

Warszawa, 30 lipca 1999 r.

Opinia prawna
w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego
(sygn. akt K.19/99).

Stosownie do zlecenia z dnia 7 lipca 1999 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 czerwca 1999 r. o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. z 1999 r. nr 54, poz. 572).

1. Rzecznik Praw Obywatelskich wnosi o stwierdzenie, że art. 17 ust. 2 cytowanej wyżej ustawy jest niezgodny z art. 2 i art. 64 ust. 2 Konstytucji RP w takim zakresie, w jakim stanowi on, że czynności wyszczególnione w art. 17 ust. 1 tej ustawy kontrolowany, na żądanie inspektora kontroli skarbowej, jest obowiązany wykonać nieodpłatnie. Zdaniem Wnioskodawcy, obowiązek ten jest szczególnie drażliwy i wywołujący sprzeciw, ponieważ wiąże się z ponoszeniem przez kontrolowanego znacznych kosztów, na których powstanie i rozmiary nie ma on żadnego wpływu. Rzecznik Praw Obywatelskich wskazuje przy tym, że przepisy ustawy nie zobowiązują inspektora kontroli skarbowej "do liczenia się z kosztami kontroli". Zasada, że koszty czynności kontrolnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 zaskarżonej ustawy, ponosi podmiot kontrolowany, nie sprzyja ekonomice wykonywania tych czynności, które - zdaniem RPO - trwają długo i są często przedłużane z przyczyn zależnych od kontrolującego.

Wnioskodawca wyraża pogląd, że przepis art. 17 ust. 2 w związku z art. 17 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, obciążający podatnika niektórymi kosztami kontroli skarbowej w warunkach funkcjonowania systemu samoobliczania należnych podatków, narusza zasadę proporcjonalności, a zatem jest sprzeczny z art. 2 Konstytucji. Powołując się na przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 z późn. zmianami), które stanowią, że te same pod względem rodzaju koszty, powstałe w toku wykonywania czynności kontrolnych przez organy podatkowe, w odmienny sposób obciążają kontrolowanych podatników, RPO twierdzi, iż odmiennosc unormowań prawnych w tym zakresie stanowi naruszenie zasady równości. Według RPO, zasada ta znajduje wyraz w art. 64 ust. 2 Konstytucji.

2. Oceniając zasadność wniosku należy mieć na uwadze, że ustawowymi celami kontroli skarbowej, według art. 1 ustawy, są:

- ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa,
- zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz
- badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych.

Tak sformułowane cele i wynikające z nich zadania kontroli skarbowej, funkcjonującej w systemie organów kontroli państwowej, mogą stanowić argument przemawiający za utrzymaniem niektórych zasad postępowania kontrolnego - odmiennych od zasad obowiązujących organy podatkowe. Niemniej, zbieżność, a nawet tożsamość określonych ustawowo zadań i sposobów działania obu rodzajów organów uzasadnia stanowienie podobnych bądź identycznych rozwiązań prawnych w tym zakresie. Dotyczy to zwłaszcza zakresu obowiązków ciążących na osobach prawnych i osobach fizycznych w czasie trwania kontroli skarbowej lub postępowania wszczętego przez organ podatkowy. Dodatkową okolicznością przemawiającą za ujednoczeniem tych obowiązków są uprawnienia organów kontroli skarbowej do wydawania decyzji dotyczących podatków i innych należności podatkowych na podstawie art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej. Chodzi tu o decyzje w rozumieniu art. 207 ustawy - Ordynacja podatkowa.

3. Wnioskodawca kwestionuje ustanowienie zasady nieodpłatnego wykonywania przez podmiot kontrolowany czynności wymienionych (przykładowo) w art. 17 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Otóż, moim zdaniem, wątpliwość co do konstytucyjności art. 17 ust. 2 jest uzasadniona w związku z:

- art. 17 ust. 1 pkt 3, który zobowiązuje kontrolowanego do sporządzania, na własny koszt, kopii dokumentów określonych przez kontrolującego,
- art. 17 ust. 1 pkt 5, zgodnie z którym kontrolowany jest obowiązany umożliwić filmowanie i fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych, które mogą stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli,
- art. 17 ust. 1 pkt 6, zobowiązującego do nieodpłatnego udostępniania środków łączności, a w przypadku gdy kontrolowanym jest przedsiębiorca - także innych środków technicznych, jakimi on dysponuje, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności kontrolnych.

Koszty czynności kontrolnych, o których wyżej mowa, nie mogą obciążać podatników, zwłaszcza że ustawa nie przewiduje żadnych ograniczeń w tym zakresie. Rozmiary tych kosztów nierzadko są wielkością odwrotnie proporcjonalną do poziomu kwalifikacji zawodowych inspektora kontroli skarbowej. Kontrolowany nie ma przy tym żadnego wpływu na czas trwania kontroli i zakres żądań kontrolującego, które nie podlegają zaskarżeniu do organu nadrzędnego.

W myśl art. 17 ust. 2 ustawy, kontrolowany ponosi obecnie koszty spowodowane wykonywaniem czynności kontrolnych także wtedy, gdy inspektor kontroli skarbowej nie stwierdzi nieprawidłowości stanowiących podstawę do wydania decyzji podatkowej, przewidzianej w art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy. Oznacza to, że podmiot kontrolowany, który rzetelnie wywiązuje się z ciężących na nim obowiązków podatkowych, dodatkowo uczestniczy w pokrywaniu kosztów funkcjonowania organu kontroli państwowej, finansując czynności wykonywane przez inspektora kontroli. Wypada zatem zgodzić się z Wnioskodawcą, że wskazane wyżej przepisy pozostają w sprzeczności z art. 2 Konstytucji, wyrażającym zasady demokratycznego państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej.

Chybiony jest natomiast zarzut naruszenia art. 64 ust. 2 Konstytucji, który stanowi, że "Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej". Zakwestionowane bowiem przepisy nie uszczuplają praw właścicielskich podmiotów kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej. W każdym bądź razie praw tych nie narusza ciężący na kontrolowanym obowiązek nieodpłatnego wykonania niektórych czynności.

Wbrew twierdzeniu RPO, odmienność regulacji prawnych, tj. ustawy o kontroli skarbowej i ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie ponoszenia kosztów czynności kontrolnych, nie stanowi naruszenia zasady równości wobec prawa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalał się pogląd, że konstytucyjna zasada równości w ujęciu najszerszej formuły polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną w stopniu równym, mają być traktowane równo (zob. J. Oniszczuk: Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w latach 1986-1996, s. 250). Łatwo wykazać, że przepisy art. 17 ust. 2 w związku z art. 17 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w żadnym stopniu nie pozostają w sprzeczności z tak rozumianą zasadą równości wobec prawa. Adresaci tych przepisów, to znaczy podmioty kontrolowane, zostali potraktowani jednakowo.

4. Dyskusyjny jest zarzut RPO w odniesieniu do art. 17 ust. 1 pkt 7, który zobowiązuje kontrolowanego do przedstawienia, na żądanie inspektora kontroli skarbowej, tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji finansowo-księgowej. Ewentualne przyjęcie zasady, że koszty tłumaczenia ponosi organ kontroli skarbowej **byłoby rozwiązaniem niespójnym z art. 21 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. nr 121, poz. 591 z późn. zmianami)**. Cytowany przepis stanowi, że na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta należy zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym. **Dyspozycja ta oznacza, że koszty tłumaczenia obciążają kontrolowanego, zaś jej adresatami są wszystkie podmioty podlegające przepisom ustawy o rachunkowości (art. 2).**

Mając na względzie ową dyspozycję skłaniam się ku pogładowi, że zarzut niekonstytucyjności art. 17 ust. 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 7 powinien być oddalony. Przepis art. 21 ust. 5 ustawy o rachunkowości koresponduje bowiem z art. 9 tejże regulacji prawnej, który nakłada powszechny obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w języku polskim. Obydwa przepisy mają na celu m. innymi ujednoczenie zasad dokumentowania i rejestrowania obrotu gospodarczego oraz zapewnienie możliwości skutecznej kontroli tego obrotu.

5. Nie wydaje się także zasadny zarzut Wnioskodawcy dotyczący art. 17 ust. 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o kontroli skarbowej, które to przepisy zobowiązują kontrolowanego do nieodpłatnego przeprowadzenia inwentaryzacji w niezbędnym zakresie określonym przez inspektora. **Jak wiadomo, inwentaryzacja jest czynnością służącą do ustalenia stanu faktycznego określonych rodzajowo składników majątkowych oraz porównania go ze stanem ewidencyjnym.** W określonych sytuacjach jest ona szczególnie ważnym elementem kontroli, decydującym o jej skuteczności. W takich przypadkach

zaniechanie bądź ograniczenie niezbędnego zakresu inwentaryzacji podważałoby celowość i sens innych czynności kontrolnych. Nie ulega zaś wątpliwości, że ewentualna odpłatność organu kontroli skarbowej za czynności związane z inwentaryzacją kontrolną byłaby czynnikiem hamującym żądanie jej przeprowadzenia, nierzadko ze szkodą dla celów kontroli. Dlatego koszty inwentaryzacji przeprowadzonej na żądanie organów kontroli powinny obciążać podmioty kontrolowane, bez prawa ubiegania się o ich refundację.

Opracował: Witold Pawełko