



Warszawa., 03/03/2004r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

**RPO-451020-VI/03/RZ**  
**RPO-455775-VI/03/RZ**

00-090 Warszawa                      Tel. centr. 551 77 00  
Al. Solidarności                      77                      Fax 827 64 53

**Trybunał Konstytucyjny**  
**WARSZAWA**

### **Wniosek**

#### **Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę o:

stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że:

1. przepis art. 12 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. z dnia 7 stycznia 2004 r. Dz.U. Nr 8, poz. 65) stanowiący, że podstawę dla wszczęcia kontroli skarbowej, będącej postępowaniem odrębnym od kontroli podatkowej, tj. dla wszczęcia czynności kontrolnych, czynności z zakresu postępowania przygotowawczego oraz czynności operacyjnych - stanowi „wpisanie przez dyrektora urzędu skarbowego określonego podatnika do planu kontroli” - narusza konstytucyjną zasadę równości i równego traktowania podatników przez prawo, tj. art. 32 ust. 1 Konstytucji RP;
2. przepisy rozdziału 4 „Wywiad skarbowy” skarżonej ustawy o kontroli skarbowej regulujące w art. 36a-36e - odmiennie niż to stanowią przepisy art. 237-241 Kodeksu postępowania karnego dot. dopuszczalności i zakresu stosowania technik operacyjnych w zakresie kontroli i utrwalania rozmów telefonicznych oraz w zakresie utrwalania przy pomocy środków technicznych treści przekazów informacji innych niż rozmowy telefoniczne - naruszają zasadę jednolitości prawa oraz zasady ochrony życia prywatnego i wolności oraz ochrony

komunikowania się wyrażone w art. 2, art. 47 i art. 49 Konstytucji RP w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

3. przepis art. 7b skarżonej ustawy o kontroli skarbowej nadający organom kontroli skarbowej uprawnienia do zbierania, przetwarzania i wykorzystywania wszelkich danych osobowych oraz do żądania od innych administratorów danych udostępniania posiadanych informacji bez ograniczenia, że żądanie takie może dotyczyć tylko osób, w stosunku do których prowadzone jest dochodzenie lub śledztwo i tylko w zakresie w jakim wymaga tego prowadzone postępowanie - narusza art. 51 ust. 2 Konstytucji RP;
4. przepis art. 36c ust. 3 skarżonej ustawy dający uprawnienia sądowi wydania zezwolenia na odstępianie od zniszczenia materiałów operacyjnych uzyskanych w okolicznościach, których sąd nie usankcjonował ex post. o którym mowa w ust. 2 art. 36c - narusza art. 7 Konstytucji RP;
5. przepis art. 36c ust. 15 skarżonej ustawy, który zezwala organom kontroli skarbowej na utrwalanie przy pomocy środków technicznych treści przekazów informacji bez zarządzenia Sądu w sytuacji gdy nadawca lub odbiorca przekazu informacji wyraża na to zgodę - narusza wobec odbierającego lub nadającego jego prawa określone w art. 47 i art. 49 Konstytucji RP;
6. przepis art. 36e ust. 2 pkt 4) zaskarżonej ustawy, który zezwala organom kontroli skarbowej przekazywanie informacji uzyskanych w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych lub czynności podejmowanych na podstawie art. 36b ust. 1 - innym, w ustawie nie określonym organom - narusza art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.

## U z a s a d n i e n i e

1. Rzecznik Praw Obywatelskich po uchwaleniu przez Sejm RP kolejnej nowelizacji ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 z późn. zm. obecnie j.t. z dnia 7 stycznia 2004 r. z. Dz.U. Nr 8. poz. 65) otrzymał liczne wnioski od organizacji politycznych, gospodarczych i społecznych, które - nie negując potrzeby skutecznego zwalczania przestępczości skarbowej - podniosły, iż środki i metody dopuszczone znowelizowaną ustawą do stosowania przez powołaną służbę kontroli skarbowej - naruszają prawa i wolności obywateli gwarantowane w Konstytucji RP. W tej materii zwrócili się do Rzecznika: przewodniczący Unii Wolności, władze Business Centre Club, Konfederacji Pracodawców i różne osoby fizyczne.

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że także Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów w sposób bardzo krytyczny odniosła się do projektu zmiany tej ustawy (por. Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych ustaw, opracowania przez prof. dr Ryszarda Mastalskiego. Przegląd Legislacyjny 2001 r./4) podnosząc m.in., że zostaje stworzony stan, w którym podatnik będzie poddawany różnym reżimom kontrolnym w zależności od tego czy zostanie czy nie wpisany na listę kontroli przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, że proponowane uprawnienia inspektorów kontroli skarbowej naruszają konstytucyjnie chronione wartości, że ustawa nie wprowadza odpowiednich procedur postępowania, że wreszcie proponowane zmiany odbiegają od standardów państw europejskich dla kontroli skarbowej.

Tak więc zaskarżone obecnie przez Rzecznika Praw Obywatelskich rozwiązania zawarte w tej ustawie były krytykowane przez zespół pracowników nauki opiniujących projekty ustaw lecz mimo tej krytyki Rząd projekt ustawy przekazał Sejmowi RP z wnioskiem o uchwalenie.

Po uchwaleniu zmian w prasie fachowej ukazały się krytyczne oceny, w szczególności dotyczące uprawnień funkcjonariuszy kontroli skarbowej w ramach tzw. „wywiadu skarbowego” podnoszące, iż uprawnienia te mogą być wykonywane, w niektórych przypadkach, także poza kontrolą sądu oraz naruszają konstytucyjną istotę wolności i praw człowieka i obywatela (w tej materii przykładowo: R. Gwiazdowski, „Policja skarbową czy służba bezpieczeństwa”, Przegląd Podatkowy Nr 5/2003 a także D. Szubielska, „Kontrola skarbową czyli łamanie procedury kołem”, Przegląd Podatkowy Nr 10/2003, oraz K. Różycki, „Okólnik wbrew ustawie - Czy organ kontroli skarbowej może prowadzić postępowanie podatkowe?”, Rzeczpospolita 26.06.2003 r. i inne.).

Znowelizowana ustawa o kontroli skarbowej, obowiązująca aktualnie, nasuwa liczne zastrzeżenia co do stosowania tak pojmowanej „kontroli skarbowej” o nie zdefiniowanym przez ustawę zakresie, stosującej odmienne procedury od procedur ustanowionych w Kodeksie postępowania karnego i w Kodeksie karnym skarbowym dla dochodzenia i śledztwa w sprawach karnych i karnych skarbowych, jak i własne rozwiązania z zakresu stosowania środków technicznych dla zdobywania i utrwalania informacji w sposób niejawni, oraz stosująca odmienne od rozwiązań ustanowionych w ustawie Ordynacja podatkowa - „własne” zasady postępowania kontrolnego dopuszczające kontrolę każdej osoby fizycznej i prawnej - według oceny dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub na polecenie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej przez umieszczenie w „planie kontroli”, a tym samym dopuszczającą możliwości zastosowania w stosunku do „kontrolowanego” wszelkich środków operacyjnych bez wykazania niezbędnej potrzeby uzasadnionej

podejrzeniami o popełnienie przestępstwa i bez wszczęcia postępowania przygotowawczego - naruszając tym samym konstytucyjne prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji RP), do tajemnicy komunikowania się (art. 49 Konstytucji RP), do ochrony informacji (art. 51 Konstytucji RP) czy do nienaruszalności mieszkania (art. 50 Konstytucji RP).

Stanowienie w ustawie o kontroli skarbowej odmiennych od regulacji zawartych w Kodeksie postępowania karnego oraz Kodeksie karnym skarbowym, które odnoszą się do wszelkiego rodzaju przestępstw oraz jednolicie chronią prawa człowieka i obywatela podejrzanego o popełnienie przestępstwa czy wykroczenia - zasad postępowania przy zdobywaniu i utrwalaniu w sposób niejawni informacji - narusza jednolity system postępowania przygotowawczego, a tym samym konstytucyjną zasadę, że organy władzy publicznej działają tylko na podstawie i w granicach prawa i chronią prawa wszystkich obywateli, tj. art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Tak więc - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - uzasadniona staje się kontrola Trybunału Konstytucyjnego zasad obejmowania dowolnych podatników także dla „celów prewencyjnych” - kontrolą skarbową m.in. przy zastosowaniu metod i środków operacyjnych przewidzianych w tej ustawie oraz uprawnień inspektorów i pracowników operacyjnych organów kontroli skarbowej a także dla oceny respektowania konstytucyjnych praw i wolności podatników przy prowadzeniu tego postępowania.

2. Już w 1998 r. zastrzeżenia do uprawnień naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej żądania ujawnienia - bez zgody podatnika - informacji chronionych tajemnicą bankową wniósł Poselski Klub ówczesnej Unii Wolności a także Rzecznik Praw Obywatelskich, którzy złożyli wnioski do Trybunału Konstytucyjnego (sprawy sygn. akt K. 15/99).

W swoim wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich zwracał uwagę, powołując poglądy przedstawicieli nauki prawa podatkowego, że dla naruszenia tajemnicy bankowej osoby kontrolowanej i zapoznania się nie tylko z saldem na jej rachunkach bankowych czy papierów wartościowych ale także z obrotami na tych rachunkach, które mogą zawierać operacje bankowe ujawniające najbardziej intymne strony życia kontrolowanego, przy czym organ skarbowy nie musi tej decyzji uzasadniać - nie powinna wystarczać decyzja naczelnika urzędu skarbowego, czy dyrektora pionu kontroli skarbowej, lecz niezbędne jest stosowne postanowienie sądu.

Z upływem lat organy kontroli skarbowej zażądały dalszych i dalej idących uprawnień, w tym stosowania metod i środków pozaprocesowych (operacyjnych

w zakresie agenturalnym oraz kontroli środkami techniki operacyjnej) w czasie prowadzenia „kontroli skarbowej” łącząc kontrolę podatkową w znaczeniu i w zakresie w jakim jej nadaje ustawa - Ordynacja podatkowa (art. art. 281-292) z prowadzeniem postępowania rozpoznawczego przy użyciu metod i środków operacyjnych (w tym techniki operacyjnej) ze środkami dowodowymi postępowania karnego lub karnego skarbowego stosowanymi w dochodzeniu o wykroczenie lub przestępstwo z jednocześnie stosowanymi środkami agenturalnymi oraz uprawnieniem do samodzielnego dokonywania wymiaru wyliczonej przez siebie należności podatkowej.

Tak więc postępowanie nazwane „kontrolą skarbową” łączy działania prowadzone przy pomocy metod i środków agenturalnych, techniki operacyjnej, wywiadowczych (które nie zawsze wymagają uzyskania zgody sądu) z dochodzeniem i z badaniami - w zakresie nieograniczonym - wszelkich przetworzonych informacji posiadanych przez wybranych przez siebie operatorów, a także prawo do wydawania decyzji podatkowych.

3. Zarówno art. 1 jak i art. 2 ustawy o kontroli skarbowej (w obecnym jej brzmieniu) stanowiąc o „celu kontroli” a także „o jej zakresie” - nie definiują pojęcia „kontrola skarbowa”. Tak więc nie wiadomo czy jest to określenie zbiorcze dla różnych metod i środków dowodowych oraz metod i środków operacyjnych zdobywania informacji o podatniku, jego życiu i działalności, które mogą różnić się od stosowanych metod i środków dopuszczalnych postanowieniem sądu w procedurach: karnej i karnej skarbowej oraz kontroli podatkowej w znaczeniu jakie nadaje jej Ordynacja podatkowa. Nie wiadomo więc czy „kontrola skarbowa” - zgodnie z wykładnią językową - to środek dowodowy stosowany w toku postępowania skarbowego o postaci badania dokumentów obrotu towarami, usługami i kapitałem dla ustalenia faktycznej działalności podatnika i wynikającego z tej działalności obowiązku prawno-podatkowego, czy zespół środków operacyjnych i dochodzeniowych stosowanych wobec podatników w toku ich kontroli w sytuacji gdy nawet nie są podejrzani o przestępstwo czy wykroczenie skarbowe lecz w celu profilaktycznym.

Ustawa nie określa czy „kontrola skarbowa” to postępowanie kontrolne wedle własnej procedury, wyrywkowo jedynie stosujące zasady postępowania kontrolnego określonego w Ordynacji podatkowej czy też jest to postępowanie przygotowawcze prowadzone wedle przepisów procesowych karnych bądź karnych skarbowych. „Deklaracje” w tym zakresie umieszczone w tekście ustawy nie znajdują potwierdzenia w wielu rozwiązaniach stanowiących w ustawie o kontroli skarbowej.

Ustawa nie przewiduje wedle jakiej procedury wszczyna się „kontrolę skarbową”. Z postanowień ustawy wynika, że w sprawach z zakresu „kontroli skarbowej” postępowanie przygotowawcze prowadzi się wedle przepisów kodeksów postępowania karnego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe lub karnego skarbowego przy czym ustawa odsyła także do niektórych przepisów Ordynacji podatkowej.

Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że obywatel podejrzany o popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie może mieć mniej uprawnień w toku prowadzonego postępowania przez organ skarbowy niż każdy inny podejrzany o popełnienie innych przestępstw lub wykroczeń. Postępowanie karne czy karne skarbowe musi być tożsame z postępowaniem w sprawach innych przestępstw czy wykroczeń. Podejrzany nie może mieć mniejszej ochrony sądowej jego podstawowych praw, gdy prowadzone jest przeciwko niemu śledztwo lub dochodzenie przez organ kontroli skarbowej, a także w razie zbierania przeciwko niemu informacji w toku tzw. „opracowania operacyjnego” zwanego „kontrolą skarbową”.

Zakres zmian w zakresie kontroli skarbowej dokonanych po ostatnich nowelizacjach osiągnął taki etap, w którym koniecznym staje się zdefiniowanie modelu służby operacyjno-dochodzeniowej nazwanej „kontrolą skarbową”. Jest to bowiem de facto „policja skarbowa”, posiadająca uprawnienia dalej idące niż uprawnienia Policji a nawet uprawnienia Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego czy Agencji Wywiadu, nie respektujące przepisów Rozdziału 26 Kodeksu postępowania karnego, podporządkowana przy tym Głównemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej w randze podsekretarza lub sekretarza stanu i ministrowi finansów.

W obowiązującym aktualnie stanie prawnym stosującym, jako środek dowodowy, kontrolę podatkową wedle Ordynacji Podatkowej - funkcjonują rozwiązania określające na czym polega taka kontrola i jakie są uprawnienia kontrolującego i kontrolowanego. I tak po przeprowadzeniu kontroli podatkowej i zakończeniu postępowania podatkowego urząd skarbowy wydaje decyzję określającą zobowiązanie podatkowe. Tak więc kontrola podatkowa w postępowaniu podatkowym - jest środkiem dowodowym poprzedzającym często postępowanie podatkowe prowadzone wedle zasad ustanowionych w ustawie Ordynacja podatkowa przy jednoczesnym zapewnieniu praw podatnika jako uczestnika postępowania kontrolnego.

W ustawie o kontroli skarbowej - kontrola skarbowa jest pojęciem niedookreślonym, co narusza zasady „przyzwoitej legislacji” i może występować jako postępowanie przygotowawcze, opracowanie operacyjne czy jako postępowanie

podatkowe. Prawa podatnika w „kontrolu skarbowej” nie są dostatecznie określone, a tym samym chronione, szczególnie w toku „opracowania operacyjnego”.

W orzecznictwie ugruntował się pogląd, że nieodzownym elementem zasady demokratycznego państwa są reguły stanowienia prawa. Punktem wyjścia jest tu tzw. „zasada zaufania obywatela do państwa” (pojęcie przejęte z prawa niemieckiego - Vertrauensschutz). Zasada ta wymaga aby państwo (a więc także ustawodawca) było wobec obywatela lojalne, aby traktowało obywateli z zachowaniem pewnych reguł uczciwości (por. D. Merten, „Ustawodawstwo w państwie prawnym”, a także M. Wyrzykowski, „Legislacja - demokratyczne państwo prawa”, w pracy zbiorowej p.t. „Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym”, Wydawnictwo Sejmowe pod red. H. Suchockiej, 1992 r.; E. Łętowska i J. Łętowski, „Prawo w systemie funkcjonowania państwa”, w pracy zbiorowej p.t. „Jakość prawa”, wyd. INPPAN 1996 r. i inni).

Nie można uznać za lojalne zachowanie się ustawodawcy wobec obywatela, gdy ogranicza jego konstytucyjne prawa w stopniu bardziej restrykcyjnym niż stanowią to reguły postępowania karnego lub karnego skarbowego tylko dlatego, że w postępowaniu skarbowym chodzi przede wszystkim o zabezpieczenie interesów fiskusa. W postępowaniu skarbowym (w szerokim tego słowa znaczeniu) nie może zachodzić sytuacja, że prawa konstytucyjne obywateli będą mniej chronione w czasie prowadzonego postępowania, a środki zdobywania informacji metodami operacyjnymi będą dopuszczane także w sytuacjach, w których prawo karne procesowe stosowanie niektórych z nich - ogranicza.

4. Z treści znowelizowanej ustawy wynika, że „kontrola skarbowa” to szereg różnych metod i środków procesowych i pozaprocessowych stosowanych zarówno w toku prowadzonego „wywiadu skarbowego” jak i dla celów prewencyjnych wobec dowolnego podatnika,, to także postępowanie podatkowe kończące się decyzją podatkową, a także postępowanie przygotowawcze w sytuacji podejrzenia popełnienia przez podatnika wykroczenia lub przestępstwa.

Treść art. 6 ust. 2 ustawy stanowiąca, że „inspektorzy skarbowi prowadzą postępowanie przygotowawcze w trybie i na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego. Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i Kodeksu karnego skarbowego w sprawach „z zakresu kontroli skarbowej” - jest językowo niepoprawna.

Art. 2 ustawy stanowiący "o zakresie kontroli skarbowej" - należy rozumieć jako jedynie wymieniający podmioty i zakres zagadnień kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej (art. art.8-11 ustawy).

Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że ustalanie zobowiązania podatkowego nie może odbywać się w różnych trybach. Tryb ustalania zobowiązania podatkowego określa ustawa - Ordynacja podatkowa. Tak więc pracownicy organu kontroli skarbowej prowadzący postępowanie procesowe i pozaprocessowe - powinni, gdy chodzi o ustalenie zobowiązania podatkowego jedynie przedstawiać sprawozdanie z dokonanych ustaleń poparte dowodami i przekazywać zebrane materiały wskazujące, że doszło do uniknięcia opodatkowania lub do zawłaszczenia podatku pozostawiając wymiar należnego podatku właściwym organom podatkowym przy czym wymiar ten może być niekiedy uzależniony od wyników zakończonego postępowania karnego lub karnego skarbowego i wyroku sądu wobec winnych takiej działalności.

5. Art. 12 ustawy o kontroli skarbowej stanowi, że „kontrolę skarbową przeprowadza się (...) zgodnie z planem kontroli”. Z brzmienia przepisów wynika, że „kontrola skarbowa” jest przeprowadzana zarówno u podatników, którym postawiono zarzut popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jak i u podatników którym takiego zarzutu nie postawiono, lecz których dyrektora urzędu kontroli skarbowej „wytypował do kontroli”.

Kontrolę podatkową uregulowaną w Dziale VI ustawy -Ordynacja podatkowa organ podejmuje w takich samych celach. Tak więc objęcie podatnika kontrolą skarbową a więc postępowaniem szczególnym i odrębnym od kontroli podatkowej, zależy od woli dyrektora urzędu skarbowego, który sporządza „plan kontroli”. Powoduje to nierówność podatników wobec prawa.

Rzecznik Praw Obywatelskich zdaje sobie sprawę z mnogości, istotnych w swoich skutkach finansowych, nadużyć skarbowych, w tym przestępstw unikania opodatkowania, gdy chodzi o VAT i akcyzę - co może powodować zagrożenia dla budżetu państwa. Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje zmian prowadzących do przekształcenia dotychczasowej kontroli skarbowej „konkurencyjnej” dla kontroli podatkowej, działającej wedle przepisów Ordynacji podatkowej - w nowoczesną służbę skarbową odpowiadającą statusowi „policji skarbowej”.

Zaskarżona ustawa nie spełnia jednak tego postulatu.

Zagrożenia wywołane przestępczością skarbową nie mogą prowadzić do rozwiązań procesowych i pozaprocessowych w zakresie ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych odmiennych niż dopuszczonych w Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie karnym skarbowym; a więc uregulowań ograniczających w sposób nadmierny i nieuzasadniony konstytucyjną istotę wolności i praw



człowieka i obywatela. Nawet „niezbędne” -jak to pragnie udowodnić kierownictwo resortu finansów - ograniczenia tych wolności i praw nie mogą naruszać zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. tj. naruszać istoty tych praw i wolności.

Ustawa o kontroli skarbowej - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - nadała określonym pracownikom kontroli skarbowej uprawnienia do podejmowania środków i metod, w tym środków i metod operacyjnych, w tym z zakresu techniki operacyjnej, nakierowanych na podmioty, wobec których nawet nie wszczęto formalnego postępowania przygotowawczego o dokonanie określonego przestępstwa czy wykroczenia skarbowego. Dla wszczęcia postępowania zwanego „kontrolą skarbową” wystarczy objęcie „planową kontrolą skarbową” określonej osoby fizycznej lub prawnej - zgodnie z planem kontroli (art. 12 ustawy) ustalonym przez dyrektora urzędu skarbowego. Objęcie kontrolą upoważnia do podjęcia „rozpracowania operacyjnego”.

Środki i metody techniki operacyjne mogą więc być stosowane zarówno dla celów „uzupełniających kontrolę planową” jak i w „przypadkach niecierpiących zwłoki” i bez zgody Sądu Okręgowego a także „dla celów prewencyjnych” wobec każdego podatnika wytypowanego przez ten urząd, bez wszczęcia przeciwko podatnikowi formalnego postępowania podatkowego, czy dochodzenia lub śledztwa wedle zasad postępowania karnego lub karnego skarbowego. Postanowienie wydawane przez Sąd Okręgowy w Warszawie (art. 36c pkt 5 ustawy) nie zmienia tego stanu, albowiem ustawa o kontroli skarbowej nie stanowi, że zezwolenie na uzyskiwanie informacji i dowodów za pomocą techniki operacyjnej oraz ich utrwalanie może odbywać się tylko w zakresie i na zasadach przewidzianych w Kodeksie postępowania karnego.

Wszczęcie „kontroli skarbowej” nie jest równoznaczne z wszczęciem dochodzenia lub śledztwa. Prawa podejrzanych zapisane w Kpk nie są w toku czynności określanych ogólną nazwą „kontrola skarbową” - procesowo zagwarantowane.

Art. 36c ust. 2 ustawy dopuszcza także podejmowanie kontroli operacyjnej, o której mowa w ust. 4 pkt 1), 2) i 3). bez zgody sądu wyrażonego w stosownym postanowieniu, jednocześnie zwracając się do sądu w wnioskiem o wydanie postanowienia w tej materii. Sąd wydaje zgodę w terminie 5 dni od dnia zarządzenia takiej kontroli operacyjnej, co w praktyce oznacza, że niezależnie od decyzji sądu kontrola taka (bez zgody sądu) może trwać 5 dni.

W sytuacji, gdy sąd nie udzieli akceptacji ex post na prowadzoną kontrolę operacyjną, uznając ją za zarządzoną bezzasadnie - materiały uzyskane tymi metodami powinny być komisyjnie zniszczone. Jednakże ust. 3 zaskarżonego art. 36c dopuszcza możliwość „odstąpienia od zniszczenia materiałów (...) jeśli stanowią

dowód lub wskazują zamiar popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego. Jest to postanowienie obarczone wewnętrzną sprzecznością. Materiały zdobyte przy zastosowaniu metod kontroli operacyjnej, której podjęcie sąd nie akceptował, a więc które inspektor kontroli skarbowej uzyskał nielegalnie - nie mogą pozostawać w obiegu operacyjno-dochodzeniowym i stanowić „dowodu” w postępowaniu prowadzonym przez kontrolę skarbową. Narusza to - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - zasadę praworządności (art. 7 Konstytucji RP), albowiem wszystkie organy Państwa mają obowiązek działać w granicach prawa. Nie może być uznany za „dowód” jakiegokolwiek materiał uzyskany środkami i metodami nie zaakceptowanymi przez sąd. Taki „dowód” w procesie przestaje istnieć, chociaż sama informacja pozostaje w pamięci pracowników i nie zostaje - praktycznie - wymazana. Postanowienia art. 36c ust. 2 zdanie drugie i ust. 3 w zestawieniu ze sobą stanowią swoistą „hipokryzję prawa”.

W toku kontroli skarbowej upoważnieni pracownicy mogą także żądać od wszystkich organów i służb przekazywania im wszelkich przetworzonych przez operatorów posiadanych informacji (art. 7b ustawy). Ustawa nie zawiera zastrzeżenia, że żądania te nie mogą przekraczać zakresu informacji niezbędnych dla prowadzonej sprawy i że żądanie takie powinno zawierać uzasadnienie oraz podlegać kontroli, a uprawnienie to nie powinno - bez wykazania niezbędnej potrzeby i przy zastosowaniu zasady proporcjonalności - naruszać prawo do ochrony życia prywatnego (art. 47 Konstytucji RP) a także konstytucyjny zakaz pozyskiwania i gromadzenia informacji o obywatelach w zakresie przekraczającym ilość niezbędną w demokratycznym państwie prawa (art. 51 Konstytucji RP).

Również nietykalność mieszkania, przeszukanie mieszkania lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony (art. 50 Konstytucji RP). Chodzi tu o ustawę Kodeks postępowania karnego lub ustawę Kodeks skarbowy, one bowiem stanowią prawo karne procesowe.

Ustawa o kontroli skarbowej wyraźnie stanowi, że w toku prowadzonego postępowania przygotowawczego pracownicy kontroli skarbowej stosują przepisy ustawy - Kodeks postępowania karnego oraz ustawy - Kodeks skarbowy. Stanowienie więc w ustawie o kontroli skarbowej rozszerzonych kryteriów dopuszczających naruszenie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela w postępowaniu pozaprocesowym stanowi - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - naruszenie tych praw i wolności (art. 31 ust. 2 Konstytucji RP).

Art. 7b ustawy o kontroli skarbowej stanowi jednocześnie, że już samo zwrócenie się o przekazanie przetworzonych danych o podatniku podlega ochronie informacji niejawnych.

6. Przyznając pracownikom kontroli skarbowej tak znaczące uprawnienia oraz dopuszczając metody agenturalne i środki techniki operacyjnej naruszające z istoty swojej (podśluch, podgląd, kontrola korespondencji, naruszanie prywatności, wgląd we wszelkie dane zebrane i przetworzone u różnych operatorów) konstytucyjnie chronione prawa i wolności człowieka - ustawa nie stanowi w jakich sytuacjach faktycznych środki te mogą być stosowane, tak jak to stanowi art. 237 Kpk. Katalog przestępstw zawarty w tej ustawie dopuszczający stosowanie środków operacyjnych różni się od analogicznego katalogu zawartego w Kodeksie postępowania karnego.

Jak wywodzi prof. Leszek Garlicki w pracy p.t. "Polskie Prawo Konstytucyjne" (W-wa 2003 r. str. 105 i dalsze) ..zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (...) ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane tylko, **gdy są konieczne w demokratycznym państwie**". Ocena natomiast czy zachodzi tu proporcja pomiędzy interesem publicznym, a ochroną praw i wolności jednostki odniesiona być musi do zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) i do zagwarantowanych w Konstytucji RP praw i wolności. Ujęcie - i to stosunkowo szerokie - systemu praw i wolności w przepisach konstytucyjnych, a więc nadanie im rangi konstytucyjnych praw podstawowych, pociąga za sobą konsekwencje dla realizacji i ochrony praw jednostki. Zgodnie z tą zasadą najwyższej mocy prawnej konstytucji, wszystkie inne akty normatywne, w szczególności ustawy muszą być ujęte w sposób zgodny z treściami zawartymi w przepisach konstytucyjnych i służyć ich realizacji (L. Garlicki, op. cit).

Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że wyposażenie organów kontroli skarbowej w uprawnienia do stosowania metod operacyjnych oraz środków techniki operacyjnej przewyższające uprawnienia policji a nawet w niektórych przypadkach uprawnienia pracowników Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu przy jednoczesnym braku ustawowego określenia kiedy i w jakich sytuacjach czy kategoriach spraw mogą być stosowane - w sposób istotny narusza zasadę proporcjonalności, a tym samym treść art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

7. Art. 6 ust. 2 ustawy stanowi, że inspektorzy prowadzą postępowanie przygotowawcze w trybie i na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego, Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i Kodeksu karnego skarbowego, w sprawach z zakresu kontroli skarbowej. Jak już podnoszono pojęcie „kontroli skarbowej” nie jest tożsame z postępowaniem przygotowawczym. Wedle ustawy o kontroli skarbowej - można wszcząć „kontrolę skarbową”, a więc czynności określone m.in. jako „wywiad skarbowy” oraz czynności określone jako

„kontrolę operacyjną” wobec osoby, co do której nie zostało wydane formalne postanowienie o wszczęciu śledztwa czy dochodzenia (art. 303 Kpk), a więc de facto p-ko każdej osobie fizycznej lub prawnej wedle uznania dyrektora urzędu skarbowego przez wpisanie do „planu kontroli”, przy czym decyzja ta nie musi zawierać uzasadnienia faktycznego. Powoduje to naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, a więc narusza zasady demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej. Takie rozwiązania muszą wywoływać stan niepewności podatników, którzy mogą nagle stać się obiektami rozpracowywanymi przez kontrolę skarbową.

Kontrola operacyjna, prowadzona niejawnie polega - zgodnie z treścią art. 36c ust. 4 ustawy na:

- kontrolowaniu korespondencji,
- kontrolowaniu zawartości przesyłek,
- stosowaniu środków technicznych umożliwiających uzyskiwanie w sposób niejawni informacji i dowodów oraz ich utrwalanie, a w szczególności obrazu, treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnej.

W państwie prawa nie mogą obowiązywać różne zasady ochrony konstytucyjnych wolności, praw człowieka i obywatela w zależności od tego jaki organ państwa prowadzi postępowanie. Nie zezwala na to przede wszystkim art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Zadania kontroli skarbowej określone w art. 2 ustawy w zasadzie swej sprowadzają się do zabezpieczenia finansowych interesów państwa w szczególności przed różnymi nadużyciami a więc przed przestępstwami i wykroczeniami natury skarbowej.

Dlatego brak jest podstaw do regulowania zasad prowadzenia kontroli i utrwalania rozmów oraz innych przekazów informacji niż rozmowy telefoniczne odmiennie niż stanowi to Kodeks postępowania karnego (art. 237-242 Kpk) oraz w sposób inny niż Kpk stanowi o możliwości kontroli korespondencji. Zgodnie z treścią art. 237 Kpk kontrola i utrwalanie rozmów telefonicznych, a także utrwalanie przy użyciu środków technicznych treści przekazów informacji innych niż rozmowy telefoniczne (art. 241 Kpk) wymaga postanowienia sądu wydanego na wniosek prokuratora.

Kontrola i utrwalanie treści rozmów telefonicznych, a także treści przekazów informacji innych niż rozmowy telefoniczne - zgodnie z treścią art. 237 § 3 i art. 241 Kpk są dopuszczalne tylko wtedy, gdy toczące się postępowanie **lub** uzasadniona

**obawa popełnienia nowego przestępstwa dotyczy 18-tu enumeratywnie wyliczonych w Kpk rodzajów przestępstw.**

Jak już podniesiono wcześniej katalog ten różni się od katalogu wyliczonego w art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o kontroli skarbowej, oraz od katalogu zawartego w art. 36c ust. 1. Z treści art. 3 pkt 4) i 5) a także art. 36d wynika, że kontrola operacyjna, w zakresie o jakim mowa w art. 36c ust. 4 ustawy, może być zarządzana także w przypadku popełnienia wykroczenia, co - w ocenie Rzecznika - narusza zasadę proporcjonalności. Podstawa do podjęcia czynności operacyjno-rozpoznawczych określona w art. 36c ust. 1 pkt 1), 2), 3), 4) jest nieprecyzyjna. Przepis mówi „w celu wykrycia przestępstw”; jest więc to cel przyszły i niepewny, w oparciu o który można objąć czynnościami operacyjno-rozpoznawczymi każdego (na przykład na podstawie donosu agenturalnego czy anonimu). Odmienne natomiast stanowi Kpk, a mianowicie, że kontrolę i utrwalanie treści rozmów telefonicznych a także utrwalanie przy użyciu środków technicznych treści informacji innych niż rozmowy telefoniczne można zarządzić **po wszczęciu postępowania w celu wykrycia i uzyskania dowodów dla toczącego się postępowania lub zapobieżenia popełnienia nowego przestępstwa (art. 237 i 241 Kpk).**

Ponadto kontrola i utrwalanie treści rozmów telefonicznych oraz przekazów utrwalanych przy użyciu innych środków technicznych są - zgodnie z Kpk - dopuszczalne **w stosunku do osób podejrzanych w znaczeniu procesowym, oskarżonych oraz w stosunku do pokrzywdzonego** lub innej osoby, z którą może kontaktować się oskarżony, albo która może mieć związek ze sprawcą lub grożącym przestępstwem (art. 237 § 5) a nie w stosunku do osób podejrzewanych. Takiego ograniczenia ustawa o kontroli skarbowej nie przewiduje.

Ustawa o kontroli skarbowej nie przewiduje ogłoszenia postanowienia o kontroli i utrwalaniu rozmów telefonicznych osobie, której to dotyczy - jak w art. 239 Kpk. Odmienne niż Kpk ustawa nie zawiera także przepisu o możliwości złożenia zażalenia przez kontrolowanego na kontrolę i utrwalanie rozmów telefonicznych oraz zastosowania innych środków technicznych utrwalania przekazu informacji, które by rozpoznawał prokurator i sąd (art. 240 Kpk).

Tak więc w państwie prawa działa - rzekomo w oparciu o Kpk - organ posiadający uprawnienia organu ścigania karnego, którego jednak nie w pełni obowiązują przepisy tego kodeksu.

Ponadto art. 36c ust. 5 pkt 15 zawiera przepis umożliwiający inspektorowi kontroli skarbowej prowadzenie kontroli operacyjnej bez zgody sądu, jeśli jest ona prowadzona na wyrażoną na piśmie zgodą osoby będącej nadawcą lub odbiorcą przekazu informacji. Jest to oczywiste ominięcie prawa, które narusza konstytucyjne prawa do ochrony życia prywatnego (art. 47 Konstytucji RP) i do wolności oraz

ochrony tajemnicy komunikowania się (art. 49 Konstytucji RP ) dające inspektorowi kontroli skarbowej - po zdobyciu takiej zgody - prowadzenie kontroli operacyjnej poza zgodą sądu i prokuratora.

Uprawnienia jakie w tym względzie ustawa nadaje Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej (art. 36c ust. 16 ustawy), a więc organowi pozasądowemu - pozostają w sprzeczności z konstytucyjnymi wolnościami i prawami osobistymi człowieka i obywatela.

Art. 238 § 3 (in fine) Kpk stanowi jednoznacznie, że podlegają zniszczeniu materiały uzyskane z kontroli operacyjnej, gdy sąd nie zatwierdził postanowienia prokuratora, o którym mowa w art. 237 § 2 Kpk.

Jest to skutek uzyskania materiałów w sposób nie zaakceptowany.

We wszystkich procedurach państw demokratycznych materiałów uzyskany nielegalnie nie może służyć jako dowód i powinien być z procesu wyeliminowany. Nie wolno też na niego powoływać się w toku postępowania.

Odmienne w ustawie o kontroli skarbowej, w której art. 36c ust. 3 dopuszcza wydanie zezwolenia przez sąd na odstępianie od zniszczenia takich materiałów. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, niezależnie od treści takich materiałów, gdy uzyskane zostały za pomocą środków nie zaakceptowanych przez sąd - nie mogą pozostawać w aktach dochodzenia a także w aktach operacyjnych. Jest to bowiem nadużycie wobec osoby rozpracowywanej.

Usprawiedliwienie potrzeby zachowania dowodów uzyskanych nielegalnie bo - co do środków - nie zaakceptowanych przez sąd „wyższą koniecznością” - jest tu bez znaczenia, gdy weźmie się pod uwagę, że zniszczeniu ulegają dowody a nie sama informacja wynikająca z tych dowodów.

8. Istotne wątpliwości budzi także treść art. 36h ust. 1 oraz art. 36e ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej. Z treści dyspozycji art. 36h ust. 2 i 3 wynika obowiązek wszelkich administratorów wszystkich organów, służb i instytucji państwowych przekazywania wszelkich posiadanych danych o osobach, w tym również w formie zapisu elektronicznego - upoważnionym inspektorom kontroli skarbowej. Z postanowień art. 36e wynika z kolei upoważnienie służb kontroli skarbowej do udostępniania informacji uzyskiwanych w czasie czynności operacyjno-rozpoznawczych a także uzyskiwanych z podsłuchu sieci telekomunikacyjnej:

- organom celnym i podatkowym,
- sądowi lub prokuratorowi, w związku z toczącym się postępowaniem,

- organom, służbom i instytucjom państwowym uprawnionym do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych,
- innym organom - w przypadku i na zasadach określonych w odrębnych przepisach,
- organom i instytucjom państw obcych.

Biorąc pod uwagę, że czynności operacyjno-rozpoznawcze organy kontroli skarbowej mogą podejmować dla celów prewencyjnych, w zasadzie wobec każdego podejrzewanego przez siebie - obywatele mogą czuć się „osaczonymi” tymi czynnościami. Np. dane o stanie zdrowia chronione tajemnicą lekarską nie muszą być dostępne organowi kontroli skarbowej, który „podejrzewa” popełnienie jakiegoś przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, które może wykorzystać jako materiał kompromitujący w swojej pracy operacyjnej. A przecież podstawowe prawo człowieka - jakim jest wolność podlega ochronie prawnej (art. 31 ust. 1 Konstytucji RP), a władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż **niezbędne w demokratycznym państwie prawnym** (art. 51 ust. 2 Konstytucji RP).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich postanowienia ustawy o kontroli skarbowej naruszają podstawowe zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

Z tych wszystkich względów złożenie niniejszego wniosku mającego na celu kontrolę konstytucyjną zaskarżonych przepisów ustawy o kontroli skarbowej - uznałem za niezbędne.

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll