

64/6/A/2005

WYROK

z dnia 20 czerwca 2005 r.

Sygn. akt K 4/04*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marian Zdyb – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski – sprawozdawca
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Marek Mazurkiewicz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 20 czerwca 2005 r., wniosku grupy posłów o zbadanie zgodności:

- 1) art. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302) z art. 2 i art. 7 Konstytucji,
- 2) art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w pkt 1, w części nowelizującej art. 36-36e ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.), z art. 2, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 3) art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 ustawy powołanej w pkt 1 z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

I

1. Art. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302) jest zgodny z art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 36 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, Nr 64, poz. 594, Nr 91, poz. 868, Nr 171, poz. 1800 i Nr 173, poz. 1808) w części, w jakiej dotyczy uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach, jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

* Sentencja została ogłoszona dnia 8 lipca 2005 r. w Dz. U. Nr 124, poz. 1042.

3. Art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 36a oraz ustala brzmienie art. 36b ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4. Art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim ustala brzmienie art. 36c ust. 1 i 4 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), jest zgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim ustala brzmienie art. 36d ust. 4 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) w części, w jakiej dopuszcza przechowywanie materiałów uzyskanych w czasie stosowania kontroli operacyjnej, które są nieprzydatne dla celów uzasadniających tę kontrolę, przez okres 2 miesięcy po zakończeniu kontroli, jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

6. Art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim ustala brzmienie art. 5 ust. 9a-9c oraz art. 5a ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 i Nr 273, poz. 2703), jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

II

Art. 8 pkt 27 ustawy powołanej w części I w punkcie 1, w odniesieniu do przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) wskazanych w części I w punktach 2, 3 i 5, traci moc obowiązującą z dniem 30 czerwca 2006 r.

UZASADNIENIE:

I

A. Grupa posłów wnioskiem z 30 stycznia 2004 r. wniosła o zbadanie zgodności:

1) art. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o w.k.s.) z art. 2 i art. 7 Konstytucji,

2) art. 8 pkt 27 powołanej wyżej ustawy, w części nowelizującej art. 36-36e ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej) z art. 2, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

3) art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 powołanej wyżej ustawy z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Na podstawie zakwestionowanego art. 1 ust. 1 ustawy o w.k.s. utworzono Wojewódzkie Kolegia Skarbowe. W ocenie wnioskodawcy ustawodawca nie określił charakteru prawnego tych organów, a jednocześnie wyposażył je w doniosłe zadania i kompetencje, które konstytucyjnie i ustawowo są zastrzeżone dla Ministra Finansów.

Wnioskodawca podnosi również, że sposób określenia, w art. 1 ust. 2 ustawy o w.k.s., zadań Kolegiów Skarbowych jest nieprecyzyjny i niejasny. Z przepisów ustawy nie wynika, działalność jakich organów ma konsolidować i koordynować Kolegium, jakie plany kontroli i ich realizacja podlegają koordynacji, według jakich kryteriów następować ma typowanie podmiotów przewidzianych do kontroli, czy podejmowane ustalenia Kolegium mają być adresowane bezpośrednio do konkretnych podmiotów oraz jaki organ będzie ponosił odpowiedzialność za podjęte i realizowane ustalenia.

Zdaniem wnioskodawcy, uchwalenie niejasnych i niespójnych przepisów doprowadzić może do wielokierunkowej interpretacji, arbitralności działania, a w skrajnym przypadku do naruszenia wolności i praw konstytucyjnie chronionych, przy braku jakiegokolwiek odpowiedzialności Kolegium. Również nadanie Kolegium kompetencji do inicjowania i opiniowania rozwiązań, w zakresie prawa podatkowego i celnego, bez określenia sposobu realizacji tej inicjatywy czyni tę regulację niejasną.

W ocenie wnioskodawcy, zakwestionowany przepis art. 1 ustawy o w.k.s. nie spełnia warunku przyzwoitej legislacji i określoności przepisów, przez co pozostaje w sprzeczności z art. 2 Konstytucji. Natomiast brak jednoznacznego określenia charakteru prawnego Kolegium i przyznanie mu nieprecyzyjnie określonych zadań spowoduje, że zadania te określi praktyka, a to narusza również zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji.

Drugi z zakwestionowanych przepisów, tj. art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., nadaje nowe brzmienie przepisom rozdziału 4 (zatytułowanego „Wywiad skarbowy”) ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.). Wnioskodawca wskazał na niezgodność nowelizacji, w zakresie dotyczącym art. 36-36e ustawy o kontroli skarbowej, z art. 2, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przed wszystkim wnioskodawca podnosi, że wynikające z zakwestionowanych przepisów rozszerzenie uprawnień wywiadu skarbowego drastycznie ingeruje w sferę praw i wolności obywateli. Ustawodawca nie powołał przy tym żadnych powodów ani okoliczności, które wymagałyby takiej regulacji. Nie wskazał również wartości konstytucyjnych, które usprawiedliwiałyby taką ingerencję.

Wnioskodawca szczególnie krytycznie ocenia rozszerzenie uprawnień wywiadu skarbowego na skutek przyznania uprawnienia do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania informacji o osobach. Czynności te przeprowadzają wyznaczeni pracownicy w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawnny (art. 36 ustawy o kontroli skarbowej). Ustawodawca nie określił przy tym prawnych środków ochrony osób, wobec których czynności mogą być podjęte, a przede wszystkim nie określił zakresu podmiotowego i przedmiotowego zbierania, w sposób tajny, informacji o osobach i dochodach. Takie stanowienie prawa – w ocenie wnioskodawcy – nie odpowiada wymogom jasności i określoności prawa (art. 2 Konstytucji).

Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wnioskodawca podkreślił, że ograniczenie praw i wolności może nastąpić tylko wtedy, gdy przemawia za tym inna norma, zasada lub wartość konstytucyjna, a stopień tego ograniczenia musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu ograniczenie ma służyć

(art. 31 ust. 3 Konstytucji). Zdaniem wnioskodawcy – ustawodawca, przyjmując nowe brzmienie art. 36 ustawy o kontroli skarbowej – nie dochował powyższych wymogów i w sposób niezgodny z Konstytucją ograniczył zasadę ochrony prawnej życia prywatnego i rodzinnego (art. 47 Konstytucji) i zasadę autonomii informacyjnej (art. 51 ust. 2 Konstytucji).

Powyższe zarzuty wnioskodawca odnosi w całej rozciągłości do art. 36b ustawy o kontroli skarbowej, rozszerzającego możliwość uzyskiwania danych identyfikacyjnych abonentów sieci telekomunikacyjnych, a także do art. 36a ustawy o kontroli skarbowej, który uprawniając pracowników wywiadu skarbowego do obserwowania i rejestrowania, przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń i dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych, nie zawiera definicji miejsca publicznego.

Wnioskodawca podniósł, że ustawodawca stworzył sytuację, w której od nieskrepowanego i niekontrolowanego uznania pracownika wywiadu skarbowego zależeć będą: zakres, przesłanki, procedura oraz wykorzystanie zarejestrowanych obrazów i dźwięków. Nie przewidział przy tym żadnych mechanizmów umożliwiających sprawdzenie celowości, słuszności i konieczności podejmowania tego rodzaju działań oraz sposobu dalszego wykorzystania materiałów zdobytych w tym trybie. Powyższy stan prawny, w ocenie wnioskodawcy, nie sprzyja zaufaniu obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa i narusza prawo do ochrony życia prywatnego, wolności komunikowania się i zasadę autonomii informacyjnej (art. 2 oraz art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Równie krytycznie ocenił wnioskodawca art. 36c ustawy o kontroli skarbowej, uprawniający wywiad skarbowy do przeprowadzenia kontroli operacyjnej. W uzasadnieniu wniosku podnieśli, że w obecnym stanie prawnym, uprawnieniem stosowania identycznej kontroli operacyjnej, w takich samych sprawach, dysponuje policja i funkcjonariusze Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego. Zatem niezrozumiałe jest działanie ustawodawcy, który zamiast wykorzystywać istniejące instytucje i instrumenty mnoży możliwość drastycznej ingerencji w prywatność, nadając identyczne uprawnienia kolejnym organom, które powinny ze sobą współpracować.

W ocenie wnioskodawcy, niezgodny z art. 47, art. 49, art. 51 i art. 2 Konstytucji jest także art. 36d ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej, który zezwala wywiadowi skarbowemu na przechowywanie, bez żadnej kontroli, przez okres 2 miesiące, materiałów uzyskanych w czasie stosowania kontroli operacyjnej, nieprzydatnych dla celów kontroli.

Kolejny zarzut dotyczy art. 15 pkt 1 lit. j ustawy o w.k.s., na podstawie którego znowelizowano ustawę z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.). Przepis ten zmienił dotychczasowy art. 5, przez dodanie w nim ust. 9a-9c. Z kolei na podstawie art. 15 pkt 2 ustawy o w.k.s. został dodany do ustawy o urzędach i izbach skarbowych art. 5a.

Przepisy te dotyczą utworzenia dużych urzędów skarbowych, o specyficznym terytorialnym zasięgu działania, który może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych. Ustawodawca wskazał kategorie podatników, które po spełnieniu określonych warunków będą podlegały właściwości rzeczowej właśnie tego specyficznego urzędu skarbowego. Wnioskodawca zwraca przy tym uwagę, że co do zasady podatek sam musi stwierdzić, czy zmieniła się dotychczasowa właściwość urzędu skarbowego.

Dokonana analiza uzasadnienia projektu ustawy dowodzi, zdaniem wnioskodawcy, że projektodawca nie określił jasno celów, jakie chce osiągnąć wprowadzoną regulacją. Nie wiadomo bowiem, czy chodzi o to, by przez wyspecjalizowanego naczelnika dużego urzędu skarbowego zapewnić lepszą obsługę „specjalnym podatnikom”, czy też chodzi o

wzmożenie dyscypliny podatkowej, w odniesieniu do tych podatników. Prowadzi to – w ocenie wnioskodawcy – do zróżnicowania podatników, których wspólną cechą istotną jest identyczny obowiązek podatkowy i obowiązujące ich jednakowe zasady kontroli skarbowej. Zróżnicowanie ich sytuacji prawnej, przy braku racjonalnych kryteriów tego zróżnicowania, dowodzi naruszenia konstytucyjnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Dodany do ustawy o urzędach i izbach skarbowych art. 5 ust. 9a-9c oraz art. 5a ustawy o urzędach i izbach skarbowych są, zdaniem wnioskodawcy, niezgodne z art. 2 Konstytucji z powodu niezachowania przez ustawodawcę niezbędnego poziomu określoności przepisów i nieposzanowania zasady poprawnej legislacji. Ich niejasność i brak precyzji powodują, że ustalenie prawidłowego zakresu podmiotowego i przedmiotowego jest utrudnione, przez co w praktyce pozostawiają organom podatkowym nieuprawnioną swobodę działania, podważając przy tym zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

B. Prokurator Generalny w piśmie z 17 maja 2004 r. przedstawił następujące stanowisko:

1. Przepis art. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302) jest zgodny z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

2. Przepis art. 36 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65), w części dotyczącej uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach, jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 47 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Przepis art. 36a ustawy wymienionej w punkcie 2 jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4. Przepis art. 36b ust. 1 ustawy wymienionej w punkcie 2 jest zgodny z art. 2 oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Przepisy art. 36c ust. 1 i ust. 4 ustawy wymienionej w punkcie 2 są zgodne z art. 47, art. 49 oraz art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

6. Przepis art. 36d ust. 4 ustawy wymienionej w punkcie 2, w części dopuszczającej przechowywanie materiałów uzyskanych w czasie stosowania kontroli operacyjnej, które są nieprzydatne dla celów uzasadniających tę kontrolę, przez okres 2 miesięcy po zakończeniu kontroli, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

7. Przepisy art. 5 ust. 9a-9c oraz art. 5a ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.) są zgodne z art. 2 i nie są niezgodne z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu stanowiska Prokurator Generalny odniósł się do poszczególnych zarzutów sformułowanych we wniosku grupy posłów.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zarzut nieokreślenia w ustawie o w.k.s. charakteru prawnego Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych jest niezasadny, gdyż żaden przepis Konstytucji nie nakłada na ustawodawcę obowiązku określenia charakteru prawnego instytucji prawnych, które reguluje. Powołanie do życia Kolegiów uzasadnione jest potrzebą zespolenia działań trzech odrębnych służb skarbowych, działających na obszarze poszczególnych województw, podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (służby celne, podatkowe i kontroli skarbowej).

Zdaniem Prokuratora Generalnego, charakter ustawowo określonych zadań wskazuje, że Wojewódzkie Kolegia Skarbowe mają spełniać jedynie rolę pomocniczą, usprawniającą realizację zadań przypisanych każdej ze służb skarbowych na podstawie odrębnych ustaw. Kolegia nie posiadają uprawnień władczych w stosunku do obywateli i innych podmiotów prawa. Nie istnieje więc ryzyko arbitralności działania i naruszania jakichkolwiek wolności lub praw podmiotowych.

Wbrew twierdzeniu wnioskodawcy, Prokurator Generalny uznał, że sposób określenia zadań Kolegium jest dostatecznie precyzyjny i jasny. Oceny w tym zakresie nie można bowiem dokonywać w oderwaniu od zadań przypisanych odrębnymi ustawami organom podatkowym, celnym i kontroli skarbowej, które są przecież powołane po to, by realizować politykę finansową państwa, każdy w określonym zakresie. Konsolidacja i koordynacja działań tych organów przez Kolegia nie jest niczym innym jak usprawnieniem realizacji tych zadań na obszarze poszczególnych województw. Natomiast ocena celowości utworzenia Kolegiów wykracza poza zakres kontroli konstytucyjnej.

Powyższe argumenty doprowadziły Prokuratora Generalnego do wniosku, że art. 1 ustawy o w.k.s. nie narusza zasad przyzwoitej legislacji, mieszczących się w zasadzie demokratycznego państwa prawnego, ani zasady praworządności, i tym samym jest zgodny z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutów wnioskodawcy dotyczących art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., Prokurator Generalny, podobnie jak w *petitum* stanowiska, dokonał oceny poszczególnych przepisów ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym po nowelizacji rozdziału 4 ustawy zatytułowanego „Wywiad skarbowy”.

Ocenę konstytucyjności zakwestionowanych przepisów art. 36-36c ustawy o kontroli skarbowej, Prokurator Generalny rozpoczął od stwierdzenia, że czynności wywiadu skarbowego stanowią niewątpliwie ingerencję w sferę wolności i praw jednostek chronionych przez Konstytucję. Ta ranga gwarancji ochronnych obliguje ustawodawcę do przestrzegania konstytucyjnych warunków dopuszczalności stanowienia ograniczeń w korzystaniu z tych wolności i praw (art. 31 ust. 3), do których należy przesłanka konieczności ich ustanowienia.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, posiadanie takich samych czy zbliżonych uprawnień przez Policję i Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz istnienie obowiązku wymiany informacji między tymi organami a organami kontroli skarbowej nie wyklucza powoływania wyspecjalizowanych organów do wykonywania określonych ustawowo zadań. Ustawodawca korzysta więc, w tym zakresie, ze swobody regulacyjnej.

Z uwagi na różnorodność uprawnień przyznanych organom kontroli skarbowej w różnych przepisach ustawy, Prokurator Generalny dokonał odrębnej oceny konstytucyjności przepisów art. 36-36e ustawy o kontroli skarbowej, przy czym ograniczył się do oceny tych przepisów, wobec których wnioskodawca skonkretyzował zarzuty naruszenia art. 2 oraz art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji, tj. jedynie w odniesieniu do art. 36 ust. 2, art. 36a, art. 36b ust. 1, art. 36c ust. 1 i ust. 4, i art. 36d ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej.

Prokurator Generalny podniósł, że zakres kontroli skarbowej, określony w przepisach art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, a także w art. 2 ust. 1 pkt 12 i 14 i w art. 3 ustawy, ma charakter przedmiotowy. W tym kontekście prawnym, uprawnienie wywiadu skarbowego wynikające z art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej (uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji o osobach), bez określenia szczegółowego zakresu, którego te informacje mogą dotyczyć, oznacza nadmierną

swobodę pracowników wywiadu skarbowego wkraczania w sferę prywatności obywateli (art. 47 i art. 51 ust. 2 Konstytucji). W sytuacji gdy chodzi o ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, przepisy prawa o tym stanowiące muszą charakteryzować się należyta poprawnością, precyzją i jasnością. Brak należytej określoności normatywnej narusza zasady prawidłowej legislacji wynikającej z zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Ponadto, jak podkreśla Prokurator Generalny, konstytucyjna ranga wolności i praw człowieka nakłada na ustawodawcę obowiązek przestrzegania warunków dopuszczalności stanowienia ograniczeń w korzystaniu z tych wolności i praw. Wobec niemożności określenia rzeczywistego zakresu stosowania zakwestionowanego przepisu, z uwagi na niedookreśloność jego treści, w części dotyczącej „informacji o osobach”, nie sposób uznać, że wynikająca z tego przepisu ingerencja w prywatność obywateli i naruszenie autonomii informacyjnej spełnia wymóg konieczności i nie jest nadmierna. Tym samym nie można uznać, że spełnione zostały warunki, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Z tych powodów art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, w części dotyczącej uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 47, art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Za niezgodny z Konstytucją należy także uznać, w ocenie Prokuratora Generalnego, przepis art. 36a ustawy o kontroli skarbowej. Zakwestionowany przepis sformułowany został tak ogólnie, że trudno jest znaleźć zarówno uzasadnienie dla konieczności wprowadzenia tego rodzaju ograniczeń w korzystaniu z nich, jak i określić granice dopuszczalnej swobody pracowników wywiadu skarbowego w podejmowaniu takich czynności. Przepis art. 36a nie określa, wobec kogo i w jakich sytuacjach mogą być podjęte czynności, określone tym przepisem, czy mają one charakter tajny, czy jawny, oraz nie przewiduje żadnej procedury ich podjęcia oraz kontroli. Prokurator Generalny zwrócił przy tym uwagę, że ustawa nie zawiera gwarancji ochronnych przed wykorzystaniem, w sposób niezgodny z przeznaczeniem, materiałów określonych w art. 36a, które są zbędne dla celów uzasadniających ich podjęcie. Brak jest bowiem przepisu, który nakazywałby ich zniszczenie.

Powyższe argumenty dowodzą, że przepis art. 36a ustawy o kontroli skarbowej nie spełnia wymogów określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, co uzasadnia stwierdzenie jego sprzeczności z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 Konstytucji. Brak dostatecznej określoności granic ingerencji w wyżej wymienione wolności i prawa oraz brak procedur gwarantujących ochronę jednostki przed arbitralnością działania pracowników wywiadu skarbowego narusza również zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Za zasadny uznał Prokurator Generalny również zarzut niekonstytucyjności art. 36d ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej, w części dopuszczającej przechowywanie przez okres dwóch miesięcy po zakończeniu kontroli operacyjnej materiałów uzyskanych w czasie jej stosowania, „nieprzydatnych” dla celów uzasadniających przeprowadzenie kontroli.

W ocenie Prokuratora Generalnego, sposób postępowania z materiałami uzyskanymi w wyniku kontroli operacyjnej należy do warunków istotnych, z punktu widzenia ochrony prawa do prywatności i autonomii informacji oraz wolności komunikowania się, a także zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zniszczenie takich materiałów niezwłocznie po zakończeniu kontroli operacyjnej stanowi gwarancję, że nie zostaną one wykorzystane w sposób nieuprawniony. Trudno jest znaleźć, stwierdza Prokurator Generalny, racjonalne uzasadnienie dla ich przechowywania po zakończeniu kontroli, skoro okazały się nieprzydatne. Tym samym ingerencja w prawa i

wolności konstytucyjne, o których mowa wyżej, jest w tym zakresie nadmierna i podważa zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa. Dowodzi to niezgodności z art. 2 oraz art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny nie dopatrył się natomiast niezgodności z Konstytucją przepisów art. 36b ust. 1 oraz art. 36c ust. 1 i ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej. Uznał, że regulacje te pozwalają określić cel działania organów kontroli i zakres ingerencji w prywatność i wolność komunikowania się obywateli, co nie pozwala na nadmierną swobodę korzystania z tych uprawnień przez pracowników wywiadu skarbowego. Ustawa określa także procedurę podejmowania czynności, o których mowa w art. 36 ust. 1 ustawy, jak i kontroli operacyjnej, o której mowa w art. 36c. Ponadto ustawa nakazuje niezwłoczne, komisyjne i protokolarne zniszczenie, uzyskanych w ten sposób, materiałów, jeżeli nie zawierają informacji mających znaczenie dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, w tym również skarbowe (art. 36d ust. 4 i 5 ustawy). Stwarza to gwarancje chroniące obywateli przed nieuprawnionym wykorzystaniem tych informacji.

Z powyższych powodów Prokurator Generalny wyraził pogląd, że zarówno art. 36b ust. 1 jak i art. 36c ust. 1 i ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej spełniają wymóg dostatecznej określoności oraz warunki dopuszczalności ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności, przez co pozostają w zgodności z art. 2, art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny wyraził również pogląd, że art. 5 ust. 9a ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.), stwarzający możliwość utworzenia urzędów skarbowych, których terytorialny zasięg działania obejmuje zasięg działania innych urzędów skarbowych, jak i art. 5a ustawy, określający zobowiązanie podatników do zawiadomienia o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego, są zgodne z art. 2 i nie są niezgodne z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Dokonując oceny zakwestionowanych przepisów, Prokurator Generalny stwierdził w pierwszej kolejności, że cel utworzenia wyspecjalizowanych urzędów skarbowych wyłącznie właściwych miejscowo do załatwiania spraw niektórych kategorii podatników oraz niektórych zadań, leży poza zakresem kontroli konstytucyjnej. Ponadto uznał, że ustawowe określenie kategorii podatników, którzy zostali objęci szczególną właściwością miejscową urzędów skarbowych jest dostatecznie precyzyjne i pozwala na ustalenie, który urząd skarbowy jest właściwy do rozpoznania i załatwienia sprawy podatkowej na określonym obszarze. Jednocześnie Prokurator Generalny podkreślił, że organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej, a zatem nawet w przypadku skierowania sprawy podatkowej do niewłaściwego urzędu skarbowego, urząd skarbowy powinien stwierdzić, czy posiada zdolność prawną do jej rozpoznania i załatwienia.

Natomiast określenie przez ustawodawcę cech podmiotów, które uzasadniają objęcie ich szczególną właściwością miejscową, należy, zdaniem prokuratora Generalnego, do swobody ustawodawcy, którego w tym przypadku nie ograniczają przepisy konstytucyjne, ponieważ terytorialna właściwość urzędu skarbowego nie wpływa na sytuację prawną podatnika. Są to bowiem organy podatkowe równorzędnego szczebla. Jedyne różnica polega na tym, że urzędy skarbowe, utworzone na podstawie art. 5 ust. 9a ustawy, mają charakter wyspecjalizowanych urzędów, co ma wyłącznie wymiar praktyczny, w sensie zapewnienia lepszej obsługi podatników oraz skuteczniejszego wyegzekwowania dyscypliny podatkowej tych podatników. Powyższe argumenty

prowadzą Prokuratora Generalnego do wniosku, że zakwestionowane przepisy art. 5 ust. 9a-9c ustawy o urzędach i izbach skarbowych są zgodne z art. 2 Konstytucji. Natomiast nie poddają się one kontroli, w płaszczyźnie wzorca z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ponieważ właściwość miejscowa urzędu skarbowego nie może być oceniana w kategoriach praw podmiotowych jednostki. Z tego też powodu, przepisy te nie są niezgodne z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

C. Marszałek Sejmu w piśmie z 18 kwietnia 2005 r. przedstawił wyjaśnienia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie wniosku grupy posłów oraz wniósł o stwierdzenie, że: 1) art. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302) jest zgodny z art. 2 i art. 7 Konstytucji; 2) art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., w części dotyczącej art. 36-36e ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) jest zgodny z art. 2, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji; 3) art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 ustawy o w.k.s. jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Sejmu, brak precyzyjnego określenia w art. 1 ustawy o w.k.s. charakteru prawnego Wojewódzkiego Kolegium Skarbowego nie uzasadnia zarzutu naruszenia zasad przyzwoitej legislacji. Z treści tego przepisu wynika, że Kolegium jest kolegialnym organem państwowym, w którego skład wchodzi organy podległe Ministrowi Finansów. Kolegium nie narusza kompetencji Ministra Finansów, w istocie spełnia rolę pomocniczą, usprawniającą realizację zadań przypisanych każdej ze służb skarbowych na podstawie odrębnych ustaw. Ponadto Kolegium, jako organ konsolidujący i koordynujący realizację polityki finansowej na terenie województwa, nie posiada żadnych uprawnień wobec osób fizycznych, osób prawnych i innych podmiotów, w związku z czym nie istnieje ryzyko naruszenia jakichkolwiek wolności i praw obywatelskich. W ocenie Sejmu, także kompetencja Kolegium polegająca na uzgadnianiu trybu i zakresu informacji niezbędnych do realizacji zadań Kolegium oraz inicjowaniu i opiniowaniu rozwiązań w zakresie prawa podatkowego i celnego nie pozostaje w sprzeczności z przepisami innych regulacji prawnych. Dlatego też należy uznać, że art. 1 ustawy o w.k.s. nie narusza ani zasad przyzwoitej legislacji, ani zasady praworządności.

Sejm nie podzielił również zarzutów podniesionych wobec art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., w części dotyczącej nowelizacji art. 36-36e ustawy o kontroli skarbowej. Odniósł się przy tym tylko do tych regulacji, co do których wnioskodawca skonkretyzował zarzuty naruszenia powołanych przepisów Konstytucji.

Po pierwsze, Sejm uznał, że nowelizacja art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej miała na celu uściślenie i doprecyzowanie dotychczasowej treści przepisu, gdyż ewentualny zakaz wykonywania jakichkolwiek czynności w stosunku do osób uniemożliwiłby prowadzenie skutecznych czynności wywiadu skarbowego. Sejm przyznał, że przeprowadzenie tych czynności stanowi ingerencję w sferę praw i wolności obywatelskich, ale ingerencję uzasadnioną nadrzędnym interesem publicznym i dopuszczalną z punktu widzenia zasady proporcjonalności. Ograniczenia należy traktować jako konieczne ze względu na szeroko rozumiane bezpieczeństwo państwa. Marszałek Sejmu podniósł, że sposób ukształtowania uprawnień wywiadu skarbowego służy przede wszystkim realizacji postanowień art. 84 Konstytucji, który ustanawia zasadę powszechności opodatkowania i nakłada na każdy podmiot obowiązek ponoszenia na rzecz państwa ciężarów określonych w ustawie.

Po drugie, w ocenie Sejmu, udostępnianie danych od operatora sieci telekomunikacyjnej tylko na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej

stanowi dostateczną gwarancję, że możliwość wykorzystywania przez wywiad skarbowy informacji, udostępnianych tą drogą, nie będzie nadużywana. Także tryb przeprowadzania kontroli operacyjnej na podstawie art. 36c ustawy o kontroli skarbowej, przewidujący nadzór sądu odpowiada, zdaniem Sejmu, standardom konstytucyjnym, a przyjęty w art. 36d ust. 4 ustawy okres przechowywania materiałów uzyskanych w czasie stosowania kontroli operacyjnej nie stanowi naruszenia wskazanych przez wnioskodawcę przepisów Konstytucji.

W opinii Sejmu, zarzuty dotyczące nowelizacji przepisów ustawy o urzędach i izbach skarbowych nie przesądzają o ich niezgodności z Konstytucją. Zaskarżone przepisy dopuszczają modyfikację terytorialnego zasięgu działania naczelników urzędów skarbowych, co nie uszczupla praw podmiotowych podatnika, ani nie różnicuje jego sytuacji prawnej w stosunku do innych podatników. Wobec tego art. 5 ust. 9a-9c ustawy o urzędach i izbach skarbowych nie pozostaje w sprzeczności z art. 32 Konstytucji.

Natomiast materia regulowana przez art. 5a ustawy o urzędach i izbach skarbowych wymaga precyzji, gdyż uwzględniać musi odmienne stany faktyczne. W razie wątpliwości co do właściwości naczelnika organu skarbowego, zastosowanie znajdą przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926). Z kolei gdy chodzi o pojęcie „przychód netto” (art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a), przepis ustawy o kontroli skarbowej odsyła do ustawy o rachunkowości. Dlatego też, stwierdza Marszałek Sejmu, zarzut, że przepisy są sformułowane w sposób niejasny i nieprecyzyjny, jest nietrafny.

II

Na rozprawie 20 czerwca 2005 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie i zawartą w nich argumentację.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Złożony przez grupę posłów wniosek obejmuje przepisy ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o w.k.s.). W szczególności wnioskodawca kwestionuje art. 1 ustawy o w.k.s., na podstawie którego utworzono Wojewódzkie Kolegia Skarbowe, art. 8 pkt 27 ustawy, w części nowelizującej art. 36-36e ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej) oraz art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 ustawy o w.k.s., na podstawie którego znowelizowano przepisy ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.; dalej: ustawa o urzędach i izbach skarbowych).

W istocie rozpoznawany wniosek dotyczy trzech ustaw. W *petitum* wnioskodawca kwestionuje jedynie przepisy ustawy o w.k.s., jednakże w uzasadnieniu wniosku – w przypadku ustaw znowelizowanych – zarzuty niekonstytucyjności skierowano bezpośrednio wobec zmienionych przepisów ustawy o kontroli skarbowej (odnosząc je do poszczególnych ustępów art. 36-36e) oraz wobec przepisów ustawy o urzędach i izbach skarbowych (art. 5 ust. 9a-9c i art. 5a). Trybunał Konstytucyjny, związany granicami wniosku, w sentencji wyroku odniósł swoją ocenę do wskazanych w *petitum* wniosku przepisów ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim nowelizują poszczególne przepisy ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy o urzędach i izbach skarbowych.

IV

1. Zakwestionowany przepis art. 1 ustawy o w.k.s. powołuje do życia Wojewódzkie Kolegia Skarbowe (ust. 1), działające na terenie poszczególnych województw.

Jak podnieśli projektodawcy, „ustawa nie tworzy nowych organów, porządkuje jedynie kompetencje organów podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Funkcjonowanie służby skarbowej w nowym kształcie oparte będzie o dotychczasową bazę i struktury tych służb” (uzasadnienie – druk sejmowy nr 991/IV).

Zadaniem Kolegium jest konsolidacja i koordynacja działań w zakresie realizacji polityki finansowej państwa, w szczególności polityki podatkowej, celnej i kontrolnej – na obszarze województwa (ust. 2).

Na terenie poszczególnych województw funkcjonują trzy odrębne struktury organów skarbowych: urzędy skarbowe (izby skarbowe), urzędy celne (izby celne) oraz urzędy kontroli skarbowej, realizujące przynależne im zadania w zakresie polityki finansowej państwa. Jak wynika z opinii dotyczącej projektu ustawy, szczególnie uciążliwym, zwłaszcza z punktu widzenia samego podatnika, jest brak rozgraniczenia kompetencji kontrolnych między organami podatkowymi a organami kontroli skarbowej. W praktyce zdarzają się przypadki, w których inspektor kontroli skarbowej, w tym samym czasie co organ podatkowy, prowadzi postępowanie obejmujące ten sam zakres przedmiotowy. Sytuacja ta, bezpośrednio godzi w interesy podatnika, podważając tym samym jego zaufanie do organów państwa (zob. L. Etel, *Opinia do projektu ustawy o w.k.s. z 29 października 2002 r.*, ekspertyzy i opinie BSiE do projektu, druk sejmowy 991).

Uchwalona ustawa miała rozwiązywać istniejące problemy, określając „instrument umożliwiający poszczególnym pionom administracji skarbowej w województwie koordynację swych działań w stopniu uzasadnionym potrzebami tych służb i ich funkcjami, wymianę informacji, inicjowanie i opiniowanie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego” (uzasadnienie – druk sejmowy nr 991/IV, s. 75). Tym „instrumentem” stały się Wojewódzkie Kolegia Skarbowe.

W skład Kolegium wchodzi: dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej, dyrektor urzędu kontroli skarbowej oraz naczelnik urzędu skarbowego, reprezentujący naczelników urzędów z obszaru województwa – wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ust. 3). Posiedzenia Kolegium, w których bierze udział również wojewoda (ust. 4), mają się odbywać w miarę potrzeby, nie rzadziej jednak niż raz w miesiącu (ust. 5). Uzgodnienia z posiedzenia są zamieszczone w protokole podpisanym przez członków Kolegium (ust. 7), a nadzór nad działalnością Kolegiów sprawuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (ust. 9). Organizację i tryb odbywania posiedzeń oraz zasady współdziałania jego członków określa regulamin Kolegium wydany w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 1 pkt 10 ustawy (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 października 2003 r. w sprawie regulaminu pracy Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych; Dz. U. Nr 190, poz. 1866).

Wnioskodawca zarzucił, że nie określono w ustawie charakteru prawnego Kolegiów. Jak słusznie zauważył Prokurator Generalny, ustawodawca nie miał takiego obowiązku. Żaden przepis Konstytucji nie nakłada na ustawodawcę obowiązku określania charakteru prawnego instytucji prawnych, które reguluje (zob. wyrok TK z 23 kwietnia 2002 r., sygn. K 2/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 27).

1.1. Trybunał Konstytucyjny uznał, że w świetle obowiązującej Konstytucji, nie ma podstaw do kwestionowania podstawy prawnej utworzenia Wojewódzkich Kolegiów

Skarbowych, jako ciał działających wewnątrz administracji rządowej. Natomiast ocena celowości utworzenia Kolegiów wykracza poza ramy kontroli konstytucyjnej. Obowiązek wyboru najbardziej trafnych rozstrzygnięć spoczywa na parlamencie, który ponosi odpowiedzialność polityczną za sposób wykorzystania kompetencji prawotwórczych. Do Trybunału Konstytucyjnego należy wyłącznie kontrola zaskarżonych aktów normatywnych z punktu widzenia ich zgodności z aktami normatywnymi wyższego rzędu, a punktem wyjścia jest zawsze założenie racjonalnego działania ustawodawcy oraz domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją (wyrok TK z 4 grudnia 2000 r., sygn. K. 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294, s. 1415).

Przepis art. 1 ustawy o w.k.s. stanowi o koordynacji i uzgadnianiu działań, podejmowanych na podstawie stosownych przepisów (ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o kontroli celnej, ustawy o kontroli skarbowej). W szczególności chodzi o uzgadnianie działań w zakresie realizacji polityki celnej, podatkowej i kontrolnej, koordynację planów kontroli oraz wykorzystanie wiedzy praktycznej z zakresu stosowania prawa, przez inicjowanie i opiniowanie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego i celnego.

Ustawodawca, przypisując Kolegiom określone zadania (art. 1 ust. 2 pkt 1-4), kładzie nacisk na konieczność koordynacji działań podejmowanych w ramach kompetencji poszczególnych organów. Trudno tu mówić o wyposażeniu Kolegiów w nowe zadania i „doniosłe kompetencje”. Ustawodawca nie tworzy nowych organów administracji rządowej, toteż wnioski wysnute przez wnioskodawcę w oparciu o przepisy Konstytucji (art. 146 ust. 1, art. 148 pkt 4, art. 149, art. 152) oraz ustawodawstwa zwykłego (ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów; Dz. U. z 2003 r. Nr 24, poz. 199 ze zm. oraz ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej; Dz. U. z 2003 r. Nr 159, poz. 1548 ze zm.) nie są trafne. Wojewódzkie Kolegia Skarbowe nie kształtują i nie prowadzą polityki wewnętrznej i zagranicznej państwa, ale uzgadniają działania w zakresie realizacji polityki celnej, podatkowej i kontrolnej. Ustawodawca nie wyposażył Kolegiów w uprawnienia władcze, stanowią one w istocie organ pomocniczy ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zadania przypisane Kolegiom nie naruszają kompetencji Ministra Finansów, a członkowie Kolegiów to organy podległe Ministrowi Finansów, odpowiedzialne za realizację zadań Ministra na terytorium województwa.

Wojewódzkie Kolegia Skarbowe są ciałami kolegialnymi. Nadzór nad działalnością Kolegiów sprawuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, który jest powoływany i odwoływany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 8 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej). Poza oceną skuteczności działań Kolegium, trudno wskazywać inne kryteria odpowiedzialności Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej wzięwszy pod uwagę, że z art. 1 ustawy o w.k.s. nie wynika, by przypisane Kolegiom zadania miały charakter obligatoryjny. Uzgodnienia podejmowane w trakcie posiedzeń Kolegium stanowią wytyczne do działania dla członków Kolegium, w zakresie określonym w art. 1 ust. 2 ustawy o w.k.s. (§ 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 2003 r. w sprawie regulaminu pracy Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych; Dz. U. Nr 190, poz. 1866). Kolegium jest wewnątrzadministracyjnym organem koordynującym wykonanie zadań ustawowo określonych dla każdego z członków kolegium. Zadania te z prawnego punktu widzenia są odrębne, ale z punktu widzenia podmiotów, których dotyczą, i materii faktycznej są zbliżone. Działalność Kolegiów nie zdejmuje z poszczególnych organów odpowiedzialności za realizację ich ustawowych zadań, ale pozwala, w ramach swobody administracyjnej, uzgadniać ich realizację.

Reasumując, wątpliwości co do potrzeby utworzenia Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, nie mogą przesądzać o niekonstytucyjności art. 1 ustawy o w.k.s.

Wskazywana przez wnioskodawcę niedookreśloność przepisu, w świetle przypisanych Kolegiom zadań może stwarzać trudności w skutecznej ich realizacji, ale nie odnosi się do sfery praw i wolności obywatelskich (kolegium nie posiada uprawnień władczych czy stanowiących). Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 1 ustawy o w.k.s. nie narusza art. 2 i art. 7 Konstytucji.

V

2. Ocena zgodności art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., w części dotyczącej nowelizacji art. 36-36e ustawy o kontroli skarbowej, z art. 2, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.1. Zarzuty wnioskodawcy

Na podstawie zakwestionowanego art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. otrzymał nowe brzmienie rozdział 4 ustawy o kontroli skarbowej, określający kompetencje i zasady działania wywiadu skarbowego. Wnioskodawca zakwestionował przepis nowelizujący ustawę w części dotyczącej art. 36-36e ustawy o kontroli skarbowej. W uzasadnieniu wniosku grupa posłów skonkretyzowała zarzuty niekonstytucyjności tylko w odniesieniu do wybranych przepisów z tej grupy, tj. do art. 36 ust. 2, art. 36a, art. 36b ust. 1, art. 36c ust. 1 i ust. 4 oraz art. 36d ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej i tylko do tych zarzutów mógł odnieść się Trybunał Konstytucyjny, związany granicami wniosku.

W szczególności wnioskodawca kwestionuje: 1) uprawnienie do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach (art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej); 2) prawo pracowników wywiadu skarbowego do obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń i dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych (art. 36a); 3) uprawnienie wywiadu skarbowego do uzyskiwania oraz przetwarzania danych identyfikujących abonenta sieci telekomunikacyjnej lub zakończenia sieci, między którymi wykonano połączenie bądź uzyskiwania danych dotyczących próby połączenia między określonymi zakończeniami sieci (art. 36b ust. 1); 4) uprawnienie do stosowania niejawnego nadzoru operacyjnego (art. 36c); 5) możliwość przechowywania „nieprzydatnych” materiałów przez okres 2 miesięcy (art. 36d ust. 4).

W ocenie wnioskodawcy, zakwestionowane przepisy sformułowane zostały tak ogólnie i nieprecyzyjnie, że dopuszczają możliwość uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania – w drodze czynności operacyjno-rozpoznawczych – wszelkich informacji o kontrolowanych podmiotach, według swobodnego uznania pracowników wywiadu skarbowego, z naruszeniem chronionej konstytucyjnie sfery prywatności jednostki.

2.2. Wzorce konstytucyjne

Uprawnienia przyznane wywiadowi skarbowemu na podstawie kwestionowanej nowelizacji niewątpliwie głęboko wkraczają w sferę życia prywatnego jednostki. Wnioskodawca wskazuje na naruszenie prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji), wolności komunikowania się (art. 49 Konstytucji) oraz naruszenie zasady autonomii informacyjnej (art. 51 ust. 2 Konstytucji).

Doniosłość prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji) w systemie konstytucyjnej ochrony praw i wolności uwidacznia m.in. okoliczność, że prawo to jest – zgodnie z art. 233 ust. 1 Konstytucji – nienaruszalne nawet w ustawach ograniczających inne prawa, wydawanych w stanie wojennym i wyjątkowym. Oznacza to, że nawet warunki tak wyjątkowe i ekstremalne nie zezwalają ustawodawcy na złagodzenie przesłanek, przy

spełnieniu których można wkroczyć w sferę życia prywatnego nie narażając się na zarzut niekonstytucyjnej arbitralności (por. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Ochrona życia prywatnego, gwarantowana konstytucyjnie co do zasady w art. 47, obejmuje sobą także autonomię informacyjną (art. 51 Konstytucji) oznaczającą prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów (por. np. wyrok z 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 3). Informacje dotyczące majątku i sfera ekonomiczna jednostki są niewątpliwie objęte prywatnością i autonomią informacyjną, jakkolwiek w tej sferze odnotować można łagodniejsze kryteria jej ograniczania, niż w wypadku sfery czysto osobistej (por. wyroki z: 24 czerwca 1997 r., sygn. K 21/96, OTK ZU nr 2/1997, poz. 23; 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Zgodnie z treścią art. 51 ust. 1 Konstytucji, nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby. Przepis ten jest ściśle powiązany z ust. 2, który przewiduje, że władze publiczne mogą pozyskiwać, gromadzić oraz udostępniać wyłącznie takie informacje o obywatelach, które są niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. Konstytucja realizuje w ten sposób najbardziej zasadnicze elementy składające się na treść prawa do ochrony życia prywatnego: respekt dla autonomii informacyjnej jednostki, a więc sam obowiązek udostępnienia danych ograniczony do ściśle określonych ustawowo sytuacji; ograniczenie arbitralności ustawodawcy – ustawa nie może zakresu obowiązku kształtować dowolnie (por. wyrok TK z 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 81).

Jak podniósł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 listopada 2002 r., istnienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnej regulacji dotyczącej proporcjonalności wkraczania w prywatność jednostki należy tłumaczyć tym, że naruszenia autonomii informacyjnej poprzez żądanie niekoniecznych, lecz wygodnych dla władzy publicznej informacji o jednostce, jest typowym dla czasów współczesnych instrumentem, po który władza publiczna chętnie sięga i dzięki któremu uzyskuje potwierdzenie swej pozycji wobec jednostki. „Normatywne wyodrębnienie, ustanowienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnego zakazu – ułatwia dostrzeżenie takiego wkrócenia i upraszcza przedmiot dowodu, iż takie wkrócenie nastąpiło. Przedmiotem dowodu staje się wtedy bowiem tylko to, czy pozyskiwanie informacji było konieczne, czy tylko «wygodne» lub «użyteczne» dla władzy” (sygn. K 41/02).

Przejawem prawa do prywatności jest również wolność komunikowania się, która obejmuje nie tylko tajemnicę korespondencji, ale i wszelkiego rodzaju kontakty międzyosobowe (art. 49 Konstytucji).

Podobnie jak w przypadku prawa do prywatności oraz prawa do zachowania autonomii informacyjnej, ograniczenie korzystania z wolności komunikowania się podlega rygorom wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Żadna ze wskazanych przez wnioskodawcę wartości konstytucyjnych nie jest bowiem prawem absolutnym i może zostać ograniczona dla realizacji innej normy konstytucyjnej, poddającej pod ochronę dobro, które w danym przypadku posiada pierwszeństwo przed prywatnością. Ograniczenia są dopuszczalne, jeżeli umożliwiają ochronę bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności publicznej, środowiska albo wolności lub praw innych osób. Muszą one być zgodne z zasadą proporcjonalności. Ustanowione ograniczenia spełniają ten ostatni wymóg, jeżeli wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana

(zasada konieczności), a ponadto – jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu).

Analizując (w sprawie o sygn. K. 19/99) motywy, którymi kierował się ustawodawca uchwalając ustawę o kontroli skarbowej, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że jedną z ważnych funkcji demokratycznego państwa prawa jest skuteczne zwalczanie tych negatywnych zjawisk, które w skrajnym nasileniu mogą godzić w samo istnienie tego państwa. Dlatego ustawodawca ma nie tylko prawo, ale także obowiązek zwalczania negatywnych zjawisk przez nadawanie takich uprawnień organom kontroli, które to uprawnienia, pozostając w zgodzie z zasadami Konstytucji, będą miały bezpośredni wpływ na zwiększenie sprawności działań kontrolnych, zwłaszcza w zakresie wykrywania i zwalczania tzw. szarej strefy i przestępczości gospodarczej (por. wyrok TK z 13 lutego 2001 r., OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał Konstytucyjny dopuszcza więc wyposażenie organów kontroli w specjalne uprawnienia, akcentując jednocześnie konieczność dochowania zgodności takich uregulowań z Konstytucją.

Przede wszystkim, należy stwierdzić, że zakwestionowane we wniosku przepisy nowelizujące, przyznające szczególne uprawnienia wywiadowi skarbowemu, stanowią niewątpliwie istotną ingerencję w sferę życia prywatnego jednostki. Nie oznacza to automatycznie niekonstytucyjności przyjętych rozwiązań. Oceniając dopuszczalność ingerencji, należy rozważyć czy spełnia ona warunki określone w jej art. 31 ust. 3 Konstytucji. Poza tym, ustawodawca – w świetle art. 2 Konstytucji – ma konstytucyjny obowiązek określić przesłanki ingerencji w sferę prywatności w sposób możliwie precyzyjny, tak aby ograniczyć zakres swobody decyzyjnej pozostawionej organom stosującym prawo, a jednocześnie ma on obowiązek stworzyć odpowiednie mechanizmy kontroli nad aktami organów władzy publicznej dotyczącymi tej sfery. W sytuacji gdy chodzi o ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, przepisy muszą charakteryzować się należyłą precyzją i jasnością. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa.

2.3. Celem kontroli skarbowej jest: po pierwsze, ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych (art. 1 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej); po drugie, badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228-231 kodeksu karnego wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 1 ust. 2 ustawy). W tych granicach kontrola skarbowa obejmuje przeprowadzanie czynności wywiadu skarbowego przez komórki organizacyjne wchodzące w skład jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (art. 36 ust. 1 ustawy).

Realizację celów określonych w art. 1 ustawy o kontroli skarbowej ma umożliwiać między innymi wyposażenie wywiadu skarbowego w odpowiednie uprawnienia (zob. rozdział 4 ustawy o kontroli skarbowej).

Zanim dokonano kwestionowanej nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej, wywiad skarbowy dysponował uprawnieniem do uzyskiwania, w tym również w drodze czynności operacyjno-rozpoznawczych, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania

informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podlegających kontroli w celu ustalenia określonych należności, a także w określonych sprawach, z tym że czynności te mogły być podejmowane tylko wówczas, gdy inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodziło wysokie prawdopodobieństwo, że byłyby one nieskuteczne lub nieprzydatne do wykrycia przestępstwa, ujawnienia jego sprawców i ujawnienia oraz zabezpieczenia dowodów (dawny art. 36 ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej).

Rozszerzenie uprawnień wywiadu skarbowego, które prowadzi – zdaniem wnioskodawcy – do naruszenia przepisów Konstytucji, polega na przyznaniu wywiadowi skarbowemu także prawa uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach (art. 36 ust. 2).

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 36 ust. 2, przeprowadzenie czynności wywiadu skarbowego polega na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o osobach oraz o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej. Czynności przeprowadzają pracownicy wywiadu skarbowego (art. 36 ust. 3) także w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawni (art. 36 ust. 4).

Przepis art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej w sposób ogólny określa cel działania wywiadu skarbowego (uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji). Dalsze przepisy rozdziału 4 uzupełniają tę regulację, ustalając, jakie czynności techniczne podejmuje wywiad skarbowy, aby pożądaný cel osiągnąć. Analiza kolejnych przepisów prowadzi do wniosku, że przy zastosowaniu niektórych form działania, gromadzenie informacji o osobie staje się nieuniknione. Nie sposób np. twierdzić, że działania podejmowane na podstawie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej nie są uzyskiwaniem informacji o osobie, skoro przepis ten mówi wprost o uzyskiwaniu oraz przetwarzaniu danych identyfikujących abonenta sieci. Podobne skutki łączą się z działaniami podejmowanymi na podstawie art. 36a ustawy (obserwacja i rejestrowanie zdarzeń i dźwięku) czy z kontrolą operacyjną, prowadzoną na podstawie art. 36c. W konsekwencji twierdzenie, że w poprzednim stanie prawnym wywiad skarbowy nie uzyskiwał *de facto* informacji o osobach byłoby nieuzasadnione. Nowe brzmienie art. 36 ust. 2 ustawy w istocie sankcjonuje wprost ten zakres czynności wywiadu skarbowego, o którym w poprzednim stanie prawnym można było wnioskować z całości ustawowej regulacji.

Odrębną kwestią jest ocena, czy wyposażenie wywiadu skarbowego w uprawnienie do uzyskiwania informacji o osobach, w toku wykonywanych czynności, jest uzasadnione rodzajem wykonywanych zadań i celem, który ma być osiągnięty. W zasadzie realizacja omawianego uprawnienia możliwa jest w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych, które w piśmiennictwie charakteryzuje się jako odrębny system poufnych bądź tajnych działań (uprawnionych organów) prowadzonych poza procesem karnym, lecz zazwyczaj służących aktualnym bądź przyszłym celom tego procesu i wykonywanych dla zapobiegania i zwalczania przestępczości i innych prawnie określonych negatywnych zjawisk społecznych (zob. T. Hanausek, *Kryminalistyka. Zarys wykładu*, Kraków 1996, s. 96; por. *Spółeczeństwo inwigilowane w państwie prawa*, red. P. Chrzczonowicza, V. Kwiatkowskiej-Darul, K. Skowrońskiego, *Materiały z konferencji naukowej*, Toruń 2003, s. 153-154).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, należy przyjąć założenie, że uzyskiwanie informacji o osobach jest dopuszczalne, ale tylko w określonych okolicznościach, z zachowaniem szczególnych warunków, których ustawodawca, w przypadku omawianej regulacji, nie wskazał.

W uzasadnieniu projektu nowelizacji brak jest w zasadzie merytorycznych przesłanek, które uzasadniałyby potrzebę dokonania tak szerokich zmian w zakresie uprawnień wywiadu skarbowego. Zdaniem projektodawcy „praktyka wykazała, że prawne możliwości działania wywiadu skarbowego wymagają doprecyzowania. Dotychczasowe rozwiązanie legislacyjne – uregulowanie działania wywiadu skarbowego w czterech artykułach – powoduje, że część materii stanowiącej konsekwencję przyznania wywiadowi skarbowemu prawa do uzyskiwania informacji w drodze stosowania czynności operacyjno-rozpoznawczych została przez ustawodawcę pozostawiona poza regulacją, przez co odbiega od analogicznych uregulowań przyjętych dla Policji czy Straży Granicznej” (uzasadnienie projektu – druk sejmowy nr 991 z 11 października 2002 r.).

Niewątpliwie wprowadzone zmiany, zwłaszcza w zakresie uzyskanych przez wywiad skarbowy instrumentów kontroli, przybliżyły tę komórkę do wzorca formacji dysponujących szczególnymi środkami ingerencji (zob. R. Zelwiański, *Kontrola skarbową czy policja skarbową?*, „Przegląd Podatkowy” z. 3/2003, s. 54 i n.; R. Gwiazdowski, *Policja skarbową czy służba bezpieczeństwa*, „Przegląd Podatkowy” z. 5/2003, s. 10 i n.). Należy się domyślać, że na podstawie kwestionowanej nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej (wykraczającej poza ramy „doprecyzowania”) wyposażono wywiad skarbowy w uprawnienia, które miały poprawić skuteczność działań tej komórki. Jednakże przeciwwagą dla tak zakreślonego celu są prawa i wolności obywatelskie. Ustawodawca winien więc w sposób precyzyjny określić struktury, zadania, zakres uprawnień wywiadu skarbowego, środki techniczne i operacyjne, jakimi może się posługiwać, procedury działania pracowników operacyjnych (w uzasadnionych wypadkach, pod nadzorem sądu lub prokuratury).

W świetle aktualnych uregulowań, uprawnienie wynikające z art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej może być stosowane w sposób zbyt dowolny, chociaż z drugiej strony, twierdzenie Prokuratora Generalnego, że działania wywiadu skarbowego (w zakresie uzyskiwania informacji o osobach) dopuszcza możliwość uzyskiwania „wszelkich informacji o każdej osobie”, jest zbyt kategoryczne.

Po pierwsze, podmiotowy zakres kontroli skarbowej, choć w istocie bardzo szeroki, wynika z treści art. 4 ustawy o kontroli skarbowej. Po drugie, czynności wywiadu skarbowego muszą być powiązane z przedmiotowym zakresem kontroli skarbowej. Czynności, o których mowa w art. 36 ust. 2 ustawy, mogą być podejmowane w celu: ustalenia należności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, tj. podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych; ujawnienia niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

Ponadto czynności wywiadu mają służyć kontroli zgodności z prawem: przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym lub mających inne przeznaczenie celne oraz wywozu towarów za granicę, a także kontroli i ujawnianiu towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny (art. 2 ust. 1 pkt 12); kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób – obowiązanych do ich składania – zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra (art. 2 ust. 1 pkt 14).

Analiza przepisów ustawy wskazuje także, iż gromadzenie informacji o osobach może mieć związek z: 1) badaniem prawidłowości stosowania cen urzędowych, a także cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu; 2) rozpoznawaniem, zapobieganiem i zwalczaniem przestępstw i wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą

międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, wprowadzania na polski obszar celny i wyprowadzania z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściąganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych; 3) zapobieganiem i ujawnianiem przestępstw, o których mowa w art. 228-231 kodeksu karnego, popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 3 ustawy o kontroli skarbowej).

Ponadto, zgodnie z art. 36j ust. 1 ustawy, udostępnianie informacji o osobie, uzyskanych w czasie wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych jest dozwolone wyłącznie na żądanie sądu lub prokuratora, a także Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, a wykorzystanie tych informacji może nastąpić tylko w celu wszczęcia lub prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Zakaz określony w ust. 1 nie ma zastosowania, jeżeli ustawa nakłada obowiązek udzielenia takich informacji określonemu organowi albo obowiązek taki wynika z umów lub porozumień międzynarodowych, a także w przypadkach, gdy zatajenie takiej informacji prowadziło do zagrożenia życia lub zdrowia innych osób (ust. 2).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca zbyt szeroko określił obszar zainteresowań wywiadu skarbowego w kontekście uprawnienia do uzyskiwania informacji o osobach. Nie zawsze gromadzenie informacji o osobach jest konieczne przy wykonywaniu zadań, o których była wcześniej mowa. Z art. 36 nie wynika, czy informacje o osobach mogą być pozyskiwane tylko w ramach kontroli operacyjnej, a więc za zezwoleniem sądu (art. 36c), czy też w trakcie innych działań operacyjnych, niewymagających przestrzegania specjalnych procedur.

Ustawodawca nie precyzuje jasno zakresu podmiotowego, warunków ani przesłanek, które muszą wystąpić, aby wywiad skarbowy mógł podjąć działania w stosunku do konkretnej osoby w oparciu o art. 36 ust. 2 ustawy. W aktualnym stanie prawnym ocena tych warunków i przesłanek została pozostawiona uznaniu pracowników wywiadu skarbowego. Art. 12 ustawy o kontroli skarbowej, wprowadzający – jako generalną zasadę – planowość kontroli, nie odnosi się do czynności wywiadu skarbowego (art. 12 ust. 3). W istocie czynności te mają prowadzić do zebrania i przetworzenia materiału, który będzie bądź uzupełnieniem materiału dowodowego zebranego w toku postępowania kontrolnego, bądź też będzie prowadził do wszczęcia takiego postępowania (art. 36d ustawy). Niewykluczone więc, że niektóre przepisy rozdziału 4, a w istocie przewidziane w nich czynności zostaną podjęte wyłącznie ze względów prewencji ogólnej.

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, Trybunał Konstytucyjny doszedł do przekonania, że uprawnienie do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach, na podstawie art. 36 ust. 2 ustawy, pozostawia pracownikom wywiadu skarbowego nadmierną swobodę wkraczania w sferę prywatności obywateli. Jak podkreślono wcześniej, przepis powinien określić jednoznacznie ramy takich działań. Już z tych względów należy zgodzić się z zarzutem niedookreśloności przepisu, który tak głęboko ingeruje w sferę prywatności jednostki.

W wyroku z 30 października 2001 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków, oceniać należy jako naruszenie wymagań konstytucyjnych. Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może przez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i

przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą, Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności (sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; por. też wyrok TK z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30).

Ustawodawca powinien precyzyjnie określić, kiedy dopuszczalne jest uzyskiwanie informacji o osobach i w jakim zakresie. Efektywność kontroli skarbowej w dużym stopniu uzależniona jest od wcześniejszego posiadania niezbędnych informacji. Ich pozyskiwanie, jak dowodzą przedstawione wcześniej przepisy, opiera się na wielu źródłach. Wszystkie te działania wkraczają jednak w konstytucyjnie chronione wolności i prawa jednostki, ich ograniczenie może zatem opierać się jedynie na przejrzystych, dookreślonych uregulowaniach, niepozostawiających pracownikom wywiadu skarbowego możliwości dowolnego i uznaniowego ich stosowania.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że jeszcze przed wejściem w życie zakwestionowanej ustawy, organy kontroli skarbowej i wywiadu skarbowego dysponowały wieloma możliwościami gromadzenia informacji o dochodach obywateli i podmiotów gospodarczych, co przy wykonywaniu określonych zadań powinno być wystarczające. Trudno bowiem znaleźć uzasadnienie dla takich czynności (uzyskiwanie informacji o osobach), gdy nie są one niezbędne dla osiągnięcia celu kontroli skarbowej. Zasadnicze miejsce w kontroli skarbowej zajmuje kontrola prawa podatkowego. Np. kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków czy innych należności, a także kontrola nieujawnionych źródeł dochodu (art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2) możliwa jest w oparciu o informacje o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej. Trybunał Konstytucyjny wskazywał na możliwości wykorzystywania w tym zakresie stosownych instrumentów w swoich wyrokach: z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 86) oraz z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Analiza obowiązujących przepisów dowodzi, że istnieją liczne, wystarczające instrumenty prawne przewidziane w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) i w ustawach regulujących poszczególne podatki, które pozwalają na kontrolę prawidłowości i rzetelności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych objętych kontrolą skarbową. Kontrola skarbowa w przedmiocie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków pokrywa się w znacznym stopniu z kontrolą podatkową zdefiniowaną w art. 281 § 2 ordynacji podatkowej, wykonywaną przez organy podatkowe (zob. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC 2004, s. 52-53).

Nie można również zapominać, że zgodnie z art. 7 ustawy o kontroli skarbowej, organy kontroli skarbowej mogą korzystać z informacji gromadzonych przez organy celne i podatkowe, a te również korzystają z szeregu uprawnień (por. rozdział 1c ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej; Dz. U. z 2004 r. Nr 156, poz. 1641 ze zm.). Natomiast wywiad skarbowy w zakresie koniecznym do wykonywania ustawowych zadań może uzyskiwać, gromadzić i przetwarzać informacje, w tym również dane osobowe, ze zbiorów danych prowadzonych na podstawie odrębnych przepisów przez organy władzy publicznej, a w szczególności z Krajowego Rejestru Karnego oraz Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności. Administratorzy danych gromadzonych w tych zbiorach są obowiązani do nieodpłatnego ich udostępniania (art. 36h ustawy o kontroli skarbowej).

Ponadto wywiad skarbowy, w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych dysponuje szczególnym uprawnieniem – kontrolą operacyjną (art. 36c ustawy). Można zaakceptować uzyskiwanie informacji o osobach w toku takich działań, biorąc pod uwagę rangę celu, jakiemu służą, zmierzają bowiem do wykrycia, ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalania dowodów przestępstw wymienionych w art. 36c ust. 1. Przy czym możliwość podjęcia czynności kontroli operacyjnej wiąże się z koniecznością spełnienia szeregu warunków i dopełnienia stosownych procedur.

Konstruując przepis, który ingeruje głęboko w sferę prywatności jednostki, ustawodawca musi, jak dowodzi przedstawiona argumentacja, uwzględnić nie tylko zasady przyzwoitej legislacji (w tym zasadę dookreśloności), ale także rozważyć proporcjonalność zastosowanego środka (art. 31 ust. 3 Konstytucji). W przypadku badanej regulacji warunku tego nie dopełniono. Nie wystarczy, aby stosowane środki „sprzyjały tym celom”, aby „ułatwiały ich osiągnięcie” albo „były wygodne” dla władzy, która ma je wykorzystać do osiągnięcia tych celów (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02).

Biorąc pod uwagę dotychczasowe ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim nowelizuje art. 36 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej – w części dotyczącej uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji o osobach, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji, przez to że z powodu niedookreśloności przepisu narusza zasady prawidłowej legislacji, a w konsekwencji w sposób nieuzasadniony wkracza w sferę prywatności, przez co jest także niezgodny z art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.4. Z tych samych względów należy zakwestionować nowelizację przepisu art. 36a ustawy o kontroli skarbowej, który uprawnia pracowników wywiadu skarbowego, wykonujących czynności, o których mowa w art. 36 ust. 2, do obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń i dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych. W istocie więc obserwowanie i rejestracja jest dopuszczalna bez względu na przedmiot działań kontrolnych czy rangę czynu zabronionego, którego wykrycie i udowodnienie jest celem działań kontroli skarbowej. Pomieszczenie cytowanego przepisu w rozdziale 4 ustawy o kontroli skarbowej rodzi wniosek, że rejestracja obrazu i dźwięku w miejscach publicznych (nie wiadomo, czy jawna, czy tajna) nie wymaga zezwolenia i nie podlega kontroli sądu. Przepis nie odróżnia obserwacji połączonej z rejestracją samego obrazu od rejestracji obrazu i dźwięku, tak jak np. przepis ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2002 r. Nr 7, poz. 58 ze zm.), który zezwala na rejestrację dźwięku tylko w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych i administracyjno-porządkowych (art. 15 ust. 1 pkt 5a).

Podobnym uprawnieniem dysponuje Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, z tym że od 1 stycznia 2005 r. może korzystać z niego tylko w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych podejmowanych na podstawie ustawy (zob. ustawa z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu; Dz. U. Nr 74, poz. 676 ze zm.; dalej: ustawa o ABW i AW; art. 23 ust. 1 pkt 6). Wcześniej ustawa zezwalała na obserwację i rejestrację zdarzeń i dźwięku w całym zakresie działań ABW. Trybunał Konstytucyjny, oceniając w sprawie o sygn. K 45/02 (wyrok z 20 kwietnia 2004 r.) powołany przepis art. 23 ust. 1 pkt 6 ustawy o ABW i AW, uznał, że tak sformułowane przesłanki stosowania obserwacji są niewystarczające, ustawa nie przewiduje przy tym żadnych mechanizmów pozwalających na skontrolowanie, czy podjęcie takich czynności było uzasadnione, a także nie określa sposobu wykorzystania uzyskanych informacji. W związku z wyrokiem Trybunału przepisy ustawy o ABW i AW zostały doprecyzowane w ustawie z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz. U. Nr 267, poz. 2647), przewidują także

możliwość złożenia zażalenia do prokuratora na sposób przeprowadzania czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 6 ustawy.

Zdaniem wnioskodawcy, porównanie art. 36a ustawy o kontroli skarbowej z przepisami dotyczącymi zastosowania kontroli operacyjnej (art. 36c) prowadzi do stwierdzenia oczywistej dysproporcji w zagwarantowaniu ochrony wolności, prywatności, tajemnicy komunikowania się i zasady autonomii informacyjnej. Pracownicy wywiadu skarbowego, zamiast stosować kontrolę operacyjną obwarowaną nadzorem sądowym, mogą zbierać i wykorzystywać informację o obywatelu w sposób nieskrępowany i bez żadnej kontroli. W poprzednim stanie prawnym czynności operacyjno-rozpoznawcze umożliwiające uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów mogły być podjęte tylko wówczas, gdy inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodziło wysokie prawdopodobieństwo, że byłyby one nieskuteczne lub nieprzydatne do wykrycia przestępstwa, ujawnienia jego sprawców i ujawnienia oraz zabezpieczenia dowodów (dawny art. 36 ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej). Tym bardziej krytycznie należy oceniać przepis art. 36a ustawy o kontroli skarbowej, który nie formułuje jakichkolwiek przesłanek stosowania przewidzianej w nim techniki operacyjnej, a podjęte działania pozostawia poza jakąkolwiek kontrolą. Pewne ograniczenia, w zakresie wykorzystywania informacji uzyskanych w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych ustanawia art. 36e i art. 36j ustawy.

Przepis art. 36a ustawy o kontroli skarbowej niewątpliwie ogranicza konstytucyjne prawo do prywatności (art. 47 Konstytucji), wolności komunikowania się (art. 49 Konstytucji) i zasadę autonomii informacyjnej (art. 51 ust. 2 Konstytucji). Zawarte w zakwestionowanym przepisie odwołanie do art. 36 ust. 2 ustawy pozwala, co najwyżej, określić cele zastosowania obserwacji i rejestracji zdarzeń. Jednakże analiza tych celów (art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2 i w art. 2 ust. 1 pkt 12 i 14 oraz art. 3 ustawy) rodzi istotną wątpliwość, czy czynności określone w zakwestionowanym przepisie są adekwatne do celów, jakim mają służyć.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że w treści konstytucyjnej przesłanki konieczności ograniczenia (art. 31 ust. 3 Konstytucji) mieszczą się wymogi niezbędności, przydatności i proporcjonalności *sensu stricto*. Spełnienie tych wymagań uzależnione jest od faktycznej potrzeby dokonania ingerencji w zakres korzystania z konstytucyjnego prawa lub wolności i od zastosowania przez ustawodawcę środków prawnych rzeczywiście służących realizacji zamierzonych celów. Chodzi ponadto o zastosowanie środków niezbędnych, w tym sensie, że chronić one będą określone wartości w sposób bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków, a jednocześnie winny to być środki jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, których prawo bądź wolność ulegają ograniczeniu (zob. wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188).

W kontekście celów ustawy o kontroli skarbowej i działań podejmowanych w ramach kontroli skarbowej (zob. art. 1 i 2 ustawy), rozwiązania wprowadzone na mocy kwestionowanej nowelizacji znajdują uzasadnienie w normach konstytucyjnych, gdyż służą ochronie porządku publicznego. Nie spełniają natomiast wymogu konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. Niektóre cele założone przez ustawodawcę mogą być osiągnięte za pomocą środków równie skutecznych, ale mniej uciążliwych.

W konsekwencji art. 8 pkt 27 nadający nowe brzmienie art. 36a ustawy o kontroli skarbowej jest niezgodny z art. 2 Konstytucji oraz z art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.5. Uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia zasady określoności przepisów wzbudza również nowelizacja art. 36b ustawy o kontroli skarbowej, który uprawnia

wywiad skarbowy do uzyskiwania oraz przetwarzania danych identyfikujących abonenta, zakończenia sieci lub urządzenia telekomunikacyjnego, między którymi wykonano połączenie, oraz danych dotyczących uzyskania lub próby uzyskania połączenia między określonymi zakończeniami sieci, a także okoliczności i rodzaju wykonywanego połączenia. Przed nowelizacją przepis (ówczesny art. 36a) przewidywał, że dane identyfikujące abonenta sieci telekomunikacyjnej lub zakończenia sieci mogą być ujawnione kontroli skarbowej oraz przez nią przetwarzane – wyłącznie w celu zapobiegania lub wykrywania przestępstw. Aktualnie obowiązujący w tym zakresie przepis – art. 36b ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej – takiego ograniczenia nie przewiduje. Analogiczne uprawnienie, przyznane Policji, łączy się również z zastrzeżeniem, że określone dane mogą być ujawnione Policji oraz przetwarzane przez Policję – wyłącznie w celu zapobiegania lub wykrywania przestępstw (art. 20c ust. 1 ustawy z 6 kwietnia 1990 r. o Policji).

Na podstawie art. 36b ust. 2 i 3 ustawy o kontroli skarbowej, podmioty wykonujące działalność komunikacyjną są obowiązane udostępnić dane, o których mowa w art. 36b ust. 1, pracownikom wywiadu skarbowego, wskazanym w pisemnym wniosku Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Krąg podmiotów, którym uzyskane informacje mogą być przekazywane, określa art. 36e ustawy. Informacje uzyskane w czasie czynności podejmowanych na podstawie art. 36b ust. 1 ustawy mogą być wykorzystywane przez organy i jednostki organizacyjne kontroli skarbowej dla celów postępowania kontrolnego oraz postępowania przygotowawczego tylko w sprawach wymienionych w art. 3 pkt 4 i 5 ustawy (rozpoznawanie, zapobieganie, ujawnianie określonych przestępstw i wykroczeń).

Zgodnie z art. 36d ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej, uzyskane na podstawie art. 36b materiały, które nie zawierają informacji mających znaczenie dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, w tym również skarbowe, podlegają niezwłocznemu, komisijnemu i protokolarnemu zniszczeniu.

Badając zakwestionowany przepis, należy mieć na względzie motywy uchwalenia ustawy o kontroli skarbowej. Przypominał o nich Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już wyroku w sprawie o sygn. K. 19/99. Poprzez działanie ustawy o kontroli skarbowej starano się stworzyć warunki ograniczające w ten sposób niebezpieczną dla państwa prawnego tzw. szarą strefę. Wolny rynek i swoboda prowadzenia działalności gospodarczej przyniosły bowiem także negatywne skutki. Należy do nich zaliczyć przypadki wyłudzenia podatków, prowadzenia nieujawnionej działalności gospodarczej, dokonywania nielegalnego obrotu dewizowego, w tym „prania brudnych pieniędzy”, niedozwolonego wykorzystywania powiązań kapitałowych między podmiotami etc. (por. wyrok TK z 13 lutego 2001 r.). Tak określony cel ustawy wymaga niewątpliwie stosowania odpowiednich środków, także takich, które ingerują w sferę prywatności jednostki. Zawsze jednak należy wykazać, że wprowadzone restrykcje są uprawnione.

Z art. 51 ust. 2 Konstytucji wynika, że władze publiczne mogą pozyskiwać, gromadzić oraz udostępniać wyłącznie takie informacje o obywatelach, które są niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. Prawo do ochrony danych osobowych stanowi niewątpliwie szczególnie instrument ochrony tych interesów podmiotu, które są związane z ochroną życia prywatnego. Prawo to jest więc wyspecjalizowanym środkiem ochrony tych samych wartości, które chronione są za pośrednictwem art. 47 Konstytucji (por. wyrok z 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01).

W systemie prawa polskiego ochrona danych osobowych znajduje swoje oparcie przede wszystkim w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926 ze zm.), stanowiącej w istocie realizację gwarancji konstytucyjnej zawartej w art. 51 Konstytucji. Jak podkreślił Trybunał w powołanym

wyżej wyroku, istota autonomii informacyjnej każdego człowieka sprowadza się do pozostawienia każdej osobie swobody w określeniu sfery dostępności dla innych wiedzy o sobie. Zasadą powszechnie przyjmowaną wedle takiego ujęcia jest ochrona każdej informacji osobowej i przyznanie podstawowego znaczenia przesłance zgody osoby zainteresowanej na udostępnienie informacji.

Takie ujęcie konstytucyjnego prawa do ochrony danych osobowych odpowiada w pełni ukształtowanej w ramach standardów Rady Europy koncepcji prawa do autonomii informacyjnej. Zasadnicze elementy tego prawa znajdują swój wyraz w Konwencji Rady Europy nr 108 o ochronie danych osobowych oraz w licznych rekomendacjach (tzw. zaleceniach sektorowych), a także w dyrektywach wspólnotowych (zob. dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 95/46/WE z dnia 24 października 1995 r. o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i swobodnym przepływie takich danych – Dz. Urz. WE L 281, 23.11.1995 r. oraz dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/58/WE z dnia 12 lipca 2002 r. w sprawie przetwarzania danych osobowych oraz ochrony prywatności w sektorze łączności elektronicznej – Dz. Urz. WE L 201, 31.07.2002 r.). Postanowienia dyrektyw nakładają na państwa członkowskie obowiązek zagwarantowania praw i swobód osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych, a w szczególności ich prawa do prywatności, celem zapewnienia swobodnego przepływu danych osobowych we Wspólnocie (zob. W. Gromski, *Przetwarzanie danych osobowych i ochrona prywatności w łączności elektronicznej* [w:] *Europejskie i polskie prawo telekomunikacyjne*, Warszawa 2004, s. 163-164).

W świetle art. 159 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.), tajemnica komunikowania się w sieciach telekomunikacyjnych obejmuje m.in. dane dotyczące użytkownika i dane o próbach uzyskania połączenia między określonymi zakończeniami sieci.

Europejski Trybunał Praw Człowieka na tle art. 8 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: Konwencja) stwierdził, że z samej swej natury billing musi być rozróżniany od podsłuchu, który jest zjawiskiem niepożądanym i bezprawnym w społeczeństwie demokratycznym, chyba że istnieją ku temu uzasadnione powody. Ale użycie danych wynikających z billingu może, w niektórych okolicznościach, stanowić naruszenie art. 8 Konwencji. Dane billingowe zawierają informacje szczególnie o wybieranych numerach, które stanowią integralny składnik komunikacji telefonicznej. W efekcie ujawnienie tej informacji policji, bez zgody abonenta, również stanowi ingerencję w prawa zagwarantowane w art. 8 (por. wyrok ETPC z dnia 2 sierpnia 1984 r. w sprawie Malone przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 8691/79). Tymczasem w ustawach regulujących uprawnienia Policji, ABW i AW czy Straży Granicznej ustawodawca przewidział znacznie niższy standard ochrony w przypadku pozyskiwania danych billingowych w trakcie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych niż dla zastosowania podsłuchu (zob. *Społeczeństwo inwigilowane w państwie prawa...*, s. 167-170).

Generalnie w orzeczeniach Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, podkreśla się konieczność zbadania, czy w konkretnym przypadku ingerencji w sferę prywatności, istniały podstawy uprawniające działania państwa. Działania można uznać za usprawiedliwione, gdy służą celom wymienionym w klauzulach ograniczających (art. 8 ust. 2 Konwencji). Ingerencja musi być przewidziana przez prawo, co oznacza, że stosowane środki mają mieć podstawę w prawie krajowym, przy czym prawo to ma być dostępne osobom zainteresowanym oraz przewidywalne co do swoich skutków. „Prawo musi być dostatecznie jasne w swych sformułowaniach, by dać obywatelom odpowiednie wskazówki odnośnie do okoliczności i warunków, w jakich władze publiczne są

uprawnione do działania w tajemnicy i do potencjalnie niebezpiecznej ingerencji w prawo do życia prywatnego i tajemnicy korespondencji” (wyrok ETPC, Malone przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 8691/79).

Treść art. 36b ustawy o kontroli skarbowej uprawnia do wniosku, że swoboda uznania wywiadu skarbowego, co do podjęcia czynności na podstawie tego przepisu, jest w istocie nieograniczona. W zasadzie każdy podatnik może spodziewać się podjęcia wobec niego czynności, o których mowa w kwestionowanym przepisie. Zabrakło tu nawet odwołania do art. 36 ust. 2 ustawy, jak to uczynił ustawodawca w treści art. 36a ustawy. W ocenie Trybunału tak sformułowany przepis nie jest wystarczająco precyzyjny i jasny i nie zapewnia dostatecznej ochrony przed arbitralną ingerencją wywiadu skarbowego.

Ograniczony w pewnym stopniu zakres wykorzystywania tych danych (zob. art. 36e w zw. z art. 3 pkt 3 i 5 ustawy o kontroli skarbowej) nie może usprawiedliwiać dowolności samej decyzji o podjęciu określonych czynności. W istocie art. 36b nie określa odpowiednio procedur postępowania. Udostępnianie danych następuje „na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej”. Trudno stwierdzić, czy taki wniosek powinien być uzasadniony. Przepis nie przewiduje więc żadnych gwarancji uniemożliwiających nadużycie uprawnień. W wyroku z 30 lipca 1998 r. Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że kontrola linii telefonicznej jest ingerencją władz publicznych w korzystanie z prawa do poszanowania życia prywatnego i korespondencji. Nie ma znaczenia, że używano jedynie systemu, polegającego na rejestrowaniu połączeń z określonego telefonu. Dlatego w takim przypadku, podobnie jak w przypadku podsłuchu, przepisy powinny zawierać gwarancje, które pozwolą uniknąć nadużyć władzy (por. Valenzuela Contreras przeciwko Hiszpanii, skarga nr 27671/95, omówienie w „Rzeczpospolitej” z 21 września 1998 r.). Wskazane przez Trybunał gwarancje minimalne odpowiadają w zasadzie tym wymogom, jakie sformułowano w ustawie o kontroli skarbowej w przypadku kontroli operacyjnej (art. 36c). Warunków tych w żadnej mierze nie spełnia regulacja przewidziana w art. 36b ustawy. Nie spełnia nawet wymogów, jakie przewidziano w przypadku analogicznego uprawnienia, w ustawie o Policji.

Z powyższych powodów Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej, nie spełnia wymogu dostatecznej określoności, a tym samym narusza zasadę przyzwoitej legislacji, wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Opierając się na kryteriach sformułowanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, należy ponadto rozważyć, czy ograniczenie – w wyniku podjęcia czynności na podstawie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej – sfery prywatności jednostki, spełnia kryterium konieczności.

Wkroczenie w sferę prywatności obywateli, na podstawie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej, ustawodawca wiąże z koniecznością ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Jak wcześniej uznał Trybunał Konstytucyjny, działania wywiadu skarbowego uzasadnia potrzeba utrzymania porządku publicznego. Jednakże nie ma podstaw do stwierdzenia, że działanie przewidziane w art. 36b ustawy o kontroli skarbowej jest działaniem koniecznym w demokratycznym państwie prawnym dla osiągnięcia wspomnianych wyżej celów.

Jak wykazano wcześniej, cele te można realizować za pomocą wielu innych instrumentów, bez potrzeby sięgania do tak poważnej ingerencji w prywatność podmiotów. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 listopada 2002 r.: „Ani (...) względy celowości, ani wygody władzy nie uzasadniają naruszenia autonomii

informacyjnej. Jej naruszenie może nastąpić, jeżeli jest to «konieczne w demokratycznym państwie prawnym» (sygn. K 41/02).

W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka podkreślano, że pojęcie konieczności, o której mowa w art. 8 ust. 2 Konwencji, zakłada, że „ingerencja jest związana z pilną potrzebą społeczną oraz, w szczególności, że jest proporcjonalna do zamierzonego słusznego celu (...), lecz także od szczególnego charakteru przedmiotowej ingerencji” (wyrok ETPC z 26 marca 1987 r., Leander przeciwko Szwecji, skarga nr 9248/81). Interes państwa, wyrażający się w ochronie porządku publicznego, musi być zatem zrównoważony ze stopniem ingerencji w prawo jednostki. W przypadku badanego przepisu, ingerencja ta jest nadmierna, zwłaszcza, że art. 36b ustawy o kontroli skarbowej nie przewiduje odpowiednich i efektywnych gwarancji przeciwko nadużyciom w podejmowaniu działań na tej podstawie.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej jest także niezgodny z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.6. Kolejną ocenę sformułował Trybunał Konstytucyjny wobec regulacji zawartej w art. 36c ust. 1 i 4 ustawy o kontroli skarbowej, gdyż tylko do tych ustępów przepisu sformułowano zarzuty.

Przepis art. 36c ust. 1 ustawy dopuszcza możliwość przeprowadzenia przez wywiad skarbowy niejawną kontrolę operacyjną, która polega na: kontrolowaniu treści korespondencji, kontrolowaniu zawartości przesyłek oraz stosowaniu środków technicznych umożliwiających uzyskiwanie w sposób niejawną informacji i dowodów oraz ich utrwalanie, a w szczególności obrazu, treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnych (art. 36c ust. 4). Kontrola operacyjna może być przeprowadzona w celu wykrycia, ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw, enumeratywnie wskazanych w art. 36c ust. 1 pkt 1-5, i tylko wtedy, kiedy inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodzi wysokie prawdopodobieństwo, że będą nieskuteczne lub nieprzydatne.

Kontrola operacyjna może być przeprowadzona na podstawie zarządzenia Sądu Okręgowego w Warszawie, wydanego w formie postanowienia, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego. W przypadkach niecierpiących zwłoki, gdy zachodzi obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa, kontrolę operacyjną może zarządzić Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, zwracając się jednocześnie do sądu z wnioskiem o wydanie postanowienia w tej sprawie. W razie nieudzielenia przez sąd zgody w terminie 5 dni od zarządzenia kontroli, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wstrzymuje kontrolę operacyjną oraz nakazuje komisyjne zniszczenie materiałów zgromadzonych w wyniku jej stosowania (art. 36c ust. 2). Ustawa określa również szczegółowe wymogi, jakie musi spełniać wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 36c ust. 5), a także określa dopuszczalny czas trwania kontroli (art. 36c ust. 6 i ust. 11). Sposób dokumentowania kontroli oraz przechowywania, przekazywania oraz przetwarzania i niszczenia materiałów uzyskanych podczas stosowania tej kontroli ma określić rozporządzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 36c ust. 17 ustawy.

Materiały uzyskane w czasie stosowania kontroli operacyjnej, niezawierające dowodów pozwalających na wszczęcie albo niemające znaczenia dla postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, w tym skarbowe, przechowuje się po zakończeniu kontroli przez okres 2 miesięcy, po upływie których Generalny Inspektor Kontroli

Skarbowej zarządza ich protokolarne, komisyjne zniszczenie (art. 36d ust. 4). Długość okresu przechowywania materiałów stanowi odrębną kwestię, wymagającą oceny w dalszych rozważaniach.

Z punktu widzenia zasady określoności przepisów art. 36c ustawy o kontroli skarbowej należy uznać za wystarczająco jasny i precyzyjny.

Ustawodawca, przyznając wywiadowi skarbowemu specjalne uprawnienia, zobowiązał jednocześnie jego pracowników do podejmowania działań tylko w określonym celu, według szczegółowo określonych procedur. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s., w zakresie ustalającym brzmienie art. 36c ust. 1 i 4 ustawy o kontroli skarbowej, z art. 2 Konstytucji.

Uregulowania dotyczące kontroli operacyjnej pozwalają na stwierdzenie, że wynikająca z nich ingerencja w konstytucyjne prawo jednostki do ochrony życia prywatnego i autonomii informacyjnej (art. 47 i art. 51 ust. 2 Konstytucji) oraz wolność komunikowania się (art. 49 Konstytucji) mieści się w granicach dopuszczalnych przez Konstytucję, określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ustawa ściśle określa sytuacje, które uzasadniają jej przeprowadzenie, a ich charakter wskazuje na istnienie konieczności zastosowania tego rodzaju ograniczeń. Skoro bowiem ustawodawca nakłada na organy kontroli skarbowej zadania polegające na rozpoznaniu i ujawnieniu przestępstw i wykroczeń w niej określonych oraz zapobieganiu im (art. 3 ust. 4 i 5 ustawy), to organy te muszą być wyposażone w instrumenty prawne pozwalające na wykonanie tych zadań. Ustawa szczegółowo reguluje procedurę związaną z przeprowadzeniem kontroli operacyjnej, dopuszczalny czas jej trwania i sposób postępowania z materiałami uzyskanymi w jej wyniku. Kontrola operacyjna zarządzana jest przy tym przez sąd, a to oznacza istnienie gwarancji ochrony praw człowieka. Warto zwrócić uwagę, że Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej przedstawia corocznie Sejmowi i Senatowi informację o działalności określonej w art. 36-36d ustawy o kontroli skarbowej (art. 361 ustawy).

Przyjęte rozwiązania odpowiadają także wymogom formułowanym na gruncie art. 8 ust. 3 Konwencji. W wyroku z 4 maja 2000 r. ETPC stwierdził: „Aby systemy niejawnnej inwigilacji były zgodne z art. 8 Konwencji, muszą one zawierać gwarancje prawne stosowane do kontroli działań właściwych służb. Procedury kontrolne muszą odpowiadać wartościom demokratycznego społeczeństwa tak wiernie, jak to możliwe, a w szczególności zasadzie praworządności, która jest w sposób wyraźny przywołana w preambule do Konwencji. Zasada rządów prawa zakłada, między innymi, iż ingerencja ze strony organów władzy wykonawczej w prawa jednostki powinna być przedmiotem skutecznej kontroli, która w normalnych warunkach powinna być przeprowadzona przynajmniej przez organy sądowe, jako że kontrola sądowa zapewnia najlepszą gwarancję niezależności, bezstronności oraz stosowania właściwej procedury” (Rotaru przeciwko Rumunii, skarga nr 28341/95).

Wszystkie te okoliczności uzasadniają ocenę, że art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. ustalający brzmienie art. 36c ust. 1 i 4 ustawy, jest zgodny z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2.7. Ostatni z przepisów zawartych w znowelizowanym rozdziale 4 ustawy o kontroli skarbowej, zatytułowanym: „Wywiad skarbowy”, co do którego wnioskodawca skierował zarzuty, to art. 36d ust. 4.

Zgodnie z tym przepisem, materiały uzyskane w czasie stosowania kontroli operacyjnej niezawierające dowodów pozwalających na wszczęcie albo niemające znaczenia dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia albo w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe

przechowuje się po zakończeniu kontroli przez okres dwóch miesięcy, po upływie których Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zarządza ich protokolarne, komisyjne zniszczenie.

Gromadzenie i przechowywanie oraz udostępnianie informacji na temat prywatnego życia jednostki, np. w rezultacie podsłuchu telefonicznego i kontroli łączności pocztowej, jest ingerencją w korzystanie z prawa do poszanowania życia prywatnego (zob. J. Braciak, *Prawo do prywatności*, Warszawa 2004, s. 75).

Przed nowelizacją, przepis art. 36 ust. 6 ustawy o kontroli skarbowej przewidywał, że takie materiały podlegają niezwłocznemu zniszczeniu. Podobna zasada obowiązuje Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego (zob. art. 27 ust. 16 ustawy o ABW i AW), której zadaniem jest m.in. rozpoznawanie, zapobieganie i zwalczanie zagrożeń godzących w bezpieczeństwo wewnętrzne państwa oraz jego porządek konstytucyjny, a także rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw szpiegostwa, terroryzmu, naruszenia tajemnicy państwowej i innych przestępstw godzących w bezpieczeństwo albo w interes ekonomiczny państwa.

Choć przepisy nie definiują pojęcia „niezwłocznie”, to jednak należy uznać, że termin dwumiesięczny stanowiłby w świetle zakresu działań kontroli skarbowej zbędną zwłokę, zwłaszcza że podatnik (inny podmiot) może być objęty kontrolą operacyjną prewencyjnie.

Jak słusznie zauważa Prokurator Generalny, sposób postępowania z materiałami uzyskanymi w wyniku kontroli operacyjnej należy do warunków istotnych, z punktu widzenia ochrony prawa do prywatności i autonomii informacji oraz wolności komunikowania się, a także zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zniszczenie takich materiałów niezwłocznie po zakończeniu kontroli operacyjnej stanowi gwarancję, że nie zostaną one wykorzystane w sposób nieuprawniony, czyli z pominięciem zasad wynikających z art. 36d ust. 1 i 2 ustawy o kontroli skarbowej.

Brak uzasadnienia dla przyjętego rozwiązania prowadzi do stwierdzenia, że art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim ustalił brzmienie art. 36d ust. 4, w części dopuszczającej przechowywanie materiałów przez okres dwóch miesięcy, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

VI

3. Wnioskodawca zakwestionował również art. 15 ustawy z 27 czerwca 2003 r. o w.k.s. – w części dotyczącej pkt 1 lit. j i pkt 2. Na mocy tego przepisu dokonano nowelizacji ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Na podstawie art. 15 pkt 1 lit. j zmieniono art. 5 ustawy o urzędach i izbach skarbowych, przez dodanie w nim ust. 9a-9c. Natomiast na podstawie art. 15 pkt 2 ustawy o w.k.s. dodano do ustawy o urzędach i izbach skarbowych art. 5a.

Znowelizowane przepisy dają możliwość określenia terytorialnego zasięgu działania urzędu skarbowego wyłącznie w zakresie niektórych podatników lub wykonywania niektórych zadań, przy czym terytorialny zasięg działania określonego urzędu może obejmować zasięg działania innych urzędów skarbowych (art. 5 ust. 9a i 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych – weszły w życie z dniem 1 stycznia 2004 r.). Zakwestionowany przepis art. 5a ustawy o urzędach i izbach skarbowych określa obowiązek podatników, którzy spełnili przesłanki, określone w art. 5 ust. 9a, zawiadomienia o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, oraz określa moment, od którego następuje zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego. Ten przepis wszedł w życie z dniem 1 września 2003 r., co spowodowało zrozumiałe problemy interpretacyjne.

3.1. Wejście w życie znowelizowanych przepisów ustawy o urzędach i izbach skarbowych pozwala utworzyć wyspecjalizowane urzędy skarbowe właściwe do obsługi tylko niektórych kategorii podatników oraz urzędy skarbowe niewypełniające wszystkich zadań, a jedynie niektóre z wymienionych w art. 5 ust. 6 ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Przepis art. 5 ust. 9b ustawy określa krąg podatników objętych właściwością takiego urzędu skarbowego. Zasięg terytorialny działania konkretnego urzędu skarbowego określa rozporządzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 9c ustawy o urzędach i izbach skarbowych.

Zdaniem wnioskodawcy, w świetle zasady równości, brak jest racjonalnych kryteriów do różnicowania sytuacji prawnej podatników w omawianym zakresie, co pozostaje w sprzeczności z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto wskazane przepisy są nieprecyzyjne, co powoduje, że ustalenie prawidłowego zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy oraz momentu, od którego następuje zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego, jest utrudnione. W konsekwencji – stwierdza wnioskodawca – znowelizowane przepisy ustawy pozostawiają organom podatkowym nieuprawnioną swobodę działania, naruszając tym samym zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji).

3.2. Przede wszystkim należy zgodzić się z Prokuratorem Generalnym, że zakwestionowane przepisy nie mogą być rozpatrywane z punktu widzenia zasady równości, ponieważ terytorialna właściwość urzędu skarbowego nie wpływa na sytuację prawną podatnika. W konsekwencji kryteria, które przesądzają o objęciu określonego podmiotu właściwością urzędu skarbowego utworzonego zgodnie z art. 5 ust. 9a pkt 1 ustawy o urzędach i izbach skarbowych, nie muszą odpowiadać wymogom, jakie w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego są niezbędne, by uznać kryterium różnicujące za uzasadnione.

Sytuacja prawna podatników nie mogła ulec zmianie, bo wyznaczenie naczelnika urzędu skarbowego właściwego wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników nie oznacza zmiany kompetencji tego organu, ani odmiennego zakresu działania urzędu skarbowego. Są to równorzędne z innymi urzędami, obejmujące swym działaniem wskazane w ustawie podmioty. Określenie szczególnego zasięgu terytorialnego konkretnych urzędów nie ma wpływu na wymiar podatku (stawki podatkowe pozostają te same), terminy rozliczeń czy zakres kontroli podatkowej (którą wnioskodawca myli z kontrolą skarbową). Zmiana właściwości terytorialnej urzędu skarbowego może mieć skutki praktyczne, na co zresztą wskazuje sam wnioskodawca (utrudnione kontaktowanie się z urzędem, wydłużony dojazd), nie ma jednak wpływu na sytuację prawną podatnika.

Z uwagi na treść badanych przepisów należy uznać, że wzorzec w postaci art. 32 ust. 1 Konstytucji jest nieadekwatny. Dlatego też art. 15 ustawy o w.k.s., w części dotyczącej pkt 1 lit. j i pkt 2 nie narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3.3. Wnioskodawca podniósł również zarzut niedookreśloności zakwestionowanej regulacji. W ocenie grupy posłów, ustalenie prawidłowego zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy oraz momentu, od którego następuje zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego, jest przez to utrudnione. Świadczyć o tym mają wskazane przykłady.

Brzmienie przepisów art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a w powiązaniu z art. 5a ust. 2 ustawy o urzędach i izbach skarbowych powoduje, że niejasna staje się kwestia, jakie kategorie przychodów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, mieszczą się w pojęciu „przychodów netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług” i czy możliwe jest pozyskanie wiarygodnych danych w tym zakresie ze sprawozdania finansowego.

Zarzut niejasności odnosi się także do przepisów art. 5a ust. 1 pkt 2 i art. 5a ust. 2 ustawy o urządach i izbach skarbowych i dotyczy podatników, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, co ma znaczenie dla zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego. Wątpliwości budzi również art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. b-d powołanej ustawy, bo z tych przepisów nie wynika, w którym momencie następuje włączenie do danej kategorii podatników, co ma znaczenie dla zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego.

Wnioskodawca podniósł również, że ustawa nie reguluje sytuacji, gdy osoba prawna nie posiada informacji, np. na temat składu jej wspólników lub akcjonariuszy, a z powołanych wyżej przepisów wynika, że zaliczenie do danej kategorii podatników i ustalenie właściwego urzędu skarbowego jest wynikiem istnienia pewnego obiektywnego stanu, którego stwierdzenie może być niemożliwe dla podatnika.

Zdaniem wnioskodawcy, wskazane niejasności i braki w uregulowaniu niektórych istotnych kwestii należy rozpatrywać w kontekście obowiązków, jakimi obciążono podatników. To na nich bowiem spoczywa obowiązek stwierdzenia właściwości organu skarbowego. Ustawodawca zaś stworzył takie regulacje, że podatnik, przy dołożeniu maksymalnej staranności, nie jest w stanie poprawnie tego obowiązku wypełnić. Jak podnosi wnioskodawca, zaskarżone przepisy, uchwalone w bliżej nieokreślonym celu, wprowadzają niejasność sytuacji prawnej ich adresatów, podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Co do celu regulacji, to wynika on jasno z uzasadnienia projektu ustawy (zob. druk sejmowy nr 991/IV, s. 83-84). Projektodawcy zakładali, że wyspecjalizowany naczelnik urzędu skarbowego, do którego należeć będzie wyłącznie obsługa wskazanych w art. 5 ust. 9b ustawy o urządach i izbach skarbowych kategorii podatników zapewni skuteczne wyegzekwowanie dyscypliny podatkowej. W uzasadnieniu projektu ustawy zaznaczono, że przy ustalaniu terytorialnego zasięgu działania urzędów powinny być brane pod uwagę potrzeby wynikające z zakresu poboru podatków od podatników o szczególnym znaczeniu dla budżetu państwa, których rozliczenie zobowiązań podatkowych, z uwagi na zakres ich działalności bądź też cechy podmiotowe, są wyjątkowo złożone.

Możliwość zaistnienia niepewności, co do właściwości miejscowej urzędu w konkretnym przypadku, nie może przesądzać o niekonstytucyjności przepisów. Należy zgodzić się z Prokuratorem Generalnym, że tego rodzaju wątpliwość może wystąpić, nie tylko w sprawach podatkowych, i jest rozstrzygana w praktyce stosowania prawa. Co prawda, zgodnie z art. 5a ust. 3 ustawy o urządach i izbach skarbowych podatnicy, o których mowa w art. 5 ust. 9b są obowiązani, w przypadku ustalenia właściwości zgodnie z art. 5 ust. 9a pkt 1, zawiadomić o zmianie właściwości dotychczas właściwego naczelnika urzędu skarbowego, ale przepisy nie przewidują jakiegokolwiek sankcji za brak takiego zawiadomienia. Natomiast w przypadku podmiotów, o których mowa w art. 5 ust. 9b lit. a ustawy o urządach i izbach skarbowych naczelnik urzędu skarbowego może stwierdzić z urzędu w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego, że zaistniały podstawy do zmiany właściwości i poinformować o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego (zob. art. 5a ust. 2 zd. 2 ustawy). Należy przy tym mieć na uwadze, że zgodnie z art. 15 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Organ podatkowy może łatwiej niż podatnik lub płatnik, bądź osoba trzecia ponosząca odpowiedzialność podatkową ustalić w konkretnym wypadku właściwość rzeczową i miejscową organu podatkowego niż wymienione podmioty. Stąd też wymóg ten odniesiono do „przestrzegania z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej” (zob. C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa

2003, wyd. III). Nie można zatem zgodzić się z zarzutem wnioskodawcy, że to sam podatnik musi stwierdzić, czy zaistniały przesłanki do zmiany właściwości urzędu skarbowego.

Za nietrafny należy uznać również zarzut naruszenia zasad prawidłowej legislacji przez art. 5a ustawy o urzędach i izbach skarbowych. Zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego na właściwego, wyłącznie dla określonych kategorii podatników, następuje z dniem 1 stycznia roku następnego po roku, w którym nastąpiło ich włączenie do danej kategorii podatników – w przypadku podatników wymienionych w art. 5 ust. 9b pkt 1-6 oraz w pkt 7 lit. b-d, albo z dniem 1 stycznia drugiego roku następującego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a ustawy o urzędach i izbach skarbowych – w przypadku podatników wymienionych w tym przepisie. W tym ostatnim przypadku spełnienie tego warunku stwierdza się na podstawie danych wynikających z zatwierzonego sprawozdania finansowego za ostatni rok podatkowy. Moment zmiany właściwości urzędu (1 stycznia drugiego roku następującego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty...) jest dostatecznie odległy, żeby mogło nastąpić zatwierdzenie sprawozdania finansowego za ostatni rok podatkowy, i dostatecznie długi, by podatnik mógł wykonać obowiązek zawiadomienia o zmianie właściwości dotychczas właściwego naczelnika urzędu skarbowego (do dnia 15 października roku poprzedzającego rok, od którego nastąpi ta zmiana). Ponadto, jak zaznaczono wcześniej, stwierdzenia zmiany właściwości, o której mowa, może również dokonać naczelnik urzędu skarbowego z urzędu w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i poinformować o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 5 a ust. 2 ustawy).

Wnioskodawca podnosi również, iż nie wszystkie podmioty (np. spółki jawne i partnerskie oraz cywilne osób fizycznych) są obowiązane do stosowania ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.; dalej: ustawa o rachunkowości). Nie dysponują tymi samymi sprawozdaniami finansowymi, które mają stanowić podstawę ustalenia, czy podmiot spełnia warunek określony w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a (uzyskany przychód netto w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości). Tymczasem, zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości przepisy tej ustawy stosuje się m.in. do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego; 2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800 000 euro; 3) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2. Rachunkowość jednostki obejmuje także sporządzanie sprawozdań finansowych (art. 4 ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości).

Reasumując, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis art. 15 pkt 1 lit. j i pkt 2 ustawy o w.k.s., nowelizujący ustawę o urzędach i izbach skarbowych w sposób dostatecznie jasny reguluje zasady, które dotyczą zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego na właściwego wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków

niejasności treści przepisu, okazały się niewystarczające (por. wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

Z powyższych powodów należy uznać, że art. 15 pkt 1 lit. a i pkt 2 ustawy o w.k.s., nowelizujący ustawę o urzędach i izbach skarbowych, nie narusza zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a zatem jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

VII

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że art. 8 pkt 27 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302) w odniesieniu do przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) wskazanych w części I wyroku w punktach 2, 3 i 5, traci moc obowiązującą z dniem 30 czerwca 2006 r. Skutkiem stwierdzenia niekonstytucyjności art. 8 pkt 27 ustawy o w.k.s. w zakresie, w jakim kształtuje brzmienie art. 36 ust. 2, art. 36a, art. 36b ust. 1 oraz art. 36d ust. 4 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), jest w istocie eliminacja tych przepisów z porządku prawnego. Trybunał Konstytucyjny, przy określaniu terminu utraty mocy obowiązującej przepisu wziął pod uwagę konieczność nowelizacji ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) w sposób odpowiadający standardom konstytucyjnym, w szczególności z poszanowaniem zasady określoności oraz gwarancji ochrony konstytucyjnych praw i wolności.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.