

Piotr Woltanowski, Eugeniusz Ruśkowski

Uniwersytet w Białymstoku

e-mails: piotrwoltanowski@gmail.com, ruskowski@uwb.edu.pl

ROLA NAUKI W BADANIU KONSTYTUCYJNOŚCI USTAW NA PRZYKŁADZIE REFORMY KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

ROLE OF SCIENTIFIC APPROACH IN THE EVALUATION OF CONSTITUTIONALITY OF LAWS, ON EXAMPLE OF A NATIONAL TREASURY ADMINISTRATION REFORM

DOI: 10.15611/pn.2018.521.22

JEL Classification: K100, K34

Streszczenie: Szczególną rolę w kontroli konstytucyjności prawa powinien odgrywać Trybunał Konstytucyjny, którego zasługi są w Polsce niekwestionowane, ale którego działalność wzbudza ostatnio wiele kontrowersji. Pojawiły się zjawiska kwestionowania możliwości orzekania o konstytucyjności aktów prawnych przez TK i wycofywania przez Rzecznika Praw Obywatelskich wniosków spod jego jurysdykcji. Sytuacja ta jest szczególnie niepokojąca w odniesieniu do prawa podatkowego. W tym zakresie bowiem harmonijna współpraca między RPO a TK ma znaczenie fundamentalne. Rośnie rola samodzielnego badania konstytucyjności aktów prawnych przez sądy w ramach kontroli rozproszonej. W tej sytuacji rola nauki, która zawsze była istotna w badaniu konstytucyjności polskiego prawa podatkowego, powinna jeszcze znacznie wzrosnąć. Zasady i argumenty, które są rozwijane przez naukę akademicką, mogą dobrze służyć działalności TK, a także mogą częściowo uzupełniać ją w orzecznictwie sądowym.

Słowa kluczowe: kontrola konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny, kontrola rozproszona, Rzecznik Praw Obywatelskich, rola nauki, prawo podatkowe.

Summary: A special role in the control of constitutionality of law should be played by the Constitutional Tribunal, whose merits are significant in Poland. However, its activity has recently aroused various controversies. It becomes more common to prevent legal acts from being challenged by the Constitutional Tribunal and to withdraw legal acts from its jurisdiction, which were previously referred and contested. The issues of the constitutionality of the legal system will either be resolved by the Tribunal or the courts will decide on its constitutionality by themselves. Thus, in both cases, there is an additional demand for knowledge regarding both the interpretation of the Constitution and the compliance of the applicable law with it.

Keywords: control of the constitutionality of the law, Constitutional Tribunal, distributed control, Ombudsman, the role of science, tax law.

1. Wstęp

Wymóg zgodności z Konstytucją systemu obowiązującego prawa należy uznać za oczywisty i bezdyskusyjny. Szczególną rolę w jego realizacji powinien odgrywać Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), którego zasługi w Polsce są znaczące, chociaż w ostatnim okresie jego działanie wzbudza różnorodne kontrowersje. Kwestii zgodności z Konstytucją nie należy przy tym sprowadzać wyłącznie do orzecznictwa TK, gdyż następuje ono tylko we wskazanych sprawach i często po długim okresie oczekiwania na rozstrzygnięcie. Coraz częściej też obserwuje się zjawisko polegające na rezygnacji z kierowania do TK lub wycofywania wniosków. Istotna jest kwestia wyłączności kontroli konstytucyjności aktów prawnych przez TK lub też dopuszczenia do niej także innych sądów (tzw. kontrola rozproszona). W obydwu przypadkach istnieje dodatkowe zapotrzebowanie na wiedzę, dotyczącą zarówno interpretacji Konstytucji, jak i zgodności z nią systemu obowiązującego prawa.

O ile rola nauki w procedurach badania konstytucyjności prawa była zawsze w Polsce znacząca, o tyle wydaje się, że dzisiaj powinna ona znacznie wzrosnąć. Zasady i argumenty wypracowywane przez naukę mogą bowiem dobrze służyć w działalności Trybunału Konstytucyjnego, mogą ją też po części uzupełniać, czy nawet zastępować. Wątpliwości co do konstytucyjności prawa występują na różnych etapach, w tym zarówno przy tworzeniu prawa, jak i jego stosowaniu, niezależnie od orzecznictwa Trybunału. W niniejszym artykule pokazujemy, na przykładzie wybranej ustawy, jak liczne i istotne są wątpliwości dotyczące zgodności wielu jej przepisów z Konstytucją. Jako problemy do rozwiązania będą one istniały uniwersalnie, niezależnie od orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, przesądzających o zgodności lub jej braku określonych przepisów z wzorcami Konstytucji.

2. Poprawa efektywności administracji a zgodność z Konstytucją przykładowych rozwiązań ustawy o KAS

Twórcy reformy Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) deklarowali w uzasadnieniu do projektu ustawy [Sejm 2016] konieczność zapewnienia należytej efektywności reformowanych przez siebie struktur, słusznie podkreślając potrzebę uzyskania dochodów budżetowych na odpowiednim poziomie oraz zapobieżenia nieuczciwej konkurencji między podatnikami nieplacącymi należności podatkowych a wywiązującymi się z tego obowiązku.

Lektura szacunkowego wykonania budżetu państwa w 2017 r. może napawać optymizmem: pomimo jednoczesnego reformowania struktur administracji skarbowej, dochody podatkowe w 2017 r. wyniosły 315,3 mld zł i były wyższe o 14,2 mld zł (4,7%) w stosunku do zaplanowanych. Wynikało to przede wszystkim z wyższych wpływów z podatku VAT. W 2017 r. dochody z podatku VAT są szacowane na 156,8 mld zł, a więc w stosunku do 2016 były one wyższe o 23,9% (czyli 30,2 mld zł)

[Ministerstwo Finansów 2018]. Sprawą nauki jest gruntowne zbadanie przyczyn tego wzrostu i analiza zjawisk mu towarzyszących, związanych m.in. z kwestią zgodności niektórych przyjętych w ustawie o KAS [Ustawa z 16 listopada 2016] rozwiązań profektywnościowych z zapisami Konstytucji RP.

W opinii autorów niniejszego opracowania niektóre przyjęte rozwiązania ustawy o KAS w zakresie kontroli celno-skarbowej oraz kontroli operacyjnej, pomimo że służą realizacji celów założonych w uzasadnieniu ustawy, nie są zgodne ze wskazanymi w dalszej części artykułu wzorcami konstytucyjnymi i jako takie wymagają zmiany.

3. Ochrona tajemnicy adwokackiej, radcowskiej i doradców podatkowych w kontekście zapisów art. 72 ust. 3 ustawy o KAS

Zgodnie z art. 72 ust. 3 ustawy o KAS osoby upoważnione do reprezentowania lub prowadzenia spraw kontrolowanego są obowiązane udzielać wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej, wynikających z zakresu wykonywanych czynności lub zadań. Przy wykładni literalnej (niestety zazwyczaj stosowanej w praktyce działania organów KAS jako wyłączna) [Kosińska, Woltanowski 2007, s. 211] taki zapis nakłada również na reprezentujących kontrolowanego adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych przedmiotowe obowiązki. Istnieje potrzeba dokonywania wykładni systemowej przepisu art. 72 ust. 3 ustawy o KAS uwzględniającej gwarantowaną konstytucyjnie i ustawowo ochronę tajemnicy zawodowej tych trzech zawodów. Ochrona tajemnicy zawodowej:

- wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, którego wymogiem jest istnienie niezależnego systemu pomocy prawnej;
- wynika z konstytucyjnego prawa do obrony;
- gwarantuje skorzystanie z prawa do sądu i do zaskarżania orzeczeń wydanych w pierwszej instancji (art. 45 ust. 1 i art. 78 Konstytucji);
- łączy się z zapisami art. 49 Konstytucji, ustanawiającego wolność i ochronę tajemnicy komunikowania się.

Ponadto „świadczanie pomocy prawnej przez radcę prawnego w ramach wykonywania zawodu zaufania publicznego objęte jest wzmocnionymi gwarancjami konstytucyjnymi jako forma zinstytucjonalizowanego systemu pomocy prawnej” [Trybunał Konstytucyjny 2015: Ts 263/13]. Przedmiotowe zapisy godzą w samą istotę tych zawodów i mogą prowadzić do rażącego naruszenia prawa do obrony.

Na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie m.in. dla jego bezpieczeństwa, i nie mogą naruszać istoty wolności i praw. W tym kontekście zapis art. 72 ust. 3 ustawy o KAS może budzić wątpliwości co do:

1) zakwalifikowania potrzeby zwiększenia efektywności KAS jako przesłanki ograniczenia w zakresie korzystania z wolności i praw,

2) zdecydowanie zbyt szerokiego zakresu ustanowienia wyjątku od zasady, jaką jest ochrona tajemnicy zawodowej.

Zdaniem autorów można uznać potrzebę zapewnienia dochodów budżetu państwa na należytych poziomie za uznaną w orzecznictwie TK, chronioną wartość konstytucyjną stanowiącą element bezpieczeństwa państwa [Woltanowski, Kosińska 2013, s. 208]. Jednocześnie jednak ustawa o KAS narusza istotę ochrony tajemnicy zawodowej. Wydaje się, że ustawodawca powinien rozważyć jego usunięcie, a do tego czasu należy uznawać przepisy ustanawiające tajemnicę zawodową adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych za *lex specialis* w stosunku do zapisów art. 72 ust. 3 ustawy o KAS.

Należy tu wspomnieć o dyskusji wokół opracowywanych w Ministerstwie Finansów przepisów ustanawiających po stronie adwokatów, radców i doradców obowiązki w zakresie udzielania KAS informacji o podejrzanych schematach optymalizacyjnych ich klientów [Osos 2017; Ministerstwo Finansów 2017]. Są one związane ze zmianami w dyrektywie unijnej w sprawie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (2011/16/UE)¹, mającymi na celu uszczelnienie systemu podatkowego i wprowadzenie narzędzi, które będą zabezpieczać właściwe wpływy budżetowe w państwach UE. Jest to tym ciekawsze, że argumentacja Ministerstwa w tej sprawie mogłaby mieć zastosowanie także i w ewentualnej sprawie konstytucyjności zapisów art. 72 ust. 3 ustawy o KAS. W odpowiedzi na interpelację w tej sprawie podnoszono, iż:

1) zakres stosowania tajemnicy zawodowej ulegał już ograniczeniu, np. na gruncie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) należy rozgraniczyć sprawy, w których złamanie poufności „narusza istotę zaufania pomiędzy podmiotem wykonującym zawód regulowany a jego klientem” – są to m.in. sprawy osobiste, rodzinne, cywilne, karne, karne skarbowe oraz związane z obroną interesów klienta w postępowaniu administracyjnym, podatkowym czy sądowno-administracyjnym. W opinii Ministerstwa „doradztwa podatkowego zmierzającego do obejścia prawa podatkowego nie można traktować na równi ze sprawą prywatną” [Ministerstwo Finansów 2017].

W odniesieniu do powyższych argumentów należałoby wskazać na:

- ograniczenia w tym zakresie wynikające m.in. z treści art. 11 ust. 5 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz na wyjątkowość przedmiotu regulacji tego aktu;
- arbitralność rozróżnienia spraw, w których naruszanie poufności jest dopuszczalne i niedopuszczalne. Ministerstwo przyjęło, że ogół spraw podatkowych

¹ Komisja w dniu 22 czerwca 2017 r. przedstawiła projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2011/16/EU w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych COM(2017)335.

(poza działaniami zmierzającymi do obejścia prawa podatkowego) powinien być objęty ochroną tajemnicy zawodowej.

4. Właściwość miejscowa organów celno-skarbowych a dostęp kontrolowanego do akt sprawy i prawo do sądu

Zgodnie z zapisami art. 61 ustawy o KAS naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę na całym terytorium RP. Przedmiotowe rozwiązanie miało mieć w zamyśle twórców ustawy o KAS „bezpośredni wpływ na usprawnienie oraz przyspieszenie prowadzonej kontroli”, podyktowane było również „potrzebą skutecznego wykorzystania potencjału organów KAS”, miało też wyeliminować „występujące w niektórych sytuacjach problemy związane z ustalaniem organu właściwego do przeprowadzania kontroli, a także utrudnianie prowadzenia kontroli poprzez zmianę siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” [Sejm 2016]. Co więcej, wydaje się, że w praktyce mogło spełnić te pokładane w nim nadzieje. Niestety tak szeroko określona właściwość miejscowa wiąże się ze znacznym ograniczeniem dostępu kontrolowanego do akt sprawy. Może to zostać częściowo tylko wyrównane poprzez szczególną w takich razach skrupulatność w zakresie informowania o dokumentach, które wpływają do akt sprawy, i wszelkich czynnościach podejmowanych w sprawie przez organ kontrolujący [Melezini, Teszner (red.) 2018, s. 280], jednak fakt ograniczenia dostępu do akt sprawy części kontrolowanych pozostaje zjawiskiem trudnym do wytłumaczenia na gruncie konstytucyjnej zasady równości.

Jednocześnie – skoro do rozpoznania sprawy właściwy jest ten sąd, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona, to siedziba organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową determinuje pośrednio (po przekształceniu się kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe) również i właściwość w sprawie wojewódzkiego sądu administracyjnego. Zatem nie tylko kontrola i postępowanie podatkowe, ale i też postępowanie sądowo-administracyjne toczyć się może w odległym geograficznie od siedziby kontrolowanego miejscu, co może w pewnej mierze ograniczać prawo do sądu [Melezini, Teszner (red.) 2018, s. 280].

5. Zasady przeszukania i kontroli osobistej

Przepisy dotyczące przeszukania i kontroli osobistej zawarte w art. 133 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 6 i art. 64 ust. 2 pkt 2 ustawy o KAS stanowią powtórzenie budzących poważne wątpliwości z perspektywy ich zgodności z Konstytucją zapisów art. 11a ust. 1 pkt 3 oraz art. 11c ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Przedmiotowe unormowania dają funkcjonariuszom szerokie uprawnienia do prowadzenia przeszukania osób i lokali (w tym lokali mieszkal-

nych), nie określając jednak w sposób prawidłowy zakresu tych czynności. Analogiczne zapisy, zawarte m.in. w ustawie o Policji [Ustawa z 6 kwietnia 1990], w ustawie o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu [Ustawa z 24 maja 2002], w ustawie o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym [Ustawa z 9 czerwca 2006] i w ustawie o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych [Ustawa z 24 sierpnia 2001], były już przedmiotem orzeczenia TK, który w wyroku z dnia 14 grudnia 2017 r. (sygn. akt K 17/14) uznał, iż w zakresie, w jakim przewidują przeszukanie lub kontrolę osobistą, nie określając ich granic i nie przewidując sądowej kontroli zgodności z prawem działań funkcjonariuszy służb do nich uprawnionych, są niezgodne z art. 41 ust. 1 i art. 47 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Na marginesie warto tu może napisać, iż wspomniane regulacje ustawy o kontroli skarbowej także były przedmiotem wniosku RPO o zbadanie konstytucyjności, w wyniku którego zapadło orzeczenie TK z dnia 14 grudnia 2017 r., jednak w tym zakresie TK musiał umorzyć postępowanie, jako że zostały już one uchylone. Na ich miejsce wprowadzono podobne przepisy ustawy o KAS, obarczone tym samym błędem skutkującym niekonstytucyjnością.

Należy zgodzić się z ombudsmanem, zdaniem którego regulacje art. 133 ust. 2 ustawy o KAS, przewidujące możliwość wniesienia zażalenia do prokuratora na sposób przeprowadzenia przeszukania i kontroli osobistej przy kontroli celno-skarbowej, nie zapewniają wystarczającego poziomu sądowej ochrony praw kontrolowanego (art. 54 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji RP), a więc powinny zostać wyeliminowane z obrotu prawnego [Rzecznik Praw Obywatelskich 2017b: II.501.4.2017. MH, K 11/17].

6. Problemy niekonstytucyjnych rozwiązań proefektywnościowych przyjętych przy kontroli operacyjnej sprawowanej przez KAS

Powazne wątpliwości co do konstytucyjności budzą niektóre rozwiązania przyjęte przy sprawowanej przez KAS kontroli operacyjnej – RPO złożył dnia 5 września 2017 r. do TK wnioski w sprawie zgodności przepisów art. 114, art. 114 ust. 1 i art. 115 ust. 1, art. 114 ust. 3 w zw. z art. 114 ust. 2, art. 116, art. 118 ust. 2, art. 118 ust. 7, art. 118 ust. 16 i art. 122 ust. 4 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z Konstytucją. Zarzuty odpowiadają wcześniej zgłaszanym zarzutom ombudsmana odnośnie do nieobowiązującej już ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej oraz zarzutom dotyczącym stosowania kontroli operacyjnej przez służby policyjne i służby specjalne [Rzecznik Praw Obywatelskich 2015: II.511.84.2015.KSz; Rzecznik Praw Obywatelskich 2016: TI.519.109.2015.KLS/VV/AG]. Część z tych zarzutów podziela GIODO [Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych 2016: DOLiS-033-254/16/KK]. Póki TK nie wyda w tej sprawie wyroku, pozostaje mieć nadzieję na stosowanie przedmiotowych przepisów przez organy KAS z uwzględnieniem dyrektywy koherencji systemu prawa – czyli tak, by rekonstru-

owane z tych przepisów normy prawne były jak najbardziej zgodne treściowo z fundamentalnymi zasadami systemu prawnego wyrażonymi w Konstytucji.

Wątpliwość budzi konstytucyjność art. 118 ust. 2 ustawy o KAS nakazującego przekazywanie sądowi, który ma zarządzić kontrolę operacyjną, selektywnie dobranych materiałów – arbitralnie ograniczonych do uzasadniających potrzebę zarządzania kontroli. Przedmiotowa regulacja nie daje sądowi możliwości zapoznania się z całym materiałem zebrany w sprawie. RPO podzielił poglądy doktryny [Onyszczyk 2013, s. 209] i HFPC [Helsińska Fundacja Praw Człowieka 2013, s. 22], że może to naruszać konstytucyjne prawo do sądu w zakresie prawa do zgodnego z wymogami sprawiedliwości ukształtowania procedury sądowej.

Brak regulacji dotyczącej możliwości zaskarżenia zarządzenia w sprawie kontroli operacyjnej przez osobę jej poddaną (po zakończeniu kontroli) budzi wątpliwości pod kątem zgodności z art. 45 ust. 1 i art. 78 Konstytucji. Obecna redakcja art. 118 ust. 16 ustawy o KAS nie przewiduje po zakończeniu kontroli operacyjnej możliwości zaskarżenia przez podmiot, wobec którego ją zarządzono, co ogranicza prawo do sądu [Pająk 2010, s. 171]. Opinię tę podziela również GIODO [Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych 2016: DOLiS-033-254/16/KK]. TK postulował wcześniej (w odniesieniu do kontroli operacyjnej sprawowanej przez Policję) obowiązek informowania osób poddanych działaniom operacyjnym o bezskutecznej, zakończonej kontroli operacyjnej [Trybunał Konstytucyjny 2006: S 2/06; Rzecznik Praw Obywatelskich 2017b: II.501.4.2017.MH, K 11/17].

Wątpliwości budzi też możliwość przedłużenia kontroli operacyjnej, co łamie zdaniem RPO zasadę zaufania obywatela do państwa i zasadę praworządności.

Także regulacje w zakresie możliwości wykorzystania materiałów zawierających informacje stanowiące tajemnice związane z wykonywaniem zawodu lub funkcji, gdy jest to niezbędne ze względu na dobro wymiaru sprawiedliwości, budzi wątpliwości przede wszystkim dlatego, że sąd decyduje tu nie o uchynieniu tajemnicy zawodowej, ale o „dopuszczalności wykorzystania na potrzeby postępowania karnego pewnych wiadomości uprzednio już uzyskanych wskutek naruszenia tajemnicy zawodowej” [Rzecznik Praw Obywatelskich 2017b: II.501.4.2017.MH, K 11/17]. Ta swoista wtórna legalizacja inwigilacji nie przewiduje (inaczej niż art. 180 Kpk) możliwości zaskarżenia do sądu. Jej zastosowanie w stosunku do adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych godzi w samą istotę tajemnicy zawodowej i może poważnie naruszyć prawo do obrony.

Wniosek RPO obejmuje także regulacje dotyczące gromadzenia i przetwarzania danych przez KAS. Zbyt szerokie uprawnienia administracji w tym zakresie prowadzą zdaniem RPO do „możliwość wykorzystywania danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych nie tylko wówczas, gdy jest to rzeczywiście konieczne do wykrywania lub zapobiegania przestępstwom” [Rzecznik Praw Obywatelskich 2018]. W odniesieniu do gromadzenia danych również nie przewidziano uprzedniej kontroli sądowej. Zdaniem GIODO „nie można uznać za skuteczną kontrolę nad

uzyskiwaniem w/w danych [...], gdy jest ona wykonywana w sposób następujący” [Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych 2016: DOLiS-033-254/16/KK].

7. Uwagi końcowe

W przedstawionym artykule dokonaliśmy przykładowej oceny konstytucyjności wybranych rozwiązań ustawy o KAS. Koncentrują się one na przepisach dotyczących usprawnienia działalności administracji skarbowej, często kosztem dotychczasowych praw i wolności podatników i ich przedstawicieli. Wypada przy tym zaznaczyć, że nie są to wszystkie zastrzeżenia, zgłaszane pod adresem niekonstytucyjności przedmiotowej ustawy. Świadomie pozostawiliśmy poza naszymi uwagami kompleks przepisów pracowniczych, w których skutki zastosowania „opcji 0” wywołały liczne procesy sądowe, w tym także o charakterze zgodności wprowadzonych przepisów ustawy z Konstytucją. Można więc uznać, że z naukowego punktu widzenia istnieje poważny problem zgodności licznych rozwiązań, mających na celu poprawę efektywności i sprawności działania KAS, ze standardami Konstytucji RP. Potwierdza to niestety pogląd, iż dotychczasowy poziom wykorzystania opinii naukowców w procedurze ustawodawczej (na poziomie projektowania i uchwalania ustaw), a w tym ustawy o KAS, jest niewystarczający. Istotny problem zwiększenia efektywności działania KAS powinien być rozwiązany nie wbrew standardom konstytucyjnym, lecz zgodnie z wymogami Konstytucji, przy zachowaniu koniecznej równowagi w tym zakresie. Również i przy procedurach kontroli stanowienia prawa kluczowa może się okazać rola nauki. Definitywnemu rozwiązywaniu sygnalizowanych wątpliwości, zarówno przez Trybunał Konstytucyjny, jak i ewentualnie przez sądy, w ramach rozproszonej kontroli konstytucyjności, służyć muszą badania naukowe i rozważania doktryny. Istotną rolę powinno w tym zakresie odgrywać twórcze wykorzystywanie dorobku instytucji społeczeństwa obywatelskiego, głównie zaś RPO.

Literatura

- Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych, Pismo Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych z dnia 23 września 2016 r., sygn. DOLiS-033-254/16/KK.
- Helsińska Fundacja Praw Człowieka, 2013, Analiza Sądowa. Kontrola wniosków o zarządzenie kontroli operacyjnej opracowana przez Helsińską Fundację Praw Człowieka dla Trybunału Konstytucyjnego w sprawie z połączonych wniosków RPO oraz Prokuratora Generalnego, http://programy.hfhr.pl/monitoringprocesulegislacyjny/files/2013/06/amicus_curiae_TK_K_23_11.pdf (18.03.2018).
- Komisja Europejska, projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2011/16/EU w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych COM(2017)335.

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.
- Kosińska R., Woltanowski P., 2007, *Teoretyczny model stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe a jego realizacja w praktyce*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Difin, Warszawa.
- Melezini A., Teszner K. (red.), 2018, *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2017, Odpowiedź na interpelację nr 17664 do Ministra Finansów w sprawie ograniczenia tajemnicy zawodowej doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów z dnia 5 grudnia 2017 r.
- Ministerstwo Finansów, 2018, Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w 2017 r., strona Ministerstwa Finansów, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2017-r/pop_up?_101_IN-STANCE_6Wwm_viewMode=print (18.03.2018).
- Onyszczuk J., 2013, *Nadzór prokuratora nad kontrolą operacyjną*, Prokuratura i Prawo, nr 7–8, s. 209–219.
- Osos K., 2017, Interpelacja nr 17664 do Ministra Finansów z dnia 1 grudnia 2017 r. w sprawie ograniczenia tajemnicy zawodowej doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów.
- Pajak P., 2010, *Kontrola operacyjna do kontroli konstytucyjnej*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, nr 2, s. 171–181.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, 2015, Wniosek z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. wniosku II.511.84.2015. KSz.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, 2016, Wniosek z dnia 18 lutego 2016 r., sygn. wniosku TI.519.109.2015. KLS/VV/AG.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, 2017a, Wystąpienie z 15 listopada 2017 r. do Wiceprezesa Rady Ministrów, Ministra Finansów i Rozwoju, sygn. wyst. V.711.6.2017.KB.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, 2017b, Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 5 września 2017 r. do Trybunału Konstytucyjnego, sygn. wyst. II.501.4.2017.MH, nr akt sprawy: K 11/17.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, 2018, Sprawy generalne, <http://www.sprawy-generalne.brpo.gov.pl/szczegoly.php?pismo=1139215&sygnatura=II.501.4.2017> (18.03.2018).
- Sejm, 2016, Uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826.
- Trybunał Konstytucyjny, 2006, Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 stycznia 2006 r., sygn. akt S 2/06.
- Trybunał Konstytucyjny, 2015, Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. akt Ts 263/13.
- Trybunał Konstytucyjny, 2017, Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt K 17/14.
- Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2018, poz. 508 ze zm.
- Ustawa z 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, t.j. Dz.U. z 2017, poz. 1993 ze zm.
- Ustawa z 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, t.j. Dz.U. z 2017, poz. 1920 ze zm.
- Ustawa z 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych, t.j. Dz.U. z 2018, poz. 430.
- Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, t.j. Dz.U. z 2016, poz. 720 ze zm.
- Ustawa z 6 kwietnia 1990 r. o Policji, t.j. Dz.U. z 2017, poz. 2067 ze zm.
- Woltanowski P., Kosińska R., 2013, *Granice ochrony praw podatnika w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Jednostka wobec władczej ingerencji administracji publicznej*, t. 1, red. E. Wójcicka, Wydawnictwo Akademii Jana Długosza, Częstochowa, s. 208–223.