

Warszawa, dnia 29 października 2002 r.

Opinia prawna
do rządowego projektu ustawy 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
(druk nr 991)

I. Uwagi ogólne

Treść projektu zawartego w druku sejmowym nr 991 prawie w całości wypełniają zmiany 28 ustaw, w większości dotyczące organizacji i kompetencji organów administracji skarbowej i celnej. Wobec zakresu i wagi tych zmian, postanowienie art. 1 projektu, stanowiącego podstawę do tworzenia Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, wydaje się sprawą marginalną. Projektowana ustawa nie wyposaża Kolegiów w uprawnienia władcze ani stanowiące. Kolegia mają być ciałami koordynującymi działania organów skarbowych i celnych, w tym organów kontrolnych, na terenie danego województwa. Z przepisów art. 1 projektu nie wynika, aby zadania Kolegiów miały charakter obligatoryjny. Bardzo ogólnie określony zakres tych zadań, nie został skonkretyzowany w regulacjach szczególnych, w tym przepisach zmienianych w projekcie ustaw.

Dyskusyjna wydaje się potrzeba powołania przedmiotowych Kolegiów. W obowiązującym stanie prawnym, po zmianach organizacyjnych dokonanych w bieżącym roku, nadzór nad administracją podatkową, celną, jak również nad organami kontroli skarbowej (w tym celnej), sprawuje jeden organ naczelny - minister właściwy do spraw finansów publicznych. Poszczególne organy tej shierarchizowanej struktury mają prawną możliwość uzgadniania i koordynacji swoich działań. Wątpliwości wzbudza ponadto udział w posiedzeniach Kolegium wojewody, nie sprawującego zwierzchnictwa w stosunku do administracji podatkowej lub celnej na terenie województwa.

Oceny zasadności projektowanych zmian w systemie poboru należności podatkowych oraz kontroli skarbowej należy dokonać odrębnie dla poszczególnych zmienianych ustaw. Nie ulega wątpliwości słuszność zmian porządkujących system, np. ustanowienie organem podatkowym nie jak dotychczas danego urzędu lecz jego dyrektora i naczelnika. Szerszego natomiast uzasadnienia merytorycznego wymaga przeniesienie na organy administracji celnej kompetencji organów podatkowych, wraz ze sprawowaniem szczególnego (specjalnego) nadzoru podatkowego (z wyjątkiem nadzoru gier w kasynach gry i automatach), w zakresie podatku akcyzowego, bez względu na to, czy akcyzie podlegają towary produkowane w kraju, czy pochodzące z importu.

Projektodawca proponuje bardzo istotne zmiany ustawy o kontroli skarbowej wyposażając organy kontrolne w prawo znaczącej ingerencji w sferę konstytucyjnych praw i wolności. Zmiany te zostaną omówione w części szczegółowej niniejszej opinii.

Wejście w życie projektowanej ustawy przewidziane jest na dzień 1 stycznia 2003 r., z wyjątkiem nielicznych przepisów dotyczących nowelizowanych ustaw, które wchodzi w życie w innych terminach. Należy w związku z tym wyrazić wątpliwość w kwestii odpowiedniości założonego okresu *vacatio legis*, zważywszy, że pierwsze czytanie projektu zawartego w druku sejmowym nr 991 odbędzie się na posiedzeniu w dniu 29 października, a prace legislacyjne zajmą niemało czasu z uwagi na obszerność i znaczenie merytoryczne proponowanych rozwiązań.

Należy ponadto zauważyć, iż w projektowanych nowelach do poszczególnych ustaw, zamieszczono znaczną ilość upoważnień do wydania aktów wykonawczych, warunkujących stosowanie w praktyce przepisów znowelizowanych ustaw. Tylko niektóre z projektów aktów wykonawczych dołączono do druku 991. Oprócz obszernych w treści projektów rozporządzeń wykonawczych - w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy oraz w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów i dyrektorów izb skarbowych, pozostałe projekty rozporządzeń dotyczą głównie spraw nadzoru i kontroli skarbowej. Ocena realności wydania w okresie *vacatio legis*, przewidzianych w projektowanej ustawie aktów wykonawczych, jest jednym z elementów oceny odpowiedniości tego okresu.

Ocenę zgodności opiniowanego projektu z prawem Unii Europejskiej, dokonaną przez Sekretarza Komitetu Integracji Europejskiej Panią Prof. Danutę Hubner, dołączono do druku sejmowego.

II. Uwagi szczegółowe

1. Do projektowanych zmian w ustawach wymienionych w art. 2 - 6 projektu - nie zgłaszam uwag.

2. Treść art. 7 projektu stanowią bardzo obszerne i istotne zmiany ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572, z późn.zm.).

Projekt rozszerza zakres przedmiotowy kontroli skarbowej określony w obowiązującej ustawie a w konsekwencji katalog podmiotów podlegających kontroli, ustanowiony w art. 4 ustawy. W uzasadnieniu - na str. 79 druku - projektodawca wyszczególnia i ogólnie omawia nowe dziedziny objęte kontrolą skarbową.

Novum stanowi propozycja organizowania konkursów w celu wyłonienia kandydatów na dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (art. 8 ustawy). Treść projektowanych postanowień wskazuje jednak na pewną niekonsekwencję projektodawcy. W ustępie 8 stwierdza się bowiem, iż w przypadku braku odpowiedniej liczby uczestników do przeprowadzenia konkursu lub gdy żaden z

kandydatów nie uzyska pozytywnej opinii Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek generalnego Inspektora powoła dyrektora urzędu kontroli skarbowej bez przeprowadzania konkursu. Wynika z tego, że postępowanie konkursowe polega wyłącznie na przeprowadzeniu testu egzaminacyjnego, którego wyniki nie są wiążące, a Generalny Inspektor, tak jak dotychczas, ma prawo wnioskować o powołanie na stanowisko dyrektora urzędu kontroli skarbowej osoby wytypowanej według własnej oceny.

Dalsze przepisy art. 7 projektu wprowadzają szereg zmian uściślających i porządkujących do przepisów rozdziału 3 ustawy - postępowanie kontrolne.

Nowe brzmienie otrzymuje rozdział 3b. Proponuje się zmianę tytułu rozdziału z: *„Szczególny nadzór podatkowy”* na: *„Specjalny nadzór skarbowy”*. Z dotychczasowego szczególnego nadzoru podatkowego wyłącza się produkcję oraz obrót, w tym eksport i import, wyrobów akcyzowych określonych w ustawie, czyli przeważający obszar będący przedmiotem tego nadzoru, przekazywany zgodnie z projektem organom administracji celnej. Specjalny nadzór skarbowy pozostający w gestii organów kontroli skarbowej dotyczyć ma wyłącznie urządzania gier w kasynach gry i automatach.

Szczególną uwagę należy zwrócić na projektowaną zmianę przepisów rozdziału 4 ustawy - Wywiad skarbowy. Rozdział ten również otrzymuje w projekcie nowe brzmienie.

Projektodawca charakteryzuje zakres wywiadu skarbowego (art. 36 ust. 2), który *„polega na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o osobach oraz o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej”* w celu ustalenia należności oraz wykonania zadań określonych w wyszczególnionych przepisach ustawy. Stanowi to z pewnością pożądane doprecyzowanie stosownych postanowień obowiązującej ustawy. W dalszym ciągu pozostaje otwarty katalog czynności operacyjno-rozpoznawczych. Należy przy tym zauważyć, że w obowiązującym brzmieniu art. 36 ust. 5 nowelizowanej ustawy, zastrzega się, że czynności operacyjno-rozpoznawcze, o których mowa w ustawie, mogą być podjęte tylko wówczas, gdy inne środki okazały

się bezskuteczne albo zachodzi wysokie prawdopodobieństwo, że będą nieskuteczne lub nieprzydatne do wykrycia przestępstwa, ujawnienia jego sprawców i ujawnienia lub zabezpieczenia dowodów.

Takiego zastrzeżenia nie przewiduje projekt, stwierdzając, iż czynności będące środkami działania wywiadu skarbowego, mogą być prowadzone w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawnny. Przewiduje się więc swobodę organów skarbowych w podejmowaniu przedmiotowych czynności (przy zachowaniu celów, którym mają służyć, określonych w art. 36 ust. 2). W ramach tych czynności projekt zezwala na:

1) obserwację i rejestrowanie przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń i dźwięku, towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych (projektowany art. 36a),

2) uzyskiwanie oraz przetwarzanie *„danych identyfikujących abonenta sieci telekomunikacyjnej lub zakończenia sieci, między którymi wykonano połączenie, oraz danych dotyczących uzyskania próby połączenia między określonymi zakończeniami sieci, a także okoliczności i rodzaju wykonanego połączenia”* (projektowany art. 36b ust. 1).

Przepis cytowany jako drugi, został sformułowany przy użyciu wyrażeń technicznych. Nie jest więc dostatecznie jasny aby stwierdzić na co naprawdę zezwala, np. czy również na podsłuchiwanie rozmów telefonicznych? Może również niepokoić sposób ujawniania osobom uprawnionym danych, o których mowa w cytowanym art. 36b ust. 1, za pomocą sieci telekomunikacyjnej (ust. 4 w tym artykule), choć zastrzeżono, iż *„w sposób zabezpieczający przed dostępem osób nieuprawnionych”*.

Należy jednakże zaznaczyć, że dalsze przepisy projektu regulują zasady przekazywania danych i informacji uzyskanych w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz niszczenia tych materiałów, które nie zawierają dowodów lub informacji przydatnych w postępowaniach prowadzonych przez organy kontroli skarbowej.

Kontrowersje może wzbudzać postanowienie projektowanego art. 37a ust. 2, zgodnie z którym *„przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych*

pracownicy wywiadu skarbowego mogą posługiwać się dokumentami, które umożliwiają ustalenie danych ich identyfikujących oraz środków, którymi posługują się przy wykonywaniu zadań służbowych". Wydaje się, że takie metody działania winne być dopuszczalne w określonych celach, a nie powszechnie - np. w celu ustalenia należności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy a więc rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków.

Wyczerpująco (moim zdaniem) uregulowane są w projekcie sprawy dotyczące niejawnego prowadzenia kontroli operacyjnej (projektowany art. 36c i następne). Środki kontroli operacyjnej wymienione są (sądząc z treści przepisu - wyczerpująco) w projektowanym art. 36c ust. 4. Polegają m.in. na: kontrolowaniu oraz utrwalaniu treści korespondencji, przesyłek, rozmów telefonicznych. Ich prowadzenie podlega kontroli sądowej.

Powyższe uprawnienia organów kontroli skarbowej dotyczą sfery praw i wolności osobistych obywateli, konstytucyjnie chronionych. Zbyt mało czasu na ocenę tak obszernego w treści projektu nie zezwala na wnikliwe prześledzenie, czy projektowana ingerencja w tę sferę nie przekracza granicy zakreślonej przepisami konstytucyjnymi. Czy projektodawca miał na uwadze zachowanie niezbędnej proporcji pomiędzy zakresem tej ingerencji a stopniem niezbędnej ochrony innych wartości konstytucyjnych. W trakcie prac legislacyjnych, projektowane przepisy winne być przeanalizowane także w tym aspekcie.

3. Do projektowanych zmian w ustawach, o których mowa w art. 8 - 11 oraz w art. 13 nie zgłaszam uwag, z wyjątkiem, co już sygnalizowałam w uwagach ogólnych, braku dostatecznego uzasadnienia przeniesienia kompetencji w sprawach podatku akcyzowego, również od czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem dokonywanych w kraju, na urzędy i izby celne.

4. Pomysłem „odstającym” od ukształtowanego porządku prawnego, jest obciążenie organów celnych kontrolą przestrzegania legalności wykonywania pracy przez cudzoziemców. Jednakże z treści zmian proponowanych w art. 12 projektu do

ustawy z dnia 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu (Dz.U. z 2001 r. Nr 6, poz. 56, z późn.zm.), nie sposób dowiedzieć się, jakie organy celne będą tej kontroli dokonywać, a także czy sprawowana przez nie kontrola wyłączy dotychczasową kontrolę wojewodów, czy kontrola ta będzie odbywać się na zasadzie współdziałania tych organów.

Moim zdaniem, ustawa pozostawia organowi wykonawczemu zbyt dużą swobodę w kwestii ustalania zasad przeprowadzania kontroli a projektowany przepis upoważniający nie spełnia wymogów w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Nie zgłaszam uwag do art. 13.

6. W art. 14 zawierającym zmiany do ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489, z późn.zm.), najistotniejszym postanowieniem jest możliwość utworzenia odrębnych urzędów skarbowych, wykonujących zadania i kompetencje dotyczące określonego grona podatników. Pomysł jest powszechnie aprobowany, m.in. na łamach prasy prawniczej (por. np. artykuł Izabeli Lewandowskiej w dodatku do Rzeczypospolitej Prawo co dnia z 24.10.2002 r. oraz opinie Marka Kalinowskiego i Jana Porowskiego (tamże). Jego realizację miałby umożliwić następujący projektowany zapis w art. 5 ust. 9a nowelizowanej ustawy: *„Terytorialny zasięg działania określonego urzędu skarbowego w zakresie:*

1) niektórych kategorii podatników,

2) wykonania niektórych zadań określonych w ust. 6

- może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych”.

Wyznaczenie terytorialnego zasięgu działania takiego urzędu następować ma w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W projektowanej zmianie ustawy wyszczególnione są podmioty, dla których mogą być wyznaczane odrębne urzędy skarbowe. Ich katalog nie jest zamknięty (wyznaczenie może dotyczyć „w szczególności”).

Jako trafny, porządkujący system pomysł, należy ponadto odnotować skreślenie w art. 5 ust. 6 nowelizowanej ustawy punktów 5 i 6, wkraczających w kompetencje organów kontroli skarbowej.

7. Nie zgłaszam uwag do zmian ustaw, o których mowa w art. 15 - 17 projektu.

8. Zawarte w art. 18 projektu zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, z późn.zm.), omówione zostały szczegółowo w uzasadnieniu projektu (str. 87 druku). W większości są one konsekwencją ustanowienia jednoosobowych organów podatkowych, celnych i kontroli skarbowej (dyrektorzy izb, dyrektorzy i naczelnicy urzędów) oraz przejęcia kompetencji w zakresie podatku akcyzowego przez organy celne.

Zwrócić trzeba jednak uwagę na propozycję wyeliminowania *de facto* dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 13 § 1 pkt 2 lit. c) Ordynacji, w sprawach, w których organem podatkowym pierwszej instancji jest dyrektor izby skarbowej albo dyrektor izby celnej, jest on jednocześnie organem odwoławczym od decyzji wydanej w pierwszej instancji. Podobna koncepcja proponowana jest w § 2 tego samego artykułu w odniesieniu do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jeśli występuje on jako organ podatkowy pierwszej instancji w określonych tam sprawach.

Zgodnie ze schematem ukształtowanym prawem postępowania administracyjnego, organem odwoławczym jest organ wyższego stopnia w stosunku do organu, który wydał decyzję. Tak też stanowi przepis § 3 w omawianym artykule („*Organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze*”). Organ, który wydał decyzję może natomiast powtórnie rozpatrzyć daną sprawą.

9. Do zmian proponowanych w art. 19 - 21 projektu, nie zgłaszam uwag.

10. Dość obszerne zmiany w ustawie z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej (Dz.U. Nr 72, poz. 802, z późn.zm.), są następstwem projektowanego przejęcia przez tę Służbę obowiązków związanych przede wszystkim ze szczególnym nadzorem akcyzowym (od organów kontroli skarbowej) oraz z wymiarem i poborem podatku akcyzowego. Tak jak przy wcześniejszym omawianiu stosownych ustaw, wraca wątpliwość co do słuszności takiego rozwiązania.

Projekt zakłada możliwość przekształcenia stosunku służbowego funkcjonariuszy Służby Celnej w stosunek pracy w służbie cywilnej. Jest to logiczne,

gdyż jak się wydaje, specyfika służby w tej formacji nie jest adekwatna do potrzeb i wymagań związanych z poborem podatku. Należy domniemywać, że istnieje już jakaś koncepcja zmian w strukturze zatrudnienia, uwzględniająca kwalifikacje, specyfikę poszczególnych służb oraz zdobyte doświadczenie. Niepokoi jednak postanowienie przejściowego art. 31 ust. 6, stwierdzającego że odmowa propozycji przeniesienia pracownika do innego urzędu (w ramach urzędów: kontroli skarbowej, izb i urzędów skarbowych, izb i urzędów celnych), stanowi podstawę do rozwiązania z pracownikiem stosunku pracy za wypowiedzeniem (nie dotyczy to urzędników służby cywilnej).

11. Zmiany w dalszych artykułach projektu mają bezpośredni związek z wyżej omówionymi (z wyjątkiem art. 24, który dotyczy wynagrodzeń wypłacanych ze środków specjalnych tworzonych w urzędach i izbach skarbowych). Są dostatecznie jasno omówione w uzasadnieniu projektu.

III. Poprawność legislacyjna przepisów opiniowanego projektu

Konstrukcja przepisów projektu zawartego w druku sejmowym nr 991, w ogólności jest zgodna z Zasadami Techniki Prawodawczej wprowadzonymi rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (Dz.U. Nr 100, poz. 908). W niektórych artykułach uzupełnienia wymagają adresy publikacyjne nowelizowanych ustaw. Pewne wątpliwości pojawiają się ponadto w kwestii poprawności legislacyjnej upoważnień do wydania rozporządzeń wykonawczych. Chodzi o niedostateczną niekiedy szczegółowość zakresu upoważnienia, pozostawiającą szeroki obszar swobody działania, głównie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Kwestię tę sygnalizuję ogólnie, gdyż zbyt krótki czas przeznaczony na analizę tak obszernej nowelizacji, wyklucza dokonania szczegółowej oceny.

Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk