



Warszawa, dn. 31 grudnia 1996 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Al. Solidarności 77  
00-090 Warszawa  
Tel. 274 202  
Fax 276453

RPO/220387/96/VI/Z/2

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

**W A R S Z A W A**

**W n i o s e k**

**Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (t. j. Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470 z późn.zm.) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (jedn.tekst Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471)

**w n o s z ę**

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny przekroczenia upoważnienia ustawowego zawartego w art. 34 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tj. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn.zm.) w treści § 16 rozporządzenia z dnia 09 stycznia 1995 r. Ministra Finansów, w sprawie wykonania niektórych przepisów o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33), co stanowi naruszenie art. 56 ust. 3 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426).

## Uzasadnienie

Art. 34 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. nr 108, poz. 486 ze zm.) stanowi, że:

"Art.34 1. Jednostki gospodarki uspołecznionej oraz osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej są obowiązane sporządzać i udzielać organom podatkowym informacji o zdarzeniach mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych innych osób.

2. Osoby fizyczne prowadzące działalność zarobkową obowiązane są, na pisemne żądanie organu podatkowego, do sporządzania i przesyłania temu organowi informacji o transakcjach mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych innych osób z tytułu wykonywania przez nie działalności zarobkowej.

3. Minister Finansów w drodze rozporządzenia określa rodzaje zdarzeń będących przedmiotem informacji podatkowych oraz zasady sporządzania i udzielania informacji".

Na podstawie upoważnienia zawartego w ust. 3 art. 34 wyżej cytowanej ustawy Minister Finansów w § 16 rozporządzenia z dnia 09 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7 poz. 33), postanowił, że:

"§ 16.1. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, z wyjątkiem określonych w ust. 2, są obowiązane na żądanie organów podatkowych udzielać informacji o zdarzeniach powodujących powstanie zobowiązań podatkowych innych osób oraz mających wpływ na wysokość tych zobowiązań.

2. Osoby fizyczne, spółki cywilne i jawne oraz spółki komandytowe wykonujące działalność gospodarczą, jeżeli prowadzą księgi rachunkowe lub księgi przychodów i rozchodów albo wystawiają rachunki stwierdzające dokonanie sprzedaży lub wykonanie usług, są obowiązane do przesyłania - na pisemne żądanie urzędów skarbowych - informacji o zawartych z innymi osobami i jednostkami prowadzącymi działalność zarobkową transakcjach mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych tych osób i jednostek.

3. Urząd Skarbowy w wezwaniu określi, jakie rodzaje danych mają zawierać sporządzane i przesyłane temu organowi informacje i w jakich terminach mają być nadsyłane.

4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy jednostek podległych, podporządkowanych lub nadzorowanych przez Ministrów Obrony Narodowej i Spraw Wewnętrznych, jeżeli zdarzenia związane są z realizacją przez te jednostki celów specjalnych, określonych w odrębnych przepisach".

Art. 34 ust. 1 ustawy będącej przepisem prawa z poprzedniego systemu społeczno-politycznego posługuje się pojęciem "osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej".

Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 09 stycznia 1995 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 339) nie określił jednakże w § 16 rozporządzenia - mimo treści delegacji ustawowej - katalogu i rodzaju zdarzeń co do których obowiązuje przekazywanie informacji organom skarbowym, lecz z wyraźnym przekroczeniem upoważnienia ustawowego;<sup>1</sup>

- a) "poprawił" (w ust. 1) tekst ustawy ustalając, iż zamiast "jednostek gospodarki uspołecznionej" (wedle tekstu ustawy) obowiązek informacji obejmuje "osoby prawne i państwowe jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej (z wyjątkiem określonych w ust.2),
- b) wbrew dyspozycji ustawy nie określił rodzajów zdarzeń będących przedmiotem informacji podatkowych - lecz udzielił subdelegacji terenowym organom podatkowym, które upoważnił, wedle ich uznania, do określania w wezwaniu, jakie rodzaje danych mają zawierać sporządzane i przesyłane temu organowi informacje i w jakich terminach (ust.3),
- c) nie wykonał pozostałych dyspozycji ustawy zawartych w ust. 3 upoważnienia ustawowego.

Tak więc zaskarżony § 16 rozporządzenie Ministra Finansów nie wypełnia dyspozycji ustawy, w której wyraźnie ustalono obowiązek określenia rodzaju zdarzeń, które mogą być przedmiotem informacji oraz zasad jej sporządzenia.

Zaskarżony § 16 rozporządzenia zawierający subdelegację dokonaną przez Ministra Finansów umożliwia urzędom podatkowych swobodne ustalanie dla celów doraźnych różnych zdarzeń, o których podmioty fizyczne i prawne muszą - pod groźbą kary - udzielać informacji. Powoduje to zarówno dowolność jak i zmienność wymogów, co jest niezgodne z zasadą stabilizacji systemu podatkowego i może powodować rozbieżności i różnorodności żądań informacji na poszczególnych terenach kraju

naruszających prawa podatników w tym prawo do prywatności, a także jedność postępowania i procedur podatkowych.

Zastrzeżenia budzi także treść ust. 2 § 16 rozporządzenia.

Art. 34 ust. 2 ustawy stanowi, iż osoby fizyczne prowadzące działalność zarobkową obowiązane są na pisemne żądanie organu podatkowego do sporządzania i przesyłania organowi informacji o transakcjach mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych innych osób, które wykonują działalność zarobkową. Ustawa stanowi więc o indywidualnym żądaniu organu finansowego kierowanym do określonej osoby fizycznej prowadzącej działalność zarobkową, co wskazuje na wyjątkowy, a nie powszechny obowiązek takiej akcji. Jest to rozwiązanie zsynchronizowane z ogólnymi zasadami postępowania podatkowego i różnymi formami postępowania występującymi na gruncie innych dyscyplin prawnych.

Rozporządzenie Ministra Finansów nie spełnia tego warunku.

Minister Finansów w § 16 ust. 2 rozporządzenia wymieniając obok osób fizycznych różne rodzaje spółek, w tym cywilne i jawne oraz komandytowe, nie dokonuje - do czego został przez ustawę zobowiązany - wykładni przedmiotowej, ani też nie wyjaśnia co należy rozumieć pod ogólnym pojęciem "transakcji mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych".

Termin "transakcje" oraz "zdarzenia" użyte w ust. 1 art. 34 ustawy nie są jednoznaczne. Pojęcia te wymagają wyjaśnienia. Odpowiedniej ich wykładni w ust. 2 § 16 rozporządzenia Ministra Finansów nie znajdujemy. Jest to kolejny zarzut świadczący o nieprawidłowym wykonaniu delegacji ustawowej.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał na niedopuszczalność dokonywania subdelegacji przez organ ustawowo upoważniony (m.in. w orzeczeniu sygn. U.5/86, oraz orzeczeniu sygn. P 2/93).

Trybunał Konstytucyjny, w swoim orzecznictwie (przykładowo sygn. U 1/86, U 5/86, K 1/87, P 2/89, U 13/89, U 4/91 i dalsze), wielokrotnie także określał zasady prawidłowej interpretacji pojęcia i zakresu delegacji ustawowych i wskazywał warunki legalności (konstytucyjności) rozporządzeń wykonawczych. W szczególności w orzeczeniu z dnia 28 września 1993 r. (sygn. P 2/93) wskazał, że walor legalności posiadają tylko rozporządzenia:

- wydane przez organ upoważniony w wyraźny sposób do unormowania spraw wskazanych w upoważnieniu ustawowym,

- wydane w granicach udzielonego upoważnienia przez ustawę i w celu jej wykonania,
- niepozostające w sprzeczności z aktem ustawodawczym, na podstawie którego zostały wydane oraz z treścią innych ustaw.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zaskarżone rozporządzenia narusza te właśnie zasady.

Zarówno Minister Finansów, jak i podległe mu urzędy i izby skarbowe zostały wyposażone w bogaty asortyment instrumentów pozwalający na kontrolowanie zeznań podatników jak i samodzielne określanie wielkości i trybu poboru podatków w tym prowadzenie dochodzeń w sprawach karnych-skarbowych oraz wykonywanie egzekucji. Zarówno urzędy skarbowe, jak i izby skarbowe, mogą żądać od podmiotów objętych kontrolą podatkową sprawozdań finansowych i innych materiałów niezbędnych do kontroli prawidłowości rozliczeń z budżetem. Jest to właściwa i zgodna z praworządnym działaniem państwa prawa, forma zdobywania potrzebnych informacji przez organy podatkowe. Minister Finansów władny jest do ustalenia, w drodze zarządzenia, szczegółowej organizacji i trybu kontroli.

Istotne uprawnienia w zakresie prawidłowości obliczenia podatku i kontroli rzetelności i legalności płyną z ustawy o kontroli skarbowej (por. ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej; Dz.U. nr 100 poz. 442 z późn. zm.), która powołała Generalny Inspektorat Kontroli oraz inspektorów kontroli skarbowej. Do uprawnień tych ostatnich należy, zgodnie z art. 18, badanie dokumentów i ewidencji, zabezpieczanie dowodów, przeprowadzanie inwentaryzacji, dokonywanie oględzin, przesłuchiwanie świadków, zasięganie opinii biegłych, a także zbieranie innych niezbędnych materiałów dotyczących zakresu spraw kontrolowanych. Jest to szeroki zakres uprawnień, pozwalający na sprawdzenie dodatkowe legalności i rzetelność działania i zeznań podatników.

Art. 38 ustawy o zobowiązaniach podatkowych rozszerza kompetencje Ministra Finansów stanowiąc, iż może on w drodze rozporządzenia: zobowiązać niektóre grupy podatników do zgłaszania obowiązku podatkowego, nakładać na określone grupy podatników obowiązek składania zeznań, wykazów i deklaracji oraz ustalać terminy ich składania, a także rodzaje dokumentów, które powinny być załączone, wprowadzać obowiązek prowadzenia rachunkowości przez określone grupy podatników oraz ustalać szczegółowe warunki, jakim te księgi mają odpowiadać, wprowadzać obowiązek udokumentowania zakupu surowców, materiałów, półwyrobów

i towarów lub sprzedaży towarów i usług oraz prowadzenia różnego rodzaju ewidencji, a także określać wymogi, jakim powinny odpowiadać rachunki.

Art. 34 ustawy, który w ust.3 zawiera określone upoważnienie dla Ministra Finansów dotyczy obowiązków podatkowych, stosowanych w przypadkach bardzo szczególnych.

Tym bardziej więc ich zakres nie może być rozbudowywany czy rozszerzany w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Z tych wszystkich względów - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - zaskarżone rozporządzenie Ministra Finansów zostało wydane z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, co stanowi naruszenie art. 56 ust. 3 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426).

Stąd też złożenie Trybunałowi Konstytucyjnemu niniejszego wniosku stało się konieczne.

ZASTĘPCA  
Rzecznika Praw Obywatelskich

*/-/ dr Jerzy Świątkiewicz*