



**PG VIII TK 130/13**

**(SK 69/13)**

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	17. 02. 2015
L.dz. ....	L. zał. ....

## TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi:

- 1) T Spółka z o.o. z siedzibą w W. o stwierdzenie, że przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w dniu 24 listopada 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) S Spółka z o.o. z siedzibą w P. o stwierdzenie, że przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy wymienionej w pkt 1, w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 lutego 2005 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji R.P.

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna T Spółka z o.o. z siedzibą w W. (dalej: skarga konstytucyjna I) została skierowana na tle następującego stanu faktycznego.

W dniu listopada 2004 r. walne zgromadzenie akcjonariuszy firmy T S.A. z siedzibą w W. (aktualnie T Spółka z o.o. z siedzibą w W.) podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego o kwotę zł, poprzez emisję akcji imiennych. Od kwoty tej notariusz, jako płatnik, pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie zł.

Pismem z dnia listopada 2009 r. T S.A. wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. o stwierdzenie, że pobrany podatek stanowi nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) [dalej: O.p.].

Naczelnik Urzędu Skarbowego w W. decyzją z dnia stycznia 2010 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty od podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie zł z tytułu dokonanego w dniu listopada 2004 r. podwyższenia kapitału zakładowego.

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia kwietnia 2010 r.

Wyrokiem z dnia września 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę T S.A. na wskazaną decyzję organu podatkowego drugiej instancji z dnia kwietnia 2010 r.

Wyrokiem z dnia lipca 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną T S.A. od wymienionego wyroku WSA w W.

NSA w uzasadnieniu wyroku stwierdził m.in., iż w zaskarżonym orzeczeniu Sąd I instancji prawidłowo przyjął, że, zgodnie z art. 7 ust. 1

Dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. U. UE.L. 69. 249. 25 ze zm.) [dalej: Dyrektywa 69/335/EWG], przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie od podatku kapitałowego dotyczyło wszystkich czynności, które w dniu 1 lipca 1984 r. były w Polsce, na gruncie obowiązującego na ten dzień prawa krajowego, zwolnione od podatku kapitałowego bądź były opodatkowane tymże podatkiem według stawki wynoszącej 0,5 % lub niższej. W dacie tej zasady dotyczące opodatkowania lub zwolnienia od podatku operacji kapitałowych regulowane były wyłącznie przepisami prawa krajowego, tj. ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226 ze zm.) [dalej: ustawa o opłacie skarbowej]. Wysokość stawek podatkowych określał zaś § 54 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 34, poz. 161 ze zm.) [dalej: rozporządzenie z 1983 r.], zgodnie z którym wynosiły one 5 % albo 10 % od podstawy obliczenia opłaty skarbowej. W konsekwencji NSA uznał za bezpodstawne zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia w zaskarżonym wyroku art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, poprzez odmowę jego zastosowania.

NSA stwierdził ponadto, iż, w rozpoznawanej przez niego sprawie, przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia z 1983 r. nie stanowiły podstawy prawnej naliczenia i pobrania podatku od podwyższenia kapitału zakładowego spółki.

Niezależnie od tego NSA wskazał, iż podziela wyrażony w zaskarżonym wyroku pogląd, że nie występuje sprzeczność § 54 rozporządzenia z 1983 r. z przepisami ustawy o opłacie skarbowej, *polegająca na wprowadzeniu w rozporządzeniu opłaty skarbowej od czynności podwyższenia kapitału zakładowego, czyli opodatkowania przedmiotu, który nie został ustalony w ustawie i w rezultacie przekroczeniu zakresu upoważnienia ustawowego.* Obowiązująca w tym czasie Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (Dz. U. z 1976 r.

Nr 7, poz. 36 ze zm.) [dalej: Konstytucja z 1952 r.] nie zawierała bowiem zasady wyłączności regulacji ustawowej w zakresie nakładania podatków i zwolnień podatkowych. Zgodnie z art. 41 pkt 8 Konstytucji z 1952 r., Rada Ministrów miała zaś prawo wydawania rozporządzeń na podstawie ustaw i w celu ich wykonania.

NSA stwierdził też, że ustawa o opłacie skarbowej nie definiowała użytego w jej art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d terminu *pismo stwierdzające zawiązanie spółki*. Tym samym nakazywała pobranie podatku od pisma stwierdzającego zawiązanie każdego rodzaju spółki, jaką w czasie jej obowiązywania można było skutecznie zawiązać według prawa polskiego, tj. spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej. Zawarte w art. 7 pkt 1 ustawy o opłacie skarbowej upoważnienie pozwalało Radzie Ministrów na określenie przedmiotu opłaty skarbowej w drodze aktu wykonawczego. Rada Ministrów mogła zatem doprecyzować w akcie wykonawczym przedmiot opodatkowania wskazany w ustawie o opłacie skarbowej. Doprecyzowanie takie nastąpiło w § 54 ust. 3 rozporządzenia z 1983 r. poprzez wskazanie, przy określaniu podstawy opodatkowania, dwóch sytuacji, tj. zawiązania spółki i powiększenia kapitału zakładowego spółki. NSA podniósł ponadto, iż definicja kapitału zakładowego, zawarta w rozporządzeniu z 1983 r., potwierdza zamiar ustawodawcy objęcia tymże pojęciem zawiązania i podwyższenia kapitału zakładowego w każdym z dopuszczalnych prawem typów spółek. W stanie prawnym obowiązującym w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. opłatą skarbową objęte było zatem także podwyższenie kapitału zakładowego w spółce akcyjnej, a stawka podatku była wyższa niż 0,5 % podstawy opodatkowania. W związku z tym, po 1 maja 2004 r., Polska nie była zobowiązana na podstawie przepisów wspólnotowych do zwolnienia podwyższenia kapitału zakładowego w spółce akcyjnej od podatku od czynności cywilnoprawnych.

W konsekwencji NSA ocenił jako zasadne stanowisko Sądu I instancji, zgodnie z którym w dniu 1 lipca 1984 r. podwyższenie kapitału zakładowego spółki było opodatkowane opłatą skarbową w stawce o wysokości 5%, przepisy



W uzasadnieniu tego wyroku NSA przytoczył argumentację podobną, jak w omawianym wcześniej uzasadnieniu wyroku tegoż Sądu z dnia lipca 2012 r., oddalającego skargę kasacyjną T Spółka z o.o. z siedzibą w W.

Podkreślić przy tym należy, że w uzasadnieniu wyroku z dnia lipca 2013 r. NSA również stwierdził, iż, w rozpoznawanej przez niego sprawie, przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia z 1983 r. nie stanowiły podstawy, w oparciu o którą naliczono i pobrano od spółki podatek z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego.

Odnosząc się zaś do wniosku o zawieszenia postępowania sądowoadministracyjnego, z uwagi na złożoną do Trybunału Konstytucyjnego skargę konstytucyjną w sprawie o sygn. Ts 286/12 dotyczącą zgodności z Konstytucją przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz przepisów rozporządzenia z 1983 r., mających zastosowanie także w sprawie ze skargi kasacyjnej S Spółka z o.o. z siedzibą w P., NSA stwierdził, iż nie zachodzą przesłanki do zawieszenia postępowania, gdyż nie została m.in. spełniona przesłanka, aby rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny wskazanego zagadnienia prawnego miało bezpośredni wpływ na wynik postępowania przed NSA w rozpoznawanej przez tenże Sąd sprawie.

W skargach konstytucyjnych T Spółka z o.o. z siedzibą w W. i S Spółka z o.o. z siedzibą w P. (dalej: Skarżące) zakwestionowały zgodność przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego obydwie skargi zostały połączone celem łącznego rozpoznania.

Skarżące w podobny sposób uzasadniły zarzuty niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów.

Podniosły m.in., iż, zgodnie z przepisami art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w brzmieniu obowiązującym w datach podwyższenia kapitałów zakładowych Skarżących w sprawach, w związku z którymi sformułowały one skargi konstytucyjne (tj. listopada 2004 r. i lutego 2005 r.), podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegała zmiana umowy spółki, jeżeli powodowała ona podwyższenie podstawy opodatkowania tymże podatkiem. Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 2 wymienionej ustawy, w przypadku spółki kapitałowej, za zmianę umowy spółki uważano podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłat. Podstawę opodatkowania stanowiła wartość, o jaką podwyższono kapitał zakładowy.

Skarżące zwróciły uwagę, że, wraz z akcesją Polski do Unii Europejskiej, ustawodawca krajowy został zobowiązany do uwzględnienia w procesie stanowienia prawa norm wynikających z przepisów *dyrektyw wspólnotowych*. Stosownie do art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, państwa członkowskie miały zaś zwolnić z podatku kapitałowego operacje, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką w wysokości 0,5% lub niższą. Prawo wspólnotowe umożliwiło zatem ustawodawcy opodatkowanie w Polsce podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału zakładowego jedynie wówczas, gdy czynność taka podlegała w Polsce opodatkowaniu również na dzień 1 lipca 1984 r. (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej I, str. 7 i skargi konstytucyjnej II, str. 8, 9).

Dostosowanie przepisów prawa polskiego do Dyrektywy 69/335/EWG nastąpiło ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42) [dalej: ustawa zmieniająca].

Skarżące wskazały, że w dniu 1 lipca 1984 r. aktami prawnymi regulującymi w Polsce problematykę opodatkowania czynności

cywilnoprawnych były ustawa o opłacie skarbowej oraz, wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 7 ust. 1 tej ustawy, rozporządzenie z 1983 r.

W ocenie Skarżących, analiza przepisów obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r., a dotyczących zasad opodatkowania podwyższenia kapitału zakładowego, prowadzi do wniosku, że w rozporządzeniu z 1983 r. *rozszerzono zakres opodatkowania na czynność (podwyższenie kapitału zakładowego spółki), która w myśl ustawy o opłacie skarbowej nie podlegała opodatkowaniu* (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 8 i skargi konstytucyjnej II, str. 9). Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o opłacie skarbowej, opłatę skarbową pobierało się jedynie od pism stwierdzających zawiązanie spółki. Według Skarżących, rozszerzenie zakresu opodatkowania w rozporządzeniu z 1983 r. stanowiło zarówno naruszenie zakresu delegacji ustawowej do wydania tegoż rozporządzenia zawartej w ustawie o opłacie skarbowej, jak i zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, obowiązującej również na gruncie Konstytucji z 1952 r. Kwestionowane przepisy doprowadziły tym samym do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności oraz innych praw majątkowych, poprzez ustanowienie obowiązku podatkowego w sposób niezgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Z prawami tymi koliduje obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych (i brak możliwości ich zwrotu), który ustanowiony został w oparciu o formalnie obowiązujące przepisy rozporządzenia z 1983 r., niezgodne z wymaganymi w dacie ich wydania standardami konstytucyjnymi. W ocenie Skarżących, ich prawo do własności i innych praw majątkowych zostało naruszone już przez *samo obowiązywanie* przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Wynikał z nich bowiem obowiązek uiszczenia podatku w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego, a w konsekwencji – brak możliwości zwrotu pobranego podatku. Skarżące podkreśliły przy tym, że, już w momencie pobrania przez płatnika podatku na podstawie kwestionowanych przepisów, doszło do uszczuplenia majątku



Skarżących poprzez wykonanie obowiązku podatkowego nałożonego w sposób niezgodny z wzorcem konstytucyjnym z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Następnie zaś odmówiono stwierdzenia, iż pobrany podatek stanowi nadpłatę i odmówiono jego zwrotu. W konsekwencji, przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych *prowadzą do naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych poprzez nałożenie (...) obowiązku zapłaty podatku i uniemożliwienie odzyskania tego podatku, mimo iż sposób ustanowienia podatku nie spełnia aktualnie obowiązujących standardów konstytucyjnych* (pismo T Spółka z o.o. z siedzibą w W. do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2013 r., str. 6 oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej II, str. 11).

Skarżące podkreśliły, że ocena konstytucyjności przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 w zw. z § 54 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. z Konstytucją PRL nie jest przedmiotem skarg konstytucyjnych i jest *kwestią wпадkową*. Stwierdziły równocześnie, że *nielegalność przepisów z dnia 1 lipca 1984 r. sprawia, iż oparcie się na nich przez ustawodawcę krajowego skutkowało i skutkuje naruszeniem konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżących* (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 9 i skargi konstytucyjnej II, str. 12).

Skarżące, powołując się na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. U. 5/86 i Uw 4/88, stwierdziły, iż, na gruncie Konstytucji z 1952 r., obowiązywała zasada wyłączności ustaw w odniesieniu do treści określających konstrukcję podatku. W Ich ocenie, ustawa o opłacie skarbowej nie przewidywała opodatkowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki, jak również nie zawierała delegacji ustawowej pozwalającej na rozszerzenie zakresu opodatkowania podatkiem kapitałowym na takie czynności w drodze rozporządzenia. Delegacja z art. 7 ust. 1 tej ustawy obejmowała bowiem wyłącznie określenie przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1. Tymczasem w rozporządzeniu z 1983 r. podwyższenie kapitału zakładowego spółek zostało objęte zakresem opodatkowania – poprzez określenie w tymże

akcie wykonawczym zarówno podstawy opodatkowania, jak i stawki podatku. Według Skarżących, przepisy rozporządzenia stały zatem w ewidentnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą regulacji w drodze ustawy obowiązków o charakterze daninowym względem państwa.

Skarżące wskazały ponadto, że w sytuacji, gdy podstawą ustalenia zakresu dopuszczalnego Dyrektywą 69/335/EWG opodatkowania były przepisy niezgodne z art. 84 i art. 217 Konstytucji, prowadzi to do naruszenia przez zaskarżone normy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Naruszenie prawa własności w drodze nałożenia podatku jest bowiem dopuszczalne wyłącznie przy zachowaniu wartości konstytucyjnych w procesie jego nakładania.

Zdaniem Skarżących, oparcie kwestionowanych przepisów na niezgodnych z Konstytucją przepisach obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. stanowi ingerencję w konstytucyjne prawo własności naruszającą też *zasadę państwa prawa par excellence (czyli legalizmu lub praworządności)*, która wymaga, aby wszelkie działania organów państwa, w tym także ustawodawcy, były oparte na legalnych aktach prawnych, a nie na przepisach niekonstytucyjnych. Skarżący stwierdzili w tym kontekście, że uchwalenie i stosowanie zaskarżonych przepisów *tworzy przekonanie, iż historyczne naruszenie norm konstytucyjnych może stać się dla państwa źródłem korzyści* (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 12 i skargi konstytucyjnej II, str. 14).

Skarżące zwróciły też uwagę, że *zasada demokratycznego państwa prawa* powinna w szczególności odnosić się do sytuacji zaistniałej w sprawach, w których skierowały one skargi konstytucyjne, tj. gdy państwo wywodzi uprawnienia do opodatkowania określonych transakcji z formalnego obowiązku w dacie odniesienia przepisów niekonstytucyjnych.

Skarżące podniosły ponadto, że, w Ich ocenie, zaskarżone przepisy ingerują w konstytucyjne prawo własności naruszając również zasady przyzwoitej legislacji. Niedopuszczalne, w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego, byłoby uznanie, że ustawodawca może ustalić zakres

opodatkowania w demokratycznym państwie prawnym, gwarantującym zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, na podstawie nielegalnego aktu wykonawczego obowiązującego w latach 80 – tych ubiegłego stulecia. Akcie wykonawczym, który został wydany z naruszeniem tak delegacji ustawowej, jak i obowiązującej w czasie jego wydawania ustawy zasadniczej.

W konsekwencji Skarżące stwierdziły, że zaskarżone przepisy prowadzą do naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony własności, spowodowanego wadliwym sposobem nałożenia podatku na czynność podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Nałożenie podatku nastąpiło bowiem z naruszeniem standardów konstytucyjnych przewidzianych w art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W niniejszej sprawie jako wzorce kontroli konstytucyjnej zostały wskazane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jeśli chodzi o art. 64 ust.1 i 3 Konstytucji, są to jedyne, spośród wskazanych przez Skarżące wzorców kontroli, które zostały zamieszczone w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Obowiązkiem ustawodawcy jest zatem ustanowienie i ochrona tych praw, zapewniająca realizację zasady swobody majątkowej. Ustawodawca może zatem ograniczać i modyfikować treść poszczególnych praw majątkowych, ale pod warunkiem utrzymania istnienia systemu tych praw.

Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi, iż własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. W normie tej zawarty jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, tj. wprowadzania takiej regulacji prawnej, która – nie znosząc prawa własności – w praktyce uniemożliwiałaby korzystanie z niego (*vide* –

B. Banaszak, *Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 2008, Wydawnictwo CH. Beck, str. 470-471 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 marca 2000 r., sygn. K. 14/99, OTK ZU Nr 2/2000, poz. 61).

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego.

W kontekście oceny dopuszczalności tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r.,

sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X ustawy zasadniczej. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.* i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane

za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki finansowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą.

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn.

SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa majątkowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, *op. cit.*). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji. Przepis art. 64 Konstytucji może być też adekwatnym wzorcem kontroli w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych ze zwrotem podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, przepis ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony

zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnych art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo. Przepis art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a art. 217 Konstytucji wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67 i 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

Art. 217 Konstytucji stanowi, 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. Zawarte w tym przepisie wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku



daninowego. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. O wszystkich istotnych elementach zobowiązania podatkowego, w tym o jego wysokości, powinien decydować ustawodawca (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 96 i 15 listopada 2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96).

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, z uzasadnienia skarg konstytucyjnych wynika, że na tle tego wzorca wyeksponowany został zarzut naruszenia przez zaskarżone przepisy zasady demokratycznego państwa prawnego. Nie ma on jednak ma charakteru samoistnego, lecz jest wyraźnie traktowany przez Skarżące jako konsekwencja sprzeczności badanych regulacji z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 25 maja 1998 r., sygn. U. 19/97, *[k]ażde naruszenie przez organ władzy państwowej obowiązujących go zakazów i nakazów zawartych w szczegółowych unormowaniach konstytucyjnych, w szczególności podjęcie decyzji władczej z przekroczeniem kompetencji określonych w Konstytucji i ustawach, zawsze stanowi implicite także naruszenie takich ogólnych zasad konstytucyjnych, jak zasada demokratycznego państwa prawnego i zasada legalizmu* (OTK ZU nr 4/1998, poz. 47; podobnie w wyrokach z dnia: 23 marca 2006 r., sygn. K 4/06, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 32 i 14 maja 2009 r., sygn. K 21/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 67).

W niniejszej sprawie konieczne jest odniesienie się do kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skarg konstytucyjnych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się bowiem, że na każdym etapie postępowania Trybunał jest obowiązany do badania

dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. W szczególności, skład wyznaczony do merytorycznego rozpoznania skargi nie jest związany wynikiem wstępnej weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Ponieważ przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70).

Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało spełnieniem wymogów wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji, sprecyzowanych w ustawie z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola jedynie regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu (*vide* –

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47). W konsekwencji, skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. W trybie skargi konstytucyjnej można przy tym dochodzić ochrony praw konstytucyjnych, których naruszenie jest wynikiem niekonstytucyjnej treści zaskarżonej regulacji, nie zaś efektem jej niewłaściwego zastosowania przez orzekające w sprawie organy (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, *op. cit.*; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101; 12 stycznia 2010 r., sygn. SK 2/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 1 i 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62).

Dodać należy, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż *kwestią techniczną jest to, w jaki sposób proces analizy obowiązujących przepisów, który ostatecznie doprowadził organ procesowy do konkluzji zawartej w wydanym orzeczeniu, zostanie w nim uzewnętrzniony w postaci podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Sam zaś fakt niepowołania konkretnego przepisu nie przesądza jeszcze o tym, czy stanowił on podstawę wydanego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji* (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2001 r., SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211; 17 września 2002 r., sygn. SK 35/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 60; 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89).

Wskazać przy tym trzeba, że niedopuszczalne jest wniesienie skargi konstytucyjnej wobec przepisów, które tylko pośrednio kształtują sytuację prawną skarżącego, ale nie stanowiły podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 grudnia 1999 r., sygn. Ts 132/99, OTK ZU Nr 1/2000, poz. 33 oraz z 9 czerwca 2000 r., sygn. Ts 178/99, OTK ZU Nr 5/2000, poz. 171). *Skarga konstytucyjna może dotyczyć tylko przepisu prawa, bez istnienia którego ostateczne rozstrzygnięcie nie mogłoby przybrać takiej treści, jaka mu została nadana* (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 1999 r., SK 17/99, OTK ZU nr 7/1999, poz.168). Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, zarzut braku konstytucyjności dotyczyć musi nie ostatecznego rozstrzygnięcia, z którego istnieniem skarżący wiąże naruszenie swych praw konstytucyjnych, lecz podstawy prawnej tego rozstrzygnięcia (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 maja 2008 r., sygn. SK 14/06, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 66).

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, że, zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest

niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, str. 113 – 114). Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami – wynikającymi z kwestionowanych przepisów oraz normami konstytucyjnymi, które stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 września 2008 r., sygn. U 5/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 122 i 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Wskazane w *petitach* skarg konstytucyjnych przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w brzmieniu kwestionowanym w tychże skargach, tj. obowiązującym w dniach 24 listopada 2004 r. i 1 lutego 2005 r., stanowiły:

*Art. 1. 1. Podatkowi podlegają:*

- 1) *następujące czynności cywilnoprawne:*

(...)

*k) umowy spółki (akty założycielskie);*

*2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4;*

(...)

*3. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:*

(...)

*2) przy spółce kapitałowej – wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego, oraz dopłaty.*

Przepisy art. 1 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w cytowanym brzmieniu, zostały wprowadzone ustawą zmieniającą, która weszła w życie z dniem 1 maja 2004 r.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w cytowanym brzmieniu został zaś wprowadzony w pierwotnym tekście tej ustawy.

Przepis art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w zaskarżonym brzmieniu, obowiązywał do dnia 31 grudnia 2006 r. i został zmieniony z dniem 1 stycznia 2007 r. ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.). Dodać należy, że przepis został następnie po raz kolejny znowelizowany ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 209, poz. 1319).

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w zaskarżonym brzmieniu, obowiązywał do dnia 31 grudnia 2008 r. i został znowelizowany z dniem 1 stycznia 2009 r. przytoczoną ustawą z

dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w cytowanym brzmieniu, obowiązuje zaś do dnia dzisiejszego.

W tym miejscu wskazać trzeba, iż dalsza część niniejszego stanowiska odnosi się do przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w brzmieniu, w jakim są one kwestionowane w skargach konstytucyjnych.

Z uwagi na wskazaną zmianę brzmienia przepisów określonych w *petitach* skarg konstytucyjnych jako przedmiot kontroli, na wstępie rozważyć należy, czy w niniejszej sprawie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanych aktów normatywnych, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, powodująca konieczność umorzenia postępowania.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne decyzje dotyczące stosowania prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120 i 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67).

Jak już wskazano, przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zostały znowelizowane przed wniesieniem skarg konstytucyjnych w niniejszej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego. Jednak, zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, będą one miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*,

zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. Tym samym, zaskarżone przepisy stanowią podstawę prawną ostatecznych rozstrzygnięć zapadłych w sprawach Skarżących, tj. wyroków NSA z dnia lipca 2012 r. i lipca 2013 r., dotyczących odmowy stwierdzenia nadpłaty podatków pobranych od podwyższenia kapitału zakładowego spółek. Zmiana ich brzmienia nie ma zatem wpływu na aktualność zarzucanych w skargach konstytucyjnych naruszeń konstytucyjnych praw i wolności.

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym byłoby ponadto niedopuszczalne z uwagi na przepis art. 39 ust. 3 tej ustawy, zgodnie z którym wydanie wyroku merytorycznego w odniesieniu do przepisów nieobowiązujących jest możliwe tylko z uwagi na konieczność ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Nie przesądzając kwestii spełnienia w niniejszej sprawie przez skargi konstytucyjne pozostałych warunków formalnych dopuszczalności ich rozpoznania oraz konstytucyjności zaskarżonych przepisów, należy uznać, iż zachodzi związek między kwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Spełnione są przesłanki, które w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU Nr 4/2001, poz. 85) pozwalają na uznanie, iż taki związek zachodzi. Zakwestionowane przepisy zawierają bowiem treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności, nie istnieje zaś żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny) mogący zmienić sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed utratą mocy prawnej tychże przepisów. Ewentualne pozbawienie ich mocy prawnej stanowiłoby skuteczny środek dla



przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

W świetle powyższego zasadne jest przyjęcie, iż przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie utraciły mocy obowiązującej w rozumieniu przyjętym w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Zmiana ich brzmienia nie powoduje zatem konieczności umorzenia postępowania w niniejszej sprawie.

Orzeczenia, w związku z którymi Skarżące wniosły skargi konstytucyjne, dotyczyły rozstrzygnięcia w przedmiocie odmowy stwierdzenia, iż podatek pobrany przez płatnika od podwyższenia kapitału zakładowego spółki stanowi nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 2 O.p. (zgodnie z którym za nadpłatę uważa się kwotę podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej).

Jak już wcześniej wskazano, w wyrokach stanowiących ostateczne rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach Skarżących NSA przyjął, że pobranie podatku od podwyższenia kapitału zakładowego było zgodne z przepisami art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a tym samym pobranie podatku od tej czynności nie stanowiło nadpłaty w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 2 O.p.

Uznać zatem należy, że wskazane przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych były podstawą prawną rozstrzygnięć, w związku z którymi Skarżące wniosły skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie.

Przepisy te w *petitach* skarg konstytucyjnych zostały wskazane jako przedmiot kontroli, podlegający ocenie zgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż interpretując zasadę orzekania w granicach zaskarżenia należy brać pod uwagę ugruntowaną w europejskiej kulturze prawnej zasadę *falsa demonstratio non*

*nocet*, zgodnie z którą na istotę skargi konstytucyjnej składają się zarówno treści wyrażone w jej *petitum*, jak i te, które zawarte są w uzasadnieniu, a zatem decydujące znaczenie w tej materii ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie. Zasada ta znajduje zastosowanie zarówno w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, jak również do norm stanowiących podstawę kontroli (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120 i 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68).

Rola *petitum* ogranicza się przy tym do usystematyzowania wątpliwości konstytucyjnych oraz wskazania głównych w tym względzie wzorców kontroli (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lutego 2003 r., sygn. P 11/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 12 oraz 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9). Szczegółowa argumentacja przytoczona przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym może jednak jednoznacznie wskazywać, że – wbrew brzmieniu *petitum* pytania prawnego (skargi konstytucyjnej, wniosku) – zmierza ono w istocie do poddania kontroli konstytucyjnej innej treści normatywnej, wyrażonej przez określone przepisy prawne, niż wskazana w *petitum* lub z perspektywy innego wzorca niż powołany w *petitum* środek zaskarżenia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 r., sygn. P 21/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 7). Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w każdej sprawie konieczne jest rekonstruowanie zgłoszonego zarzutu niekonstytucyjności, z punktu widzenia treści normatywnej poddawanej kontroli i wzorców tejże kontroli, łącznie z treści *petitum* skargi konstytucyjnej (pytania prawnego, wniosku), jak i uzasadnienia (*vide* – wyroki Trybunału z dnia 8 czerwca 2010 r., sygn. P 62/08, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 47 i 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, *op. cit.*).

W tym kontekście zauważyć należy, że w niniejszej sprawie zarzuca się, iż ustawodawca krajowy, dokonując przed akcesją Polski do Unii Europejskiej dostosowania przepisów ustawy o PCC do wymogów dyrektywy kapitałowej przyjął, iż niezgodność z Konstytucją PRL przepisów, na mocy których w dniu 1 lipca 1984 r. podwyższenie kapitału zakładowego było opodatkowane opłatą skarbową, nie oznacza, iż podwyższenie kapitału zakładowego nie może być opodatkowane PCC po dniu akcesji Polski do Unii Europejskiej. (...). Ustawodawca, będąc zobowiązanym, mocą art. 7 ust. 1 dyrektywy kapitałowej (Dyrektywy 69/335/EWG – przyp. własny), do uregulowania zakresu opodatkowania podatkiem kapitałowym z uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r., uznał, iż w demokratycznym państwie prawa dopuszczalne jest oparcie się w tym celu na przepisach naruszających tak Konstytucję PRL, jak i wprost sprzeciwiających się wyrażonej w art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadzie, w myśl której nałożenie podatku może być dokonane tylko w drodze ustawy (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 8 i skargi konstytucyjnej II, str. 10). Skarżące podniosły przy tym, że ustawodawca, stanowiąc zaskarżone przepisy ustawy o PCC z uwzględnieniem przepisów obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. (...) powinien był uwzględnić, iż przepisy obowiązujące w dacie odniesienia są przepisami nielegalnymi, naruszającymi wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych – a zatem nie mogą stanowić podstawy ustalenia dopuszczalnego dyrektywą kapitałową zakresu opodatkowania PCC w Polsce (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 11 i skargi konstytucyjnej II, str. 13).

Z *petitów* oraz uzasadnień skarg konstytucyjnych wynika zatem, że Skarżące upatrują niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów w tym, że określają one zakres opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych podwyższenia kapitału zakładowego spółek odwołując się – na podstawie art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG – do obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r.

przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 rozporządzenia z 1983 r., które wykroczały poza zakres przewidzianej w art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej delegacji ustawowej do ich wydania i naruszały zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, przez co były niezgodne ze standardami wynikającymi z Konstytucji z 1952 r., a tym samym z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Intencją Skarżących jest wykazanie, że, implementując do polskiego porządku prawnego Dyrektywę 69/335/EWG, polski ustawodawca powinien był, zgodnie z art. 7 ust. 1 tejże dyrektywy – znieść obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych od podwyższenia kapitału zakładowego spółek. Obejmując bowiem, w przepisach art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zakresem opodatkowania podwyższenie kapitału zakładowego spółek, zaakceptował, jako punkt odniesienia dla tychże przepisów, niekonstytucyjne normy prawne dotyczące podatku kapitałowego obowiązujące w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r.

W tym kontekście trzeba zwrócić uwagę, iż przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zawierają w swojej treści odniesienia do przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych podwyższenia kapitału zakładowego spółki, obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r.

Przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych określają zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Nie zawierają unormowań dotyczących stawki podatku i podstawy opodatkowania (uregulowanych odpowiednio przepisami art. 7 ust. 1 pkt 9 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy).

Przepis art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wymienia zamknięty katalog czynności cywilnoprawnych opodatkowanych podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z ust. 1 pkt 1 lit. k tego

artykułu, opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają umowy spółki, niezależnie od ich formy prawnej (spółka osobowa czy kapitałowa). W piśmiennictwie podkreśla się, że ustawodawca podatkowy nadał pojęciu *umowa spółki* specyficzne podatkowe znaczenie, obejmujące wszystkie te sytuacje prawne, wskutek zaistnienia których dochodzi do zawiązania spółki albo wskutek zawarcia umowy, albo wskutek zawiązania jednoosobowej spółki kapitałowej (*vide* – M. Chudzik, *Umowa spółki kapitałowej oraz jej zmiana a podatek od czynności cywilnoprawnych*, Monitor Podatkowy z 2006 r., nr 4, str. 22). Z treści przepisu art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wynika, że zmiany umów wymienionych w ust. 1 pkt 1 tegoż artykułu podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych wtedy, gdy powodują podwyższenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. Obowiązkowi podatkowemu poddano zatem generalnie zmiany umów o charakterze przedmiotowym, a nie podmiotowym (zmiany po stronie wierzyciela lub dłużnika). Skutki w prawie podatkowym wywoływane są bowiem dopiero w przypadku podwyższenia podstawy opodatkowania. Skutki takie mogą być wywołane w wyniku zmian w zakresie przedmiotu umowy, np. rzeczy, dóbr niematerialnych, praw majątkowych, a także jej treści, na którą składają się uprawnienia i obowiązki. Zmiana umowy, w rozumieniu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zachodzi także w sytuacji, gdy treść umowy pozostaje ta sama, lecz inna staje się wysokość świadczeń z niej wynikających na skutek zdarzeń, od których strony uzależniły rozmiar tych świadczeń. W art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych za zdarzenie uważane za zmianę umowy spółki, w rozumieniu tej ustawy, uznano zaś podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Dokonanie zmian umowy spółki kapitałowej nie będzie stanowiło podstawy do obciążenia podatkiem od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy nie nastąpi zwiększenie kapitału zakładowego spółki (*vide* – Z. Ofiarski, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Ustawa o opłacie*

*skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Wydawnictwo ABC, 2009 r., uwagi do art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, LEX/el).

Przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych odnoszą się więc wyłącznie do przedmiotu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z tymi przepisami, zakresem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych zostały objęte czynności prawne podwyższenia kapitału zakładowego spółki, które zrównane zostały dla celów podatkowych ze zmianą umowy spółki (art. 1 ust. 3 pkt 2), zaś zmiana ta podlega opodatkowaniu w zakresie, w jakim powoduje to podwyższenie podstawy opodatkowania (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2) [*vide* – wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 3188/12, LEX nr 1481557].

Wymienione w *petitach* skarg konstytucyjnych przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w swojej treści normatywnej nie odwołują się więc do przepisów rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej.

Odniesienie do regulacji normujących opodatkowanie podatkiem kapitałowym, obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. w państwach członkowskich Unii Europejskiej (w tym także w Polsce), znajduje się natomiast bezpośrednio w treści art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, który stanowił:

Art. 7. 1. *Państwa Członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50 % lub niższą.*

*Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50 % lub niższej.*

*Republika Grecka określi, które operacje zostaną zwolnione z podatku kapitałowego.*

Trzeba w tym miejscu podkreślić, że Polska, przystępując do Unii Europejskiej na mocy Traktatu Akcesyjnego podpisanego w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/zał. ze zm.), od dnia przystąpienia, tj. od 1 maja 2004 r., związana jest postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot przed tym dniem. Z dniem przystąpienia do Unii Europejskiej częścią polskiego porządku prawnego stał się zatem autonomiczny system prawa wspólnotowego, do przestrzegania którego zobowiązane są wszystkie organy państwa polskiego.

Zgodnie z art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) [Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.], w celu wykonania kompetencji Unii instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.

Od 1 maja 2004 r. Polskę, w zakresie dotyczącym podatków kapitałowych, obowiązywała zatem Dyrektywa 69/335/EWG (w tym jej art. 7 ust. 1), i to w wersji obowiązującej na ten dzień, czyli w brzmieniu wynikającym z Dyrektywy Rady nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz. Urz. UE L. 156, poz. 23 ze zm.). Jest to jedyna wersja Dyrektywy 69/335/EWG wiążąca Polskę na dzień 1 maja 2004 r. Żadne postanowienie aktu dotyczącego warunków przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej nie określa innego terminu na implementację przez Polskę tej dyrektywy.

Na marginesie zauważyć wypada, że Dyrektywa 69/335/EWG z dniem 1 stycznia 2009 r. została uchylona przez Dyrektywę Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L. 46, poz. 11). W okresie obowiązywania kwestionowanych w skargach konstytucyjnych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych pozostawała jednak w mocy Dyrektywa 69/335/EWG.

W dacie akcesji, tj. 1 maja 2004 r., zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem kapitałowym regulował art. 4 ust. 1 lit. a – h Dyrektywy 69/335/EWG. Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. c tej dyrektywy, podatkwowi kapitałowemu podlegało podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju. Prawodawca europejski wprowadził więc zasadę opodatkowania podatkiem kapitałowym wszelkich czynności prawnych, polegających na podniesieniu kapitału zakładowego spółek kapitałowych. Podkreślić przy tym trzeba, że unormowanie zawarte w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG zasadniczo postrzegać należy jako wyjątek od zasady opodatkowania czynności prawnych, wyszczególnionych w jej art. 4 ust. 1 lit. a – h.

Przepis art. 7 ust. 1 tej dyrektywy nakładał zatem na państwa członkowskie wyraźny i bezwarunkowy obowiązek zwolnienia od podatku kapitałowego czynności, które, w świetle przepisów prawa krajowego, w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione od opodatkowania lub opodatkowane według stawki w wysokości 0,5% podstawy opodatkowania lub niższej. Obowiązek ten dotyczył również Rzeczypospolitej Polskiej, począwszy od dnia 1 maja 2004 r.

W kwestii stosowania art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG w polskim systemie prawnym wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), który w wyroku z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C – 372/10 (LEX nr 1108598) stwierdził, iż *w wypadku państwa takiego jak Rzeczpospolita Polska, które przystąpiło do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r., wobec braku postanowień wprowadzających odstępstwa w akcie przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej lub w innym akcie prawa Unii Europejskiej, art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG, powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie od opodatkowania dotyczy wyłącznie czynności objętych zakresem zastosowania tej dyrektywy, które to czynności w dniu 1 lipca 1984 r.*



*były w tym państwie zwolnione od podatku kapitałowego lub były opodatkowane owym podatkiem według stawki obniżonej wynoszącej 0,5% lub niższej.*

W uzasadnieniu tegoż wyroku (pkt 30) TSUE stwierdził m.in., że data 1 lipca 1984 r., która na mocy art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, zmienionej dyrektywą 85/303/EWG, traktowana jest jako data odniesienia, wiąże również Rzeczpospolitą Polską. W wypadku bowiem przystąpienia do Unii zawarte w jej prawie odniesienie do określonej daty, w razie braku odmiennego postanowienia w akcie przystąpienia do Unii lub w innym akcie prawa Unii, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli data ta jest wcześniejsza od daty przystąpienia. Co się zaś tyczy Rzeczypospolitej Polskiej, nie ma w tym zakresie żadnego innego postanowienia ani w akcie przystąpienia tego państwa do Unii, ani w jakimkolwiek innym akcie prawa Unii.

Podobny pogląd został wyrażony przez TSUE w wyroku z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C – 212/10, pkt 32 (LEX nr 824295).

Nie budzi zatem wątpliwości, że – w świetle art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG – o opodatkowaniu określonych operacji podatkiem kapitałowym (którego odpowiednikiem w prawie polskim jest na dzień dzisiejszy podatek od czynności cywilnoprawnych) decydował stan prawny obowiązujący w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 10 maja 2012 r., sygn. II FSK 99/12, LEX nr 1244393 i 4 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1974/12, LEX nr 1518972).

Bezspornym jest też, że, na dzień 1 lipca 1984 r., odpowiednikiem podatku pośredniego od gromadzenia kapitału w rozumieniu Dyrektywy 69/335/EWG była opłata skarbową regulowana przepisami ustawy o opłacie skarbowej i rozporządzenia z 1983 r. (*vide* – wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Go 236/13, LEX nr 1354260).

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o opłacie skarbowej stanowił:

*Art. 1. 1. Opłatę skarbową pobiera się:*

(...)

3) *od następujących dokumentów stwierdzających czynności cywilnoprawne:*

(...)

d) *pism stwierdzających zawiązanie spółki przez osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej.*

Przepis art. 7 ust. 1 tej ustawy upoważniał równocześnie Radę Ministrów, aby w drodze rozporządzenia określiła:

1) *przedmioty opłaty skarbowej wymienione w art. 1, zasady ustalania podstawy obliczania opłaty, wysokość stawek opłaty od poszczególnych przedmiotów opłaty, jak również zwolnienia od tej opłaty nie przewidziane w ustawie,*

2) *zwolnienia od opłaty skarbowej, pod warunkiem wzajemności, państw obcych, ich misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych, a także innych osób lub instytucji międzynarodowych, korzystających z immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na mocy ustaw, umów międzynarodowych bądź powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych.*

Na podstawie tej delegacji wydane zostało rozporządzenie z 1983 r., którego przepisy § 54 ust. 1 i 3 stanowiły:

§ 54. 1. *Opłata skarbowa od umowy spółki wynosi – od podstawy obliczenia opłaty:*

1) *od wkładów, których przedmiotem jest nieruchomości lub prawo wieczystego użytkowania 10%,*

2) *od innych wkładów 5%;*

(...)

3. *Podstawę obliczenia opłaty skarbowej stanowi:*

1) *przy zawiązaniu spółki - kapitał zakładowy,*

2) *przy powiększeniu kapitału zakładowego spółki - kwota, o którą powiększono kapitał zakładowy.*

W kontekście niniejszej sprawy należy w tym miejscu ponownie podkreślić, że, z punktu widzenia uwarunkowań wynikających z treści art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG, które polski ustawodawca powinien był uwzględnić w dniu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, pobieranie od tej daty podatku kapitałowego od czynności prawnych polegających na podwyższeniu kapitału zakładowego spółek uzależnione było wyłącznie od faktu istnienia, w dacie odniesienia, tj. 1 lipca 1984 r., w polskim porządku prawnym przepisów przewidujących opodatkowanie podatkiem kapitałowym takich czynności według stawek wynoszących powyżej 0,5 % podstawy opodatkowania

Cytowane przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz wydane na jej podstawie przepisy rozporządzenia z 1983 r. mają więc istotne znaczenie dla interpretacji art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG w kontekście oceny, czy przepis ten zobowiązywał Polskę, w dacie przystąpienia do Unii Europejskiej, do zwolnienia operacji w postaci podniesienia kapitału zakładowego spółek od podatku od czynności cywilnoprawnych. Samo funkcjonowanie w polskim systemie prawnym w dniu 1 lipca 1984 r. przepisów przewidujących pobranie opłaty skarbowej (podatku kapitałowego) od podwyższenia kapitału zakładowego spółek w wysokości przekraczającej 0,5 % podstawy opodatkowania stanowiło bowiem podstawową przesłankę merytoryczną oceny zgodności przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, przewidujących opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych tej operacji, z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG.

Na taki charakter tych przepisów wskazał NSA w uzasadnieniach kilkakrotnie już powoływanych wyroków z dnia 1 lipca 2012 r. i 1 lipca 2013 r., w związku z którymi zostały skierowane skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, stwierdzając, że, w rozpoznawanych przez tenże Sąd sprawach, *przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. i rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. służą jedynie do ustalenia zakresu zwolnień podatkowych*

*istniejących w Polsce 1 lipca 1984 r. Konieczność zaś dokonania takich ustaleń wynika wprost z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG (podkreśl. własne).*

Dodać należy, że prawodawca unijny, uzależniając w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG utrzymywanie w państwach członkowskich podatku kapitałowego od treści przepisów dotyczących tegoż podatku obowiązujących w państwie członkowskim w dniu 1 lipca 1984 r. – nie wprowadził żadnych dodatkowych warunków odnoszących się do tychże przepisów.

Jedynym warunkiem było ich formalne obowiązywanie w tymże dniu, niezależnie od daty przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej.

Dyrektywa 69/335/EWG została implementowana do polskiego porządku prawnego ustawą zmieniającą, którą m.in. (art. 1 pkt 5 lit. a) wprowadzono jedną stawkę podatkową od umowy spółki w wysokości 0, 5 % podstawy opodatkowania (art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych). Utrzymano przy tym, co należy ponownie podkreślić, opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych czynności prowadzącej do podwyższenia kapitału zakładowego spółek.

Przepisy § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. i art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej zostały formalnie uchylone przed wskazaną implementacją.

Ich zastosowanie w polskim porządku prawnym po tej dacie wynikało wyłącznie z treści art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG i dotyczyło tylko kwestii implementacyjnych.

Podnieść przy tym trzeba, że przepis art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG nie jest przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie – na co wyraźnie wskazano w skargach konstytucyjnych.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowane jest jednolite stanowisko, zgodnie z którym, w świetle regulacji zawartej w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG odnoszącej się do stanu prawnego obowiązującego

w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r., tj. do przepisów ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia z 1983 r. przewidujących pobranie opłaty skarbowej od czynności prawnej podniesieniu kapitału zakładowego spółki, Polska po 1 maja 2004 r. nie była zobowiązana do zwolnienia tejże czynności od podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązujące w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. stawki opłaty skarbowej od pism stwierdzających zarówno zawiązanie spółki, jak i powiększenie jej kapitału zakładowego, były bowiem wyższe, aniżeli określone w art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG obniżone stawki podatku kapitałowego. W związku z tym prawidłowa implementacja tej dyrektywy nie wymagała, aby w Polsce zniesiono podatek kapitałowy od czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółek. Dyrektywa 69/335/EWG, przed dniem akcesji Polski do wspólnot europejskich, nie znajdowała zaś zastosowania w polskim porządku prawnym. Wszelkie zasady dotyczące opodatkowania lub zwolnienia czynności należących do zakresu pojęcia *gromadzenie kapitału* były, do dnia akcesji, przyjmowane w polskim systemie prawnym wyłącznie na podstawie prawa krajowego. Wynika z tego, że dla potrzeb wykładni i stosowania Dyrektywy 69/335/EWG, w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej, interpretacja historyczna celów tejże Dyrektywy nie może wpłynąć na jej interpretację w brzmieniu obowiązującym po przystąpieniu państwa do wspólnot europejskich.

W judykaturze przyjmuje się zatem, że, w świetle przepisów unijnych, państwo polskie było uprawnione, po przystąpieniu do Unii Europejskiej, do utrzymania opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Z uwagi na to, że Polska nie była obowiązana do zniesienia podatku pośredniego od gromadzenia kapitału w postaci opodatkowania czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, przewidujące od dnia akcesji przedmiotowe opodatkowanie, nie są sprzeczne z prawem unijnym i mogą stanowić podstawę powstania obowiązku oraz określenia zobowiązania

podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych. Zwracano też uwagę, że Państwo polskie nie naruszyło przepisów Dyrektywy nr 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, albowiem w żadnym momencie, począwszy od dnia wejścia w życie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a także wcześniej, bo nieprzerwanie od dnia 1 lipca 1984 r., regulując opodatkowanie czynności zawiązania i zmiany umowy spółki, nie odstąpiło od opodatkowania podatkiem kapitałowym tych czynności. Podatek ten obowiązywał nieprzerwanie od 1 lipca 1984 r. do 1 maja 2004 r., a zmianie ulegała jedynie jego wysokość. Od dnia akcesji, tj. 1 maja 2004 r., stosowana była nieprzerwanie jednolita stawka podatkowa wynosząca 0,5%, a zatem wszelkie zmiany prawa krajowego nie mogły z natury rzeczy prowadzić do ponownego wprowadzenia ich opodatkowania (*vide* – wyroki NSA z dnia: 12 kwietnia 2012 r., II FSK 563/12, LEX nr 1135972; 10 maja 2012 r., sygn. II FSK 99/12, LEX nr 1244393; 16 maja 2012 r., sygn. II FSK 1247/10, LEX nr 1244033; 11 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 3188/12, *op. cit.*; 3 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1475/12, LEX nr 1504274; 12 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1732/14, LEX nr 1485420; 13 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1820/12, LEX nr 1518931; 28 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 2545/12, LEX nr 1512661 oraz wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Go 236/13, LEX nr 1354260).

W świetle powyższego zasadne wydaje się uznanie, iż przytoczona w niniejszej sprawie w skargach konstytucyjnych argumentacja – dotycząca niekonstytucyjności obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej, w oparciu o które podatkiem od czynności cywilnoprawnych zostało objęte podwyższenie kapitału zakładowego spółki – związana jest z zarzutem dotyczącym prawidłowości implementacji art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG do polskiego porządku prawnego po wejściu Polski do Unii Europejskiej, w kontekście interpretacji tegoż przepisu dokonywanej przez sądy

administracyjne. Nie stanowi natomiast uzasadnienia zarzutu niezgodności z Konstytucją przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Po raz kolejny podkreślić bowiem trzeba, że wskazane przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zawierają bezpośredniego odniesienia do rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej.

Tym samym skargi konstytucyjne nie spełniają przesłanek formalnych określonych w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, niezbędnych do ich rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba ponadto, że Skarżące zarzucają kwestionowanym przepisom, iż naruszają one zasadę demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, poprzez uwzględnienie w procesie ich stanowienia norm nieodpowiadających standardom konstytucyjnym z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co doprowadzić miało do naruszenia gwarantowanego w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji prawa własności Skarżących (*vide* – uzasadnienia skargi konstytucyjnej I, str. 2 i skargi konstytucyjnej II, str. 2).

Z omawianej treści skarg konstytucyjnych wynika przy tym, iż zarzut dotyczy naruszenia art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji przez art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, które to naruszenie – w ocenie Skarżących – jest skutkiem odwołania się w tychże przepisach do obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. regulacji, dotyczących opłaty skarbowej od podwyższenia kapitału spółek, niezgodnych z Konstytucją z 1952 r., a tym samym z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Zarzuty dotyczące niezgodności przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Skarżące wywodzą zatem z tezy o naruszeniu przez § 54

ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. i art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej standardów konstytucyjnych przewidzianych w Konstytucji z 1952 r. oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

W tym kontekście zauważyć trzeba, że z treści skarg konstytucyjnych wynika, iż zawierają one uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji przez przepisy § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej. Do tych przepisów odnosi się bowiem przytoczona w skargach konstytucyjnych argumentacja uzasadniająca zarzut niezgodnego ze standardami konstytucyjnymi, wynikającymi z Konstytucji z 1952 r., a przez to także z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, sposobu wprowadzenia opłaty skarbowej (podatku kapitałowego) od czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółek. Na tej argumentacji opiera się w istocie zarzut naruszenia przez kwestionowane przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, które – jak już wcześniej zauważono – przedstawiane jest jako skutek oparcia się przez ustawodawcę, przy ich uchwalaniu, na niekonstytucyjnych przepisach § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej.

Podkreślić przy tym należy, że przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych mają formę ustawową, a tym samym spełniają określone w art. 84 i art. 217 Konstytucji wymogi formalne dotyczące rangi aktów prawnych regulujących problematykę szeroko rozumianych obowiązków podatkowych. Nie zawierają przy tym bezpośredniego odniesienia do rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej (na co wskazano wcześniej w niniejszym stanowisku).

W skargach konstytucyjnych nie przedstawiono przy tym dowodów uzasadniających tezę o naruszeniu wzorców z art. 84 i art. 217 Konstytucji bezpośrednio przez przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2



ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, na skutek ich ustanowienia w sposób niezgodny z określonymi we wskazanych wzorcach standardami.

Nie wykraczając poza zakres zaskarżenia określony w skargach konstytucyjnych, na podstawie ich *petitów* oraz uzasadnień należy przyjąć, że, przy wskazanym sposobie sformułowania w skargach konstytucyjnych zarzutów niezgodności przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji, ich rozpatrzenie byłoby możliwe jedynie po uprzednim dokonaniu samodzielnej kontroli konstytucyjności przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej.

W tym sensie można uznać, że wątpliwości konstytucyjne, dotyczące przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, mają charakter wtórny wobec podstawowych zastrzeżeń Skarżących, dotyczących niezgodności z Konstytucją z 1952 r., a tym samym z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r.

Rozpatrując kwestię dopuszczalności w niniejszej sprawie kontroli konstytucyjnej przepisów rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej podkreślić należy, że nie stanowią one podstawy prawnej ostatecznych rozstrzygnięć, z których istnieniem Skarżące wiążą naruszenie swych praw konstytucyjnych.

W uzasadnieniach orzeczeń stanowiących ostateczne rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach Skarżących, tj. wyrokach z dnia 1 lipca 2012 r. i 1 lipca 2013 r., NSA jednoznacznie bowiem stwierdził, że w rozpoznawanych sprawach *przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia z 1983 r. nie stanowiły podstawy, w oparciu o którą naliczono i pobrano od spółki podatek z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego* (podkreśl. własne).

Jak wskazano już w niniejszym stanowisku, warunkiem merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej jest uczynienie jej przedmiotem przepisów prawnych, które wykazują dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, stanowiły podstawę normatywną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, uczynienie z nich takiej podstawy przez sąd lub organ administracji publicznej spowodowało niedozwoloną ingerencję w sferę konstytucyjnie określonych wolności, praw lub obowiązków skarżącego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98).

Należy ponadto zwrócić uwagę, że w skargach konstytucyjnych jednoznacznie stwierdzono, że ich przedmiotem *nie jest ocena zgodności z Konstytucją RP (czy też Konstytucją PRL) przepisów obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r.* (podkreśl. własne) [uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 9 i skargi konstytucyjnej II, str. 12].

Zgodnie z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy oraz określenia wzorca kontroli konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny bada akt normatywny tylko w części wskazanej przez wnioskodawcę, w tym sensie, że przedmiotem badania czyni kwestionowaną przez wnioskodawcę treść normatywną przepisu. Trybunał Konstytucyjny nie może orzekać o przepisach, wyrażających treści normatywne niewskazane przez podmiot inicjujący postępowanie jako przedmiot kontroli (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2007 r., sygn. SK 98/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 56 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 lutego 2006 r., sygn.

P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16; 20 grudnia 2007 r., sygn. P 39/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 161; 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 21).

W sytuacji, gdy przepisy rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej nie stanowią podstawy prawnej orzeczeń ostatecznie rozstrzygających o konstytucyjnych prawach Skarżących i równocześnie z uzasadnienia skarg konstytucyjnych wynika, że Skarżące nie żądają ich kontroli, zarzuty dotyczące tychże przepisów nie mogą być przedmiotem rozpoznania w niniejszej sprawie.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej utraciła moc z dniem 1 marca 1989 r., kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.). Z datą tą przestało także obowiązywać rozporządzenie z 1983 r.

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, formalne uchylene lub zmiana przepisu nie zawsze oznacza utratę mocy obowiązującej wyrażonych w nim norm prawnych, w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Za przepis zachowujący moc obowiązującą należy uznawać taki przepis, który wprawdzie został formalnie derogowany, ale nadal ma zastosowanie do ustalania skutków zdarzeń zaistniałych w czasie, w którym przepis ten obowiązywał (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2001 r., sygn. SK 5/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 266).

W tym aspekcie należy zwrócić uwagę, iż wyroki NSA z dnia lipca 2012 r. i lipca 2013 r., wydane w sprawach Skarżących, dotyczyły rozstrzygnięcia, czy podatki pobrane przez płatników od czynności podwyższenia kapitałów zakładowych spółek, dokonanych odpowiednio w dniach listopada 2004 r. i lutego 2005 r., stanowią nadpłatę w rozumieniu przepisu art. 72 § 1 pkt 2 O.p.

Przedmiotem rozstrzygnięcia w tychże wyrokach była więc ocena skutków prawnopodatkowych zdarzeń, które zaistniały w czasie, gdy przepisy ustawy o opłacie skarbowej i rozporządzenia z 1983 r. już nie obowiązywały.

Przepisy te nie mogły mieć zatem zastosowania do ustalania skutków prawnych tychże zdarzeń, a zatem utraciły moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Zauważyć ponadto wypada, że, w odniesieniu do przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej jako wzorce kontroli zostały wskazane art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przy czym zarzut naruszenia tychże wzorców został powiązany z zastrzeżeniami dotyczącymi niezgodności wymienionych przepisów rozporządzenia z 1983 r. oraz ustawy o opłacie skarbowej z Konstytucją z 1952 r.

Co do tej ostatniej okoliczności, jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. SK 56/12 (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 42), *Konstytucja* (aktualnie obowiązująca – przyp. własne) *nie zawiera własnych przepisów intertemporalnych, w związku z czym przyjmuje się, że powinna ona być stosowana na przyszłość. Kwestia ewentualnego przechwytywania przez jej standardy zdarzeń z przeszłości może stanowić przedmiot dyskusji.*

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane jest przy tym stanowisko, że w przypadku oceny kompetencji do ustanawiania aktów wykonawczych i konstytucyjności tychże aktów wydanych przed wejściem w życie Konstytucji, z punktu widzenia hierarchii norm i warunków wydawania przepisów wykonawczych do ustaw – podstawą tejże oceny nie mogą być szczegółowe postanowienia Konstytucji. Nie ma ona bowiem mocy wstecznej. Pod rządami Konstytucji nie mogą być przy tym uznane za konstytucyjne przepisy ustanowione przed jej wejściem w życie, których ustanowienie nie ma konstytucyjnej legitymacji z powodu naruszenia kompetencji prawodawczej lub trybu prawodawczego, określonych przez normy konstytucyjne obowiązujące w czasie wydania danego aktu. Badanie zgodności przepisów prawa pochodzących sprzed 17 października 1997 r. z Konstytucją – rozumianą w znaczeniu materialnym, jako zespół zasad, wartości i norm

wyinterpretowanych z aktów konstytucyjnych, w tym norm międzyczasowych wyprowadzonych z przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. – wymaga zatem sięgnięcia do przepisów konstytucyjnych obowiązujących w dniu wydania (ewentualnie także w dniu znowelizowania) danego aktu normatywnego. Dla oceny konstytucyjności treści normy prawnej miarodajny jest zatem stan konstytucyjny z dnia orzekania, przy ocenie zaś kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu i trybu jego ustanowienia – stan konstytucyjny z dnia wydania przepisu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. U. 6/97, OTK ZU Nr 5-6/1997, poz. 65; 25 maja 1998 r., sygn. U. 19/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 47 i 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 11).

Niezależnie od kwestii dotyczącej dopuszczalności kontroli zgodności z wzorcami z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej w sytuacji, gdy przepisy te wydane zostały pod rządami Konstytucji z 1952 r. i przestały obowiązywać przed wejściem w życie Konstytucji RP (tj. dniem 17 października 1997 r.), podnieść trzeba, że w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną wzorców kontroli nie stanowią normy ogólne, określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103). W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji nie powinno się zatem, jako zarzutu skargi konstytucyjnej, wskazywać naruszenia zasad ustrojowo – organizacyjnych, które nie kreują praw podmiotowych.

Przepis art. 84 Konstytucji nie wyraża zaś żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia takiego prawa podmiotowego. Z jego treści wynika natomiast jednoznacznie powszechny obowiązek ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych

w ustawie. Tak samo art. 217 Konstytucji formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze.

Przepisy te nie powinny zatem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166). Tymczasem z *petitów* i uzasadnień skarg konstytucyjnych wynika, że przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji zostały wskazane jako samodzielne wzorce kontroli w odniesieniu do kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej.

W świetle powyższego, w niniejszej sprawie za niedopuszczalne należy uznać rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny – sformułowanych w uzasadnieniach obu skarg konstytucyjnych – zarzutów dotyczących niekonstytucyjności § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej.

Uniemożliwia to tym samym rozpoznanie zarzutów niezgodności przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z art. 64 ust. 1 i 3 i zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Zarzuty te – co należy ponownie podkreślić – mają bowiem charakter pochodny wobec zarzutów dotyczących niekonstytucyjności przepisów dotyczących opłaty skarbowej od podwyższenia kapitału zakładowego, które obowiązywały w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. Przytoczona w skargach konstytucyjnych argumentacja uzasadnia zarzuty niekonstytucyjności przepisów § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej. W uzasadnieniach skarg konstytucyjnych brak jest zaś argumentów na poparcie tezy o niezgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k

i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, poza stwierdzeniem, iż ustawodawca, ustanawiając te przepisy, uwzględnił w nich regulacje dotyczące opłaty skarbowej obowiązujące w dniu 1 lipca 1984 r.

Odnosząc się do kwestii formalnych należy ponadto zwrócić uwagę, że w skargach konstytucyjnych nie wskazano, w jaki sposób przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych naruszyły zasady przyzwoitej legislacji, wyrażone w art. 2 Konstytucji, i zarzutu tego nie uzasadniono.

W tym zakresie nie można uznać za wystarczające stwierdzenia w uzasadnieniu skarg konstytucyjnych, iż zaskarżone przepisy są niezgodne z konstytucyjnymi zasadami przyzwoitej legislacji *skoro bowiem przepisy prawa spełniać muszą (...) określone standardy konstytucyjne (n.p. odpowiednie vacatio legis), to tym bardziej powinny one znajdować oparcie wyłącznie w aktach prawnych zgodnych z wartościami konstytucyjnymi* (uzasadnienia – skargi konstytucyjnej I, str. 12 i skargi konstytucyjnej II, str. 14).

W odniesieniu do tego zarzutu skargi konstytucyjne również nie spełniają wymogów formalnych, o których mowa w art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że w niniejszej sprawie skargi konstytucyjne nie spełniają wymogów formalnych, pozwalających na ich rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

W odniesieniu do niniejszej sprawy podkreślić ponadto trzeba, iż ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ze względu na uwzględnienie przy ich uchwalaniu przepisów rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej obowiązujących 1 lipca 1984 r. jako regulacji naruszających standardy Konstytucji z 1952 r., a tym samym niezgodnych z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP – byłoby równoznaczne z uznaniem, iż Polska nie dokonała w sposób prawidłowy implementacji do

krajowego porządku prawnego Dyrektywy 69/335/EWG w zakresie dotyczącym obowiązku zniesienia podatku kapitałowego od operacji podwyższenia kapitału zakładowego spółek.

W związku z powyższym, zasadne jest umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Niezależnie od stanowiska w przedmiocie umorzenia postępowania w niniejszej sprawie, w odniesieniu do kwestii konstytucyjności przepisów rozporządzenia z 1983 r. i ustawy o opłacie skarbowej na marginesie jedynie zauważyć należy, że w Konstytucji z 1952 r. nie było regulacji będących odpowiednikiem obecnie obowiązujących przepisów art. 84 i art. 217 Konstytucji. Konstytucja z 1952 r. nie zawierała przepisu wprowadzającego wymóg formalny dotyczący nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków – jedynie w drodze ustawy.

Już pod rządami Konstytucji z 1952 r. w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmowano jednak, iż *wszystkie prawa i obowiązki obywatelskie powinny być regulowane ustawą, a ewentualnie na jej podstawie i z jej upoważnienia aktem niższego rzędu* (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 1986 r., sygn. U. 5/86, OTK 1986/1/1).

W uzasadnieniu orzeczenia z dnia 28 maja 1986 r., sygn. U. 1/86 (OTK 1986/1/2) Trybunał Konstytucyjny, odnosząc się do kwestii *prawnego normowania (a więc ustalania) obowiązków obywateli i innych podmiotów prawa*, stwierdził, że *Konstytucja PRL nie przewiduje żadnych innych możliwości jak drogę ustawy (i dekretu z mocą ustawy) i tylko subsydiarnie, tj. na zasadzie upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania – drogę rozporządzenia. Zasada*



wyłączności ustawy w tym zakresie dotyczy m.in. ustalenia wszelkiego rodzaju obowiązkowych świadczeń wobec państwa, zarówno osobistych, jak i majątkowych, a także świadczeń w stosunkach cywilnoprawnych między obywatelami oraz między obywatelami a państwem w zakresie nie ustalonym umowami. Równocześnie Trybunał wyraził pogląd, że odmiennie od reguł ustawy uregulowanie w rozporządzeniu byłoby tylko wtedy dopuszczalne, gdyby miało charakter ściśle wyjątkowy i zostało dozwolone *expressis verbis* w upoważnieniu, a nie oparte na domniemaniu.

Kwestia ewentualnego naruszenia zasady wyłączności regulacji ustawowych, dotyczących obowiązków nakładanych na obywateli, podnoszona była przy tym głównie w aspekcie przekroczenia, przy wydawaniu aktów wykonawczych dotyczących tegoż obowiązku, ustawowego upoważnienia do ich wydania (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 1988 r., sygn. Uw 4/88, OTK 1988/1/5).

Zauważyć należy, że przepis art. 41 pkt 8 Konstytucji z 1952 r., w brzmieniu obowiązującym w dniu 16 maja 1983 r., tj. w dacie wydania rozporządzenia z 1983 r., stanowił, iż Rada Ministrów *na podstawie ustaw i w celu ich wykonania wydaje rozporządzenia, podejmuje uchwały oraz czuwa nad ich wykonaniem.*

Pod rządami Konstytucji z 1952 r. w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmowano, że wynikają z niej *następujące warunki konstytucyjnej konstrukcji rozporządzenia i jego stosunku do ustawy:*

- 1) *warunek wydania rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest nie opartego tylko na domniemaniu, i szczegółowego upoważnienia ustawy w materiałach określonych w upoważnieniu,*
- 2) *warunek wydania rozporządzenia w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania,*
- 3) *warunek niesprzeczności treści rozporządzenia z normami Konstytucji PRL a także z wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, które*

w sposób bezpośredni bądź pośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 1986 r., sygn. U. 5/86, *op. cit.*).

Warto przy tym zauważyć, że w okresie obowiązywania Konstytucji z 1952 r. w piśmiennictwie prezentowany był też pogląd, zgodnie z którym rozporządzenie wydane w wykonaniu ustawy upoważniającej może ustanawiać, w danym szczególnym przedmiocie, również normy niezgodne z ogólnym uregulowaniem ustawowym, wynikającym z innych ustaw (*vide* – S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1964 r., str. 208 – 209). Podkreślano przy tym, że każde upoważnienie ustawy, a tym bardziej zezwalające na odejście w drodze rozporządzenia od unormowań ustawowych, musi być zawsze wyraźne i szczegółowe, tzn. że nie można go nigdy domniemywać, lecz musi ono wynikać wprost z treści upoważnienia (tamże, str. 208 i 258 – 259).

Po wejściu w życie w dniu 17 października 1997 r. Konstytucji RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że nowa ustawa zasadnicza odeszła od dotychczasowego pojmowania zasady wyłączności ustawy, rozumianej jako obowiązek zachowania ustawowej formy normowania tylko określonych zagadnień. 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 Konstytucji RP. 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. *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) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156].*

Standardy obowiązujące pod rządami Konstytucji z 1952 r. dopuszczały więc możliwość uregulowania w drodze rozporządzenia kwestii dotyczących szeroko rozumianej problematyki podatkowej w znacznie szerszym zakresie, aniżeli w stanie prawnym, w którym obowiązuje Konstytucja RP.

W związku z tym, w kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, przy ocenie *legalności* objęcia przez krajowego ustawodawcę obowiązkiem podatkowym podatku od czynności podniesienia kapitału zakładowego spółek, wskazuje się, iż *obowiązujące w 1984 r. w polskim systemie prawnym rozwiązania legislacyjne dotyczące podatku kapitałowego, nie mogą być oceniane z perspektywy standardów wynikających z art. 217 czy też art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., jak też regulacji wspólnotowych. Faktu istnienia w obrocie prawnym, w dacie odniesienia, takiego podatku nie można również skutecznie podważyć za pomocą przepisów obowiązującej w 1984 r. Konstytucji PRL. (...) akt ten nie zawierał bowiem zasady wyłączności regulacji ustawowych w zakresie nakładania podatków i zwolnień podatkowych* (wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 3188/12, *op. cit.*).

W judykaturze podnosi się, że przepis art. 1 ust. 1 pkt 3 ustawy o opłacie skarbowej przewidywał pobranie opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego czynność cywilnoprawną – pisma stwierdzającego zawiązanie spółki przez osoby fizyczne lub osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej. W ustawie o opłacie skarbowej nie zdefiniowano jednak terminu *pismo stwierdzające zawiązanie spółki*. W art. 7 ust. 1 pkt 1 tej ustawy

upoważniono zaś Radę Ministrów do określenia w drodze rozporządzenia m.in. przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1, zasad ustalania podstawy obliczania opłaty oraz wysokości stawek podatku od poszczególnych przedmiotów. W związku z tym przyjmuje się, że, z uwagi na tak określony zakres delegacji ustawowej, Rada Ministrów upoważniona była do doprecyzowania w drodze rozporządzenia także przedmiotu opłaty skarbowej określonego w art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o opłacie skarbowej. Takie doprecyzowanie nastąpiło w § 54 ust. 3 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, poprzez wskazanie, przy określeniu podstawy opodatkowania, na dwie sytuacje – zawiązanie spółki i powiększenie kapitału zakładowego spółki. Przyjmuje się także, że w zakresie upoważnienia z art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej mieściła się również regulacja zawarta w § 54 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r., określająca wysokość stawki opłaty skarbowej (*vide* – wyroki NSA z dnia: 10 maja 2012 r., sygn. II FSK 99/12, *op. cit.*; 16 maja 2012 r., sygn. II FSK 1247/10, *op. cit.*; 30 maja 2012 r., sygn. II FSK 2244/10, LEX nr 1218961; 11 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 3188/12, *op. cit.*; 4 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1974/12, *op. cit.*).

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. II FSK 895/11, LEX nr 1151406, *Rada Ministrów została zatem umocowana do wydania aktu wykonawczego, który miał jedynie doprecyzować przepisy ustawy w zakresie przedmiotów opodatkowania oraz wskazać zasady obliczania podstawy opodatkowania w konkretnych przypadkach. Tym samym Rady Ministrów nie umocowano do rozszerzania katalogu przedmiotów opłaty skarbowej. W związku z tym uznać należy, że w rozporządzeniu tym wskazano, opierając się na ustawowym upoważnieniu, że pod pojęciem dokumentów potwierdzających zawiązanie spółki rozumieć należy nie tylko umowę zawierającą spółkę, ale także wszelkie czynności cywilnoprawne dotyczące podwyższenia kapitału spółki. Aby zaś uniknąć przy obliczaniu podstawy opłaty skarbowej wartości już uwzględnionych przy zawianiu spółki, przy*

*podwyższeniu kapitału opłatę nakazano pobierać wyłącznie od kwoty, o którą powiększono kapitał zakładowy. Przepis ten nie rozszerzał natomiast przedmiotów opodatkowania w stosunku do przedmiotów opłaty skarbowej objętych ustawą.*

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się zatem, iż przepis § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. nie wykraczał poza zakres upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej i nie naruszał zasady wyłączności ustawy w zakresie regulacji prawa podatkowego. Upoważnienie z art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej nie uprawniało zaś do uregulowania w drodze rozporządzenia materii, których unormowanie byłoby dopuszczalne jedynie w drodze ustawy.

Uznając, że przepisy § 54 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z 1983 r. oraz art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej mieszczą się w standardach określonych w Konstytucji z 1952 r., a tym samym są zgodne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, sądy administracyjne nie znajdowały podstaw do kierowania w tym przedmiocie pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego

*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego