją, w którą można by wpisać ochronę prywatności podatnika. Jako emanacja ochrony prywatności na gruncie prawa podatkowego postrzegana jest tajemnica skarbową, która odnosi się wyłącznie do aspektu informacyjnego prywatności. Przez wielu, także w potocznym rozumieniu, jest utożsamiana z ochroną prywatności podatnika. Natomiast celem niniejszej publikacji jest odkrycie „pełnego” zakresu ochrony prywatności podatnika. W związku z powyższym przyjęto podejście badawcze, nadając książce kształt opracowania komplementarnego.

W tym miejscu warto poczynić kilka uwag natury terminologicznej. W ujęciu normatywnym akty nie posługują się *expressis verbis* określeniem „prawo do prywatności”²⁷, nie czyni tego nawet Konstytucja USA, w której, nawiasem mówiąc, prawo do prywatności nie zostało wprost sformułowane. W aktach normatywnych przyjmuje się określenie „życie prywatne” czy „prawo poszanowania prywatności”. Najczęściej jednak regulacja prawna, której celem jest ochrona prywatności, sprowadza się do wskazania elementów prywatności, które podlegają ochronie. Jednocześnie określeniem „prawo do prywatności” posługują się doktryna i orzecznictwo. Zauważyć jeszcze warto, że w doktrynie i orzecznictwie europejskim mniej chętnie używa się terminu „prawo do prywatności” niż w kulturze anglosaskiej. Mary Ann Glendon odróżnia zresztą anglo-amerykańską „indywidualistyczną” tradycję praw, skupioną na wolnościach jednostki, przy jednoczesnym umniejszeniu znaczenia ograniczeń i odpowiedzialności, oraz europejskie podejście oparte na godności człowieka oraz obowiązkach wobec społeczeństwa²⁸. W niniejszym opracowaniu używane będzie pojęcie prawa do prywatności i choć termin nie został inkorporowany do języka prawnego, pojęciem

²⁷ Zob. B-J. Koops, B.C. Newell, T. Timan, I. Škorvanek, T. Chokrevski, M. Galic, *A Typology of Privacy*, „University of Pennsylvania Journal of International Law” 2017/38(2), s. 510–514.

²⁸ M.A. Glendon, *A World Made New. Eleanor Roosevelt and the Universal Declaration of Human Rights*, New York 2001, s. 226–227. W podobnym tonie wypowiada się Wiktor Osiatyński, wyróżniając liberalną anglo-amerykańską tradycję praw obywatelskich i politycznych oraz kontynentalną łączącą wolność z równością i prawa z obowiązkami. W. Osiatyński, *Prawa Człowieka i ich granice*, Kraków 2011, s. 231. Zob. także A. Westin, *Privacy and Freedom*, New York 1967, s. 26–28. Tak też na tle prywatności: J.Q. Whitman, *The Two Western Cultures of Privacy: Dignity Versus Liberty*, „Yale Law Journal” 2004/113, s. 1160–1221.

tym będą określane regulacje prawne (zespoły regulacji prawnych), których celem jest właśnie ochrona prywatności.

Metodologia badań składających się na niniejszą pracę wynika z jej celu. W badaniach przede wszystkim wykorzystane będą metody dogmatycznoprawna, teoretycznopravna, funkcjonalna, aksjologiczna i empiryczna. Monografia ma charakter teoretyczno-dogmatyczny. Podstawą badań będzie analiza poglądów przedstawicieli nauki. Staną się one przyczynkiem do formułowania wniosków i ocen. Opracowanie zawiera liczne wątki teoretyczne, które następnie weryfikowane i uzupełniane są w kontekście obowiązujących regulacji prawnych i analizy orzecznictwa. Stosowana jest także metoda empiryczno-analityczna w zakresie analizy pism i dokumentów formułowanych m.in. przez Ministra Finansów czy Rzecznika Praw Obywatelskich. Ważnym elementem badań będzie także analiza aksjologiczna i odwołanie się do podstawowych wartości kultury prawnej demokratycznego państwa prawa. Narzędzia ochrony prywatności możemy zidentyfikować na drodze analizy przepisów prawa podatkowego i orzecznictwa, ale również obserwacji, porównania i analizy stanów faktycznych, okoliczności czy postaw społecznych, w związku z czym konieczne stanie się również posłużenie się w pewnym zakresie intuicją prawniczą²⁹ do identyfikacji instrumentów ochrony prywatności podatnika. Badania, mimo że prowadzone w obszarze prawa podatkowego, będą miały także swój wymiar interdyscyplinarny poprzez odwoływanie się do dorobku naukowego innych dziedzin prawa, a także innych dziedzin nauki. Inspiracją w prowadzonych badaniach będą opracowania z zakresu teorii i filozofii prawa, a także psychologii, socjologii, antropologii, politologii oraz ekonomii. Przeprowadzone badania pozwolą na wyciągnięcie wniosków, sformułowane zostaną zarówno wnioski *de lege ferenda*, jak i *de lege lata*.

²⁹ Szerzej zob. np.: B. Brożek, *Umysł prawniczy*, Kraków 2019, s. 27–76; T. Pietrzykowski, *Intuicja prawnicza. W stronę zewnętrznej integracji teorii prawa*, Warszawa 2012; J. Stelmach, *Psychologia potoczna w zastosowaniach prawniczych* [w:] J. Stelmach, Ł. Kurek, *Psychologia potoczna w myśleniu prawniczym*, Warszawa 2022, s. 12–46; Ł. Kurek, *Prawny obraz człowieka a psychologia potoczna* [w:] J. Stelmach, Ł. Kurek, *Psychologia potoczna w myśleniu prawniczym*, Warszawa 2022, s. 81–108.

Rozdział 1

PRAWO DO PRYWATNOŚCI – ZAKRES POJĘCIOWY I ODNIESIENIA

1.1. Wprowadzenie

O ile posługiwanie się pojęciami prywatności i prawa do prywatności jest dobrze ugruntowane w doktrynie, to wiele wątpliwości budzi ich definiowanie. Mówiąc o prywatności, próbujemy opisać, czym jest, poddać ocenie, z kolei analizując prawo do prywatności, usiłujemy ustalić, jakie aspekty prywatności i w jakim zakresie powinny podlegać ochronie¹.

Podstawowa trudność związana z analizą prywatności polega na tym, że zarówno wyobrażenia na jej temat, jak i jej doświadczanie pozostaje w ścisłym związku z całokształtem warunków kulturowych i cywilizacyjnych. Pojęcie to ma charakter złożony i nie jest jednolicie pojmowane, mimo że stanowi immanentny element porządku społecznego². Odpowiedzi na stawiane pytania o jego rozumienie nie są ani satysfakcjonujące, ani jednoznaczne. J.B. Young trafnie ujął trudności związane z analizą prawa do prywatności, stwierdzając, że łatwiej prywatność rozpoznać niż opisać³. Prywatność jest konceptem o płynnych granicach.

¹ D.J. Solove, P.M. Schwartz, *Information Privacy Law*, Aspen Publishers 2009.

² Zob. R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie zmiany społecznej*, Kraków 2013, s. 51.

³ J.B. Young, *Introduction: a Look at Privacy* [w:] *Privacy*, red. J.B. Young, Chichester–New York–Brisbane–Toronto 1978, s. 2.

Podobna w swej istocie do przestrzeni kosmicznej, której końca nie możemy dostrzec, a wciąż odkrywamy nowe elementy. Należy przy tym zaznaczyć, że prywatność jest analizowana nie tylko przez prawników, ale także przez filozofów, socjologów, psychologów, antropologów, ekonomistów, a nawet architektów czy informatyków. Na kształt rozważań musi rzutować zatem to, że pojęcie prywatności w daleko mniejszym stopniu należy do katalogu pojęć prawnych niż socjologicznych⁴. Stąd wynikają np. znaczne problemy związane z konceptualizacją prawa do prywatności. Niemniej jednak, pomimo braku powszechnie akceptowanej definicji, prawne ujęcie prywatności stanowi, w demokratycznym państwie prawa, instrument o fundamentalnym znaczeniu. Ochrona prywatności jednostki wynika z wielu aktów normatywnych.

Poglądy teoretyków na rozumienie prywatności i prawa do prywatności tworzą prawdziwą mozaikę poglądów formułowanych w zróżnicowanych okolicznościach i szerokiej perspektywie czasowej, a także reprezentujących różne punkty widzenia⁵. Dokonanie przeglądu koncepcji stanie się jedynie punktem wyjścia dla poszukiwania odpowiednich narzędzi badawczych do analizy problemu prywatności podatnika. Wybór stanowisk w zakresie rozumienia prywatności został zdeterminowany koniecznością ukazania wielowarstwowości i złożoności pojęcia oraz jest podyktowany tym, aby były one jak najbardziej użyteczne i operatywne w kontekście analizowanego problemu. Budowanie kon-

⁴ A. Kopff, *Koncepcja praw do intymności i do prywatności życia osobistego. Zagadnienia konstrukcyjne*, „Studia Cywilistyczne” 1972, t. XX, s. 31.

⁵ Przegląd koncepcji dotyczących prawa do prywatności był przeprowadzany wielokrotnie przez badaczy przedmiotu, zob. np. J. Braciak, *Prawo do prywatności*, Warszawa 2004, s. 36–40; A. Czubik, *Prawo do prywatności. Wpływ amerykańskich koncepcji i rozwiązań prawnych na prawo międzynarodowe*, Kraków 2013, s. 67–104; J.A. Eichbaum, *Towards an Autonomy-Based Theory of Constitutional Privacy: Beyond the Ideology of Familial Privacy*, „Harvard Civil Rights-Civil Liberties Law Review” 1979/14(2), s. 363–365; J. Kahn, *Privacy as a Legal Principle of Identity Maintenance*, „Seton Hall Law Review” 2003/33, s. 374–409; R. Koper, *Jawność rozprawy głównej a ochrona prawa do prywatności*, Warszawa 2010, s. 100–129; K. Motyka, *Prawo do prywatności i dylematy współczesnej ochrony praw człowieka*, Lublin 2006, s. 137–163; J. Innes, *Privacy, Intimacy, and Isolation*, New York 1992, s. 16–23; J.D. Sieńczyło-Chlabicz, *Naruszenie prywatności osób publicznych przez prasę. Analiza cywilnoprawna*, Kraków 2006, s. 75–91; M. Wujczyk, *Prawo pracownika do ochrony prywatności*, Warszawa 2012, s. 69–85 oraz 108–128.

cepcji prawa podatnika do prywatności powinno inkorporować lub co najmniej dostrzegać problemy związane z prywatnością wyrażane na gruncie nauk, przede wszystkim psychologicznych i socjologicznych, ale także antropologii czy ekonomii. Regulacje podatkowoprawne wymagają wpisania i jednocześnie oceny ich funkcjonowania zarówno w społeczeństwie, jak i wobec jednostki (podatnika). Przybliżenie teoretycznych poglądów pozwoli zobrazować charakter pojęcia, z jakim mamy do czynienia. Poglądy teoretyczne zostaną następnie zestawione z treściami normatywnymi. Ten etap badań będzie stanowił fundament, w który trzeba będzie następnie wpisać problem ochrony prywatności podatnika. Konsekwencją doświadczenia różnorodności rozumienia prywatności i prawa do prywatności w ujęciu teoretycznym powinna być gotowość do zaakceptowania otwartego charakteru norm dotyczących prywatności i płynnych granic, jako wynikających z natury pojęcia.

1.2. Pojęcie prywatności w ujęciu teoretycznym

Potrzeba prywatności ma charakter powszechny i jest immanentnym elementem porządku społecznego, wpisana w naturę ludzką⁶. Jedno-

⁶ Poglądy o tym, że prywatność jest wpisana w naturę człowieka, wydają się uzasadnione, tym bardziej, jeżeli weźmie się pod uwagę łącznie wnioski płynące z badań antropologicznych, psychologicznych i socjologicznych. Tak np. Z. Zaleski uważa, że przeprowadzone badania wykazują, iż poczucie prywatności zaczyna się formułować już u małych dzieci i wzmacnia się wyraźnie na przestrzeni wieku szkolnego; poczucie prywatności formuje się zatem wraz z wiekiem. Zob. Z. Zaleski, *Psychologia własności i prywatności*, Warszawa 2003, s. 131 oraz przytoczona tam literatura. W tym znaczeniu o potrzebie społecznego dystansu zob.: R.F. Murphy, *Social Distance and the Veil* [w:] *Philosophical Dimension of Privacy*, red. F. Schoeman, Cambridge 1984, s. 37–38. Bywają także formułowane poglądy wymagające krytycznej weryfikacji. Alan Westin stawia jeszcze dalej idącą tezę o tym, że pewien poziom prywatności jest instynktowny i człowiek dzieli go ze zwierzętami. Zob. A. Westin, *Privacy and Freedom*, New York 1967, s. 8–10. Zob. także: A. Westin, *The origins of modern claims to privacy* [w:] *Philosophical Dimension of Privacy*, red. F. Schoeman, Cambridge 1984, s. 56–59. W tym zakresie wnioski wydają się dyskusyjne, tym bardziej wobec braku dostatecznych badań z zakresu biologii. Wyrażane są także poglądy, że nie ma podstaw do tego, aby twierdzić, że prywatność wpisana jest w naturę człowieka. Liberalowie uważają, że prywatność nie jest uniwersalną cechą natury ludzkiej, a sposobem organizacji życia społecznego w kulturze Zachodu. Zatem życie prywatne nie jest naturalną rzeczywistością daną

częśnie nie oznacza to, że prywatności można przypisać jeden sposób jej rozumienia, pojmowania, doświadczania i ochrony. Podlega ona ciągłej ewolucji pod wpływem czynników cywilizacyjnych, różnic występujących w kręgach kulturowych czy społecznych, co odbija się w poglądach naukowych. Tak postawiona teza determinuje dalsze rozważania.

Prywatność jest przedmiotem badań w wielu dziedzinach nauki (m.in. filozofii, psychologii, socjologii, antropologii czy ekonomii), zajmuje się nią także prawo, budując w jej oparciu teorię prawa do prywatności dla określenia zakresu, w którym prywatność powinna być chroniona prawnie⁷. W związku z tym sięgnięcie do dorobku innych dziedzin nauki wydaje się konieczne dla uchwycenia natury prywatności. Integracja zewnętrzna nauk, czyli połączenie elementów pochodzących z nauk prawnych oraz innych dziedzin prawa, wobec braku możliwości sformułowania jednolitej definicji prywatności, wydaje się pożądanym podejściem do analizowanego problemu⁸. Konfrontowanie ze sobą różnych

człowiekowi od zarania dziejów, stanowi osiągnięcie społeczne konstruowane w różny sposób w różnych czasach, przez różne społeczności, której nie da się zamknąć w stałych, ściśle określonych ramach. Zob. A. Prost [w:] *Historia życia prywatnego*, t. 5, *Od I wojny światowej do naszych czasów*, red. A. Proust, G. Vincent, tłum. K. Skawina, A. Pierchała, E. Trojańska, Wrocław–Warszawa–Kraków 2000, s. 17; J. Braciak, *Prawo do prywatności*, Warszawa 2004, s. 11. Wydaje się, że poglądy te nie wykluczają się wzajemnie, a raczej należy je postrzegać jako uzupełniające się.

⁷ W tym kontekście warto wspomnieć, że jednym ze źródeł problemów związanych z analizą literatury przedmiotu jest brak spójności terminologicznej. Można zauważyć, że w literaturze przedmiotu termin „prywatność” bywa używany w różnych ujęciach. Jak się wydaje, wyróżnia się ogólną koncepcję prywatności (prywatność w rozumieniu potocznym, społecznym, psychologicznym) oraz prawniczą (normatywną) koncepcję prywatności (podlegającą ochronie prawnej). Bywa, że rozważania, w których autorzy budując koncepcję prawa do prywatności (zgodnie z terminologią przyjętą w niniejszym opracowaniu), posługują się wciąż terminem „prywatność” (*privacy*), tyle że w rozumieniu prawniczym, czyniąc zeń przedmiot ochrony prawnej. Skupiają się zatem na analizie prywatności jako przedmiotu (zakres) ochrony wynikającej z prawa do prywatności. Tak np. R. Gavison posługuje się określeniem *privacy* w obu znaczeniach, wyraźnie jednak oddzielając je od siebie. Zob. R. Gavison, *Privacy and the Limits of Law*, „The Yale Law Journal” 1980/89(3). Bywa również, że należy z kontekstu rozważań wywnioskować, w jakim znaczeniu o prywatności jest mowa. Dla porządku wywodu trzeba wyjaśnić, że w niniejszym opracowaniu rozróżniona zostaje prywatność oraz prawo do prywatności. Jednocześnie jednak na etapie referowania poglądów przedstawicieli nauki zachowane co do zasady zostaje oryginalnie użyte przez nich określenie.

⁸ Szerzej na temat różnych modeli oraz o potrzebie integracji zewnętrznej nauk prawnych i innych dziedzin naukowych np. J. Woleński, *O wewnętrznej i zewnętrznej integracji*

dyskursów służy poszerzeniu perspektywy badawczej. Jest to konieczne wobec faktu, że fenomen prywatności leży na granicy kilku dyscyplin naukowych. Ponadto przedstawiciele nauk społecznych twierdzą, że sądy i prawnicy nie umieją odpowiednio definiować pojęcia prywatności i nie wykorzystują teorii wypracowanych przez nauki społeczne⁹. Twierdzenie to należy rozważać jednak w kontekście pełnej autonomiczności nauk prawnych, które wypracowują własne teorie. Jednakże zupełne odseparowanie się od koncepcji wypracowanych w różnych dziedzinach naukowych istotnie zubożyłoby rozważania. Należy jednocześnie uwzględnić swoistą arbitralność przy czerpaniu z dorobku innych dyscyplin naukowych¹⁰. Niemniej jednak kluczowym argumentem powinno być to, że elementy konstytuujące prywatność stanowią wspólny zasób wielu nauk¹¹. Prywatność jest wielowymiarowa, różnorodna i cechuje ją amorficzność. Kształt systemu społeczno-kulturowego, w jakim funkcjonuje jednostka, wpływa na różne formułowanie zakresu sfery prywatności, poprzez decydowanie o pożądanej interakcji oraz stopniu dystansu¹². Należy również podkreślić, że teoretyczne koncepcje prywatności mają punkty styczne i są w pewnym zakresie koherentne. Odszukanie ich będzie ważnym zadaniem, ponieważ będą stanowić punkt wyjścia dla prawniczej instytucjonalizacji pojęcia prywatności.

nauk, „Zagadnienia Naukoznawstwa” 2016/1, s. 5; J. Woleński, *Interdyscyplinarność, integracja i podziały nauk*, „Zagadnienia Naukoznawstwa” 2019/2, s. 11–23; J. Łakomy, *Interdyscyplinarność i integracja zewnętrzna nauk prawnych w świetle postmodernistycznej krytyki*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2011/1, s. 30–45.

⁹ Zob. H.A. Levin, F. Askin, *Privacy in the Courts: Law and Social Reality*, „Journal of Social Issues” 1977/33(3), s. 138–139, 150–152; zob. także: Z. Zaleski, *Prawo do prywatności – aspekty psychologiczne* [w:] *Prawo do prywatności. Aspekty prawne i psychologiczne*, red. K. Motyka, Lublin 2001, s. 97.

¹⁰ P. Sut, *Relacje prawo – intymność jako przedmiot prawniczej refleksji*, Gdańsk 2019, s. 70 oraz przytoczona tam literatura.

¹¹ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie zmiany społecznej*, Kraków 2013, s. 13.

¹² Zob. J. Braciak, *Prawo do prywatności* [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 278; J.M. Roberts, T. Gregor, *Privacy: a Cultural View* [w:] *Privacy*, red. J.R. Pennock, J.W. Chapman, Nomos XIII, New York 1971, s. 199–225; W. Sofsky, *Privacy: A Manifesto*, Princeton University Press 2008, s. 33; D.J. Solove, *Understanding Privacy*, Harvard University Press 2009, s. 183. A. Westin dostrzega, że potrzeba prywatności rozwija się wraz z nowoczesnością, z uwagi na nowe możliwości ich realizacji i warunki do tego. Zob. A. Westin, *Privacy...*, s. 12, 21–22.

1.2.1. Pojęcie prywatności w ujęciu psychologicznym

Prywatność w ujęciu psychologicznym to spojrzenie na problem w skali mikro, z perspektywy jednostki. Ujęcie to wydaje się ważne w kontekście analizowania problemu ochrony prywatności z perspektywy podatnika. Potrzeba zachowania prywatności ma silne psychologiczne podstawy¹³. Jest jednym z fundamentalnych komponentów zintegrowanej i dobrze funkcjonującej osobowości, sprzyjającym autentyczności jednostki¹⁴. Prywatność jest potrzebą wielowymiarową. Analiza prywatności na gruncie psychologii wymaga odniesienia do pozostających z nią w relacji zwrotnej otoczenia społecznego i warunków środowiskowych. Wskazuje się, że warto włączyć do badań nad prywatnością problematykę emocji społecznych, nieśmiałości, autoprezentacji, lęku społecznego, samoświadomości, kwestie aprobaty społecznej i poznania społecznego, kłamstwa, sekretu, kontroli, potrzeby bezpieczeństwa i dobrostanu¹⁵. Psychologowie najczęściej wyodrębniają takie komponenty prywatności jak: dystans (rezerwa), izolacja, samotność, intymność rodzinna, intymność przyjacielska i anonimowość, które pozwalają na realizowanie m.in. kontemplacji, autonomii, twórczości, potępianej konsumpcji czy katharsis¹⁶.

Z kolei deprywacja potrzeby prywatności niszczy osobistą tożsamość, odrębność „ja” od innych i odbiera podmiotowość działania¹⁷. Naru-

¹³ Potrzeba prywatności jest akcentowana w badaniach indywidualności, godności, wolności, autonomii i poczucia bezpieczeństwa, które są uważane za kluczowe konstrukty osobowości człowieka (zob. Z. Zaleski, *Psychologia własności i prywatności*, Warszawa 2003, s. 114). Warto zauważyć, że psychologowie podkreślają, iż potrzeba prywatności rozwija się wraz z wiekiem, jest w pewnym stopniu związana z płcią oraz różnicami kulturowymi. Jest ona pozytywnie skorelowana z poczuciem zewnętrznej kontroli i ze społecznym wymiarem osobowości. Zob. Z. Zaleski, *Psychologia własności i prywatności*, Warszawa 2003, s. 131–132.

¹⁴ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 145, 177.

¹⁵ K. Jędruszczak, *Modele i koncepcje prywatności w psychologii*, „Przegląd Psychologiczny” 2005/2, s. 214.

¹⁶ D. Pedersen, *Psychological functions of privacy*, „Journal of Environmental Psychology” 1997/17, s. 150–154.

¹⁷ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 177.

szenie prywatności lub niemożność jej osiągnięcia powoduje ujemne konsekwencje w psychice jednostki, związane z budowaniem „ja” i rozwojem osobowości, poczucia autonomii, sprawczości i indywidualności, prowadząc do naruszenia poczucia tożsamości i w efekcie do depersonalizacji¹⁸. Pozbawienie prywatności eliminuje możliwość doświadczania koniecznego dla prawidłowego funkcjonowania jednostki, w procesie budowania i utrzymania tożsamości. Jednocześnie w literaturze wskazuje się, że pozbawienie obywateli prywatności jest działaniem władzy nakierowanym na osłabienie jednostki, przede wszystkim w wymiarze psychologicznym¹⁹.

Mimo że człowiek jest istotą społeczną, to duża część jego zachowań, odczuć i myśli jest zarezerwowana wyłącznie dla niego (siebie)²⁰. Psychologia klasyfikuje prywatność jako stan subiektywny i podatny na naruszenie²¹. Wykorzystywane funkcje prywatności różnią się w zależności od osobowości, np. introwertycy są bardziej wyczuleni na doświadczenie, odczucie stanu inwazji na ich prywatność²². Prywatność w ujęciu psychologicznym bywa w mniejszym lub większym stopniu utożsamiana z procesem regulacji barier, które kontrolują jakość i nasilenie kontaktów jednostki z innymi ludźmi, otwarcie się przed innymi za pomocą przekazywania informacji i otrzymywania ich od innych²³.

Negatywny obraz zmian zachodzących w społeczeństwie i wpływ nowych technologii na jednostkę szkicował Erich Fromm w *Rewolucji nadziei*²⁴. Dostrzegał kryzys humanistyczny powodowany ukształtowaną ekonomiczno-polityczną infrastrukturą. Fromm jako chorobę społeczeństwa technologicznego wymienia m.in. zanik prywatności.

¹⁸ Zob. R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 40 i n.

¹⁹ Zob. Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 155 i n.

²⁰ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 136 i n.

²¹ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 177.

²² D. Pedersen, *Psychological functions of privacy*, „Journal of Environmental Psychology” 1997/17, s. 155.

²³ V. Derlega, A. Chaikin, *Privacy and a self-disclosure in social relationship*, „Journal of Social Issues” 1977/33(3), s. 102–105.

²⁴ Tytuł oryginału: *The Revolution of Hope. Toward a Humanized Technology*; E. Fromm, *Rewolucja nadziei. Ku uczłowieczonej technologii*, tłum. H. Adamska, Poznań 1996.

Prywatność traktuje jak przywilej. I mimo że dostrzega wady szerokiej prywatności, uznaje ją za istotną wartość²⁵. Fromm uważa, że brak bezpośrednich prześladowań nie oznacza wcale uzyskania osobistej wolności²⁶. Uważa, że jeżeli człowiek podda się żądzy zysku oraz maszynom, to utraci on swoją dotychczasową pozycję²⁷. „Stanęliśmy oto w obliczu demona, choć jeszcze niewielu dostrzega to wyraźnie. Nie jest to już stary duch komunizmu czy faszyzmu, lecz widmo społeczeństwa całkowicie zmechanizowanego, nastawionego maksymalnie na produkcję dóbr materialnych i konsumpcję, kierowanego przez komputery. Człowiek poczyną się jawić jako niewiele znaczący element totalnej maszyny [...] Zanikają indywidualizm i prywatność [...]”²⁸. Wydźwięk słów Fromma w XXI w. i zachodzącej rewolucji technologicznej, wkraczającej także do regulacji podatkowych, pozostaje aktualny.

Psychologowie podkreślają regulacyjną funkcję prywatności. Według I. Altmana prywatność to „selektywna kontrola dostępu do „Ja” lub grupy, która jest dokonywana przez regulację interakcji i wybór otwartej lub zamkniętej postawy²⁹. Altman zaproponował tzw. regulacyjną teorię prywatności (Privacy Regulation Theory). Postrzegał prywatność

²⁵ „Była ona [prywatność – przyp. A.D.] i jest nadal przywilejem klas średnich oraz wyższych – stanowiąca jej podstawę prywatna przestrzeń ciągle bowiem jest bardzo kosztowna. Ów przywilej może jednak stać się dobrem powszechnym, podobnie jak wiele innych istniejących wciąż przywilejów ekonomicznych. Kiedy pominiemy czynnik ekonomiczny, okazuje się, że prywatność opiera się w dużej mierze na mało szlachetnej ludzkiej skłonności gromadzenia materialnych dóbr wyłącznie dla siebie – moje prywatne życie jest moje i tylko moje, tak samo jak wyłącznie moim jest mój dom i każda inna własność. Prywatności towarzyszy też często hipokryzja, rozbieżności między pozorami moralnymi a rzeczywistością. Mimo to prywatność nadal wydaje się istotnym warunkiem efektywnego rozwoju jednostki. Jest tak głównie dlatego, iż pozwala ona człowiekowi ukryć się przed hałasem świata oraz ludźmi, i w spokoju kontynuować własny proces myślowy. Gdyby wszystkie prywatne dane przekształcono w dane publiczne, nieuchronnie pojawiłby się tendencja do spływania i ujednolicania ludzkich doświadczeń”. E. Fromm, *Rewolucja nadziei. Ku uczłowieczonej technologii*, tłum. H. Adamska, Poznań 1996, s. 71.

²⁶ E. Fromm, *Rewolucja nadziei...*, s. 51.

²⁷ E. Fromm, *Rewolucja nadziei...*, s. 52.

²⁸ E. Fromm, *Rewolucja nadziei...*, s. 23.

²⁹ I. Altman, *The Environment and Social Behaviour. Privacy, Personal Space, Territory and Crowding*, Monterey, California 1975, s. 27.

jako dialektyczny, dynamiczny proces kontroli własnych granic w relacji do innych, zakładając jego zróżnicowanie i stopniowanie natężenia³⁰. Prywatność obejmuje interakcję w dwóch kierunkach, zarówno „od innych”, jak i „do innych”³¹. Jego teoria uwzględnia motywację do decydowania o dystansie między ludźmi. Prywatność angażuje wiele mechanizmów behawioralnych (werbalnych, niewerbalnych czy parawerbalnych, np. z otoczenia fizycznego albo kulturowych) stosowanych, aby ukształtować pożądany poziom interakcji³². Prywatność służy do optymalizacji poziomu intensywności interakcji³³. Altman uważa, że stany optymalne prywatności są zmienne. Ludzie poszukują optymalnych relacji społecznych, w zależności od swoich aktualnych potrzeb: socjalizacji lub izolacji³⁴. Proces regulacji prywatności nie musi jednak osiągnąć oczekiwanego kształtu interakcji społecznej³⁵. Jednostka stosuje proces kontrolujący granice interpersonalne, oscylując pomiędzy otwartością na innych (gdy P jest z innymi i chce z nimi być) oraz zamknięciem się na innych (gdy P jest sam i chce być sam)³⁶. Uważa, że każdy z tych stanów reprezentuje tymczasowy, optymalny poziom.

Aspekt regulacyjny prywatności może być jednak różnie ujmowany. S. O'Connor i L. Rosenblood formułują alternatywną koncepcję względem modelu Altmana, proponując Model Społecznej Afiliacji (Social Affiliation Model)³⁷. Zgodnie z nią jednostka będzie poszukiwała kontaktu społecznego różnego stopnia w celu osiągnięcia optymalnego dobrostanu psychicznego. Uważają, że odchylenie od optymalnego stanu interakcji społecznej zmotywuje do podjęcia działań, w celu ustanowienia nowego optymalnego stanu³⁸. Gdy jednostka doświadcza zbyt dużej interakcji, to będzie poszukiwać samotności, natomiast gdy uważa, że

³⁰ I. Altman, *The Environment...*, s. 22–46, 100, 207.

³¹ I. Altman, *The Environment...*, s. 11.

³² I. Altman, *The Environment...*, s. 11, 33–42.

³³ I. Altman, *The Environment...*, s. 11, 25–27.

³⁴ I. Altman, *The Environment...*, s. 25–27.

³⁵ I. Altman, *The Environment...*, s. 27.

³⁶ I. Altman, *The Environment...*, s. 28.

³⁷ S.C. O'Connor, L.K. Rosenblood, *Affiliation Motivation in Everyday Experience: A Theoretical Comparison*, „Journal of Personality and Social Psychology” 1996/70/3, s. 513–521.

³⁸ S.C. O'Connor, L.K. Rosenblood, *Affiliation Motivation...*, s. 513.

jest za mało intensywna, to będzie zabiegać o silniejsze relacje³⁹. Źródłem tej aktywności zaś jest popęd społeczny, relatywnie stały w czasie⁴⁰.

Zarówno podejście Altmanna, jak i O'Connora i Rosenblooda dają podstawę do podobnych przewidywań co do zabiegania o kontakty społeczne lub ich unikania, z tym że Privacy Regulation Theory tłumaczy to zasadą opozycji dialektycznej (oscylacja między biegunami), a Social Affiliation Model wskazuje, że jednostka chce przywrócić chwilowo zachwiany optymalny poziom afiliacji społecznej.

Znaczenie osobistej kontroli i możliwości wyborów jako czynników pośredniczących w modelu prywatności podkreślają także R.S. Laufer i M. Wolfe. W oparciu o przeprowadzone badania empiryczne zauważają, że na indywidualne doświadczenie prywatności oraz jej naruszenie mają wpływ: po pierwsze, wymiar „ego” związany z procesem indywidualizacji i wytworzeniem się pojęcia „Ja”, po drugie, środowisko obejmujące aspekty fizyczne, społeczne, kulturowe oraz elementy cykli życiowych i po trzecie, sytuacje interpersonalne, obejmujące interakcje między ludźmi i przepływ informacji⁴¹.

Poczucie prywatności bywa postrzegane jako stan stopniowalny. Ścisła prywatność obejmuje intymność i stany psychiczne, cechy fizyczne i psychiczne, które są znane tylko jednostce⁴². W tym znaczeniu prywatność jest bliska „sekretowi” czy „tajemnicy”. Z kolei prywatność w znaczeniu szerszym odnosi się do posiadanego terytorium⁴³. Wówczas prywatność jest rozumiana jako optymalny stan i sposób zachowania czegoś wyłącznie dla siebie. Jest jednym z bazowych komponentów zintegrowanej i dobrze funkcjonującej osobowości⁴⁴. Deprywacja potrzeby

³⁹ S.C. O'Connor, L.K. Rosenblood, *Affiliation Motivation...*, s. 513.

⁴⁰ S.C. O'Connor, L.K. Rosenblood, *Affiliation Motivation...*, s. 513–514.

⁴¹ R.S. Laufer, M. Wolfe, *Privacy as a Concept and Social Issue: A Multidimensional Developmental Theory*, „Journal of Social Issues” 1977/33(3), s. 26–37.

⁴² Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 114.

⁴³ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 115.

⁴⁴ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 177.

prywatności niszczy zaś osobistą tożsamość, odrębność Ja od innych, odbiera podmiotowość⁴⁵.

Psychologiczna refleksja nad prywatnością prowadzi do wniosku, że zachowanie stanu ochrony prywatności buduje dobrostan podatnika. Warto zwrócić uwagę, że psychologia operuje zwrotem „potrzeba” prywatności, co już oznacza, że jest to stan, człowiekowi konieczny do jego poprawnej egzystencji. Psychologowie podkreślają znaczenie prywatności dla rozwoju i trwania Ja. Deprywacja stanu prywatności wywołuje negatywne konsekwencje w psychice jednostki. Wziąć także trzeba pod uwagę poglądy, zgodnie z którymi pozbawienie podatników prywatności jest działaniem władzy o wydźwięku negatywnym, ponieważ nakierowanym na osłabienie jednostki⁴⁶. Warto szczególnie starannie rozważyć konieczność ochrony podatnika w kontekście refleksji nad zanikaniem prywatności w obliczu rewolucji technologicznych.

Jednocześnie w psychologicznych koncepcjach rozumienia prywatności dominuje podejście regulacyjne. Wiąże się ją z procesem regulacji barier, które kontrolują jakość i nasilenie kontaktów jednostki z innymi. W tym aspekcie ich użyteczność na gruncie prawa i w kontekście analizy prawa podatnika do prywatności jest znacząca. Jednocześnie zastosowanie czystych koncepcji psychologicznych, nastawionych na indywidualną oraz subiektywistyczną percepcję i doświadczenie prywatności, musi zostać ograniczone w kontekście oceny naruszenia prywatności na gruncie prawa podatkowego przynależnego do prawa publicznego. Analizując łącznie funkcję prywatności oraz status podatnika, konieczne stanie się odniesienie do pozostających w relacji zwrotnej otoczenia społecznego oraz warunków środowiskowych, rozumianych w kontekście prowadzonych badań jako płaszczyzna związana z podatkami.

⁴⁵ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 177.

⁴⁶ Z. Zaleski, *Psychologia własności...*, s. 155–156.

1.2.2. Pojęcie prywatności w ujęciu socjologicznym

Ujęcie socjologiczne to spojrzenie na problem prywatności w skali makro, z perspektywy ogółu. Socjologowie skupiają się na roli, jaką prywatność pełni w utrzymywaniu relacji interpersonalnych. Jest ona traktowana jako odzwierciedlenie relacji między jednostką a społeczeństwem⁴⁷. Jest uważana za wartość społeczną⁴⁸. Dlatego może stanowić instrument analizy struktury i funkcjonowania grup społecznych. W większości poglądów podkreślane jest znaczenie ograniczenia dostępu do jednostki podparte jej prawem do autonomicznego wyznaczenia obszaru własnego życia i wyznaczenia jego granic⁴⁹. Socjologowie postrzegają prywatność przez filtr wartości społecznych, dlatego przyjmują, że nie może być ona dominującą wartością w społeczeństwie⁵⁰. Jednocześnie uznają, że szacunek dla prywatności każdej jednostki jest uprawnionym oczekiwaniem w relacjach społecznych⁵¹. Prywatność bywa nawet postrzegana jako instrument o fundamentalnym znaczeniu dla rozwoju, utrzymania i ochrony społeczeństwa⁵². Zauważalne są zmiany w postrzeganiu prywatności i praktyk z nią związanych, co powoduje implikacje socjologiczne⁵³. Oznacza to, że koncepcje socjologiczne, o ile będą starały się wyważyć interes indywidualny z interesem ogółu, mogą stać się bardzo użyteczne w kontekście prawa podatnika do prywatności, odpowiadając tym samym istocie ścierających się w prawie podatkowym interesów – prywatnego oraz publicznego.

Georg Simmel prywatności przypisuje charakter wyobrażeniowo-przestrzenny. W konsekwencji jest regulowana interakcyjnie i sytuacyjnie, obejmując spektrum zachowań, czynności i postaw. Przy tym poszanowanie prywatności jest uzasadnionym żądaniem w relacjach

⁴⁷ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 14.

⁴⁸ D. Kasper, *Privacy as a Social Good*, „Social Thought & Research” 2007/28, s. 185.

⁴⁹ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 22.

⁵⁰ B. Moore, *Privacy: Studies in Social and Cultural History*, New York 1984, s. 274.

⁵¹ A. Simmel, *Privacy is not an Isolated Freedom* [w:] *Privacy*, red. J.R. Pennock, J.W. Chapman, Nomos XIII, New York 1971, s. 72.

⁵² D. Kasper, *Privacy as a Social Good*, „Social Thought & Research” 2007/28, s. 185 i przytoczona tam literatura.

⁵³ D. Kasper, *Privacy...*, s. 185.

społecznych, a ingerencja w nią jest utożsamiana z naruszeniem najgłębszej istoty podmiotu⁵⁴. Przyjmuje, że „każdego człowieka otacza sfera idealna, której rozległość jest różna w stosunkach z różnymi osobami, a w którą nie można wdzierać się nie naruszając osobistej godności jednostki”⁵⁵. Sferę wymagającą dystansu wokół człowieka wyznaczają jego sprawy i zajęcia oraz stan posiadania, a naruszenie jej oraz wdarcie się do niej poprzez poznanie trzeba postrzegać jako naruszenie osobowości jednostki. Georg Simmel uważa ponadto, że istnieje sfera duchowej własności prywatnej, której pogwałcenie uraża najgłębszą warstwę Ja⁵⁶.

Prywatność w negatywnych konotacjach identyfikuje R. Sennett⁵⁷. Dostrzega brak równowagi pomiędzy sferą prywatną i publiczną, przy czym uważa, że pierwsza z nich nadmiernie się rozrosła i stłumiła drugą. Rozpoznaje nadmierny rozwój życia osobistego i tym samym agonię życia publicznego⁵⁸. Uważa, że rozwój kapitalizmu, brak jego zrozumienia wykorzenił człowieka z życia publicznego, gdyż ten schronił się przed tym, co niezrozumiałe i na co nie ma wpływu, w stworzonym azylu – sferze prywatnej⁵⁹. Tym samym prywatność postrzega jako „tyranizującą” społeczeństwo i powodującą erozję życia publicznego. Według niego kapitalizm był tym czynnikiem, który odebrał legitymację działalności publicznej, przyznając ją sferze prywatnej, bo spowodował, że celem stało się gromadzenie dóbr, osiąganie zysku, skupienie na interesie własnym, kreując tym samym jednostkę nakierowaną na siebie, co implikowało ukształtowanie mentalności narcystycznej⁶⁰.

Zgoła odmienne stanowisko reprezentują P.L. Berger, B. Berger i H. Kellner, którzy doszli do wniosku, że kreacja sfery prywatnej, jako odrębnego i wydzielonego obszaru życia, stanowi remedium na negatywne skutki procesów modernizacyjnych, swoisty mechanizm równoważą-

⁵⁴ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 14.

⁵⁵ G. Simmel, *Socjologia*, tłum. M. Łukaszewicz, Warszawa 2005, s. 237.

⁵⁶ G. Simmel, *Socjologia*, s. 237.

⁵⁷ R. Sennett, *Upadek człowieka publicznego*, tłum. H. Jankowska, Warszawa 2009.

⁵⁸ R. Sennett, *Upadek człowieka...*, s. 38–41 oraz 419–434.

⁵⁹ R. Sennett, *Upadek człowieka...*, s. 40.

⁶⁰ R. Sennett, *Upadek człowieka...*, s. 248–254.

cy niezadowolenie implikowane przez wielkie struktury społeczne⁶¹. Jednocześnie postrzegają prywatność jako zdezynstytucjonalizowaną (*underinstitutionalized*) przestrzeń, pozbawioną instrumentów, które strukturyzują ludzką aktywność. Jeżeli zaś jednostka dysponuje zbyt szeroką wolnością, to może ona stać się źródłem frustracji⁶².

W nurcie socjologicznego rozumienia prywatności na gruncie nauki polskiej dominuje koncepcja regulacyjna. J. Turowski dostrzegając niedookreśloność pojęcia, stwierdza, że prywatność i jej zasięg są określone rodzajem interakcji, stopniem dystansu i izolacji, budujących w danym systemie kulturowym przestrzeń, która bez zgody tej osoby lub grupy nie może być eksplorowana⁶³. Z kolei R. Dopierała stwierdza, że prywatność to negacja dostępu lub „operowanie” dostępem jednostki i praktyki pozwalające ten stan osiągać⁶⁴. Uznaje, że przyjęcie funkcji regulacyjnej prywatności wymaga uszczegółowienia jej manifestacji w trzech dominujących zakresach: relacyjnym, informacyjnym i fizycznym (przestrzennym)⁶⁵. Przy tym zauważa, że prywatność podlega przeobrażeniom. Są one spowodowane z jednej strony postępującym procesem kolonizowania przez państwo, stosunki kapitalistyczne i media, z drugiej strony silna jest tendencja do zamykania się w prywatności, traktując ją jako schronienie przed światem zewnętrznym⁶⁶. Prywatność jest obszarem wolności zapewniającym ochronę przed dominacją państwa⁶⁷.

⁶¹ P.L. Berger, B. Berger, H. Kellner, *The Homeless Mind. Modernization and Consciousness*, New York 1973, s. 167, https://archive.org/details/homelessmindmode0000berg_y0a1/page/n9/mode/2up (dostęp: 11.06.2025 r.).

⁶² P.L. Berger, B. Berger, H. Kellner, *The Homeless Mind...*, s. 186–187.

⁶³ J. Turowski, *Dychotomia „prywatności” i „publiczności” jako teoretyczna rama analizy rzeczywistości społecznej* [w:] *Prywatność i życie publiczne w nowoczesnym społeczeństwie USA – Polska*, red. L. Dyczewski, J. Kromkowski, G. McLean, Lublin 1992, s. 11–12.

⁶⁴ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 22.

⁶⁵ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 22.

⁶⁶ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 108.

⁶⁷ R. Dopierała, *Prywatność w perspektywie...*, s. 93–94.

1.2.3. Pojęcie prywatności w ujęciu antropologicznym

Antropologowie badają, w jakim stopniu prywatność jest zdeterminowana kulturowo, a w jakim jest znana wszystkim zbiorowościom. Każda kultura jest odmienna i unikalna, zatem nie mogą być wprost odnoszone do siebie. W kontekście prowadzonych badań ważnym argumentem może się okazać to, że prywatność jest uznawana za silnie związaną z daną kulturą i rozumiana przez jej pryzmat. Bywa nawet postrzegana jako jedna z instytucji kultury pierwotnej⁶⁸, która podlega przeobrażeniom pod wpływem wielu czynników. Jednocześnie każda z kultur wypracowała podział na sprawy związane ze sferą publiczną oraz prywatną⁶⁹. W literaturze z dziedziny antropologii opisanych jest wiele zachowań, które świadczą o poszukiwaniu i potrzebie ochrony prywatności w różnych kulturach, wskazać np. można na operowanie dystansem przestrzennym, wyznaczanie sfer tabu, osłonięcie ciała czy odwracanie głowy. Jednostki dokonują bowiem regulacji interakcji społecznych, wykorzystując specyficzne mechanizmy danej kultury⁷⁰.

Formy tej „pierwotnej” prywatności są różne od tego, jak aktualnie, w tzw. państwach kultury zachodu, jest ona rozumiana⁷¹. Jednakże podkreślenia wymaga brak jednolitości kodów kulturowych odnośnie do rozumowania i werbalizowania prywatności. Nawet bowiem we współczesnych kulturach rozumienie prywatności jest zróżnicowane. W kulturze zachodu koncepcja prywatności jest pojmowana inaczej, zorientowana na jednostkę, natomiast na Wschodzie czy w kulturach afrykańskich podkreśla się znaczenie społeczności, dlatego prywatność

⁶⁸ I. Altman, *Privacy Regulation: Culturally Universal or Culturally Specific*, „Journal of Social Issues” 1977/33(3), s. 68–69; przeciwnie A. Westin, który zdaje się jednak nie formułować katerygrycznej oceny: A. Westin, *Privacy...*, s. 11–13.

⁶⁹ Ch. Kukaths, *Cultural Privacy*, „The Monist” 2008/91(1), s. 69.

⁷⁰ Zob. np.: I. Altman, *Privacy Regulation...*, s. 72–82; C. Geertz, *Interpretacja kultur. Wybrane eseje*, tłum. M.M. Piechaczek, Kraków 2005, s. 51–74; J.H. Larson, N. Medora, *Privacy Preferences: a Cross-Cultural Comparison of Americans and Asian Indians*, „International Journal of Sociology of the Family” 1992/22(1), s. 58–63; R. Murphy, *Social distance and the Veil*, „American Anthropologist” 1964/66(6), część 1, s. 1269–1273.

⁷¹ A. Westin, *Privacy...*, s. 11–22.