

WYROK*
z dnia 13 lutego 2001 r.
Sygn. K. 19/99

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Ferdynand Rymarz – przewodniczący
Lech Garlicki
Stefan J. Jaworski
Wiesław Johann
Jerzy Stępień – sprawozdawca

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 13 lutego 2001 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, o wydanie orzeczenia stwierdzającego, że:

art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.) stanowiący, że czynności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8 tej ustawy kontrolowany jest obowiązany, na żądanie inspektora kontroli skarbowej, udostępnić bądź wykonywać nieodpłatnie – pozostaje w sprzeczności z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 Konstytucji RP

o r z e k a:

**1. Art. 17 ust. 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 3 i 6 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jednolity z 1999 r. Dz.U. Nr 54, poz. 572; zm.: Nr 83, poz. 931; z 2000 r. Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1103) – w zakresie, w jakim nakłada na kontrolowanego obowiązek nieodpłatnego wykonania czynności w nich określonych – jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
– jest zgodny z art. 64 ust. 2 konstytucji.**

2. Art. 17 ust 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 5, 7 i 8 ustawy powołanej w pkt. 1 jest zgodny z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie:

* Tekst sentencji opublikowany został w Dz.U. Nr 14, poz. 143.

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich domagał się we wniosku z 22 czerwca 1999 r. stwierdzenia, że art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej) stanowiący, że czynności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8, tj.:

- sporządzenie kopii dokumentów określonych przez kontrolującego (pkt 3);
- umożliwienie filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych, jeżeli film, fotografia lub nagranie może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli (pkt 5);
- udostępnienie środków łączności, a w przypadku gdy kontrolowany jest podmiot gospodarczy także koniecznych środków technicznych, jakimi dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych (pkt 6);
- przedstawienie na żądanie inspektora tłumaczenia na język polski sporządzonej dokumentacji finansowo-księgowej (pkt 7);
- przeprowadzenia inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora (pkt 8);

kontrolowany jest obowiązany, na żądanie inspektora kontroli skarbowej, udostępnić bądź wykonywać nieodpłatnie – pozostaje w sprzeczności z art. 2 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł, że w polskim systemie podatkowym powstała sytuacja, w której podatnicy poddawani są dwóm reżimom postępowania podatkowego: pierwszy określony został przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442), drugi natomiast – przepisami Działu VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), choć obydwa te postępowania są częściami postępowania podatkowego i zmierzają do tego samego, a mianowicie – do sprawdzenia zeznania podatkowego, źródeł przychodów i prawidłowości zgłoszonych wydatków oraz wyliczenia należnego podatku. W praktyce prowadzi to – zdaniem Rzecznika – do nieformalnego, nie znajdującego odzwierciedlenia w przepisach prawnych podziału, według którego organy podatkowe (urzędy skarbowe) dokonują kontroli skarbowej w sprawach “mniejszej wagi”, natomiast inspektorzy kontroli skarbowej (urzędy kontroli skarbowej) – czynią to samo, tyle tylko, że w sprawach “większej wagi”. Samo wyodrębnienie kontroli skarbowej w specjalnej ustawie było uzasadnione przed sformułowaniem przepisów dotyczących kontroli podatkowej, ujętych w innym akcie prawnym, czyli przed wejściem w życie ordynacji podatkowej, ale obecnie ten dualizm – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – nie znajduje merytorycznego uzasadnienia.

W efekcie podatnicy poddawani są – stwierdza RPO – różnym reżimom prawnym: innemu, gdy kontrola prowadzona jest przez inspektora kontroli skarbowej a innemu, gdy kontrolę prowadzi pracownik urzędu skarbowego. W powyższym kontekście budzą również sprzeciw podatników – co podkreśla RPO – różnice w obowiązkach nakładanych na kontrolowanych. W szczególności chodzi tu o nałożony ustawą z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, wprowadzony nowelizacją z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 152, poz. 720), określony w art. 17 ust. 2, szczególnie drażliwy i wywołujący sprzeciw, nałożony na podatnika obowiązek nieodpłatnego wykonywania na żądanie inspektora szeregu niekiedy bardzo kosztownych czynności, wymienionych w *petitum* wniosku. Wszystkie te czynności – jak głosi art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej – kontrolowany obowiązany jest wykonać nieodpłatnie i bez znaczenia jest tu stylistyka tego obowiązku, który raz jest określony jako

“umożliwienie”, w innym przepisie zaś jako “udostępnienie”, “przedstawienie”, czy “przeprowadzenie”. Nadto – zauważa RPO – przedstawiony katalog jest przykładowy, na co wskazuje użycie przez ustawodawcę sformułowania “w szczególności”. W konsekwencji może to prowadzić do jego rozszerzenia w razie potrzeb wynikających z przebiegu określonego postępowania kontrolnego na inne jeszcze czynności, które wiążą się z ponoszeniem przez kontrolowanego kosztów. Co więcej – zdaniem RPO – ustawa nie przewiduje możliwości zaskarżania poleceń dowodowych, a żaden z przepisów nie zobowiązuje inspektora kontroli do liczenia się z kosztami kontroli. Dzieje się to przy jednoczesnym funkcjonowaniu przepisów o dodatkowych wpływach podatkowych i nie podatkowych należnościach budżetowych przeznaczonych na usprawnienie funkcjonowania jednostek organizacyjnych resortu finansów oraz na premie dla pracowników podległych Ministrowi Finansów, w szczególności dla tych, którzy przyczynili się bezpośrednio do uzyskania dodatkowych wpływów.

W konsekwencji obowiązywania przepisu art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, w związku treścią ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8 art. 17 tejże ustawy, trzeba mówić – stwierdza RPO – o wprowadzeniu w polskim prawie administracyjnym nowej “zasady”, polegającej na partycypowaniu obywatela w kosztach działania administracji publicznej, w sytuacji, gdy ich powstanie było niezależne od woli obywatela, a nawet przez niego niezawinione. Tymczasem art. 84 Konstytucji RP nakłada na obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, a nie różnych kosztów czynności administracji publicznej, na którą łoży, płacąc odpowiednie podatki i opłaty.

Do czasu nowelizacji, jaka miała miejsce 7 listopada 1996 r. – podnosi RPO – ustawa o kontroli skarbowej nie zawierała unormowań dotyczących kosztów powstałych w związku z prowadzoną kontrolą skarbową, a zgodnie z art. 31 tej ustawy sprawę kosztów regulowały przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Skutkiem tego unormowania kontrolowany, tak jak każdy inny uczestnik postępowania administracyjnego, ponosił te koszty postępowania, które wynikły z winy strony oraz zostały poniesione w interesie lub na żądanie strony, a nie te, które wynikają z ustawowych obowiązków organów prowadzących postępowanie (art. 262 § 1 kpa). Przedmiotowa nowelizacja natomiast sprawiła, że do postępowania w zakresie kontroli skarbowej zaprzestano stosować zasady obowiązujące w postępowaniu administracyjnym, co jest przedmiotem krytyki teorii i także wskazuje na odejście od podstawowych standardów obowiązujących w państwach Unii Europejskiej.

Ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do ustawy o kontroli skarbowej przewiduje, że strona obciążona jest tylko kosztami:

– które zostały poniesione w jej interesie albo na jej żądanie, w nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie;

– wezwania publicznego do odbioru pisma, o których mowa w art. 150 ustawy – Ordynacja podatkowa;

– sporządzania odpisów lub kopii, o których mowa w art. 178 ustawy – Ordynacja podatkowa;

– przewidzianymi w odrębnych przepisach;

– powstałymi z jej winy, a w szczególności kosztami:

a) o których mowa w art. 268 ustawy – Ordynacja podatkowa;

b) wynikłymi wskutek zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie,

c) wynikłymi wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy ustawy o kontroli skarbowej powinny być dostosowane do ogólnie obowiązujących reguł ponoszenia kosztów, które przewidują, że w prawie prywatnym koszty postępowania obciążają stronę przegrywającą,

a w prawie publicznym – wydatki publiczne (budżet państwa lub jednostki samorządu terytorialnego).

W tej sytuacji odmiennosc regulacji tworząca różną odpowiedzialność podatnika stanowi naruszenie zasady równości wyrażoną w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, bowiem nierównością jest, gdy te same rodzajowo koszty, powodowane przez organy kontroli skarbowej i organy kontroli podatkowej, w sposób różny obciążają kontrolowanych podatników.

W konkluzji uzasadnienia wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że nałożenie na podatnika ciężaru kosztów kontroli związanej z systemem samoobliczania należnych podatków narusza zasadę proporcjonalności i tym samym jest sprzeczne z art. 2 konstytucji. Z kolei – zdaniem Rzecznika – nierówność w obciążaniu podatników kosztami postępowania w zależności od tego, czy kontrola prowadzona jest w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej, czy też w trybie przepisów ordynacji podatkowej sprawia, że ta odmiennosc regulacji tworząca różną odpowiedzialność podatnika stanowi naruszenie zasady równości (art. 64 ust. 2 konstytucji).

2. Prokurator Generalny w piśmie z 2 sierpnia 1999 r. uzależnił uznanie konstytucyjności art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej od wskazania, które z nieodpłatnych czynności obciążających osobę kontrolowaną wiążą się z obowiązkiem podatkowym, a które stanowią pozapodatkową formę obciążenia kosztami tej osoby i w zasadzie podzielił stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich uznając, że art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej, w części odnoszącej się do art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6 i 8, jest niezgodny z art. 2 i art. 64 ust. Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Prokurator Generalny odmiennie niż RPO ocenił konstytucyjność przepisu art. 17 ust. 2, w części odnoszącej się do jego ust. 1 pkt 7, stojąc na stanowisku, iż ten przepis nie jest niezgodny z przytoczonymi art. 2 oraz 64 ust. 2 konstytucji. Przepis nakładający na kontrolowanego obowiązek przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej – zdaniem Prokuratora Generalnego – związany jest z obowiązkiem podatkowym i koresponduje z treścią art. 9 i art. 21 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591), w którym ustanowiony został obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań finansowych w języku polskim, jak również zapewnienia wiarygodnego przetłumaczenia na język polski treści wskazanych przez organy kontroli dowodów. Prokurator Generalny zwrócił także uwagę na to, że obowiązek podatkowy najczęściej łączy się ze złożeniem organowi podatkowemu deklaracji (zeznanie, oświadczenie), a – zgodnie z art. 27 konstytucji – w Rzeczypospolitej Polskiej językiem urzędowym jest język polski. Przytoczył nadto przepisy dekretu z dnia 30 listopada 1945 r. o języku państwowym i języku urzędowania rządowych i samorządowych władz administracyjnych (Dz.U. Nr 57, poz. 324), w którym zostało zawarte uregulowanie podobnej treści oraz przepisy ustawy z dnia 7 października 1999 r. ustawy o języku polskim (Dz.U. Nr 90, poz. 999 ze zm.), która przewiduje, że w języku polskim składane są oświadczenia, m.in. konstytucyjnym organom państwowym, instytucjom powołanym do realizacji określonych zadań publicznych (art. 5 ust. 1 w zw. z art. 3) i w konsekwencji stwierdził, że przepis ustawy o kontroli skarbowej, nakładający na kontrolowanego obowiązek przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej (art. 17 ust. 2 w zw. z ust. 1 pkt 7), nie jest niezgodny ze wskazanymi przez Rzecznika Praw Obywatelskich wzorcami konstytucyjnymi.

Inaczej – zdaniem Prokuratora Generalnego – ma się rzecz z pozostałymi wymienionymi w *petitum* wniosku RPO obowiązkami (art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6 i 8). Wszystkie one bowiem dotyczą wyłącznie postępowania kontrolnego i tym samym

stanowią pozapodatkową formę obciążenia kosztami kontroli skarbowej kontrolowanego podatnika, który tą drogą został zobowiązany do partycypowania w kosztach kontroli sprawowanej przez organy administracji publicznej.

Prokurator Generalny nie zgodził się natomiast z twierdzeniem RPO, jakoby przedmiotowa regulacja wprowadziła nierówność w obciążeniu podatników kosztami postępowania, w zależności od tego, czy kontrola w postępowaniu podatkowym prowadzona jest na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej, czy przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Adresatami obydwu tych ustaw – jak zauważa RPO – są wszyscy podatnicy (płatnicy, inkasenci), a żadna z nich nie dzieli podmiotów kontrolowanych według reżimów prawnych w dziedzinie szeroko rozumianej kontroli. Każdy bowiem podatnik może być poddany kontroli skarbowej, jak i podatkowej.

3. Ustosunkowując się do wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, Marszałek Sejmu w piśmie z 1 marca 2000 r. jedynie częściowo podzielił zawarte w nim zarzuty. W szczególności uznał za niekonstytucyjne dwa z przedmiotowych obowiązków, a mianowicie: sporządzenie kopii dokumentów wskazanych przez kontrolującego (art. 17 ust. 1 pkt 3) oraz udostępnienie środków łączności, a w przypadku gdy kontrolowany jest podmiotem gospodarczym – także innych koniecznych środków technicznych, jakimi dysponuje w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych (art. 17 ust. 1 pkt 6). Zdaniem Marszałka Sejmu obowiązek nieodpłatnego wykonania określonych w tych przepisach czynności oznacza dodatkowe obciążenie finansowe kontrolowanego (nie przewidziane w ustawach podatkowych) na rzecz organów administracji państwowej. Prowadzi to w konsekwencji do przeniesienia części kosztów postępowania kontrolnego na kontrolowanego, stanowiąc oczywistą dolegliwość o charakterze ekonomicznym. Dolegliwość ta nie znajduje – w ocenie Marszałka Sejmu – żadnego uzasadnienia, zwłaszcza w stosunku do tych kontrolowanych, którzy nie popełnili żadnego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, ujawnionego w wyniku postępowania kontrolnego. Nałożenie na kontrolowanego powyższych obowiązków jest sprzeczne – stwierdził Marszałek Sejmu – z art. 2 konstytucji, wyrażającym zasadę demokratycznego państwa prawnego i zasadę sprawiedliwości społecznej.

Marszałek Sejmu nie zgodził się natomiast z zarzutem Rzecznika Praw Obywatelskich, jakoby zaskarżony przepis naruszał art. 64 ust. 2 konstytucji. Według Marszałka Sejmu przepis ten wyraża zasadę ochrony własności, a zaskarżone przepisy nie uszczuplają praw właścicielskich podmiotów kontrolowanych przez organ kontroli państwowej.

Inaczej także Marszałek Sejmu ocenił konstytucyjność pozostałych zaskarżonych przepisów, tj. tych, które zobowiązują kontrolowanego do nieodpłatnego: a) umożliwienia filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych, jeżeli film, fotografia lub nagranie może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli (pkt 5); b) przedstawienia, na żądanie inspektora, tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej (pkt 7) oraz c) przeprowadzenia inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora (pkt 8). Marszałek Sejmu wyraził pogląd, że obowiązek określony w pkt. 5 (umożliwienie filmowania, fotografowania itd.) nie pociąga za sobą bezpośrednich wydatków, ponieważ kontrolowany obowiązany jest jedynie umożliwić kontrolującemu wykonanie przedmiotowych czynności, z kolei obowiązek przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej również nie można uznać za niekonstytucyjny, ponieważ prawo polskie generalnie nakazuje posługiwanie się w obrocie prawnym językiem polskim, nakładając w szczególności na podatnika obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w

języku polskim, co wynika zarówno z treści art. 9 ustawy z dnia 19 listopada 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591), jak i z brzmienia art. 7 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. Nr 90, poz. 999). Przepis ten stanowi, że języka polskiego używa się w obrocie prawnym na terytorium Polski pomiędzy podmiotami polskimi oraz gdy jedną ze stron jest podmiot polski. Także obowiązek przeprowadzenia nieodpłatnie inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora (pkt 8) nie może być uznany – w ocenie Marszałka Sejmu – za sprzeczny z konstytucją. Celowość i sens przeprowadzenia takiej inwentaryzacji jest, z punktu widzenia skuteczności kontroli, oczywisty, a ewentualna odpłatność organu kontroli skarbowej za czynności związane z inwentaryzacją kontrolną byłaby czynnikiem hamującym żądanie jej przeprowadzenia, nierzadko ze szkodą dla celów kontroli.

W konkluzji Marszałek Sejmu wniósł o uznanie nałożenia na podatnika tej ostatniej kategorii obowiązków za zgodne z Konstytucją RP.

4. Z kolei Minister Finansów w piśmie z 26 listopada 1999 r. wniósł o nieuwzględnienie wniosku, motywując swoje stanowisko następująco:

Obowiązki wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5 i 6 są niemal dosłownym powtórzeniem tych przepisów ustawy o kontroli skarbowej o tej samej numeracji sprzed nowelizacji, które określały obowiązki kontrolowanego, jako świadczenia nieodpłatne w zakresie niezbędnym dla potrzeb kontroli, a praktyczne stosowanie tych przepisów z reguły nie budziło zastrzeżeń podatników. *Novum* w stosunku do brzmienia zaskarżonego przepisu sprzed nowelizacji są natomiast wprowadzone nią obowiązki przedkładania w języku polskim sporządzonych w języku obcym dokumentów finansowo-księgowych oraz przeprowadzenia inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora. Celem zaś nowelizacji z 1996 r., a konkretnie nowo wprowadzonego art. 17 ust. 2, było przesądzenie o odpłatności w wypadkach niejasnego stanowiska podatnika i usankcjonowanie obowiązującej od lat praktyki, która nigdy nie była przez podatników kwestionowana.

Minister Finansów wyjaśniał, że wyodrębnienie kontroli skarbowej było uzasadnione i ma służyć efektywnej kontroli. Wolny rynek i swoboda działalności gospodarczej przyniosły bowiem także zjawiska negatywne, a zadaniem państwa jest ich zwalczanie, a przede wszystkim – zapobieganie ich powstawaniu. Koncepcja stworzenia wyspecjalizowanych jednostek kontroli skarbowej, mogących skutecznie kontrolować i ujawniać przypadki wyłudzenia podatków, prowadzenia nieujawnionej działalności gospodarczej, dokonywania nielegalnego obrotu dewizowego, w tym prania “brudnych pieniędzy”, niedozwolonego wykorzystywania powiązań kapitałowych między podmiotami itp. podyktowana była zamysłem zwiększenia sprawności i skuteczności działań kontrolujących, i tym samym – zwalczania tzw. szarej strefy oraz przestępczości gospodarczej, zaś urzędy skarbowe, nadmiernie obciążone obowiązkami, nie podołałyby zadaniom postawionym przed organami kontroli skarbowej.

Przechodząc do analizy poszczególnych punktów zaskarżonego przepisu, Minister Finansów stwierdził, że wprowadzenie obowiązku nieodpłatnego kopiowania dokumentów (ust. 1 pkt 3) podyktowane było względami praktyki, ponieważ inspektor prowadzący czynności kontrolne w siedzibie podatnika lub biurze rachunkowym pozbawiony jest urządzeń technicznych, umożliwiających np. kopiowanie dokumentów w zakresie niezbędnym do udokumentowania wykrytych nieprawidłowości. Inspektor wprowadzie w takim przypadku mógłby, z mocy art. 18 ust. 1 pkt 2 ustawy o kontroli skarbowej, zabezpieczyć zebrane dowody, lecz jest to metoda stosowana wyjątkowo, ze względu na jej uciążliwość dla podatnika, bowiem takie zabezpieczenie może spowodować dezorganizację w bieżącej działalności podatnika i tym samym spowodować w jego

majątku większe straty.

Z kolei kwestionowanie przez wnioskodawcę obowiązku określonego w ust. 1 pkt 5 (umożliwienie filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych) wynika – zdaniem Ministra Finansów – z niezrozumienia jego rzeczywistej treści. Nie chodzi w tym przypadku o ponoszenie kosztów wywoływania filmów, dostarczenia kamery, czy ponoszenia kosztów tych czynności w innej formie, lecz jedynie o umożliwienie inspektorowi wykonania powyższych czynności we własnym zakresie i przede wszystkim – o nie utrudnianie mu kontaktu z obiektami, urządzeniami i innymi składnikami majątkowymi.

Nie zasługuje również na uwzględnienie – w ocenie Ministra Finansów – zarzut niekonstytucyjności w odniesieniu do obowiązku nieodpłatnego udostępniania środków łączności (ust. 1 pkt 6). Udostępnienie ich inspektorowi w celu skontaktowania się z urzędami publicznymi, a także oddziałami przedsiębiorstwa kontrolowanego wyłącznie w zakresie niezbędnym do prawidłowego przeprowadzenia i zakończenia postępowania kontrolnego ma na celu usprawnienie postępowania kontrolnego, co jest również w interesie samego kontrolowanego.

Obowiązek przedłożenia tłumaczenia na język polski dokumentacji finansowo-księgowej, sporządzonej w języku obcym (pkt 7 ust. 1) – z kolei – nie istniał przed nowelizacją z 1996 r. a trudno uznać – według Ministra Finansów – niekonstytucyjność wprowadzenia jego nieodpłatności, skoro sam art. 27 Konstytucji RP stwierdza, że w Rzeczypospolitej Polskiej językiem urzędowym jest język polski, a z kolei z treści uchwalonej przez parlament ustawy z 7 października 1999 r. o języku polskim wynika, że na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej używa się w obrocie prawnym języka polskiego pomiędzy podmiotami polskimi oraz gdy jedną ze stron jest podmiot polski, a dotyczy to w szczególności nazewnictwa towarów i usług, ofert, reklamy, instrukcji obsługi, informacji o właściwościach towarów i usług, ofert, warunków gwarancji, faktur, rachunków i pokwitowań. Minister Finansów zwrócił także uwagę na to, że dotychczas obowiązek przedkładania tłumaczenia na język polski dokumentacji finansowo-księgowej nie istniał w stosunku do podmiotów poddanych procedurom ustawy o kontroli skarbowej, a obejmował tych wszystkich, które podlegają ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości, co wynika z brzmienia art. 9 i art. 21 ust. 5, z których pierwszy ustanawia obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych w języku polskim, drugi zaś nakazuje – na żądanie biegłego rewidenta – zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym. Stan taki powodował więc zróżnicowanie kontrolowanych podatników pod względem ich obowiązków.

Za nietrafny Minister Finansów uznał również zarzut niekonstytucyjności przepisu art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 17 ust. 2, bowiem trudno wyobrazić sobie przeprowadzenie rzetelnej kontroli bez zobowiązania podatnika do nieodpłatnego przeprowadzenia inwentaryzacji w zakresie wskazanym przez inspektora w sytuacji, gdy istnieją uzasadnione wątpliwości co do zgodności danych wynikających z ksiąg a rzeczywistym stanem rzeczy. Trudno jest przede wszystkim wskazać, który artykuł konstytucji został w tym przypadku naruszony.

Co do zarzutu Rzecznika Praw Obywatelskich, formułującego tezę, że poprzez wprowadzenie obowiązku nieodpłatnego wykonania przedmiotowych obowiązków kontrolowany ponosi koszty kontroli skarbowej i partycypuje w kosztach działania administracji publicznej, nawet w sytuacji gdy ich powstanie było niezależne od woli obywatela, a nawet niezawinione, Minister Finansów podniósł, że nie jest prawdą, jakoby ewentualne koszty wykonania czynności wymienionych w art. 17 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem Ministra Finansów tak

właśnie jest, co w konsekwencji prowadzi do zmniejszenia obciążenia podatnika na rzecz budżetu państwa.

Nie zgodził się on także z tezą Rzecznika Praw Obywatelskich, iż niemożliwe jest zaskarżanie żądań inspektora w trybie odwoławczym, przewidzianym przez kodeks postępowania administracyjnego. Nic nie stoi na przeszkodzie do zaskarżania czynności inspektora podejmowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, ponieważ – jak stwierdził Minister Finansów – do procedur przewidzianych tą ustawą stosuje się przepisy działu VIII kodeksu postępowania administracyjnego.

II

Na rozprawie 13 lutego 2001 r. wnioskodawca i uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska wyrażone na piśmie, przy czym przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich rozszerzył wzorce kontroli o art. 31 ust. 3 konstytucji stwierdzając, że w państwie prawnym wszyscy obywatele, w tym wszyscy podatnicy, mają prawo żądać ażeby w stosunku do nich była stosowana procedura odpowiadająca jakiejś procedurze obowiązującej w kraju. Chodzi tu o procedurę administracyjną, podatkową, karną. Rzecznik podkreślił nadto, że Trybunał Konstytucyjny rozpoznając sprawę zgodności prawa podatkowego z zasadą państwa prawnego zawsze przyjmował, że na ustawodawcy ciąży obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego oraz zgodnego z zasadą sprawiedliwości, a także nie naruszającego istoty praw i wolności obywatela.

Przedstawiciel Ministra Finansów nieco zmodyfikował ogólną wymowę pisemnego stanowiska przyznając, że Ministerstwo dostrzega w obowiązkach zawartych w przepisach art. 17 ust. 1 pkt 3 i 6 ustawy o kontroli skarbowej “pewne ciężary nałożone na podatnika”.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kontrolą konstytucyjności objęty jest art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), który ustanawia zasadę, że czynności określone w art. 17 ust. 1 tej ustawy kontrolowany jest zobowiązany wykonać nieodpłatnie. Katalog tych obowiązków został ujęty w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8 ustawy o kontroli skarbowej. W szczególności chodzi tu o obowiązki:

- sporządzenia kopii dokumentów określonych przez kontrolującego (pkt 3);
- umożliwienia filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych, jeżeli film, fotografia lub nagranie może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli (pkt 5);
- udostępnienia środków łączności, a w przypadku gdy kontrolowanym jest podmiot gospodarczy także koniecznych środków technicznych, jakimi dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych (pkt 6);
- przedstawienia na żądanie inspektora tłumaczenia na język polski sporządzonej dokumentacji finansowo-księgowej (pkt 7);
- przeprowadzenia inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora (pkt 8).

Jako wzorce kontroli wskazane zostały przez Rzecznika Praw Obywatelskich dwa przepisy konstytucji: art. 2 i art. 64 ust. 2. Skarżący uważa, że nałożenie wyżej wymienionych obowiązków nieodpłatnego ich wykonania narusza, po pierwsze, zasadę

proporcjonalności, wyprowadzoną z ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego, a także, po drugie, wyrażoną w art. 64 ust. 2 zasadę równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych, gdyż istnienie dwóch reżimów kontroli, a mianowicie kontroli skarbowej, regulowanej przepisami zaskarżonej ustawy i równoległe – kontroli podatkowej, określonej przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) prowadzi do różnego obciążania podatników kosztami postępowania, w zależności od tego, która z przedmiotowych ustaw jest podstawą prowadzonej kontroli. Ordynacja podatkowa w art. 264 przyjmuje bowiem, że koszty postępowania publicznoprawnego ponosi organ prowadzący postępowanie, a stroną obciążają tylko koszty wyraźnie tam wskazane. Katalog tych kosztów nie pokrywa się – zdaniem skarżącego – z tymi, które wynikają z obowiązków nałożonych w drodze zaskarżonych przepisów.

2. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny poddał analizie słuszność zarzutu o sprzeczności art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej z art. 64 ust. 2 konstytucji.

W polskim systemie podatkowym – twierdzi Rzecznik – bez uzasadnienia merytorycznego powstała sytuacja, w której podatnicy poddawani są różnym reżimom prawnym w dziedzinie postępowania wymiarowego. Konstrukcja zarzutu naruszenia konstytucji przez treść art. 17 ust. 2 jednoznacznie prowadzi jednak do innego wniosku. Należy przede wszystkim zauważyć, że Rzecznik Praw Obywatelskich nie obejmuje nim samego katalogu obowiązków nałożonych na kontrolowanego podatnika postanowieniami art. 17 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, ale przedmiotem zarzutu czyni wyłącznie obowiązek płynący z treści art. 17 ust. 2 ustawy, który stanowi, że czynności określone w ust. 1 kontrolowany obowiązany jest wykonać nieodpłatnie.

O naruszeniu więc rozwiązaniami ustawy o kontroli skarbowej zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych można byłoby mówić jedynie wówczas, gdyby z przepisów wskazanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich ordynacji podatkowej dało się wywieść, iż identyczny katalog obowiązków, których spełnienia wymaga się od kontrolowanego w tym drugim przypadku, nie jest objęty nakazem świadczenia nieodpłatnego oraz, że obydwie analizowane tu ustawy odnoszą się do dwóch odrębnych kategorii podatników, różnicując ich sytuację prawną. W istocie rzeczy tak jednak nie jest. Obydwie te ustawy stawiają bowiem przed sobą różne cele, o których niżej, i obejmują zakresem swego działania wszystkich kontrolowanych.

Z art. 1 ordynacji podatkowej wynika, że ustawa ta normuje:

- 1) zobowiązania podatkowe;
- 2) informacje podatkowe;
- 3) postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające oraz
- 4) tajemnicę skarbową.

Z kolei ustawa o kontroli skarbowej w art. 1 postanawia, że celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych (ust. 1), oraz badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych.

W praktyce przyjęło się – jak o tym informuje Minister Finansów – że urzędy skarbowe ustalając plany kontroli proponują przekazanie skomplikowanych przypadków kontroli skarbowej, ale nie oznacza to jednak, że obydwie te ustawy określają podmiotowo dwie kategorie podatników wobec których stosowane są różne zasady (reżimy) kontroli. Zawsze bowiem może dojść do sytuacji, kiedy postępowanie prowadzone w trybie ordynacji podatkowej może być przejęte przez organy kontroli skarbowej, z zastosowaniem przepisów ustawy o kontroli skarbowej.

Analiza motywów ustawodawcy wyraźnie wskazuje, że poprzez działanie ustawy o kontroli skarbowej starano się stworzyć warunki ograniczające w ten sposób niebezpieczną dla państwa prawnego tzw. szarą strefę (zob. dyskusję na 59 posiedzeniu Sejmu 14 września 1995 r. podczas pierwszego czytania projektu nowelizacji do ustawy o kontroli skarbowej, stenogram s. 138 i n.). Wolny rynek i swoboda prowadzenia działalności gospodarczej przyniosły bowiem także i 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. 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 – zdaniem Trybunału – nie tylko prawo, ale także obowiązek zwalczania tych negatywnych zjawisk poprzez 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. Również doktryna, mimo szeregu zastrzeżeń odnośnie do pewnych rozwiązań zapisanych w ustawie o kontroli skarbowej, nie kwestionuje jej *ratio legis* (zob. np. F. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej*, Warszawa 1997, s. 13 i n.).

Brak jest natomiast podstaw do twierdzenia, że wprowadzenie tych dwóch reżimów kontroli podzieliło podatników na dwie odrębne kategorie kontrolowanych o zróżnicowanym zakresie praw i obowiązków. Jak wyżej już podniesiono, każdy podatnik może zostać poddany obu reżimom kontroli skarbowej. Ustawa nie zwiera tu żadnych wyłączeń podmiotowych. Po objęciu podatnika postępowaniem określonym ustawą o kontroli skarbowej, kontrola ta jest już prowadzona na takich samych zasadach w stosunku do wszystkich. W świetle powyższego nie może być więc mowy o takim zróżnicowaniu sytuacji podatnika, o jakim mowa w uzasadnieniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, i w konsekwencji – o naruszeniu zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych, o jakiej mowa w art. 64 ust. 2 konstytucji.

Na marginesie już tylko należy zwrócić uwagę, że nie jest prawdą – jak utrzymuje skarżący – jakoby ordynacja podatkowa nie przewidywała możliwości zażądania przez organ podatkowy nieodpłatnego przeprowadzenia inwentaryzacji, tak jak to czyni ustawa o kontroli skarbowej w art. 17 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 17 ust. 2. Z treści art. 284 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej wyraźnie bowiem wynika, że kontrolujący jest uprawniony do żądania przeprowadzenia remanentu (pojęcie szersze od inwentaryzacji), a z żadnego przepisu tej ustawy nie wynika, że żądanie przeprowadzenia remanentu miałoby wiązać się z koniecznością pokrycia jego kosztów przez organ podatkowy. Sytuacja więc pod tym względem kontrolowanych jest na gruncie obydwu analizowanych ustaw identyczna.

3. W następnej kolejności należy zanalizować słuszność zarzutu naruszenia art. 2 konstytucji. Rzecznik Praw Obywatelskich upatruje niekonstytucyjności art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej w sprzecznym z zasadą proporcjonalności nakładaniu na podatnika “także ciężaru kosztów kontroli” we wskazanym we wniosku zakresie, odwołując się także do postanowień art. 31 ust. 3 konstytucji, w którym obecnie zasada proporcjonalności jest wyrażona. Trybunał Konstytucyjny po wejściu w życie nowej konstytucji wielokrotnie już zauważał, że szereg zasad i reguł, które dotychczas funkcjonowały w polskim porządku konstytucyjnym w ramach ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego, obecnie znalazło bezpośredni wyraz w szczegółowych postanowieniach konstytucji. Dotyczy to zwłaszcza praw jednostki o charakterze materialnym. Oznacza to, że w tym zakresie klauzula demokratycznego

państwa prawnego utraciła swój samoistny charakter, gdyż wynikające z niej konsekwencje zostały powtórzone i rozwinięte w szczegółowych przepisach konstytucji. Formułując takie stanowisko m.in. w orzeczeniu w sprawie K. 26/97 (OTK ZU Nr 5-6/1997, s. 445-446) Trybunał stwierdził, że “w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić przede wszystkim szczegółowe przepisy konstytucyjne. W takich sytuacjach nie ma natomiast potrzeby powoływania – jako podstawy kontroli – zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 konstytucji”. Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie w pełni podziela powyższe stanowisko. Oznacza to, że zarzut naruszenia zasady proporcjonalności w niniejszej sprawie Trybunał badał przede wszystkim w ramach zakreślonych przepisem art. 31 ust. 3 konstytucji.

Z tego punktu widzenia Trybunał Konstytucyjny poddał analizie zobowiązanie do nieodpłatnego wykonania obowiązków nałożonych przepisami art. 17 ust. 1 pkt 3 (sporządzenie kopii dokumentów), pkt 6 (udostępnienie środków łączności, a w przypadku gdy kontrolowanym jest podmiot gospodarczy także koniecznych środków technicznych, jakimi dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych), pkt 7 (przedstawienie na żądanie inspektora tłumaczenia na język polski sporządzonej dokumentacji finansowo-księgowej) oraz pkt 8 (przeprowadzenie inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora).

Jak stanowi art. 31 ust. 3 konstytucji, ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Nie może ulegać wątpliwości, że obowiązki nałożone w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8 i egzekwowane w sposób nieodpłatny z mocy art. 17 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej nie naruszają istoty wolności i praw podatnika, co nie oznacza, że wszystkie obowiązki te są zgodne z innymi postanowieniami konstytucji.

4. W dalszej kolejności należy zapytać, czy wszystkie wyżej wymienione “nieodpłatne obowiązki” w jednakowym stopniu spełniają postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności wprowadzanych ograniczeń w zakresie w jakim podyktowane jest to koniecznością w demokratycznym państwie prawa dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego (art. 31 ust. 3). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego warunki te są spełnione w przypadku obowiązków wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 5, 7 i 8, ale nie zostały zachowane w odniesieniu do obowiązków określonych w pkt. 3 i 6 tego artykułu:

a) przechodząc do analizy treści pierwszej grupy tych obowiązków (pkt 5, 7 i 8) należy zauważyć, że przynajmniej pierwszy z nich nie może rodzić z istoty swojej żadnych kosztów po stronie podatnika. Chodzi tu o określony w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o kontroli skarbowej obowiązek umożliwienia filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych, jeżeli film, fotografia lub nagranie może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli. Ustawa nie nakłada więc na kontrolowanego podatnika obowiązku filmowania, fotografowania i dokonywania nagrań dźwiękowych, ale wyraźnie mówi jedynie o umożliwieniu dokonania tych czynności przez sam organ kontrolujący. W sposób więc oczywisty nie może być tu mowy o jakichkolwiek uchwytnych, realnych kosztach powstałych z tego powodu po stronie kontrolowanego. A jest oczywiste, że tego rodzaju

czynności dokumentacyjne, w pewnych sytuacjach konieczne dla utrwalenia niektórych dowodów, mogą być wykonane jedynie z wykorzystaniem środków technicznych należących do organu kontrolującego. Mowa bowiem w tym przepisie o “umożliwieniu filmowania, fotografowania” itd., a nie o jednoczesnym udostępnieniu odpowiednich środków technicznych za pomocą których te czynności będą realizowane;

b) zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie można także dopatrzeć się niekonstytucyjności normy prawnej, nakładającej obowiązek nieodpłatnego przedstawienia na żądanie inspektora tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej (art. 17 ust. 2, w zw. z art. 17 ust. 1 pkt. 7 ustawy o kontroli skarbowej). Zgodzić się należy ze stanowiskiem zajęтым zarówno przez Marszałka Sejmu, jak i Prokuratora Generalnego, że skoro art. 27 ust. 1 Konstytucji RP w zdaniu pierwszym stwierdza, że w Rzeczypospolitej Polskiej językiem urzędowym jest język polski, i skoro art. 7 ust. 1 obowiązującej od 9 maja 2000 r. ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. Nr 90, poz. 999 ze zm.) wyraźnie określa, że języka polskiego używa się w obrocie prawnym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej pomiędzy podmiotami polskimi oraz gdy jedną ze stron jest podmiot polski, (a dotyczy to w szczególności nazewnictwa towarów i usług, ofert, warunków gwarancji, faktur, rachunków i pokwitowań.), to zarzut niekonstytucyjności obowiązku przedstawienia nieodpłatnego tłumaczenia w języku polskim dokumentacji finansowo-księgowej jest niezasadny.

Ponadto art. 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.) stanowi *expressis verbis*, że księgi rachunkowe prowadzi się, a sprawozdania finansowe sporządza się w języku polskim i określa w walucie polskiej. Dodatkowo ust. 5 art. 21 tejże ustawy, na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta, nakazuje zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym.

Mając powyższe na względzie Trybunał Konstytucyjny uważa, że przepis art. 17 ust. 1 pkt 7 ma charakter odsyłający, nie można mu natomiast przypisać samodzielnego znaczenia prawnego. Oznacza to, że żądanie nieodpłatnego sporządzenia tłumaczeń dokumentacji finansowo-księgowej sporządzonej w języku obcym może dotyczyć tylko takich dokumentów, które – zgodnie z postanowieniami innych ustaw, a w szczególności ustawy z 7 października 1999 r. o języku polskim oraz ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – muszą być sporządzone w języku polskim. Art. 17 ust. 1 pkt 7 (w zw. z ust. 2) nie może natomiast stanowić samoistnej podstawy prawnej dla żądania nieodpłatnego sporządzenia tłumaczeń innych dokumentów czy materiałów. Gdyby bowiem przypisać art. 17 ust. 1 pkt 7 taki samoistny charakter, to koniecznym stałoby się uznanie, że nie spełnia on wymogów określoności, wynikających z art. 2 i art. 31 ust. 3 konstytucji;

c) przechodząc z kolei do analizy obowiązku nieodpłatnego przeprowadzenia inwentaryzacji na żądanie i w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora (pkt 8 art. 17 ust. 1) Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że mieści on w sobie postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności wprowadzanych ograniczeń i nie może być uznany za sprzeczny z zasadą proporcjonalności.

Inwentaryzacja, zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.), jest integralną częścią rachunkowości i obejmuje okresową weryfikację wykazywanych w księgach rachunkowych oraz w bilansie stanów składników aktywów i pasywów. Rzetelność przeprowadzenia inwentaryzacji oraz poprawność w zakresie rozliczenia jej wyników ma priorytetowe znaczenie dla oceny realności prezentowanego sprawozdania finansowego (zob. np. K.G. Szymański, *Rachunkowość i podatki. Komentarz do ustawy o*

rachunkowości z uwzględnieniem przepisów podatkowych, Warszawa 1998, s. 112). Tym samym rzetelna inwentaryzacja jest niezbędna dla ustalenia należności podatkowych. Jeśli przyjąć, że kontrola jest weryfikacją stanu deklarowanego ze stanem faktycznym, to inwentaryzacja jest realnym układem odniesienia dla przeprowadzenia tego procesu i jako taka mieści się w ramach tych czynności kontrolnych, które są niezbędne do prawidłowego przeprowadzenia i zakończenia postępowania kontrolnego.

Ustawa o rachunkowości nakazuje w art. 26 ust. 1 przeprowadzenie inwentaryzacji raz do roku na ostatni dzień każdego roku obrachunkowego. Jednakże ust. 3 pkt 2 i 4 tego artykułu dopuszcza w określonych przypadkach przedłużenie częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji do odpowiednio 2 i 4 lat. Ponieważ przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, może się okazać, że zapisy w tych księgach będą w momencie kontroli skarbowej nieaktualne, zaś poprawność i rzetelność kontroli będzie zależała od przeprowadzenia inwentaryzacji w dacie tej kontroli. Dlatego żądanie przez inspektora skarbowego przeprowadzenia inwentaryzacji w trybie kontroli skarbowej w niezbędnym zakresie mieści się w ramach czynności kontrolnych i nie narusza art. 64 ust. 2 konstytucji, w kontekście obowiązków nałożonych na podatnika w analogicznym zakresie przepisami ordynacji podatkowej. Na marginesie należy podkreślić, że wszystkie wydatki poniesione w związku z przeprowadzeniem żądanej inwentaryzacji są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

5. Inaczej natomiast należy spojrzeć na określony w art. 17 ust. 1 pkt 6 obowiązek udostępnienia środków łączności, a w przypadku, gdy kontrolowanym jest podmiot gospodarczy, także koniecznych środków technicznych, jakimi dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych, jako na obowiązek świadczony nieodpłatnie, oraz na zagadnienie nieodpłatnego kopiowania dokumentów, o czym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej.

Trybunał Konstytucyjny wyraża pogląd, że udostępnienie środków łączności przez kontrolowanego nie wiąże się bezpośrednio z obowiązkiem podatkowym. Ta część kosztów kontroli skarbowej przewidziana w zaskarżonej regulacji istotnie prowadzi do partycypacji obywatela w kosztach działania administracji publicznej w sytuacji, gdy powstanie tych kosztów było niezależne od woli obywatela, a nawet przezeń nie zawinione. Taka obowiązująca regulacja przeczy powszechnie przyjętej zasadzie, że koszty w prawie publicznym obciążają wydatki publiczne, a więc budżet państwa bądź budżety jednostek samorządu terytorialnego. Ponadto – jak trafnie zauważono w stanowisku Marszałka Sejmu – bezpłatne udostępnienie współczesnych środków łączności (telefon, fax, poczta elektroniczna, internet) wiąże się z kosztami, a przepisy ustawy nie limitują ani sposobu ani czasu korzystania z tych środków. Poza tym żądania kontrolującego w zakresie używania, a w skrajnych przypadkach nadużywania środków łączności, nie podlegają zaskarżeniu do organu nadrzędnego ani późniejszej refundacji. W opinii Trybunału Konstytucyjnego gwałtownie rozwijająca się technika w zakresie środków łączności, jak i techniki biurowej, transportu i telekomunikacji nakazuje z dużą dozą ostrożności patrzeć na przedmiot tak sformułowanego obowiązku, jak to czyni kwestionowany przepis. Zbyt ogólne odniesienie się do takich pojęć jak: “środki łączności” i “środki techniczne” nie pozwala uznać cytowanego przepisu za precyzyjny i jednoznaczny.

Podobnie należy spojrzeć na przepis określający obowiązek nieodpłatnego kopiowania dokumentów w myśl art. 17 ust. 1 pkt 3. W tym przypadku należy rozpatrzyć kwestię, czy nieodpłatne wykonanie kopii dokumentów określonych przez kontrolującego mieści się wyłącznie w ramach tych czynności kontrolnych, które są niezbędne do

prawidłowego przeprowadzenia i zakończenia postępowania kontrolnego.

Przede wszystkim trzeba podkreślić, że ustawodawca w art. 18 ust. 1 pkt 2 ustawy o kontroli skarbowej przewidział możliwość zabezpieczenia dowodów przez inspektora skarbowego. Jeśli więc kontrolujący ma tak daleko idące prawo faktycznego pozbawienia podatnika możliwości korzystania z zabezpieczonej dokumentacji do czasu zakończenia kontroli, co może powodować nawet dezorganizację bieżącej działalności, to nałożenie na niego dodatkowo obowiązku bezpłatnego kopiowania dokumentów, wskazanych przez kontrolującego, bez jednoczesnego wskazania przedmiotowych granic tego obowiązku, należało uznać za nadmierną ingerencję.

Zarówno w przypadku nieodpłatnego obowiązku “udostępnienia środków łączności”, jak i “kopiowania dokumentów” (pkt 7 i 3) taką redakcją zaskarżonych przepisów Trybunał konstytucyjny kwalifikuje jako sprzeczną z wyrażoną w art. 31 ust. 3 konstytucji zasadą proporcjonalności i określoności.

Zasada określoności od dawna znajduje trwałe miejsce w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Początkowo wyprowadzano ją z klauzuli demokratycznego państwa prawnego, traktując jako jedną z zasad poprawnej legislacji. Jak wskazano w orzeczeniu z 19 czerwca 1992 r. (*U. 6/92*, OTK w 1992 r., cz. I, s. 302-303): “z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich musi spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji ...”

Obecnie zasadę określoności należy wiązać z art. 31 ust. 3 konstytucji. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 10 listopada 1998 r. w sprawie K. 39/97 (OTK ZU Nr 6/1998, s. 558): “należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne.” Od dawna także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (por. *orzeczenie z 29 marca 1994 r.*, K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, s. 50). W świetle powyższego tak nieprecyzyjne i niejednoznaczne wskazanie o jakie “środki łączności” i “środki techniczne” chodzi w omawianym przepisie ustawy o kontroli skarbowej, a także brak precyzji co do zakresu obowiązku nieodpłatnego kopiowania dokumentów określonych przez kontrolującego, musi być uznane za regulację nie spełniającą wymogów zasady określoności i tym samym – za niezgodną z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.