

Dz.U. 1999 Nr 92 poz. 1062

WYROK

z dnia 9 listopada 1999 r.

Sygn. K. 28/98

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Lech Garlicki – przewodniczący
Stefan J. Jaworski – sprawozdawca
Ferdynand Rymarz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 9 listopada 1999 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów, Prokuratora Generalnego o stwierdzenie zgodności:

1) art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083; z 1998 r. Nr 106, poz. 668; z 1999 r. Nr 11, poz. 95) z art. 217 Konstytucji RP,

2) art. 25, art. 39 § 3, art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4, art. 83, art. 85, art. 89 pkt 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083; z 1998 r. Nr 106, poz. 668; z 1999 r. Nr 11, poz. 95) z art. 217 i z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP,

3) art. 39 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083; z 1998 r. Nr 106, poz. 668; z 1999 r. Nr 11, poz. 95) z art. 87 Konstytucji RP

o r z e k a:

I. 1. Art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083; z 1998 r. Nr 106, poz. 668; z 1999 r. Nr 11, poz. 95) nie są niezgodne z art. 217 Konstytucji RP.

2. Art. 25 ustawy wymienionej w pkt. 1 jest niezgodny:

- z art. 217 Konstytucji RP przez to, że przekazuje do uregulowania rozporządzeniem podstawowych konstrukcji podatkowych, wkraczając tym samym w materie zarezerwowane do wyłączności ustawy,

- z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom, jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż nie zawiera wytycznych co do treści tego aktu wykonawczego.

3. Art. 39 § 3 ustawy wymienionej w pkt. 1 jest niezgodny z art. 87 Konstytucji RP przez to, że upoważnia do uregulowania w formie zarządzenia jako aktu o charakterze wewnętrznym, materii podlegającej uregulowaniu aktem normatywnym powszechnie obowiązującym.

4. Art. 50 ustawy wymienionej w pkt. 1:

- jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż konstruuje blankietowe upoważnienie dla tego aktu wykonawczego,
- nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP,

5. Art. 54 § 3 ustawy wymienionej w pkt. 1:

- jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom, jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż konstruuje blankietowe upoważnienie dla tego aktu wykonawczego.
- nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP,

6. Art. 58 ustawy wymienionej w pkt. 1 jest zgodny z art. 92 ust. 1 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP.

7. Art. 67 § 4 ustawy wymienionej w pkt. 1 jest niezgodny:

- z art. 217 Konstytucji RP przez to, że przekazuje do uregulowania rozporządzeniem materii ustawowej zasad umarzania zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa lub odsetek za zwłokę przypadających od tych zaległości,
- z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom, jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż konstruuje blankietowe upoważnienie dla tego aktu wykonawczego.

8. Art. 83 ustawy wymienionej w pkt. 1 jest zgodny z art. 92 ust. 1 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP.

9. Art. 85 ustawy wymienionej w pkt. 1:

- jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom, jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż nie zawiera wytycznych co do treści tego aktu wykonawczego.
- nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP.

10. Art. 89 ustawy wymienionej w pkt. 1:

- jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że nie odpowiada określonym w tym przepisie wymaganiom, jakie musi spełniać upoważnienie ustawowe, gdyż nie zawiera wytycznych co do treści tego aktu wykonawczego.
- nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji RP.

II. Utrata mocy obowiązującej przepisów wymienionych w pkt. I. 2, 3, 4, 5, 7, 9 i 10 wyroku nastąpi z dniem 8 maja 2001 r.

Uzasadnienie:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie zgodności art. 3 pkt 2, art. 4 § 2, art. 25, art. 39 § 3, art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4, art. 83, art. 85, art. 89 pkt 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa z art. 217, z art. 87 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Kwestionowane artykuły, odpowiednio do treści przepisów merytorycznych, zgrupowane zostały w punktach od 1-3. RPO artykułom tym zarzuca w szczególności:

- sprzeczność z zasadą mówiącą, że nakładanie na podmioty podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń następować może w drodze ustawy,
- brak wskazania w przepisie upoważniającym do wydania aktu wykonawczego organu właściwego do wydania rozporządzenia i zakresu spraw przekazanych do uregulowania oraz wytycznych dotyczących treści aktu,
- wydawanie przepisów powszechnie obowiązujących w drodze zarządzenia.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich art. 217 konstytucji stanowi, że w ustawie mogą być określane podmioty i przedmioty opodatkowania, a także zasady opodatkowania. Oznacza to, że tylko przepis ustawy może stanowić o rozwiązaniach podatkowych nakładających na podatników określone ciężary i obowiązki polegające na składaniu zeznań podatkowych, odpowiednim prowadzeniem dokumentacji, która stanowi o jej uznaniu za dowód pozwalający na określenie zobowiązania podatkowego.

Rzecznik Praw Obywatelskich jest zdania, że większość zaskarżonych artykułów ustawy będących upoważnieniami ustawowymi nie spełnia konstytucyjnego wymogu określonego w art. 92 ust. 1 konstytucji. Kwestionowane przepisy upoważniające nie zawierają wytycznych dotyczących treści aktów wykonawczych, jakie na ich podstawie mogą być wydane. Skutki prawne naruszenia wzorca konstytucyjnego są daleko idące, ponieważ powodują, iż akt niższego rzędu nie może być wydany.

W odniesieniu do upoważnienia określonego w art. 39 § 3 ordynacji podatkowej Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że zarządzenie wydane przez Ministra Finansów określające wzór formularza oświadczenia podatnika, płatnika lub inkasenta i dotyczące wyjawienia nieruchomości oraz przysługujących mu praw majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki ustawowej, pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zamkniętego kręgu źródeł prawa wyrażoną w art. 87 konstytucji. Zdaniem RPO zarządzenie Ministra Finansów wydane nawet na podstawie wyraźnego przepisu ustawy nie może zawierać przepisów powszechnie obowiązujących, dla których konstytucyjnie przewidziana jest forma rozporządzenia. W przypadku licznych upoważnień ustawowych występujących w ordynacji podatkowej ścisłe przestrzeganie zasady wyrażonej w art. 92 ust. 1 konstytucji zapobiega zmianom lub wypaczeniom intencji ustawodawcy.

2. Minister Finansów w piśmie z 22 października 1998 r. zauważył, że przepisy ordynacji podatkowej były tworzone równolegle z przepisami obowiązującej konstytucji, w związku z czym część z nich nie została w pełni dostosowana do zasad konstytucyjnych. Minister Finansów nie podziela stanowiska RPO co do tego, że wszystkie wymienione przez niego przepisy naruszają zasady konstytucyjne, albowiem art. 217 konstytucji

pozwala na częściowe „dookreślenie” ustaw podatkowych w przepisach podstawowych. Zdaniem Ministra Finansów, o ile na gruncie prawa podatkowego rozumiały jest sens słów „określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”, o tyle ustalenie znaczenia terminu „nakładanie podatków” wymienione w art. 217 konstytucji jest trudne. Wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że prawodawca nie miał na myśli uregulowania całej materii podatkowej, lecz tylko wprowadzenie obowiązku podatkowego, „a więc nieskonkretyzowanej powinności przeniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie”.

Kwestionowany przez RPO art. 3 pkt 2 ordynacji podatkowej zawarty jest w słowniczku wyrażeń ustawowych i jedynie definiuje pojęcie „przepisy prawa podatkowego” na użytek tej ustawy, natomiast art. 4 § 2 odsyła wymienione w nim kwestie do innych ustaw podatkowych. Kwestie te nie są związane z zagadnieniami, o których mowa w art. 217 konstytucji i wobec tego przepis ten nie narusza konstytucji. Odnośnie kwestionowanego przez wnioskodawcę art. 25 Minister Finansów zajął stanowisko do pkt. 2 tego artykułu, uzasadniając je obowiązkiem wpłacenia zaliczek oraz określenia sposobu ich obliczania i wpłacania. Kwestie te, zgodnie z art. 217 konstytucji nie muszą być regulowane w ustawie. Minister Finansów podziela pogląd wnioskodawcy, że zarządzenie nie stanowi źródła prawa w rozumieniu art. 87 konstytucji i wobec tego art. 39 § 3 ordynacji zawierający upoważnienie do określenia w drodze zarządzenia wzoru formularza nie nakłada na podatnika obowiązku złożenia oświadczenia w takiej formie. Obowiązek ten wynika z art. 39 § 1 ustawy, natomiast formularz zawierać ma instrukcję dla organu podatkowego odnośnie danych, które powinny znaleźć się w oświadczeniu. W ten sposób realizuje normę prawną zawartą w art. 93 ust. 1 konstytucji. Zdaniem Ministra Finansów przepisy art. 54 § 3 i 58 ustawy nie są niekonstytucyjne, gdyż służą dookreśleniu ustaw podatkowych. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna są świadczeniami ubocznymi związanymi z faktem nie uiszczenia w terminie podatku oraz udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a zatem nie są one niezbędnym elementem ciężaru podatkowego i wobec tego nie muszą być regulowane wyłącznie w drodze ustawy.

Minister Finansów nie podziela stanowiska wnioskodawcy w sprawie niekonstytucyjności art. 85 i 89 ustawy, gdyż przepisy te zawierają upoważnienie do wydania rozporządzeń, które regulują kwestie techniczne. Natomiast kwestia określenia grup podmiotów obowiązanych do składania zeznań oraz wyznaczania grupy podatników zwolnionych z obowiązku wystawiania rachunków w drodze rozporządzenia, nie narusza konstytucji, gdyż nie można tych zwolnień utożsamiać ze zwolnieniami z podatków.

Minister Finansów rozszerzył swoje stanowisko o artykuły, które nie były kwestionowane przez wnioskodawcę, dlatego nie zostaną one przedstawione w uzasadnieniu Trybunału Konstytucyjnego.

3. Prokurator Generalny podzielił stanowisko wnioskodawcy w przedmiocie niekonstytucyjności art. 25 ustawy z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji, natomiast uznał w zakresie wskazanym we wniosku RPO art. 3 pkt 2, art. 4 § 2, art. 39 § 3, art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4, art. 83, art. 85 i art. 89 za zgodne z art. 87, art. 92 ust. 1 i art. 217 konstytucji. Zdaniem Prokuratora Generalnego treść art. 25 ustawy wyraźnie wskazuje na materię zastrzeżoną dla ustawodawcy, gdyż ryczałt jest swoistą formą opodatkowania określonych podmiotów, a zaliczki na podatek - formą jego zapłaty. Obowiązujące rozporządzenie w tej sprawie zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w nieobowiązującej już ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Na mocy art. 343 § 2 ordynacji podatkowej przepisy wykonawcze wydane na podstawie ustawy o zobowiązaniach podatkowych obowiązują nie dłużej niż przez dwa lata od dnia wejścia w życie ordynacji. Okres ten zgodny jest z zawartym w art. 236 konstytucji dwuletnim

terminem przedstawienia przez Radę Ministrów projektów ustaw zgodnych z jej postanowieniami. Prokurator nie podzielił poglądu RPO w sprawie uznania niekonstytucyjności pozostałych przepisów zakwestionowanych przez Rzecznika. Zarzucane przez wnioskodawcę niepełne wyliczenie materii podlegającej regulacji ustawowej nie przesądza o ich niekonstytucyjności, gdyż nie kreują one żadnych norm prawnych. Krytyczna ocena zastosowanej techniki legislacyjnej kwestionowanych przepisów także nie może przesądzać o ich niekonstytucyjności, a zarządzenie w sprawie wzoru oświadczenia według wymogów określonych w ordynacji, nie jest źródłem prawa w rozumieniu art. 87 i 92 konstytucji. Brak także podstaw do przyjęcia, że art. 83 i 85 ordynacji są niezgodne z dyspozycją art. 217 konstytucji, ponieważ upoważniają one Ministra Finansów do określenia zakresu i trybu przekazywania informacji oraz grupy podmiotów zobowiązanych do składania np. zeznań, wykazów, informacji oraz zakresu danych w tych dokumentach oraz terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączane. Zakres tych regulacji prawnych nie wchodzi w zakres dyspozycji art. 217 konstytucji. Zdaniem Prokuratora Generalnego art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4 ordynacji istotnie w pewnym zakresie ingerują w sytuację podatnika, ale ingerencja ta określona jest przepisami kwestionowanej ustawy, a upoważnienie dotyczy wyłącznie realizacji korzystnych dla podatnika decyzji.

II

Na rozprawie 9 listopada 1999 r. przedstawiciele wnioskodawcy, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów podtrzymali dotychczasowe stanowiska złożone na piśmie, rozwijając przedstawioną w nich argumentację.

Przedstawiciel Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w pierwszej części swojego wystąpienia ustosunkował się do zarzutu niekonstytucyjności wskazanych we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich przepisów upoważniających Ordynacji podatkowej stwierdzając, że analiza ustawy dowodzi, że zdecydowana większość upoważnień zawartych w ordynacji narusza treść art. 92 ust. 1 konstytucji. Następnie wniósł o uznanie zaskarżonych przepisów za niezgodne z konstytucją, w następującym zakresie:

- art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 ordynacji z art. 217 konstytucji,
- art. 25 pkt 1 ordynacji z art. 217 konstytucji,
- art. 25 ust. 2 ordynacji z art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 39 § 3 ordynacji z art. 87 i art. 93 ust. 2 konstytucji,
- art. 50 ordynacji z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 54 § 3 ordynacji z art. 217 i art. 92,
- art. 58 ordynacji z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 67 § 4 ordynacji z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 83 ordynacji z art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 85 ordynacji z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji,
- art. 89 pkt 1-3 ordynacji z art. 217 konstytucji.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

A.1. Zarzuty wnioskodawcy koncentrują się na naruszeniach zasad, jakie w świetle nowej konstytucji określają stosunek pomiędzy ustawami, a aktami wykonawczymi

(rozporządzeniami), w szczególności w obszarze prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że zarzuty te łączą się z trzema, odrębnymi i bardzo istotnymi problemami: 1) ogólnej konstytucyjnej koncepcji systemu źródeł prawa; 2) zakresu ustawy w prawie podatkowym; 3) sposobu formułowania ustawowych upoważnień do wydawania rozporządzeń. W odniesieniu do każdego z nich konieczne jest rozważenie sytuacji, jaka została wprowadzona przez Konstytucję z 2 kwietnia 1997 roku.

A. 2. Trybunał Konstytucyjny wypowiadał się już o kwestiach ogólnej konstytucyjnej koncepcji systemu prawa (zob. zwłaszcza *wyrok z 1 grudnia 1998 r. sygn. K. 21/98*, OTK ZU Nr 7/1998, poz. 116, s. 639). Jej podstawą jest rozdzielenie systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego od systemu aktów prawa wewnętrznego i uznanie, że sytuacja prawna obywatela (oraz wszelkich podmiotów pozostających poza „władzą organizacyjną” organu wydającego akt normatywny) może być regulowana tylko w drodze aktów prawa powszechnie obowiązującego, wymienionych w art. 87 konstytucji. Ponieważ - gdy chodzi o prawodawstwo naczelných organów administracji - jedyną formą tych aktów może być obecnie rozporządzenie, jest oczywiste, że ustawodawca przy formułowaniu upoważnień do stanowienia aktów podustawowych nie ma już obecnie swobody wyboru - jak to miało miejsce w poprzednim stanie prawnym - pomiędzy formą rozporządzenia bądź formą zarządzenia. Wszelka regulacja wykonawcza - z uwagi na swój przedmiot i krąg adresatów - musi być ujęta w formę aktu powszechnie obowiązującego i musi przybierać postać rozporządzenia, o którym mówi art. 92 konstytucji.

Nowa konstytucja odeszła też od dotychczasowego pojmowania zasady wyłączności ustawy, rozumianej jako obowiązek zachowania ustawowej formy normowania określonych zagadnień. Powiązanie unormowań art. 87 ust. 1 i art. 92 konstytucji z ogólnymi konsekwencjami zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 konstytucji) prowadzi do wniosku, że nie może obecnie w systemie prawa powszechnie obowiązującego pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy jej wykonaniu, stosownie do modelu określonego w art. 92 ust. 1. W tym sensie wyłączność ustawy nabrała pełnego charakteru, bo nie ma takich materii, w których mogłyby być stanowione regulacje podustawowe (o charakterze powszechnie obowiązującym), bez uprzedniego ustawowego unormowania tych materii. Nie ma więc obecnie potrzeby stawiania pytania, czy dana materia musi być regulowana ustawowo (bo jest to zawsze konieczne w obrębie źródeł powszechnie obowiązującego prawa), natomiast pojawia się pytanie, jaka ma być szczegółowość (głębokość) regulacji ustawowej, a jakie materie wykonawcze można pozostawić rozporządzeniu. Odpowiedź na to pytanie zależy od normowanej materii - w niektórych dziedzinach (np. prawo karne, czy - mówiąc szerzej - regulacje represyjne) zarysowuje się bezwzględna wyłączność ustawy, nakazująca normowanie w samej ustawie właściwie wszystkich elementów definiujących stronę podmiotową czy przedmiotową czynów karalnych (tak już *orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., K. 11/94*, OTK w 1995 r., cz. I, s. 136-137). W innych dziedzinach prawa ustawa może pozostawiać więcej miejsca dla regulacji wykonawczych, nigdy jednak nie może to prowadzić do nadania regulacji ustawowej charakteru blankietowego, tzn. do „pozostawienia organowi upoważnionemu możliwości samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich uregulowań ani wskazówek” (*wyrok z 24 marca 1998 r., K. 40/97*, OTK ZU Nr 2/1998, s. 72).

A.3. Niezależnie od tego modelu ogólnej konstytucja odrębnie potraktowała zagadnienie ustaw podatkowych przez to, że w przeciwieństwie do innych materii określiła dla nich zakres przedmiotowy w konstytucji. Odrębność ta charakteryzuje się chociażby tym, że treść ustaw podatkowych jest określona w przepisach konstytucyjnych (art. 217 konstytucji), a rządowy projekt ustawy podatkowej nie może mieć charakteru projektu

pilnego (art. 123 ust. 1 konstytucji). Kwestie związane z pobieraniem dochodów publicznych lub dokonywaniem wydatków publicznych oznaczają wprowadzanie stosownych zmian w zasobach składników majątkowych obywateli i państwa oraz mają wpływ na kształtowanie się zasady ochrony własności, która należy do trwałych elementów współczesnego porządku konstytucyjnego (C. Kosikowski, *Legislacja Finansowa*, Warszawa 1998, s. 73-76). Zasada ta, jako istotny element państwa prawnego wywiedziona była przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego, a obecnie znajduje wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 217 konstytucji). W prawie podatkowym gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności praw jednostki i innych podmiotów obrotu gospodarczego są szczególnie potrzebne. Gwarancje te rozpatrywane być muszą nie tylko w płaszczyźnie praworządności formalnej - działania organów państwa zgodnie z nakazem legalności i przestrzegania prawa, ale także w płaszczyźnie praworządności materialnej - realizowania wartości obowiązującego systemu prawa (M. Mazurkiewicz [w:] *Konstytucje RP oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.* pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 319). Z tego też powodu ustawy regulujące te kwestie spełniać muszą kwalifikowane wymagania, aby mogły zostać uznane za ustawy podatkowe w rozumieniu art. 217 konstytucji. Wymagania takie muszą spełniać w szerszym zakresie i głębszej treści w porównaniu do wymagań stosowanych w tzw. „przyswoitej legislacji”. Sama konstytucja ustanawia bowiem szczególne wymagania co do stopnia ich określoności i zakresu przedmiotowego.

Podstawowego znaczenia w procesie tworzenia prawa podatkowego nabiera ustalenie hierarchicznej struktury systemu źródeł prawa podatkowego. Zasada ta wyraża się w konstytucyjnym obowiązku organów niższych szczebli do stanowienia aktów prawnych mających służyć realizacji norm aktów wyższego stopnia. Realizuje się przy tym zasada, że normy wyższej rangi mają charakter bardziej ogólny, podczas gdy normy niższej rangi służą ich konkretyzacji. Art. 84 konstytucji ustala zasadę powszechności opodatkowania będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 konstytucji. Zasada ta nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach. Konstytucja RP ustaliła *expressis verbis* zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, uznaną i stosowaną powszechnie we współczesnych ustawodawstwach.

Art. 217 konstytucji nie ma charakteru jednolitego. Z jednej strony ustanawia on bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiałach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Trybunał Konstytucyjny wskazywał już, że wyliczenie powyższe trzeba rozumieć jako przejaw reguły o bardziej ogólnym charakterze, zgodnie z którą „wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie” (wyrok z 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, s. 313). Podobne stanowisko zajmuje doktryna wskazując, że w drodze ustawy musi być unormowane nie tylko wprowadzenie podatku lub innej daniny publicznej, ale także wszystkie elementy stosunku daninowego objęte daną regulacją ustawową (R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12). Takie konstytucyjne określenie ma w pierwszym rzędzie chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

Nieco inaczej ujęte są końcowe fragmenty art. 217 konstytucji, bo nakazują one zachowanie formy ustawy dla normowania: „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania”. Oznacza to pozostawienie większej

możliwości regulacyjnej aktom wykonawczym - skoro bowiem wyłączność ustawy odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określania „zasad” oraz „kategorii”, to nie ma konstytucyjnych przeszkód, by materie bardziej szczegółowe zostały powierzone aktom wykonawczym do uregulowania. Oczywiście, akty takie zawsze muszą odpowiadać ogólnym wymaganiom z art. 92 konstytucji, co m.in. oznacza, że upoważnienia do ich wydawania nie mogą mieć charakteru blankietowego.

W oparciu o te założenia konstytucyjne oceniana musi być zgodność przepisów podatkowych z konstytucją. Doktryna konstytucyjna wyróżnia bezpośrednie (samoistne) i pośrednie (niesamoistne) stosowanie konstytucji. Istota bezpośredniego stosowania określonych norm prawnych sformułowanych w konstytucji polega na tym, że nie należy ich rozstrzygać w aktach niższego rzędu.

Art. 217 konstytucji jest zatem bezpośrednim źródłem prawa podatkowego i ma zasadnicze znaczenie dla definiowania także podstawowych źródeł tego prawa w kontekście art. 92 i 94 konstytucji. Art. 217 konstytucji wymaga formy ustawy dla regulowania materii podatkowej i pozostawia niewiele miejsca dla regulacji wykonawczych, stanowiących w oparciu o stosowne upoważnienia ustawowe.

Jest to istotne ograniczenie swobody ustawodawcy, ale podkreślić trzeba, że dotyczy ono formy - a nie treści - stanowionego prawa. Poddanie ustawodawcy daleko idącym ograniczeniom w podejmowaniu decyzji, jakie materie ma on uregulować samodzielnie, a jakie przekazać do unormowania w aktach wykonawczych, jest m.in. związane z tym, że konstytucja pozostawia mu daleko idącą swobodę w określaniu materialnych treści stanowionego prawa. Art. 217 - analizowany łącznie z art. 84 konstytucji - daje wyraz zasadzie władztwa podatkowego, zgodnie z którym państwo - poprzez decyzje ustawodawcze - ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań publicznych. Szczególny charakter daninowych regulacji prawnych jest związany z procesem wykonalności ustawy, którego efekt końcowy związany jest z wykonaniem zobowiązania podatkowego przez podatników, płatników lub inkasentów ze wszystkimi konsekwencjami w zakresie oceny realizacji czynności materialnoprawnych (T. Dębowska - Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998, z. 7, s. 32). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie wskazywano, że nie jest on (tj. Trybunał) uprawniony do formułowania ocen odnośnie celowości przyjmowanych unormowań. Swoboda legislacyjna władzy ustawodawczej w zakresie ustawodawstwa podatkowego była wielokrotnie podkreślana w orzecznictwie Trybunału. W wyroku K. 12/98 (OTK ZU Nr 6/1998, poz. 98, s. 538) Trybunał skonstatował, że: „stwierdzano już wielokrotnie - a aktualność tych stwierdzeń utrzymuje się w pełni pod rządami nowej konstytucji, iż ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Nabiera to szczególnego znaczenia w okresie przemian ustrojowych” (*orzeczenie z 7 grudnia 1993 r.*, sygn. K. 7/93, OTK w 1993 r., cz. II, s. 410, a także *orzeczenie z 29 maja 1996 r.*, sygn. K. 22/95, OTK ZU Nr 3/1996, s. 187; *orzeczenie z 23 października 1996 r.*, sygn. K. 1/96, OTK ZU Nr 5/1996, s. 332; *wyrok z 25 listopada 1997 r.*, sygn. K. 26/97, OTK ZU Nr 5-6/1997, s. 445-446). „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...) Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników” (*orzeczenie z 12 stycznia 1995 r.*, sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27). „Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych...” (*wyrok z 25 listopada 1997 r.*, sygn. K. 26/97, jw., s. 448), zwłaszcza że

„o zakresie i przedmiocie zwolnień i ulg podatkowych w zasadzie nie decydują przesłanki o charakterze prawnym, lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne” (*orzeczenie z 29 maja 1996 r., sygn. K. 22/95, OTK ZU Nr 3/1996, s. 189*).

Także jednak w tych ramach wskazano, że swoboda ustawodawcy - np. w zakresie kształtowania zwolnień podatkowych - nie może być absolutyzowana i nie może przekształcać się w dowolność. „Ustawodawca jest wolny w kreowaniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jeżeli przyświecają temu wyjątkowi od zasady powszechności obciążenia podatkowego cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie” (*wyrok z 3 listopada 1998 r., K. 12/98, OTK ZU Nr 6/1998, s. 538*).

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że art. 217 konstytucji jest zamieszczony w rozdziale X „Finanse publiczne” regulującym kwestie dotyczące kształtowania materii finansów publicznych w ustawach w oparciu o standardy wykształcone i respektowane na świecie. Konstytucja RP określiła w tym rozdziale materię ustawową jako: sposób gromadzenia i wydatkowania środków finansowych na cele publiczne (art. 216 ust. 1), uchwalenie budżetu państwa i jego zmiany lub prowizorium budżetowego (art. 219 - 225), stanowienie podatków i innych ciężarów publicznych (art. 84 i art. 217), określenie warunków i form korzystania z kredytu publicznego oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych przez państwo (art. 216 ust. 4 i 5) i ratyfikacji umów międzynarodowych przewidujących znaczne obciążenia państwa pod względem finansowym (art. 89 ust. 1 pkt 4), określenie organizacji i zasad działania NBP (art. 227 ust. 7), określanie zasad i trybu nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości, udziałów i akcji (art. 216 ust. 2), określenie organizacji Skarbu Państwa (art. 218), określenie organizacji systemu kontroli państwowej (art. 203, 204 i 226), ustanowienie monopolu (art. 216 ust. 3).

Zaliczenie przez ustrojodawcę nakładania podatków do finansów publicznych, w świetle przedstawionych powyżej rozważań, obliguje do uznania tych regulacji za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Konsekwencją tak ukształtowanego modelu jest wyposażenie ustawodawcy w daleko idącą swobodę. Raz jednak trzeba jeszcze podkreślić, że swego rodzaju ceną za przyznanie tej swobody jest podporządkowanie ustawodawcy szeregowi wymagań co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów przyzwoitej legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie.

A. 4. Na tle powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny rozważył następnie konstytucyjne wymagania w odniesieniu do formułowania ustawowych upoważnień dla wydawania aktów wykonawczych z zakresu prawa podatkowego. Analiza postanowień art. 217 konstytucji prowadzi do wniosku, że w polskim systemie prawa obowiązuje, w dziedzinie opodatkowania, zasada regulowania tej kwestii w aktach prawnych rangi ustawowej. Art. 217 konstytucji określa zakres przedmiotowy ustaw podatkowych. Dopiero na tle tak zarysowanej i wskazanej materii ustawowej kształtują się uprawnienia Rady Ministrów i Ministra Finansów w zakresie odpowiedzialności za realizację norm konstytucyjnych i ustawowych. „Władztwo finansowe” tych podmiotów polega głównie na wykonywaniu przepisów upoważniających, redagowanych zgodnie z zaleceniami zawartymi w art. 92 konstytucji. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat konstytucyjnych wymagań przepisu upoważniającego

W wyroku z 5 stycznia 1998 r. sygn. P. 2/97, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, „że art. 92 ust. 1 nowej konstytucji przejął wcześniej istniejącą konstrukcję rozporządzeń ministrów, jeszcze dodatkowo zaostrażając wymagania konieczne dla ich wydawania. W art. 92 ust. 1 zd. 1 powtórzono bowiem wymagania - zapisane przedtem w art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji, by rozporządzenie było wydawane w celu wykonania ustawy oraz na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie. Dodatkowo art. 92 ust. 1 zd. 1 sformułował

wymaganie – nieistniejące w tekście art. 56 ust. 1 Małej Konstytucji, chociaż przyjęte w orzecznictwie TK, aby to upoważnienie ustawowe miało charakter „szczegółowy”. Dalsze wymagania zostały sformułowane w art. 92 ust. 1 zd. 2 i ust. 2 konstytucji. Nie podejmując w tym miejscu analizy owych dalszych wymagań, należy w każdym razie stwierdzić, że rozporządzenie, które nie zostało wydane w celu wykonania ustawy i (lub) na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie, jest niewątpliwie niezgodne z wymaganiami stawianymi teraz przez art. 92 konstytucji, tak jak było przedtem niezgodne z wymaganiami stawianymi przez art. 56 Małej Konstytucji.” (OTK ZU Nr 1/1998, poz. 1, str. 6-9; zob. też wyroki z: 4 listopada 1997 r., *sygn. U. 3/97*, OTK ZU Nr 3-4/1997, poz. 40, str. 360; 19 maja 1998 r., *sygn. U. 5/97*, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 46, s. 252-253; 25 maja 1998 r., *sygn. U. 19/97*, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 47, s. 255; 20 października 1998 r., *sygn. K. 7/98*, OTK ZU Nr 6/1998, poz. 96, s. 503).

Innymi słowy rozporządzenie może być wydane tylko:

- na podstawie wyraźnego, to jest nie opartego tylko na domniemaniu ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu;

- w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania;

- w zgodzie z normami Konstytucji RP, a także z wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi.

Oznacza to odpowiednio zakaz wydawania rozporządzeń: bez upoważnienia ustawowego (bez podstawy w ustawie); nie będących aktami wykonującymi ustawę; sprzecznych z konstytucją i obowiązującymi ustawami. Naruszenie choćby jednego z tych warunków może powodować zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą. Oznacza to także, że przepis ustawy formujący upoważnienie do wydania aktu wykonawczego (rozporządzenia) musi odpowiadać wymaganiom, które zawarte są w art. 92 ust. 1 konstytucji. W szczególności upoważnienie musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (musi „określać organ właściwy do wydania rozporządzenia”), przedmiotowym (musi określać „zakres spraw przekazanych do uregulowania”) oraz treściowym (musi określać „wytyczne dotyczące treści aktu”). Zwłaszcza ten ostatni element, a mianowicie obowiązek określenia owych „wytycznych” stanowi nowość w naszym systemie prawnym, bo przepisy poprzednie (art. 56 ust. 2 Małej Konstytucji z 1992 r., gdy chodzi o rozporządzenia ministrów) nie formułowały *expressis verbis* takiego wymagania.

Trybunał Konstytucyjny dokonał już interpretacji konstytucyjnego pojęcia „wytycznych” jako elementu przepisu upoważniającego (zob. zwłaszcza *wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99*). Art. 92 konstytucji nie zdefiniował pojęcia „wytycznych”, trudno też dla ustalenia tej definicji odwoływać się do koncepcji „pojęć zastanych”, bo polskie prawo konstytucyjne nie używało dotąd pojęcia „wytycznych” w takim rozumieniu. Na podstawie językowego rozumienia można uznać, że „wytyczne”, to wskazówki co do treści aktu normatywnego, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz (zob. wystąpienie prof. M. Zielińskiego i P. Sarneckiego na posiedzeniu Komisji Konstytucyjnej ZN [podkomisja redakcyjna] w dniu 19.08.1996 r. Biuletyn Nr XXXVIII, s. 21, a także Stanowisko Rady Legislacyjnej w sprawie „konstruowania” upoważnień do wydawania rozporządzeń, Przegląd Legislacyjny 1998, Nr 3-4, s. 187). Skoro bowiem art. 92 ust. 1 mówi o „wytycznych dotyczących treści aktu”, to wskazania zawarte w ustawie muszą dotyczyć materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Wskazania dotyczące spraw proceduralnych (np. nakazujące, by ustanowienie rozporządzenia następowało „w porozumieniu” czy „po zasięgnięciu opinii”) nie mogą zastąpić wytycznych merytorycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1.

„Wytyczne dotyczące treści aktu” mogą przybierać rozmaitą postać redakcyjną - jak słusznie zauważono w Stanowisku Rady Legislacyjnej - mogą one mieć zarówno charakter „negatywny” (tzn. ze wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć rozporządzeniodawcy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy) jak i charakter „pozytywny” (np. wskazując kryteria, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia normując przekazany mu zakres spraw, wskazując cele, jakie ma spełniać dane unormowanie, czy funkcje, które ma spełniać instytucja, której ukształtowanie ustawa powierzyła rozporządzeniu). W każdym razie, ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu, już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań). Zgodzić się należy z poglądem B. Banaszaka (*Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1999, s. 159 i 160), że „w ustawie należy zawrzeć jakąś merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć”, a upoważnienie „powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy”.

Sposób ujęcia wytycznych, zakres ich szczegółowości i - oczywiście - zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą uznania ustawodawcy. Kontrola Trybunału Konstytucyjnego ograniczać się może jedynie do dwóch kwestii. Po pierwsze, do ustalenia, czy w ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne - jak już była o tym mowa, całkowity brak wytycznych przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia, bo stanowi oczywistą obrazę art. 92 ust. 1 zd. 2 konstytucji. Po drugie, do ustalenia, czy sposób zredagowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i nakazami, by pewne kwestie były regulowane w całości w ustawie (dotyczy to m.in. regulacji z zakresu prawa podatkowego, stosowanie do ujęcia początkowego fragmentu art. 217 konstytucji). Oczywiście jest przy tym, że „wytyczne” nigdy nie mogą mieć czysto blankietowego charakteru (np. ograniczając się do ogólnego stwierdzenia, że rozporządzenie określi „ogólne zasady”), nawet jednak, gdy przybiorą one postać wskazań merytorycznych, to zawsze pozostanie pytanie, czy - na tle regulowanej materii - stopień ich szczegółowości można uznać za konstytucyjnie dostateczny.

„Wytyczne” nie muszą być zawarte w przepisie formującym upoważnienie do wydania rozporządzenia - możliwe jest też ich odnalezienie w innych przepisach tej ustawy, o ile tylko pozwala to na precyzyjne zrekonstruowanie treści tych wytycznych. Jeżeli jednak rekonstrukcja taka okaże się niemożliwa, to przepis zawierający upoważnienie będzie musiał zostać uznany za wadliwy konstytucyjnie.

Przytoczone wyżej rozważania i konstatacje Trybunału Konstytucyjnego w zakresie wymagań jakim powinny odpowiadać upoważnienia do wydania rozporządzenia wykonawczego do ustawy w rozumieniu art. 92 ust. 1 konstytucji miały wpływ na rozstrzygnięcie wątpliwości Rzecznika Praw Obywatelskich odnośnie konstytucyjności wskazanych przez niego przepisów Ordynacji podatkowej, czemu Trybunał dał wyraz w dalszej części uzasadnienia wyroku.

A.5. Trybunał Konstytucyjny ustalił, że ustawa - Ordynacja podatkowa została uchwalona 29 sierpnia 1997 r., a weszła w życie 1 stycznia 1998 r., natomiast Konstytucja RP została uchwalona 2 kwietnia 1997 r., przyjęta w referendum z 25 maja 1997 r., ogłoszona 16 lipca 1997 r., a weszła w życie 17 października 1997 r., Mimo, że w czasie uchwalania Ordynacji nowa konstytucja nie była jeszcze prawem powszechnie obowiązującym, ustawodawca był świadomy wymagań, jakie nowa konstytucja stawia ustawodawcy zwykłemu. Należy dla porządku zauważyć, że rządowy projekt ordynacji podatkowej wpłynął do Sejmu w 1995 r. i zakwestionowane przepisy przygotowywane były w innym reżimie prawnym. Zmierzały one do ugruntowania nieprawidłowej praktyki tworzenia prawa podatkowego ograniczającej znaczenie ustawy dla regulowania konstrukcji podatku poprzez przekazanie tej materii do aktów wykonawczych. Ustawom

podatkowym nadawano wówczas z reguły charakter blankietowy po to, żeby aktami wykonawczymi rozstrzygać o szczegółach regulacji podatkowych.

B.1. Punkt wyjścia dla ustaleń Trybunału stanowią jednak przepisy obowiązujące w dniu orzekania. Ocena zgodności zaskarżonych przez RPO przepisów ordynacji podatkowej z przepisami konstytucji dotyczy:

1) art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 ordynacji, którym zarzucono niezgodność z art. 217 Konstytucji RP,

2) art. 25, art. 50, art. 54 § 3, art. 58, art. 67 § 4, art. 83, art. 85, art. 89 pkt 1-3 ordynacji, którym zarzucono niezgodność z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP,

3) art. 39 § 3 ordynacji, któremu zarzucono niezgodność z art. 87 Konstytucji RP.

B.2. Pierwszy zarzut Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczy art. 3 pkt 2 i art. 4 par. 2 ustawy - Ordynacja podatkowa. W przekonaniu Rzecznika przepisy te są niezgodne z art. 217 konstytucji przez to, że upoważniają do regulowania aktami wykonawczymi materii, która została zastrzeżona wyłącznie do regulacji ustawowej.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela tego stanowiska. Treścią art. 3 pkt 1 jest określenie - w ramach tzw. słowniczka - pojęcia ustawy podatkowej: przepis ten określa ustawy podatkowe jako „ustawy regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych oraz podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”. Z kolei art. 3 pkt 2 wprowadza pojęcie „przepisów prawa podatkowego” i obejmuje m.in.: „ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także wydane na ich podstawie akty wykonawcze”.

Nie ma podstaw, by tym definicjom zarzucić sprzeczność z art. 217 konstytucji. Gdy chodzi o art. 3 pkt 1, to trzeba zaznaczyć, że art. 217 nie posługuje się pojęciem „ustawy podatkowej”, to zaś, że zakres materii ustawowej wymieniony w art. 217 jest szerszy od zakresu materii objętych art. 3 pkt 2 ordynacji, nie dyskwalifikuje art. 3 pkt 1. Co najwyżej można stwierdzić pewną ich niespójność, ale tego typu wady techniki legislacyjnej nie przekształcają się automatycznie w naruszenie konstytucji. Art. 3 pkt 1 trzeba bowiem odczytywać przez pryzmat zasady wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją. Fakt, że w art. 3 pkt 1 wymieniono jedynie niektóre materie, które art. 217 zalicza do wyłączności ustawy, nie może więc dawać podstawy do wykładni *a contrario* i do uznawania, że wszystkie te materie, które nie zostały wymienione w art. 3 pkt 1, nie muszą być regulowane w formie ustawy. Zakres wyłączności ustawy wynika bowiem z konstytucji, a nie z ustawy - Ordynacja podatkowa. Nawet więc, jeżeli ustawy regulujące niektóre materie nie będą „ustawami podatkowymi” w rozumieniu art. 3 pkt 1, to ani nie dodaje to, ani nie ujmuje niczego istocie prawnej tych ustaw, bo - raz jeszcze podkreślmy - pojęcie „ustawa podatkowa” nie stanowi definicji ustalonej na poziomie konstytucyjnym w art. 217. Wprawdzie pojęciem „ustawa podatkowa” posługuje się art. 123 konstytucji, dotyczący procedury pilnego trybu ustawodawczego, ale Ordynacja podatkowa nie zajmuje się regulacją procedury stanowienia ustaw podatkowych, a tym samym nie ma bezpośredniego związku logicznego między art. 123 konstytucji, a art. 3 pkt 1 ordynacji. Pojęciu „ustawy podatkowej” z art. 123 trzeba oczywiście przydać szerszy zakres od definicji tego pojęcia podanej w art. 3 pkt 1 ordynacji. Art. 3 pkt 1 odnosi się jednak tylko do materii normowanych w ordynacji (co w sposób oczywisty wynika z początkowego sformułowania art. 3: „Ileokroć w ustawie jest mowa o...”) i nie można go odczytywać ani jako ustalenie uniwersalnej i powszechnie obowiązującej definicji pojęcia „ustawa podatkowa”, ani jako samoistne wyznaczenie (ograniczenie) zakresu wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowych.

Z kolei art. 3 pkt 2 w ogóle nie posługuje się pojęciem „ustawa podatkowa”, a tylko mówi o „ustawach dotyczących podatków”. Nie są to pojęcia równoznaczne i uznać trzeba, że pojęcie „ustawa dotycząca podatków” jest na tyle pojemne, że obejmuje

wszystkie materie wyliczone w art. 217 konstytucji. Pojęcie to obejmuje „ustawy podatkowe” w rozumieniu art. 3 pkt 1, a także wszelkie inne ustawy, których treścią są sprawy podatkowe, nawet jeżeli wykraczają one poza zakres spraw wymienionych w art. 3 pkt 1. Dopiero tak rozumiane „ustawy dotyczące podatków” są uzupełnianie przepisami wykonawczymi i razem z nimi tworzą kategorię „przepisów prawa podatkowego”. Nie ma jednak żadnych podstaw, by wyprowadzać z tego wnioski, że podustawowe przepisy prawa podatkowego - o których mowa w art. 3 pkt. 2 - mogą regulować wszelkie sprawy, które nie zaliczają się do materii „ustaw podatkowych” (o których mowa w art. 3 ust. 1). Treścią art. 3 nie jest przecież formułowanie prawotwórczych kompetencji legislatywy i egzekutywy, a jedynie techniczne ustalenie - na potrzeby ustawy - Ordynacja podatkowa - pewnych pojęć.

Takie rozumienie art. 3 pkt 2 przesądza też o uznaniu konstytucyjności art. 4 § 2. Przepis ten wskazuje, że ustawy podatkowe określają „zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe”. Rzecznik Praw Obywatelskich zarzuca temu ujęciu zbyt wąski charakter i wskazuje, że pominięcie w art. 4 § 2 innych materii, które są wymienione w art. 217 konstytucji oznacza, że nie muszą one być regulowane ustawami podatkowymi. Trybunał Konstytucyjny uważa jednak, że nie ma żadnych podstaw dla poddawania art. 4 § 2 wykładni *a contrario*. Art. 4 § 2 trzeba traktować jedynie jako przypomnienie, że materie w nim wymienione muszą być regulowane w drodze ustawy, ale źródłem tej powinności jest art. 217 konstytucji, a nie z art. 4 § 2 ordynacji. To, że art. 4 § 2 nie wymienia innych materii, w stosunku do których art. 217 konstytucji ustanowił wyłączność ustawy (a w szczególności: zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków), nie może być odczytywane jako przekreślenie istnienia tej wyłączności. Art. 4 § 2 ma charakter regulacji niepełnej, co może budzić krytykę jego legislacyjnej poprawności. Niekonstytucyjność można jednak byłoby zarzucić mu tylko wówczas, gdyby dawał on podstawy do przyjęcia, że wszelkie nie wymienione w nim materie mogą być regulowane w drodze aktów podustawowych. Taka interpretacja art. 4 § 2 byłaby jednak po prostu błędna, zaś odczytanie tego przepisu tylko jako częściowego powtórzenia treści zawartych w art. 217 pozwala na uznanie jego zgodności z konstytucją.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazuje, że „konsekwencją rozwiązania zawartego w art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2 ordynacji, iż przepisami prawa podatkowego są nie tylko ustawy, ale i rozporządzenia, są rozwiązania zawarte w art. 5, art. 21 § 2 i § 5 przez art. 22 § 1 ordynacji”. Trybunał Konstytucyjny nie wnika w sposób myślenia twórców Ordynacji podatkowej i nie widzi potrzeby ustalania, jakie były ich poglądy na rolę ustawy i rozporządzenia w prawie podatkowym. Niezależnie więc od faktu, że niektóre z zakwestionowanych przepisów ordynacji rzeczywiście zapoznały zasady podziału materii między ustawę a rozporządzenie (i z tego powodu przepisy te zostały uznane za sprzeczne z konstytucją), nie ma podstaw, by sprzeczność tę rozciągać na art. 3 pkt 2 i art. 4 § 2. Możliwe bowiem jest odnalezienie takiego rozumienia tych przepisów, które pozostaje w zgodzie z przepisami konstytucji powołanymi przez Rzecznika. To zaś, czy u podłoża sformułowania tych przepisów leżała konstytucyjnie niedopuszczalna intencja zlekceważenia roli ustawy w prawie podatkowym, nie ma dla Trybunału żadnego znaczenia.

B.3. Art. 25 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów może w drodze rozporządzenia:

1) zryczałtować podatki oraz określać szczegółowe zasady oraz warunki ich zryczałtowania;

2) wprowadzać obowiązek wpłacania zaliczek na podatki oraz określić sposób ich obliczania lub ich wysokość.

Rzecznik Praw Obywatelskich twierdzi, że przepis ten narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP przez to, że przekazuje do regulacji aktem wykonawczym materię zastrzeżoną dla ustawy, a jego zdaniem takie materie jak „ryczałt”, jako swoista forma opodatkowania oraz „zaliczka” jako forma zapłaty niewątpliwie należą do materii, o której mówi art. 217 konstytucji. Upoważnienie, o którym mowa w tym przepisie, nie zawiera także wytycznych co do treści aktu wykonawczego, czego wyrażenie wymaga art. 92 ust. 1 konstytucji. Stanowisko RPO popiera Prokurator Generalny.

Trybunał Konstytucyjny podziela zarzut niekonstytucyjności art. 25.

Kwestionowany art. 25 umiejscowiony został w Dziale III Ordynacji podatkowej „Zobowiązania podatkowe”, w rozdziale 1 pt. „Powstawanie zobowiązania podatkowego”. Postanowienia tego rozdziału nakładają na podatnika obowiązek obliczenia podatku i wpłacenia go na rzecz wierzyciela podatkowego, którym jest organ podatkowy. Ustawodawca zastosował tutaj technikę samoopodatkowania (samoobliczania). Wiąże się ona z także z obowiązkiem składania przez podatnika deklaracji podatkowych, w których przedstawiane jest uzasadnienie faktyczne i prawne dokonanego obliczenia podatku. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania i doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość takiego zobowiązania (art. 21). Zwraca uwagę, że ustawodawca przekazał wyrażnie Ministrowi Finansów niektóre swoje uprawnienia, jak ustalenie przesłanek zaniechania w całości lub części ustalania zobowiązań podatkowych, poboru podatków, zwolnienia niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki [...] (art. 22). Niewątpliwie przekazanie do regulacji w drodze rozporządzenia spraw związanych ze zryczałtowaniem podatków oraz określaniem szczegółowych zasad oraz warunków ich zryczałtowania stanowi także przekazanie części uprawnień ustawodawczych władzy wykonawczej.

Treść art. 25 pkt 1 ustawy, stanowiącego że Minister Finansów może, w drodze rozporządzenia: zryczałtować podatki oraz określać szczegółowe zasady oraz warunki ich zryczałtowania, uznać należy za sprzeczną z art. 217 konstytucji, gdyż ryczałt jest formą opodatkowania stosowaną w stosunku do określonych podmiotów. Jak słusznie podnosi RPO „ryczałt”, jako swoista forma opodatkowania stanowi materię ustawową i nie może być w tym zakresie przekazany do regulacji aktem podustawowym. Przepis ten nie zawiera także wytycznych co do treści rozporządzenia, które określałyby cel i kierunek rozwiązań regulowanych w tym akcie wykonawczym.

Dodatkowym argumentem na to, że zryczałtowanie podatków należy do materii ustawowej jest stanowisko samego ustawodawcy, który uchwalił ustawę z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930)

Art. 25 pkt 2 ordynacji podatkowej, który upoważnia Ministra Finansów do wprowadzenia obowiązku wpłacania zaliczek na podatki oraz do określenia sposobu ich obliczania lub ich wysokości uznać także należy za niezgodny z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji. Analizując pod względem merytorycznym treść tego przepisu należy uznać, że jest to w istocie norma prawna nakładająca na podatnika obowiązek polegający na wpłacaniu zaliczek na podatki według wskazanego przez Ministra Finansów sposobu ich obliczania i w ustalonej wysokości. Zaliczka jako forma zapłaty podatku należy niewątpliwie do materii zastrzeżonej przez art. 217 konstytucji dla ustawy, albowiem tylko w drodze ustawy można wprowadzać obowiązek wpłacania zaliczek na podatki oraz określać zasady sposobu ich obliczania i wysokości. W rozporządzeniu Ministra Finansów mogą być uregulowane tylko szczegółowe zasady i tryb obliczania tych zaliczek oraz

sposób ich wpłacania, o ile zostaną one sformułowane w ustawie w sposób wyraźny, a rozporządzenie odpowiada określonym wymogom konstytucyjnym i ustawowym. Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się już dawno w sprawie formułowania zasad i trybu w orzeczeniu z 22 kwietnia 1987 r. (*sygn. K. 1/87*, OTK w 1987 r., s. 43 i n.), iż szczegółowe określenie w upoważnieniu materii rozporządzenia, które ma być wydane na podstawie ustawy oznacza, że materia ta powinna być określona poprzez wskazanie spraw rodzajowo jednorodnych z tymi, które reguluje ustawa, lecz które nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widzenia założeń ustawy i które dlatego nie zostały unormowane w niej wyczerpująco, a są niezbędne do realizacji norm ustawy. Sprzeczność z art. 92 ust. 1 polega na tym, że nie zawiera on wytycznych co do treści rozporządzenia, a takich wytycznych nie można także wyinterpretować z treści powstałych przepisów tego rozdziału, które regulują szereg różnorodnych szczegółowych kwestii dotyczących powstania zobowiązania podatkowego. W konkluzji należy uznać, iż jest on sprzeczny z art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji.

B.4 Art. 39 § 3 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów może określić, w drodze zarządzenia, wzór formularza oświadczenia, o którym mowa w § 2. Art. 39 § 2 stanowi zaś, że wyjawienia majątkowego (tj. wyjawienia nieruchomości oraz przysługujących podatnikowi praw majątkowych) dokonuje się w formie oświadczenia składanego pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 87 konstytucji przez to, że pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zamkniętego kręgu źródeł prawa powszechnie obowiązującego.

Trybunał Konstytucyjny podziela zarzut niekonstytucyjności art. 39 § 3 Ordynacji podatkowej.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego treść formularza ma znaczenie prawne zarówno dla interesów podatnika (płatnika i inkasenta) jak też dla postępowania podatkowego, do którego zgodnie z treścią art. 39 § 1 ordynacji ma zastosowanie. Formularz oświadczenia zawierającego wskazane przez ustawę informacje, dotyczące sytuacji majątkowej osób określonych w art. 39 § 1 - 2 i składane pod rygorem odpowiedzialności karnej (§ 2) nie może być ustanowiony w drodze zarządzenia. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz.U. Nr 106, poz. 679 ze zm.), kwestię związaną z opracowaniem wzoru formularza oświadczenia przekazano do uregulowania w drodze rozporządzenia Prezydentowi RP.

Zdaniem Trybunału materia przekazana tu do regulacji w drodze zarządzenia mogła być ustanowiona tylko aktem normatywnym powszechnie obowiązującym, to jest zgodnie z wolą ustrojodawcy, wyrażoną w art. 87 konstytucji, aktem normatywnym rangi co najmniej rozporządzenia. Zgodnie z art. 93 konstytucji w systemie źródeł prawa zarządzenie jest aktem wewnętrznym, obowiązującym tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu ten akt. Obszerniejsze rozważania odnośnie charakteru zarządzenia w systemie źródeł prawa Trybunał Konstytucyjny przeprowadził w uzasadnieniu powołanego wyżej wyroku w sprawie K. 21/98.

B.5 Art. 50 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów może w drodze rozporządzenia, ze względu na interes publiczny, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w art. 68-71, art. 76 § 1, 78 § 1, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji, gdyż nadaje Ministrowi Finansów uprawnienie do samodzielnej zmiany w drodze rozporządzenia terminów przewidzianych w prawie podatkowym (z wyjątkami), a

więc także terminów ustawowych (np. terminów przewidzianych w art. 30 § 3, art. 31, art. 33 § 4 i innych) a nadto nie zawiera żadnych wytycznych co do treści tego rozporządzenia.

Trybunał Konstytucyjny podziela stanowisko co do niekonstytucyjności art. 50 w stosunku do art. 92 ust. 1 konstytucji.

Kwestionowany art. 50 ustawy jest umiejscowiony w rozdziale IV Ordynacji „Terminy płatności” w Dziale III „Zobowiązania podatkowe”. Termin płatności podatku wynikającego z wykonywania zobowiązania podatkowego wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 47 § 1). Termin ten może być przedłużany z uwagi na interes publiczny (art. 50). Ustawodawca nie wyjaśnia znaczenia tego niejednoznacznego pojęcia („przedłużenie”) mimo, że go używa. Ustawa nie określa także zasad, według których można by przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Jednym z zasadniczych warunków prawidłowego wykonania zobowiązania jest spełnienie (uiszczenie) go we właściwym czasie, gdyż w razie jego nie spełnienia przyjmuje się, że świadczenie nie zostało spełnione lub zostało spełnione nienależycie. Ordynacja przyznaje organom podatkowym - w sprawach indywidualnych i na wniosek podatnika - prawo do odraczania terminu płatności podatku oraz rozkładania na raty, odraczania innych terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów związanych z przedawnieniem, nadpłatą, wygaśnięciem stwierdzenia nadpłaty, wystawianiem rachunków, pociągnięciem do odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (art. 48). Zaskarżony art. 50 Ordynacji podatkowej upoważnia Ministra Finansów do przedłużania tych terminów ze względu na interes publiczny pomimo, że Ordynacja podatkowa nie wyjaśnia, co to jest „interes publiczny”. Blankietowe upoważnienie daje Ministrowi dużą swobodę w interpretacji tego przepisu, ustawodawca nie zakreśla bowiem Ministrowi Finansów żadnych ram czasowych „przedłużenia terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego”, co stwarza całkowitą dowolność w przesuwaniu tych terminów, nawet - paradoksalnie - poza termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Skonstruowany blankietowo art. 50 ordynacji nie zawiera żadnych wskaźników dotyczących celu i kierunków treści tego aktu prawnego. Przeto artykuł ten należy uznać za sprzeczny z art. 92 ust. 1 konstytucji.

Nie sposób natomiast podzielić zastrzeżeń wnioskodawcy, że art. 50 narusza także art. 217 konstytucji. Już na wstępie tych rozważań Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że materię podatkową zawartą w art. 217 należy wyklądać ściśle. Skoro weźmie się pod uwagę, że art. 217 w ogóle nie wypowiada się na temat terminów płatności podatków, przeto nie sposób przyjmować, że materia przekazana w art. 50 do regulacji aktem wykonawczym należy do zupełnej materii ustawowej. Takie rozumienie funkcji art. 50 znajduje oparcie w dyspozycji art. 48, który upoważnia każdy organ podatkowy, w sprawach indywidualnych do przesuwania terminów podatkowych (odraczania terminów płatności, rozkładania na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej i odraczania innych terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego z wyjątkiem terminów, w których upoważnienia nie posiada także Minister Finansów).

B.6 Art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż wymienione w § 1 i 2 przypadki, w których odsetki za zwłokę nie są naliczane.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 217 i 92 ust. 1 konstytucji, gdyż nadaje Ministrowi Finansów upoważnienie do „dookreślenia” Ordynacji podatkowej i przyznaje podatnikowi swoistą ulgę podatkową, a ponadto nie zawiera wytycznych co do treści rozporządzenia.

Trybunał Konstytucyjny podziela zarzut Rzecznika Praw Obywatelskich niekonstytucyjności art. 54 § 3 ordynacji jedynie wobec art. 92 ust. 1 konstytucji. Art. 54 § 3 znajduje się w rozdziale 6 Działu III ordynacji, w którym reguluje się kwestie dotyczące odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej. Ordynacja wyróżnia dwa rodzaje świadczeń, jakie podmioty postępowania podatkowego obowiązane są uiścić w razie powstania zaległości podatkowych, odroczenia lub rozłożenia płatności na raty. Świadczeniami tymi są odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna wprowadzone po to, żeby rozróżnić fakt niewiszczenia podatku w terminie (zaległość podatkowa) od celowego działania organu podatkowego zmierzającego do odroczenia terminu płatności lub rozłożenia jej na raty. W przypadku odsetek za zwłokę przepisy tego rozdziału określają tryb ich naliczania oraz sytuacje w których odsetek się nie nalicza. Zasada, że odsetki za zwłokę pobiera się od zaległości podatkowych przejęta została z ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) z tą różnicą, iż obecna regulacja wprowadza kilka rozszerzeń, jak i wyjątków. Katalog sytuacji, kiedy odsetki za zwłokę nie są naliczane wyraźnie określa art. 54 § 1 ordynacji. Ustawodawca uznał jednakże - jak to dowodzi treść art. 54 § 3 - że nie jest to katalog wyczerpujący, że w toku stosowania ustawy mogą zaistnieć inne okoliczności przez niego nie przewidziane i nieskatalogowane, które również będą uzasadniały zastosowania tego mechanizmu wobec podatnika. Przepis niewątpliwie działa w interesie podatnika.

Minister Finansów wykonał upoważnienie w tym zakresie i rozporządzeniem z dnia 8 czerwca 1998 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 75, poz. 487) ustalił, że nie nalicza się odsetek za zwłokę, jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby 2.00 zł (§ 10a). Taka redakcja upoważnienia jest naganna i niewątpliwie zasługuje na krytykę. Upoważnienie do dookreślenia sytuacji wymienionych w art. 54 § 1 ordynacji nie godzi jednakże w art. 217 konstytucji. Wbrew temu co sugeruje RPO, nienaliczenie odsetek za zwłokę nie jest ulgą podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a tylko taka sytuacja uzasadniałaby niekonstytucyjność tego przepisu w kontekście art. 217 konstytucji.

Stosownie do art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, przez ulgi podatkowe rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Takie rozumienie ulgi podatkowej nie zostało dotychczas podważone. Skoro nienaliczenie odsetek nie mieści się w tak rozumianym pojęciu ulgi podatkowej, to nie sposób zarzucać art. 54 § 3 naruszenie art. 217 konstytucji.

Zdaniem Trybunału konstrukcja upoważnienia godzi natomiast w wymagania art. 92 ust. 1 konstytucji. Przede wszystkim przepis art. 54 § 3 nie zawiera żadnych wytycznych określających cel i kierunek treści odesłanej do regulacji aktem wykonawczym. Ustawodawca nie określając ani w tym przepisie, ani w tym rozdziale żadnych kryteriów precyzowana „innych przypadków”, w sposób blankietowy upoważnia Ministra Finansów do uregulowania według własnego uznania innych przypadków, w których odsetki za zwłokę nie są naliczane. Z tych względów zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 92 ust. 1 konstytucji.

B.7 Art. 58 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 217 i 92 ust. 1 konstytucji, gdyż nadaje Ministrowi Finansów uprawnienie do określenia szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela zarzutu niekonstytucyjności art. 58.

Art. 58 ustawy znajduje się w tym samym rozdziale, co omawiany wyżej art. 54 § 3 ordynacji. Opłatę prolongacyjną pobiera się w razie odroczenia terminu płatności podatku oraz rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Pobiera się ją jedynie wtedy, gdy podatek stanowi dochód budżetu państwa. Ustawodawca określił sytuacje, w których naliczanie tej opłaty jest *ex lege* zabronione, np. wtedy, gdy przyczyną wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu płatności na raty była klęska żywiołowa lub wypadek losowy. Ustawa uprawnia organy stanowiące samorządu do wprowadzania opłaty prolongacyjnej. Dotyczy to tylko podatków stanowiących dochód tych jednostek. Stawka opłaty ustalona przez te podmioty nie może przekroczyć 50% stawki odsetek za zwłokę. W tym rozdziale określono ogólne zasady (art. 53-57) naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a tym samym wymagania końcowego fragmentu dyspozycji art. 217 zostały spełnione. Toteż upoważnienie Ministra Finansów do szczegółowego uregulowania zasad naliczania tych odsetek i opłat znajduje uzasadnienie konstytucyjne. Nie ulega bowiem wątpliwości, że uregulowanie szczegółowych zasad naliczania odsetek oraz wysokość opłaty prolongacyjnej może być przekazywane do rozporządzenia pod warunkiem jednak określenia wytycznych co do jego treści. Wprawdzie obecna redakcja tego przepisu nie wypełnia ściśle wymagań stanowienia aktu wykonawczego, lecz skoro się weźmie pod uwagę, zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami dotyczącymi problematyki wytycznych, że treści wytycznych należy poszukiwać także w innych przepisach badanego aktu normatywnego, to nie ulega wątpliwości, że z treści rozdziału 6 ordynacji, można wysnuć wskazówki ustawodawcy co do celu i kierunków uregulowania szczegółowej materii określonej w tym przepisie (por. powoływane wyżej orzeczenie w sprawie K. 12/99). Tym samym art. 58 nie narusza art. 92 ust. 2 konstytucji.

B.8 Art. 67 § 4 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników może, w drodze rozporządzenia, umarzać zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa lub odsetki za zwłokę przypadające od tych zaległości.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji przez to, że przyznawanie ulg i umorzeń oraz określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków może określić wyłącznie ustawa.

Trybunał Konstytucyjny podziela zarzut niekonstytucyjności art. 67 § 4.

Art. 67 § 4 ustawy znajdujący się w rozdziale 7 „Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych”, upoważnia do uregulowania w rozporządzeniu sprawy umarzania zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa lub odsetki za zwłokę przypadające za te zaległości. Umarzania zaległości podatkowych w zakresie omówionym powyżej, dokonuje Minister Finansów w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników. Jak już zaznaczono, przepis ten umieszczony jest w rozdziale regulującym sprawy związane z wygaśnięciem zobowiązań podatkowych. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje w całości lub w części wskutek zapłaty podatku, pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, przedawnienia, zapłaty należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta (art. 59 § 1). Klarowne uregulowanie kwestii związanych z wygaśnięciem zobowiązań podatkowych ma istotne znaczenie dla funkcjonowania systemu podatkowego w Polsce. Zasady i tryb umarzania zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa i konsekwencje z tym związane zgodnie z (końcowymi fragmentami) art. 217 konstytucji należą do materii ustawowej. Upoważnienie zawarte w art. 67 § 4 ustawy przekazując do uregulowania aktem podustawowym materię zastrzeżoną dla ustawy narusza art. 217 konstytucji. Trybunał

Konstytucyjny stwierdza też, że upoważnienie zostało zredagowane ogólnie, blankietowo. Przepis nie precyzuje, co należy rozumieć przez „interes publiczny” lub „ważny interes podatnika”, a tym samym daje Ministrowi Finansów całkowitą swobodę w modyfikowaniu i przekształcaniu norm ustawowych. Już tylko z tych względów przepis jest niezgodny z art. 92 ust. 1 konstytucji. Ponadto należy stwierdzić, że przepis ten nie zawiera wytycznych określających cel i kierunek spraw regulowanych w rozporządzeniu, co również czyni go niezgodnym z powołaną wyżej naruszaną konstytucją.

B.9 Art. 83 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów w porozumieniu z Ministrami Obrony Narodowej oraz Spraw Wewnętrznych i Administracji określi w drodze rozporządzenia zakres i tryb przekazywania informacji, o których mowa w art. 82 § 1 przez organy lub jednostki podległe tym ministrom.

Informacje o których mowa w art. 82 § 1 stanowią dane sporządzane i przechowywane na żądanie organu podatkowego o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego, a także bez wezwania organu podatkowego - o umowach zawartych z osobami zagranicznymi.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji. RPO nie precyzuje jednakże na czym konkretnie polega naruszenie tych przepisów. Z faktu zamieszczenia art. 83 w pkt. 2 *petitum* wniosku należy wnosić, że naruszenie wymienionych wzorców konstytucyjnych polega na upoważnieniu do wykonania rozporządzenia w materii zastrzeżonej do wyłącznej regulacji ustawowej i braku wytycznych co do treści rozporządzenia.

Trybunał nie podziela zarzutu co do naruszenia wskazanych przepisów konstytucji.

W rozdziale 11 pt. „Informacje podatkowe”, w Dziale III dot. zobowiązań podatkowych zamieszczony został kwestionowany art. 83 ustawy. W tej części ustawy określony został tryb pozyskiwania wiedzy w celu ustalania przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego lub stwierdzenia, iż nie nastąpiło przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Informacje te są ponadto środkiem realizacji funkcji kontrolnej poprzez weryfikację posiadanego już stanu wiedzy na temat sytuacji prawnej i faktycznej podatnika. Trybunał Konstytucyjny zauważa na marginesie tych rozważań, że przepisy określające zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz sposób uzyskiwania i gromadzenia informacji podatkowych powinny być niewątpliwie skonstruowane w oparciu np. o normy konstytucyjne określone w art. 51 i art. 92 konstytucji. Nie mogą więc naruszać sfery prywatności chronionej wyraźnymi normami konstytucyjnymi. Art. 51 ust. 1 konstytucji stanowi, że tylko na podstawie ustawy można zobowiązać osobę do ujawniania informacji na jej temat. Natomiast w art. 51 ust. 2 konstytucji zakazuje się władzy publicznej pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania informacji o obywatelach, o ile przekracza to zakres niezbędny w demokratycznym państwie prawnym. Ponadto konstytucja w art. 51 ust. 5 określa, że zasady i tryb gromadzenia oraz udostępniania informacji określa ustawa. Nie ulega wątpliwości, że to właśnie na podstawie tych wzorców konstytucyjnych powinna być skonstruowana treść rozdziału 11 ordynacji. Trybunał jest jednakże ograniczony wnioskiem określającym wzorzec konstytucyjnej kontroli, a wnioskodawca nie kwestionuje sprzeczności tego przepisu także z art. 51 konstytucji.

Przepis art. 83 spełnia warunki wskazane w art. 92 ust. 1 konstytucji, gdyż wyraźnie odnosi się do materii wyraźnie określonej w art. 82 § 1 ordynacji. Adresat upoważnienia nie może mieć wątpliwości co do zakresu przedmiotowego (informacje określone w art. 82 § 1 pkt 1 i 2) i podmiotowego (organy lub jednostki organizacyjne podległe MON i MSW) materii podlegającej uregulowaniu w rozporządzeniu. Skoro upoważnienie wyczerpuje wymagania art. 92 ust. 1, to nie sposób podważać jego konstytucyjności.

W ocenie Trybunału artykuł ten nie narusza także art. 217 konstytucji, gdyż zawiera on postanowienia proceduralne, pozostające poza materią regulowaną w art. 217.

B.10 Art. 85 Ordynacji podatkowej stanowi, że Minister Finansów może określić w drodze rozporządzenia:

1) grupy podatników obowiązanych do:

a) składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalać zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone,

b) prowadzenia ksiąg lub ewidencji oraz określać rodzaje i sposoby prowadzenia tych dokumentów, szczegółowe warunki, jakim powinny one odpowiadać, aby stanowiły dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych,

2) szczegółowy zakres obowiązków związanych z prowadzeniem ksiąg lub ewidencji.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten narusza art. 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji przez to, że upoważnia Ministra Finansów do uregulowania aktem wykonawczym wymienionych w tym przepisie obowiązków podatników, co narusza materię ustawową.

Trybunał Konstytucyjny podziela zarzut niekonstytucyjności art. 85 tylko w zakresie naruszenia art. 92 ust. 1 konstytucji.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego naruszenie art. 92 ust. 1 jest niewątpliwe. Upoważnienie zawarte w art. 85 ma typowy charakter blankietowy. Pozwala Ministrowi Finansów na, w sposób całkowicie dowolny, kształtowanie kręgu podmiotów objętych dyspozycją art. 85. Ustawodawca nie określił bowiem jakichkolwiek kryteriów, wedle których adresat tego upoważnienia może zobowiązywać jedne podmioty do wykonywania wskazanych w tym przepisie obowiązków, a nawet stopniowania obciążeń wynikających z realizacji tych obowiązków, zaś inne podmioty wedle uznania Ministra Finansów mogą być od tych obowiązków całkowicie zwolnione. Ten „blankietowy” przepis nie zawiera także wytycznych określających kierunek i cel regulacji tej materii, wskazanym aktem wykonawczym.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela natomiast zarzutu naruszenia art. 217 konstytucji. Porównanie materii regulowanej art. 85 z treścią art. 217 konstytucji dowodzi, że art. 217 chroni przede wszystkim materialne elementy prawa podatkowego, gdy tymczasem art. 85 ma charakter bardziej proceduralny. Skoro weźmie się pod uwagę, iż art. 85 podlega wyłączeniu z porządku prawnego z powodu naruszenia art. 92 ust. 1 konstytucji, przeto nie zachodzi potrzeba „doszukiwania” się w treści tego przepisu również takich jego aspektów, które naruszałoby także art. 217 konstytucji.

Na marginesie rozważań Trybunału podnieść należy, że przepis ten został umieszczony w rozdziale pt. Informacje podatkowe i jest niespójny z materią uregulowaną w tym rozdziale.

B.11 Rozdział 12 Ordynacji podatkowej, w którym znajduje się ostatni kwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich art. 89 ustawy, poświęcony jest rachunkom. Określa się w nim grupę podatników, którzy mają obowiązek wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi oraz tryb ich wystawiania, jak również przypadki uzasadniające zastosowanie wyjątku od tej reguły. Art. 89 upoważnia Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia:

1) grupy podatników zwolnionych z obowiązku wystawiania rachunków, o których mowa w art. 87 § 1;

2) przypadki, w których podatnicy są obowiązani do:

a) dokumentowania rachunkami nabycia towarów lub usług,

b) prowadzenia ewidencji rachunków dokumentujących nabycie towarów lub usług;

3) dodatkowe obowiązki ewidencyjne związane z nabyciem niektórych towarów lub usług przez podatników nie obowiązanych do prowadzenia ksiąg.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepis narusza 217 i art. 92 ust. 1 konstytucji. Trybunał podziela zarzut niekonstytucyjności jedynie w stosunku do art. 92 ust. 2 konstytucji.

Trafne jest stanowisko RPO, że upoważnienie ustawowe nie może przekazywać Ministrowi Finansów uprawnienia do decydowania o zwolnieniu wybranej przez ministra w wedle jego uznania grupy podatników z ustawowego obowiązku wystawiania rachunków, ponieważ narusza to zasadę wyrażoną w art. 92 ust. 1 konstytucji. W tej kwestii Prokurator Generalny nie zajął stanowiska, natomiast Minister Finansów uznał, że zwolnienia z obowiązku wystawiania rachunków nie można utożsamiać ze zwolnieniem z podatków. Trybunał nie podziela stanowiska RPO w przedmiocie uznania kwestii uregulowanych w tym artykule za mające związek z podatkami i wobec tego konieczności ich regulacji w ustawie. Zagadnienia regulowane w tym artykule dotyczą raczej kwestii proceduralnych pozostających poza wyraźną materialną regulacją art. 217 konstytucji. Natomiast w płaszczyźnie oceny zgodności tego przepisu z art. 92 ust. 1 konstytucji przyjąć należy niewątpliwie jego naruszenie, gdyż nie zawiera wytycznych co do treści rozporządzenia. Do treści tego przepisu mają w całej rozciągłości zastosowanie uwagi dotyczące uchybień art. 85.

Trybunał Konstytucyjny uznał za zasadny wniosek przedstawicieli Sejmu i Ministra Finansów o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnych przepisów Ordynacji podatkowej. Trybunał przyjął za przekonujące argumenty, że utrata mocy obowiązującej, z dniem ogłoszenia wyroku, przepisów stanowiących upoważnienie do wydania aktów wykonawczych, a także utrata mocy przez dotychczas wydane na ich podstawie akty wykonawcze, spowodowałoby lukę w prawie, a w konsekwencji niezwykle niekorzystne skutki w funkcjonowaniu systemu podatkowego, co ostatecznie mogłoby doprowadzić do poważnego zakłócenia w wykonywaniu budżetu Państwa.

Z tych względów na podstawie art. 190 ust. 3 konstytucji Trybunał Konstytucyjny ustalił 18 miesięczny termin utraty mocy obowiązującej tych przepisów, z dniem 8 maja 2001 roku.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak na wstępie.