



## **OPINIA PRAWNA**

### **I. Przedmiot opinii**

Przedmiotem opinii jest analiza prawna oraz udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie:

*Czy urząd skarbowy, w ramach postępowania kontrolnego, ma prawo wglądu w kalendarz fizjoterapeuty, prowadzoną dokumentację medyczną pacjentów, etc., w celu ustalenia kręgu osób korzystających z usług kontrolowanego fizjoterapeuty, ilości wizyt oraz faktycznie pobranego wynagrodzenia za świadczone usługi?*

Niniejsza opinia sporządzana jest na zlecenie Znajdź Gabinte Sp. z o.o. z siedzibą w Kolbuszowej Dolnej.

### **II. Podstawa prawna**

1. Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (dalej „u.z.l.l.d.”);
2. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (dalej „k.p.k.”);
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (dalej „o.p.”);
4. Ustawa z dnia 8 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (dalej „u.p.p.r.p.p.”);
5. Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zawodzie fizjoterapeuty (dalej „u.z.f.”);
6. Uchwała nr 20/I KRF Krajowej Rady Fizjoterapeutów (dalej KRF) z dnia 29 grudnia 2016 r. w sprawie „Zasad etyki zawodowej” (dalej „z.e.z”).

### III. Zagadnienia wstępne

Odpowiedź na zadane wyżej pytanie sprowadza się w istocie do rozważenia, która z uznanych prawem zasad (czy też praw, z którymi korelują odpowiednie obowiązki) ma pierwszeństwo przed drugą. Innymi słowy, w sytuacji zachodzącego pomiędzy nimi konfliktu, którą z nich należy zastosować, a którą pominąć.

I tak, z jednej strony każda osoba (w tym fizjoterapeuta) uzyskująca dochody związane ze swoją działalnością zawodową, zobowiązana jest do rozliczenia z fiskusem. Dobrem chronionym jest tu interes państwa, które z podatków finansuje wydatki publiczne. Z drugiej zaś strony, jednym z podstawowych praw pacjenta jest prawo do tajemnicy informacji na jego temat. Prawu temu odpowiada obowiązek osób wykonywujących zawód medyczny do zachowania w tajemnicy informacje związane z pacjentem, w szczególności z jego stanem zdrowia. W stosunku do fizjoterapeutów obowiązek ten, w sposób jednoznaczny powtarza ustawa o zawodzie fizjoterapeuty oraz zasadach etyki zawodowej.

W niniejszej opinii opiniujący rozważy, której z ww. zasad należy się pierwszeństwo. Odpowiedź poprzedzona zostanie analizą przepisów prawa, znajdujących rozwinięcie w doktrynie oraz orzecznictwie sądów powszechnych.

#### 1. Uprawnienia organu podatkowego

W polskim systemie podatkowym obowiązuje zasada nieograniczonego obowiązku podatkowego, o czym przesądza art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z jego treścią osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Nieujawienie wszystkich źródeł dochodu lub zaniżanie ich wysokości, może wiązać się z koniecznością poniesienia odpowiedzialności karno-skarbowej. Nadto fiskus może zastosować tzw. „domiar podatkowy” (co sprowadza się do nałożenia obowiązku zapłaty podatku w znacznie wyższej wysokości niż wyjściowa stawka – zasadniczo 75 %).

**W postępowaniu** podatkowym, kontrolnym (art. 281 o.p. i następne) oraz w toku czynności sprawdzających (art. 271 o.p. i następne) **organ podatkowy może zażądać od strony** (a więc także fizjoterapeuty) złożenia wyjaśnień, zeznań, **przedłożenia dokumentów** lub dokonania

określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie. Podstawę takiego żądania stanowi art. 155 § 1 o.p.

Czy takim dokumentem może być dokumentacja medyczna, kalendarz wizyt pacjentów etc.? O tym niżej.

## **2. Prawo pacjenta do prywatności – Tajemnica zawodowa fizjoterapeutów**

Zgodnie z art. 13 u.p.p.r.p.p. pacjent ma prawo do zachowania w tajemnicy przez osoby wykonujące zawód medyczny, w tym udzielające mu świadczeń zdrowotnych, informacji z nim związanych, a uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu medycznego. Tym samym ustawodawca uznał, że informacje o stanie zdrowia danej osoby są dobrem, które zasługuje na ochronę.

Gwarancją wyżej opisanego prawa jest obowiązek nałożony na osoby wykonujące zawód medyczny do zachowania w tajemnicy informacji związanych z pacjentem, w szczególności ze stanem zdrowia pacjenta (art. 14 ust. 1 u.p.p.r.p.p.). Obowiązek ten nie wygasa wraz ze śmiercią pacjenta, a trwa nadal. Warto wskazać jednak, że nie ma on charakteru absolutnego. Może zostać uchylony jednak zawsze w ściśle określonych sytuacjach. Dzieje się tak, gdy: 1) nakaz ujawnienia tajemnicy zawodowej określa przepis innej ustawy, 2) zachowanie tajemnicy może stanowić niebezpieczeństwo dla życia lub zdrowia pacjenta lub innych osób, 3) pacjent lub jego przedstawiciel ustawowy wyraża zgodę na ujawnienie tajemnicy, 4) zachodzi potrzeba przekazania niezbędnych informacji o pacjencie związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych innym osobom wykonującym zawód medyczny, uczestniczącym w udzielaniu tych świadczeń.

Na gruncie ustawy o zawodzie fizjoterapeuty, nakaz zachowania tajemnicy zawodowej wskazany został jako jeden z podstawowych obowiązków fizjoterapeuty (art. 9 pkt 3 u.z.f.). Ustawa uchyla go tylko w przypadku toczącego się w stosunku do fizjoterapeuty postępowania dyscyplinarnego (w tym zakresie wyłączając również jawność takiego postępowania). Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej wpisany został także do katalogu zasady etyki zawodowej fizjoterapeutów (art. 10 z.e.z.).

### 3. Zwolnienie z tajemnicy zawodowej

Warto zastanowić się też nad tym, kto jest dysponentem tajemnicy zawodowej (pacjent czy fizjoterapeuta) oraz czy ma ona charakter absolutny. Doktryna a także orzecznictwo przesądza, że o zachowaniu tajemnicy zawodowej (a więc obejmującej dane dotyczące pacjenta) decyduje nie zobowiązany (lekarz, fizjoterapeuta,) a właśnie pacjent. W konsekwencji, **jeśli pacjent zgodził się ujawnić dane dotyczące jego osoby, fizjoterapeuta nie może odmówić ich ujawnienia, zasłaniając się nakazem zachowania tajemnicy zawodowej.**

Natomiast **jeśli pacjent zgody takiej nie wyraził, zwolnić z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej może wyłącznie sąd.** Zgodnie z art. 180 § 1 k.p.k. osoby zobowiązane do zachowania tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu mogą odmówić zeznań co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby od obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej.

Nadto należy pamiętać, że za bezprawne ujawnienie danych objętych tajemnicą fizjoterapeuta może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej, cywilnej oraz odpowiedzialności zawodowej (dyscyplinarnej).

### 4. Zakres tajemnicy zawodowej fizjoterapeuty

Konieczne jest rozważanie, jaki jest zakres przedmiotowy tajemnicy zawodowej fizjoterapeutów. Innymi słowy jakie informacje fizjoterapeuta winien zachować w poufności. Zgodnie z wyżej cytowanym art. 13 u.p.p.r.p.p. pacjent ma prawo do zachowania w tajemnicy informacji z nim związanych, a uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu medycznego. Fizjoterapeuta wykonując świadczenia zdrowotne, zobowiązany jest prowadzić dokumentację medyczną. To ona dokumentuje przebieg wykonywanych świadczeń. Bez wątplenia więc, treść dokumentacji medycznej, objęta jest tajemnicą zawodową fizjoterapeuty.

**Czy z obowiązkiem zachowania poufności objęty jest sam fakt, że dana osoba jest pacjentem fizjoterapeuty (czego materialnym dowodem jest np. kalendarz prowadzony przez fizjoterapeutę, jego zapiski etc)?** Tu odpowiedź nie jest już tak jednoznaczna. Opiniujący stoi jednak na stanowisku, że w sposób racjonalny i przekonujący

argumentować można, że tak właśnie jest. Skoro dobrem chronionym jest prywatność danej osoby fizycznej (pacjenta), to **sam fakt, że korzysta ona ze świadczeń zdrowotnych fizjoterapeuty, może być informacją, której nie chce ona ujawniać osobom trzecim.**

Upublicznienie czy też ujawnienie kalendarza wizyt, czy zapisków fizjoterapeuty może więc w wyżej opisane dobro pacjenta odżyć, czyniąc tym samym z prawa do zachowania tajemnicy, pusty zapis ustawy. Mając na względzie poszanowanie jednego z podstawowych praw pacjenta można twierdzić, że tajemnicą zawodową fizjoterapeuty objęty jest sam fakt, że dana osoba korzysta z jego usług. Tym samym fizjoterapeuta powinien powstrzymać się od przekazywania informacji zawartych w jego kalendarzu wizyt.

## **5. Dokumentacja medyczna**

Dokumentacja medyczna stanowi źródło wiedzy o pacjencie, jego stanie zdrowia oraz udzielanych mu świadczeniach zdrowotnych. Dane w niej zawarte podlegają ochronie, a standardy bezpieczeństwa ich przetwarzania określa szczegółowo ustawa.

Zgodnie z art. 25 u.p.p.r.p.p. dokumentacja medyczna zawiera co najmniej: 1) oznaczenie pacjenta, pozwalające na ustalenie jego tożsamości (w tym: nazwisko i imię (imiona), datę urodzenia, oznaczenie płci, adres miejsca zamieszkania, numer PESEL, jeżeli został nadany, w przypadku noworodka - numer PESEL matki, a w przypadku osób, które nie mają nadanego numeru PESEL - rodzaj i numer dokumentu potwierdzającego tożsamość, w przypadku gdy pacjentem jest osoba małoletnia, całkowicie ubezwłasnowolniona lub niezdolna do świadomego wyrażenia zgody - nazwisko i imię (imiona) przedstawiciela ustawowego oraz adres jego miejsca zamieszkania; 2) oznaczenie podmiotu udzielającego świadczeń zdrowotnych ze wskazaniem komórki organizacyjnej, w której udzielono świadczeń zdrowotnych; 3) opis stanu zdrowia pacjenta lub udzielonych mu świadczeń zdrowotnych; 4) datę sporządzenia. Nadto może ona zawierać także informację o kwocie środków publicznych należnych podmiotowi udzielającemu świadczeń opieki zdrowotnej za udzielenie tych świadczeń pacjentowi, którego dokumentacja dotyczy. Są to więc różne kategorie danych: dane pozwalające na identyfikację pacjenta, dane dotyczące stanu zdrowia i wykonanych świadczeń, dane odnoszące się do rozliczeń obejmujących środki publiczne. Ustawodawca traktuje je jednak w sposób łączny i nie różnicuje zasad ich przetwarzania czy udostępniania podmiotom trzecim.

Skoro w dokumentacji medycznej odzwierciedlenie znajdują informacje dotyczące pacjenta i jego stanu zdrowia, dane w niej zawarte objęte są tajemnicą zawodową fizjoterapeuty.

## **6. Zasady udostępniania dokumentacji medycznej**

Zasady udostępniania dokumentacji medycznej zostały szczegółowo określone w art. 26 u.p.p.r.p.p.. Zasadniczo podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych udostępnić ją może dwóm kategoriom osób: pacjentowi (lub przedstawicielowi ustawowemu) lub osobie upoważnionej przez pacjenta. Nadto art. 26 ust. 3 oraz ust. 3 a i 4 u.p.p.r.p.p., określa krąg podmiotów trzecich, które w określonych sytuacjach mogą uzyskać wgląd do dokumentacji medycznej (czternaście kategorii podmiotów uprawnionych w tym jednostki badawcze, komisje lekarskie etc.). Kluczowy z punktu widzenia przedmiotu niniejszej opinii jest pkt 2 ust. 3 cytowanego artykułu. Zgodnie z jego treścią, **podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych udostępnia dokumentację medyczną organom władzy publicznej**, w tym Rzecznikowi Praw Pacjenta, Narodowemu Funduszowi Zdrowia, organom samorządu zawodów medycznych oraz konsultantom w ochronie zdrowia, a także Rzecznikowi Praw Pacjenta Szpitala Psychiatrycznego, **w zakresie niezbędnym do wykonywania przez te podmioty ich zadań, w szczególności nadzoru i kontroli**.

Czy organy skarbowe uznać można za organom władzy publicznej, uprawniony do uzyskania dostępu do dokumentacji medycznej, w zakresie niezbędnym do wykonywania jego zadań, w szczególności nadzoru i kontroli. Innymi słowy czy art. 26 ust. 3 może stanowić podstawę prawną żądania przez fiskus udostępnienia dokumentacji medycznej (kalendarza wizyt, kart pacjent) od fizjoterapeuty? O tym niżej.

## **IV. Opinia**

Kwestia uprawnień urzędu skarbowego do: żądania od osoby wykonującej zawód medycznych (konkretnie lekarza oraz lekarza dentystry) dostępu do dokumentacji medycznej, a także uzyskania takiego dostępu w ramach postępowania przygotowawczego prowadzonego przez prokuratora, była przedmiotem dwóch postępowań przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej „NSA”). Zapadłe w tym sprawach wyroki, a w szczególności ich uzasadnienie, traktować można jako swoiste wytyczne przy konstruowaniu odpowiedzi na pytanie stanowiące przedmiot opinii. Oczywiście nie można wykluczyć, że obecna linia orzecznicza ulegnie zmianie, albo też ustawodawca zdecyduje

się na poszerzenie uprawnień kontrolnych fiskusa. Na chwilę obecną jednak, stanowisko NSA zdaje się być aktualne.

W pierwszej ze spraw, organy kontroli skarbowej zażądały od lekarza danych pacjentów obejmujących imię, nazwisko oraz adres. Kontrolowany lekarz odmówił ujawnienia tych danych wskazując, że są to dane objęte dokumentacją medyczną, a tym samym obowiązuje go w tym zakresie tajemnica lekarska. W związku z odmową udzielenia informacji, fiskus nałożył na niego karę porządkową w wysokości 2.000 zł. Od postanowienia o karze lekarz odwołał się, na skutek czego sprawa trafiła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej „WSA”) w Gorzowie Wielkopolskim. WSA po rozpoznaniu sprawy, stanął po stronie organu kontroli skarbowej. Uznał, że żądane dane (a więc imię, nazwisko oraz adres) nie stanowią danych medycznych. Tym samym lekarz zobowiązany był je podać i nie mógł skutecznie zasłaniać się tajemnicą zawodową. Sprawa nabrała rozgłosu, a skargę kasacyjną do NSA złożył Rzecznik Praw Obywatelskich. Argumentował on m.in., że dane identyfikacyjne pacjenta stanowią część dokumentacji medycznej i podlegają szerokiej ochronie. Wyrokiem z dnia 4 marca 2016 r. (sygnatura akt II FSK 1452/14) NSA uchylił wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim, a także postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze w przedmiocie nałożenia kary porządkowej.

Zdaniem NSA: *„wszystkie dane, z których składa się dokumentacja medyczna, objęte są tajemnicą lekarską. Tajemnica ta dotyczy bowiem wszelkich faktów i informacji uzyskanych przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych, niezależnie od ich formy lub sposobu utrwalenia. Będą to więc zarówno informacje przekazywane w formie ustnej, jak również utrwalone w dokumentacji medycznej (por. Dorota Karkowska, op cit., s. 198). W niniejszej sprawie organ podatkowy oczekiwał ujawnienia danych z dokumentacji medycznej osób fizycznych w postępowaniu podatkowym dotyczącym innego podmiotu, tj. lekarza. **Udostępnienie organowi tych danych stanowiłoby niedozwoloną ingerencję organu w chronione konstytucyjnie prawo do prywatności pacjentów, którzy mogą oczekiwać, by również fakt skorzystania z usług specjalisty proktologa objęty był tajemnicą lekarską. Innymi słowy w kontekście korzystania z usług lekarza specjalisty proktologa dane osobowe takie jak imię, nazwisko i adres nabierają charakteru danych wrażliwych, podlegających szczególnej ochronie. Z tego powodu nie można, jak to uczynił Sąd pierwszej instancji w ślad za organami podatkowymi, uznać, że są to po prostu dane kontrahentów, które lekarz obowiązany jest udostępnić organom podatkowym, pomijając specyfikę tych danych i źródło ich pochodzenia.**”*

W podsumowaniu NSA wyraźnie podkreślił, że: **„organy kontroli skarbowej nie są uprawnione do tego, by w trybie art. 155 § 1 o.p. w zw. z art. 31 u.k.s. żądać od lekarzy danych wynikających z dokumentacji medycznej, w tym wchodzących w jej skład danych identyfikujących pacjenta.** Dane, o których mowa w art. 25 u.p.p., wchodzi w skład dokumentacji medycznej i objęte są tajemnicą lekarską. Dlatego też uprawnienie do żądania ich udostępnienia przez lekarza musi wynikać wprost z wyraźnie sprecyzowanego przepisu ustawy. Za taki nie można uznać ani art. 155 § 1 o.p., ani art. 26 ust. 3 pkt 2 u.p.p.”

Choć przywołany wyrok odnosi się bezpośrednio do tajemnicy lekarskiej, to jednak z uwagi na fakt, że rozstrzyga kwestię dotyczącą objęcia tajemnicą zawodową treści dokumentacji medycznej, zasadnym jest wniosek, że zawartą w nim argumentację odnieść można także do tajemnicy zawodowej fizjoterapeuty. **Oznacza to, że w obecnym stanie prawnym, fizjoterapeuta w przypadku toczącej się w stosunku do niego kontroli skarbowej, może odmówić fiskusowi przedłożenia dokumentacji medycznej (oraz jej elementów – a więc danych osobowych w postaci imienia, nazwiska i adresu), powołując się na ustawowy obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Obowiązek ten ustaje z chwilą, gdy pacjent zwolni go z tego obowiązku, a więc wyrazi zgodę na przekazanie takich danych, lub też gdy sąd zwolni fizjoterapeutę z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.**

Natomiast w drugiej ze spraw, którą zajął się NSA stan faktyczny by nieco odmienny. Organ kontroli skarbowej uzyskał dostęp do danych osobowych pacjentów, analizując wpisy w kalendarzu, w którym lekarz zapisywał terminy wizyt poszczególnych pacjentów, karty pacjentów, formularze zgody na leczenie. Do danych tych „skarbowka” uzyskała dostęp, w ramach postępowania karnego, które toczyło się przeciwko lekarzowi. W postępowaniu tym, po zwolnieniu lekarza z tajemnicy lekarskiej, znalazły się dane z dokumentacji medycznej. Na wniosek organu kontroli skarbowej prokurator przekazał je na potrzeby postępowania karno-skarbowego. Następnie kontrolerzy zwrócili się do pacjentów kontrolowanego lekarza, wykorzystując dane adresowe z dokumentów przekazanych przez prokuraturę, o udzielenie informacji dotyczących zakresu udzielonych świadczeń i wysokości wynagrodzenia zapłaconego za nie lekarzowi. Od niekorzystnej dla siebie decyzji podatkowej lekarz odwołał się do WSA w Szczecinie. Ten w wyroku z 27 października 2015r. I (sygnatura akt SA/Sz 700/15), nie dopatrywał się uchybień w postępowaniu podatkowym. Uznał, że gromadzenie danych pacjentów nastąpiło w celu ustalenia wysokości przychodów lekarza, a nie w celu uzyskania informacji o stanie ich zdrowia. Pozyskanie danych z postępowania karnego WSA



ocenił za zgodne z prawem i nie godzące ani w prawa pacjentów, ani w przepisy regulujące tajemnicę lekarską.

Stanowisko to zostało zaakceptowane przez NSA, który w wyroku z 10 listopada 2017 r. (sygnatura akt II FSK 306/16) oddalił skargę kasacyjną lekarza. Zdaniem sądu, to sami pacjenci (których dane teleadresowe uzyskano z postępowania karnego), przekazali fiskusowi informacje o świadczeniach zdrowotnych wykonywanych przez kontrolowanego lekarza. NSA podkreślił, że przepisy o tajemnicy lekarskiej są adresowane do lekarzy, a nie organów skarbowych, które są uprawnione w prowadzonych przez siebie postępowaniach, wykorzystywać dane z postępowania przygotowawczego (karnego).

Reasumując, z drugiego z orzeczeń NSA wynika, że **fiskus może uzyskać dostęp do dokumentacji medycznej (lub innych dokumentów zawierających dane objęte tajemnicą zawodową) w sposób pośredni** – nie bezpośrednio od lekarza. **W sytuacji, gdy toczy się postępowanie karne i spełnione zostały przesłanki zwolnienia lekarza z tajemnicy zawodowej, organ skarbowy może wnioskować u prowadzącego postępowanie** (prokurator, sąd – w zależności o stanu zaawansowania sprawy) **o uzyskanie dostępu do dokumentacji medycznej.** Uzyskany w ten sposób dostęp będzie legalny.

## V. Wnioski

Odpowiedź na pytanie stanowiące przedmiot niniejszej opinii jest odpowiedzią wariantową i jest uzależniona od zaistniałych okoliczności.

Zasadniczo, przyjęć należy, że organy skarbowe nie mają kompetencji do żądania od fizjoterapeuty udzielenia im wglądu w dokumentację medyczną pacjentów, kalendarz wizyt oraz inne dokumenty które zawierają dane pacjentów. W tym zakresie w ocenie opiniującego, fizjoterapeuta odmówić może przedłożenia takich dokumentów czy udzielania takich informacji, powołując się na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Odmowa ta będzie skuteczna tak długo, jak z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie zwolni fizjoterapeuty sam pacjent, lub też sąd.

W wymiarze praktycznym, w przypadku kontroli skarbowej, fizjoterapeuta uprawniony jest do odmowy wydania (czy też wglądu do) dokumentacji medycznej, kalendarza wizyt, kart pacjenta etc, powołując się na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Po takim oświadczeniu

funkcjonariusz „skarbowki” winien odstąpić od dalszych czynności w tym zakresie. Dalsze czynności podjąć będzie mógł dopiero po uzyskaniu zgody pacjenta lub odpowiedniej decyzji sądu.

Natomiast w sytuacji, gdy w stosunku do fizjoterapeuty toczy się postępowanie karne, a w aktach sprawy zalegają zebrane w sposób legalny dokumenty typu dokumentacja medyczna, karty pacjentów czy kalendarz wizyt, istnieje spore prawdopodobieństwo, że skarbowka uzyska wgląd w takie dokumenty. W takim przypadku zasłanianie się przez fizjoterapeutę tajemnicą zawodową będzie zapewne nieskuteczne.

*Opiniujący*

*Joanna Składowska, adwokat*