

17 sierpnia 1998 r.

RPO/275035/98/VI/Z

Trybunał Konstytucyjny
Warszawa

WNIOSEK RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471)

wnoszę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że przepisy:

- 1) art. 3 pkt 2 oraz art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) przewidujące, że tylko zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe, natomiast pozostałe zagadnienia związane ze zobowiązaniami podatkowymi mogą

być regulowane „przepisami prawa podatkowego” obejmującymi także akty wykonawcze:

- naruszają art. 217 Konstytucji RP przez to, że upoważniają do regulowania aktami wykonawczymi materii, która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej,
- 2) art. 25, art. 39 § 3, art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4, art. 83, 85 i 89 pkt 1, 2 i 3 Ordynacji podatkowej zawierające upoważnienia ustawowe dla Ministra Finansów do wydania rozporządzeń regulujących prawa i obowiązki podatników naruszają art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, przez to, że:
- upoważniają do wykonania rozporządzeń wykonawczych w materii, która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej oraz
 - nie zawierają wytycznych co do treści tych rozporządzeń,
- 3) art. 39 § 3 Ordynacji podatkowej udzielający Ministrowi Finansów upoważnienia do określenia wzorów formularzy obowiązujących podatnika w drodze zarządzenia - naruszają art. 87 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

I. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) weszła w życie po dniu wejścia w życie Konstytucji. W takiej sytuacji określone postanowienia Ordynacji podatkowej powinny odpowiadać regułom konstytucyjnym, a w szczególności wyrażonej w art. 217 zasadzie, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Nie odpowiadają także przepisowi art. 92 ust. 1 Konstytucji stanowiącemu, że rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji na podstawie szczegółowego upoważnienia ustawowego zawartego w ustawie i w celu jej

wykonania i że upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Wykonanie przez Ministra Finansów zaskarżonych niniejszym wnioskiem upoważnień ustawowych przez wydanie odpowiednich rozporządzeń musiałoby prowadzić do niezwłocznego ich zaskarżenia, jako naruszających konstytucyjną zasadę wyłączności ustawy w określonej materii podatkowej, o której stanowi art. 217 Konstytucji RP, niedopuszczający wyjątków, niezależnie od faktu, że Ordynacja podatkowa została uchwalona w dniu 29 sierpnia 1997 r., a więc przed wejściem w życie Konstytucji RP.

W nauce prawa podnosi się, że „Intencją art. 217 Konstytucji RP - jest, aby władztwo podatkowe należało do parlamentu, nie zaś do organów władzy wykonawczej, w tym do Ministra Finansów. Jest to rozwiązanie radykalnie różne do dotychczasowej praktyki tworzenia prawa podatkowego, w którym sporo było ustaw blankietowych np. ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także wiele kwestii decydujących o sytuacji prawnej podatników - rozstrzygały przepisy aktów podustawowych np. o stawkach podatkowych, o ulgach i zwolnieniach podatkowych, o zryczałtowanych formach opodatkowania” (por. C. Kosikowski, Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo”, z 1998 r. z. 2). Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że w polskim systemie prawa podatkowego, po wejściu w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., obowiązuje zasada, określona jako „zupełność ustawowa w dziedzinie opodatkowania” (por. R. Mastalski i J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa - komentarz, 1988 r. s. 12).

Szereg przepisów Ordynacji podatkowej, zawierających upoważnienia ustawowe dla Ministra Finansów do ustanowienia, w drodze rozporządzenia, regulacji podatkowej nie odpowiada także wymogom sformułowanym w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, albowiem rozporządzenia mogą być wydawane przez organy wskazane w Konstytucji tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego

w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści tego aktu. Wytyczne, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, muszą określać kierunek lub zasady rozwiązania objętego upoważnieniem, co ma zapobiegać wydawaniu rozporządzeń, które byłyby niezgodne z treścią ustawy i intencją ustawodawcy. Intencją ustawodawcy było uchwalenie ustawy - Ordynacja podatkowa mającej stanowić kodyfikację ogólnego prawa podatkowego, głównie zaś zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego, a nie tworzenie aktu prawnego, który ma być uzupełniany dziesiątkami aktów wykonawczych, „dopełniającymi” Ordynację. Nie można uznać, że Ordynacja podatkowa spełnia te założenia, gdy jednocześnie zawiera kilkadziesiąt delegacji ustawowych upoważniających Ministra Finansów do „uzupełniania” jej przepisami niższego rzędu regulującymi prawa i obowiązki podatników.

Rzecznik pragnie nadmienić, że Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów krytycznie zaopiniowała projekt Ordynacji podatkowej (por. Biuletyn Rady Legislacyjnej, 1997 r. Nr 3), także w zakresie przepisów zaskarżonych niniejszym wnioskiem, w doktrynie zaś Ordynacja ta jest powszechnie krytykowana (por.: R. Mastalski: cykl krytycznych artykułów dotyczących Ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” z 1996 r., Nr 2, Nr 3, Nr 4, Nr 5; B. Brzeziński: Ordynacja podatkowa - uwagi o projekcie ustawy, „Monitor Podatkowy”, z 1996 r., Nr 2; B. Brzeziński: Ordynacja podatkowa, „Przegląd Podatkowy” z 1997 r., Nr 1; A. Komar: Ordynacja podatkowa - na cenzurowanym, „Przegląd Podatkowy” z 1995 r., Nr 3 i inni).

II. Podstawą dla uznania niezgodności artykułów 3 pkt 2 i art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej z art. 217 Konstytucji RP jest fakt, iż artykuły te przewidują, że przez przepisy prawa podatkowego rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także wydane na ich podstawie akty wykonawcze i że jedynie zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot

opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy.

Tak więc wedle zaskarżonych przepisów Ordynacji - wbrew art. 217 Konstytucji RP - wymogu ustawy można nie stosować dla określania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz dla określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Konsekwencją rozwiązania zawartego w art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej, iż „przepisami prawa podatkowego” są nie tylko ustawy ale i rozporządzenia wykonawcze, są rozwiązania zawarte w art. 5, art. 21 § 2 i § 5 oraz art. 22 § 1 Ordynacji podatkowej.

Itak:

- a) z treści art. 5, który stanowi, że „zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawach podatkowych” wynika, że także wysokość podatku, termin, oraz miejsce wykonania zobowiązania mogą być określone w akcie wykonawczym,
- b) z art. 21 § 2 i § 5 Ordynacji podatkowej używających określenia „przepisy prawa podatkowego” można wysnuć wniosek, że aktem wykonawczym może być ustalony obowiązek podatnika do składania deklaracji podatkowej, a więc obowiązek dotyczący sposobu naliczania podatku drogą własnego zeznania i wyliczenia,
- c) artykuł 22 § 1 Ordynacji podatkowej upoważnia Ministra Finansów do wydawania rozporządzeń o zaniechaniu w całości lub części ustalania zobowiązań podatkowych oraz poboru podatków w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym.

Przepis ten nadaje więc Ministrowi uprawnienia do regulowania aktem wykonawczym zagadnień zastrzeżonych wyłącznie do regulacji ustawowej. Chodzi w nim o upoważnienia do wydania aktu normatywnego regulującego

w sposób generalny zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych lub poboru podatku, a nie upoważniającego do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach. Narusza to art. 217 Konstytucji.

III. Przepisy Ordynacji podatkowej zaskarżone w pkt 2 wniosku naruszają zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji. I tak:

- a) art. 25 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej nadaje Ministrowi Finansów uprawnienia do zryczałtowania podatków oraz określania zasad ich zryczałtowania, a także wprowadzenia obowiązku wpłacania zaliczek na podatki oraz określania sposobu ich obliczania lub ich wysokości. Ta materia - w ocenie Rzecznika - została zastrzeżona dla regulacji ustawowej, jako że art. 217 Konstytucji zastrzega wyłączność ustawy dla określenia podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Ryczałt jest swoistą formą opodatkowania stosowaną dla określonych podmiotów, a zaliczki na podatek formą zapłaty. Wedle art. 217 Konstytucji RP wszystkie elementy konstrukcji podatku decydujące o istnieniu obowiązku podatkowego, jego zasadach i wysokości zobowiązania muszą być określone ustawą,
- b) art. 50 Ordynacji podatkowej nadaje Ministrowi Finansów uprawnienie do samodzielnej zmiany drogą rozporządzenia terminów przewidzianych w prawie podatkowym (z wyjątkami), a więc także terminów ustawowych, (np. terminu przewidzianego w art. 30 § 3, art. 31, art. 33 § 4 i innych), co także narusza art. 217 Konstytucji RP. W tym przypadku Ordynacja podatkowa posługuje się zresztą nieostrym pojęciem „względ na interes publiczny”. Nie chodzi przy tym o decyzje indywidualne, lecz o wydanie aktu prawnego zawierającego regulację powszechnie obowiązującą
- c) art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej nadaje Ministrowi Finansów uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia innych, niż wymienione w § 1 i 3 przypadków, w których odsetki za zwłokę nie są naliczane. Tak więc Minister

Finansów otrzymuje uprawnienia dla „dookreślenia” ustawy podatkowej co jest - w świetle art. 217 Konstytucji - niedopuszczalne,

- d) art. 58 Ordynacji podatkowej nadaje Ministrowi Finansów uprawnienia do określania w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej. Jest to kolejne naruszenie zasady wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP,
- e) art. 67 § 4 Ordynacji podatkowej narusza art. 217 Konstytucji RP, jako że przyznawanie ulg i umorzeń oraz określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków może określić wyłącznie ustawa,
- f) art. 85 Ordynacji podatkowej zawiera upoważnienie ustawowe dla Ministra Finansów do określania obowiązków podatników do składania zeznań, wykazów lub deklaracji, do ustalania zakresu danych zawartych w tych dokumentach, do ustalania terminów ich składania oraz rodzajów dokumentów, jakie powinny być do nich dołączone, a także do określenia grupy podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg lub ewidencji, rodzaju i sposobów ich prowadzenia, warunków jakim powinny odpowiadać, aby stanowiły dowód pozwalający na określenie zobowiązania podatkowego.

Jest to upoważnienie do regulacji obowiązków nałożonych na podatnika w zakresie prowadzenia ściśle określonej dokumentacji obrotów towarów bądź usług podlegających opodatkowaniu.

W sytuacji, gdy art. 217 Konstytucji RP stanowi, że tylko w drodze ustawy mogą być określone podmioty i przedmioty opodatkowania, a także zasady opodatkowania, a więc że tylko przepis ustawy może stanowić o rozwiązaniach podatkowych nakładających na podatników określone ciężary i obowiązki, w tym obowiązek składania zeznań podatkowych, odpowiedniego prowadzenia dokumentacji, która stanowi o jej uznaniu za dowód pozwalający na określenie zobowiązania podatkowego oraz gdy od spełniania tego obowiązku uzależnione jest stosowanie administracyjnych sankcji skarbowych - upoważnienie zawarte w art. 85 Ordynacji podatkowej narusza art. 217 Konstytucji RP,

g) art. 89 pkt 1 i 2 lit. a i pkt 3 Ordynacji podatkowej zawiera upoważnienie ustawowe dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia grupy podatników zwolnionych od obowiązku wystawiania rachunków określonych w art.87 § 1 ustawy oraz do określenia przypadków, w których podatnicy są z kolei obowiązani do dokumentowania rachunkami nabycie towarów lub usług, oraz do określenia dodatkowych obowiązków ewidencyjnych.

W sytuacji, gdy art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi jednoznacznie, że podatnicy prowadzący działalność gospodarczą lub wykonujący wolny zawód obowiązani są - na żądanie kupującego lub usługobiorcy - wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonania usługi, upoważnienie ustawowe nie może przekazywać Ministrowi Finansów uprawnień do zwolnienia od ustawowego obowiązku w drodze wydania aktu podustawowego. Narusza to zasadę wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP.

IV. Wszystkie zaskarżone w pkt. 1 i pkt 2 sentencji niniejszego wniosku upoważnienia ustawowe nie spełniają konstytucyjnego wymogu określonego w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP gdyż nie zawierają wytycznych dotyczących treści aktów wykonawczych, jakie na ich podstawie mogą być wydane. W przypadku tak licznych - jak w Ordynacji podatkowej - upoważnień ustawowych do regulacji aktami wykonawczymi niektórych zobowiązań podatkowych oraz zasad postępowania podatkowego - ścisłe przestrzeganie zasady wyrażonej w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP staje się szczególnie ważne. Inaczej intencje ustawodawcy mogą być zmieniane lub wypaczane.

V. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, jakim wymogom powinno odpowiadać w państwie prawa upoważnienie ustawowe. W szczególności Trybunał Konstytucyjny podnosił, iż ustawowe upoważnienie podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni (orzeczenie TK sygn. akt U. 6/87, OTK z 1988 r., poz. 10 i n., a także orzeczenia TK sygn. akt

U. 4/96, OTK z 1996 r. poz. 40, orzeczenie sygn. akt U. 3/96, OTK z 1996 r., poz. 31 i n.). Na priorytetowe znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym wskazują także przedstawiciele doktryny (m.in. prof. dr R. Mastalski: glosa, PiP z 1993 r. Nr 5, s. 111). Brak jasnego stanowiska ustawodawcy co do treści upoważnienia musi być interpretowany, jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia jego zakresem materii w nim nie wymienionych. Nie podlega też wykładni rozszerzającej, (sygn. akt U. 3/87, OTK 1988 r., poz. 14 i n.; orzeczenie sygn. akt U. 3/96, OTK 1996 r., poz. 31 i n., a także orzeczenia w sprawach sygn. akt U 1/86, U 5/86, K 1/87, P 2/87, K 2/89, U 13/89, U 4/91, U 7/93, P 2/94, P 3/94). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego rozporządzenie jest aktem prawnym wydawanym „w celu wykonania ustaw” i „na podstawie udzielonych w nich upoważnień”, a nie „uzupełnieniem ustawy”, czyjej „dookreśleniem”. Istota rozporządzenia jest zatem zdeterminowana trzema warunkami:

- wydaniem rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest opartego nie na domniemaniu, lecz szczegółowym upoważnieniu ustawy,
- wydaniem rozporządzenia w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania;
- zgodnością treści rozporządzenia z normami konstytucyjnymi, a także z innymi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia.

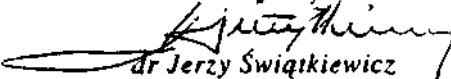
Artykuł 92 ust. 1 Konstytucji RP ogranicza udzielone upoważnienie ustawowe do wydania aktu niższego rzędu wymogiem zgodności treści tego aktu z wytycznymi dotyczącego treści aktu wydawanego z upoważnienia ustawy. Gdy wytycznych takich brak, upoważnienie ustawowe narusza zasady konstytucyjne, a akt niższego rzędu nie może być wydany.

VI. Artykuł 39 § 3 Ordynacji podatkowej zawiera upoważnienie do wydania zarządzenia Ministra Finansów dotyczącego określenia wzorów formularza

oświadczenia podatnika, płatnika lub inkasenta dotyczącego wyjawienia nieruchomości. Przepis ten pozostaje obecnie w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zamkniętego kręgu źródeł prawa powszechnie obowiązującego wyrażoną w art. 87 Konstytucji RP. Zarządzenie Ministra Finansów, wydane nawet na podstawie wyraźnego przepisu ustawy nie może bowiem zawierać przepisów powszechnie obowiązujących, dla których przewidziana jest forma rozporządzenia (art. 92 ust. 1 Konstytucji).

Z tych wszystkich względów Rzecznik Praw Obywatelskich uznał zaskarżenie ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie objętym niniejszym wnioskiem za niezbędne.

ZASTĘPCA
Rzecznika Praw Obywatelskich



Dr Jerzy Świątkiewicz