

Zaskarżone przez Spółkę przepisy ustawy o PCC są podstawą przyjęcia, iż w dniu listopada 2004 r. na Spółce ciążył obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych („PCC”) z tytułu podwyższenia przez Spółkę kapitału zakładowego. Przepisy te, na mocy Dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r. nr 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału⁴, ustalały zakres opodatkowania z uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. W ocenie Spółki, przywołane powyżej przepisy Konstytucji RP pozwalałyby na tego rodzaju zabieg legislacyjny, jednak wyłącznie wówczas, gdyby zakres opodatkowania ustalony w ustawie o PCC był wynikiem oparcia się na legalnych (zgodnych z Konstytucją Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r.⁵) przepisach obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r.

Tymczasem, zdaniem Skarżącej, zaskarżone przepisy ustawy o PCC ustalają zakres opodatkowania w oparciu o nielegalne (niezgodne z Konstytucją PRL) przepisy obowiązujące w dniu 1 lipca 1984 r. Oznacza to, iż przyjmując zaskarżone przepisy ustawy o PCC, Ustawodawca zaakceptował, jako punkt odniesienia dla tych przepisów, normy prawne formalnie obowiązujące w dniu 1 lipca 1984 r., lecz naruszające Konstytucję PRL. Takie działanie Ustawodawcy narusza zaś zasadę demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP, poprzez uwzględnienie w procesie stanowienia prawa formalnego obowiązywania norm nie odpowiadających standardom prawa daninowego wynikającym z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, która to sytuacja doprowadziła do naruszenia prawa własności Spółki, chronionego przez art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

Jednocześnie Skarżąca podkreśla, iż przedmiotem skargi nie jest prawo unijne, którego obowiązywania i jasnej, utrwalonej już w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładni Spółka nie kwestionuje niniejszym pismem. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego („TK”), o którego wydanie Skarżąca wnosi, dotyczyć ma wyłącznie zgodności przywołanych przepisów ustawy o PCC z Konstytucją RP.

II. PODSTAWY SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. *Orzeczenie organu władzy publicznej, z którym Skarżąca łączy naruszenie przysługujących jej praw i wolności konstytucyjnych*

Orzeczeniem organu władzy publicznej, z którym Skarżąca łączy naruszenie przysługujących jej praw i wolności konstytucyjnych jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2012 r., sygn. akt (,wyrok NSA”) oddający skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia września 2010 r., sygn. akt

⁴Dz. U. WE L 249 z dnia 3 października 1969 r., s. 25 ze zm., zwana dalej „dyrektywą kapitałową”, Polskie wydanie specjalne: Rozdział 09 Tom 01 s. 11 - 15.

⁵Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm., zwana dalej „Konstytucją PRL”.

2. Prawa podmiotowe i wolności konstytucyjne naruszone ostatecznym orzeczeniem organu władzy publicznej

Przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2, oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC, będące przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej, stanowiły podstawę ostatecznego wyroku NSA, skutkiem którego jest naruszenie chronionego mocą art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP prawa własności, poprzez ograniczenie tego prawa na podstawie przepisów ustanowionych w sposób naruszający art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, co przejawiało się w ustaleniu zakresu opodatkowania PCC z uwzględnieniem formalnego obowiązywania naruszających Konstytucję PRL przepisów z dnia 1 lipca 1984 r.

3. Sposób, w jaki ostateczne orzeczenie organu władzy publicznej prowadzi do naruszenia wolności i praw konstytucyjnych Skarżącej

Wskutek wydania wyroku NSA utrzymany został w mocy wyrok WSA w W („WSA”) oddalający skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W („Dyrektor IS”) utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w W („Naczelnik US”), odmawiającą stwierdzenia nadpłaty Spółki w PCC z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego na podstawie uchwały podjętej w dniu listopada 2004 r. Mocą wyroku NSA prawomocnie rozstrzygnięto, że Skarżącej nie przysługuje zwrot nadpłaty PCC i że pobranie od niej środków pieniężnych przez notariusza działającego jako płatnika, było zgodne z zaskarżonymi przepisami ustawy o PCC. Tym samym, wyrok NSA, wskutek zaakceptowania zakresu opodatkowania PCC wywodzonego z nielegalnych (niezgodnych z Konstytucją PRL) przepisów obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r., doprowadził do pozbawienia Skarżącej możliwości odzyskania jej środków pieniężnych pobranych przez płatnika.

Uwzględnienie przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej Spółki doprowadzi do uzyskania przez Skarżącą możliwości odzyskania nadpłaconego PCC, jako pobranego w oparciu o niekonstytucyjne przepisy ustawy o PCC, co będzie równoznaczne z usunięciem skutków naruszenia przez zaskarżone przepisy ustawy o PCC prawa własności Spółki.

4. Ostateczność wyroku NSA

Po wniesieniu odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia stycznia 2010 r. (nr), skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia kwietnia 2010 r. (nr) oraz skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia września 2010 r. (sygn. akt) Skarżąca wyczerpała wszystkie przysługujące jej w ramach postępowania administracyjnego oraz postępowania sądownoadministracyjnego środki zaskarżenia, zaś wydany w rezultacie skorzystania z tych środków wyrok NSA jest

prawomocny zgodnie z art. 168 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁶.

5. *Data doręczenia wyroku NSA*

Odpis wyroku NSA wraz z jego pisemnym uzasadnieniem został doręczony pełnomocnikowi Spółki w dniu 24 sierpnia 2012 r.

6. *Zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisy prawa jako podstawa wydania wyroku NSA*

Zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2, oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC zostały wprost wymienione w wyroku NSA jako przepisy stanowiące podstawę wydania tego orzeczenia. Kontrolując legalność wydania przez organy podatkowe decyzji w sprawie Skarżącej oraz legalność wydania wyroku WSA, NSA uznał, że rozstrzygnięcia te są zgodne z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2, oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC.

7. *Zasadność orzekania przez TK o niekonstytucyjności zakwestionowanych w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisów prawa pomimo zmiany ich brzmienia (nowelizacji)*

Spółka zwraca uwagę, iż zaskarżone przepisy ustawy o PCC były, od dnia listopada 2004 r. do chwili wniesienia tej skargi, nowelizowane. W konsekwencji zaskarżone przepisy nie obowiązują już w kształcie wskazanym przez Spółkę, lecz w zmienionym brzmieniu. Niemniej jednak, przepisy te, w brzmieniu obowiązującym na dzień listopada 2004 r., stanowiły podstawę rozstrzygnięć wydanych w sprawie Skarżącej, w tym wyroku NSA, którego skutkiem jest naruszenie konstytucyjnie chronionych praw i wolności Spółki. Z uwagi na brak odmiennej regulacji przejściowej, do zdarzenia mającego miejsce w dniu listopada 2004 r. mają bowiem zastosowanie przepisy materialnego prawa podatkowego (w tym zaskarżone przepisy) w brzmieniu obowiązującym na ten dzień, niezależnie od daty wydania rozstrzygnięcia przez organ podatkowy lub sąd administracyjny. Oznacza to, iż orzekanie o zaskarżonych przepisach ustawy o PCC jest zasadne – gdyż niezależnie od skutków prawnych nowelizacji ustawy o PCC, tylko uwzględnienie skargi Spółki i orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów w brzmieniu obowiązującym w dniu listopada 2004 r. może doprowadzić do usunięcia naruszenia Konstytucji RP w sprawie Spółki.

⁶T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270.

III. UZASADNIENIE

1. Stan sprawy

W dniu listopada 2004 r. została podjęta uchwała w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego Skarżącej o kwotę zł. Do podwyższenia kapitału zakładowego doszło poprzez wniesienie wkładu w postaci pieniężnej w zamian z objęcie akcji o jednostkowej wartości nominalnej równej 100 zł. W związku z podwyższeniem kapitału zakładowego został pobrany przez płatnika (notariusza) PCC w kwocie zł.

Po ponownej analizie stanu prawnego, Skarżąca uznała, iż przepisy obowiązujące w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. były niezgodne z Konstytucją PRL, co powinno prowadzić do przyjęcia, iż zaskarżone przepisy ustawy o PCC są niezgodne z Konstytucją RP, a w konsekwencji, że pobrany przez płatnika PCC stanowi nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ i złożyła do Naczelnika US wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie zł.

W dniu stycznia 2010 r. Naczelnik US wydał decyzję (nr), w której odmówił stwierdzenia nadpłaty. W wyniku rozpatrzenia odwołania Skarżącej, w dniu kwietnia 2010 r. Dyrektor IS wydał decyzję (nr), w której utrzymał w mocy decyzję Naczelnika US. Skarżąca wniosła skargę na decyzję Dyrektora IS do WSA, który skargę tę oddalił. Od tego wyroku Skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia lipca 2012 r. oddalił ją, wskazując między innymi, iż podniesiony przez Skarżącą zarzut niekonstytucyjności nie może zostać uwzględniony przez NSA, gdyż „(...) podwyższenie kapitału zakładowego w dacie 1 lipca 1984 r. było opodatkowane opłatą skarbową. Przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej nie stanowiły podstawy wydanego w sprawie rozstrzygnięcia, a ponadto nie były niezgodne z Konstytucją z 1952. Skoro tak, to bezzasadny jest zarzut niewłaściwego zastosowania art. 2 Konstytucji RP poprzez respektowanie w demokratycznym państwie prawa stosowania niekonstytucyjnych przepisów ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, jako podstawy odmowy zastosowania art. 7 ust 1 Dyrektywy Rady 69/335/EWG.”

Spółka zaznacza przy tym, iż w sprawie podnoszone były również inne argumenty (zarzuty naruszenia innych przepisów prawa), służące wykazaniu istnienia nadpłaty Spółki w PCC. Niemniej jednak, podnoszony przez Spółkę zarzut niekonstytucyjności miał i ma kluczowe znaczenie dla sprawy. Jego uwzględnienie jest bowiem wystarczające dla przyjęcia, iż Skarżącej przysługuje zwrot nienależnie pobranego PCC i w tym sensie jest on argumentem, który samodzielnie władny jest rozstrzygnąć sprawę Skarżącej.

⁷T.j. Dz. U Nr 137, poz. 926 ze zm., w wersji istotnej w sprawie.

2. Uzasadnienie podstawy skargi konstytucyjnej

2.1. Uwagi wstępne

Powołany w niniejszej skardze konstytucyjnej wzorzec kontroli – prawo do własności i innych praw majątkowych w powiązaniu z wynikającymi z Konstytucji RP prawami wskazanymi pomocniczo jako wzorce tej kontroli – dotyczy wolności konstytucyjnej, która służy zarówno osobom fizycznym jak i osobom prawnym. Taki zakres podmiotowy prawa własności został przyjęty w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który wskazał, iż wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku⁸. Faktem jest, że ciężary publiczne w postaci **prawidłowo** stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych⁹. Jednakże przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną i nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się one instrumentem konfiskaty mienia¹⁰.

Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie ulega wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników, a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych¹¹. W przyjętym zgodnie z art. 2 Konstytucji RP modelu demokratycznego państwa prawnego państwo, działając poprzez swoje organy, jest podmiotem zobowiązanym do poszanowania uprawnień jednostek rozumianych jako osoby fizyczne i osoby prawne. W przypadku naruszenia uprawnień jednostki, gdy naruszenie to ma swe źródło w wadliwej normie prawnej wynikającej z powszechnie obowiązujących przepisów prawa, dopuszczalna jest kontrola tej normy z punktu widzenia jej zgodności z wzorcami zawartymi w Konstytucji RP.

Spółka jest oczywiście świadoma, iż art. 84 Konstytucji RP nakłada jednocześnie na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Tym samym Konstytucja RP w znacznej mierze ogranicza możliwość uzyskania przez podatników pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji RP¹². Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że nie każda niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych¹³. Pomimo zawartej w art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania, nie można jednak w sferze prawa daninowego przyjąć swoistego domniemania płacenia podatków oraz nie można zakładać, że każdy podatkowy stan faktyczny objęty jest normą prawa

⁸ Por. wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153.

⁹ Por. wyrok TK z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83.

¹⁰ Por. wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.

¹¹ Por. wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62.

¹² Por. postanowienie TK z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166.

¹³ Por. wyrok TK z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.

podatkowego. Opodatkowanie danego stanu faktycznego w zgodzie z konstytucyjnym prawem własności chronionym przez art. 64 Konstytucji RP możliwe jest jedynie wówczas, gdy przepisy prawa daninowego w sposób **prawidłowy** (czyli również z uwzględnieniem pozostałych przepisów konstytucyjnych, a zwłaszcza art. 2, właśnie art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP) wprowadzają opodatkowanie określonej czynności.

2.2. Istota naruszenia Konstytucji RP przez zaskarżone przepisy ustawy o PCC

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o PCC (w stanie prawnym obowiązującym w dniu listopada 2004 r.), podatкови od czynności cywilnoprawnych podlegała m.in. zmiana umowy spółki, jeżeli powodowała ona podwyższenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. Za zmianę umowy spółki, w myśl art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC, uważało się przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty, zaś podstawę opodatkowania stanowiła w tym przypadku wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b ustawy o PCC).

Wraz z akcesją Polski do Unii Europejskiej, Ustawodawca krajowy został zobligowany do uwzględnienia w procesie stanowienia prawa norm wynikających z przepisów dyrektyw wspólnotowych. W odniesieniu do ustawy o PCC, dostosowanie polskiego podatku od czynności cywilnoprawnych nastąpiło ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁴. Powyższa nowelizacja była konsekwencją transpozycji do krajowego porządku prawnego dyrektywy kapitałowej. Stosownie do art. 7 ust. 1 tej dyrektywy, państwa członkowskie zwolnić miały z podatku kapitałowego operacje (inne niż operacje określone w art. 9 tej dyrektywy), które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą. Zwolnienie zależało od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50% lub niższej.

Innymi słowy, prawo wspólnotowe umożliwiało Ustawodawcy opodatkowanie w Polsce podatkiem kapitałowym (którego odpowiednikiem był PCC) podwyższenia kapitału zakładowego jedynie wówczas, gdy taka czynność podlegała w Polsce opodatkowaniu również na dzień 1 lipca 1984 r. Data ta jest wiążąca także w stosunku do państw takich jak Polska, które przystąpiły do Unii Europejskiej po dniu 1 lipca 1984 r., co nie budzi wątpliwości i zostało potwierdzone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 lutego 2012 r. (C-372/10) *Pak-Holdco* oraz w wyroku z dnia 16 czerwca 2011 r. (C-212/10) *Logstor ROR Polska*.

W dniu 1 lipca 1984 r. aktami prawnymi obowiązującymi w Polsce, które regulowały problematykę opodatkowania podatkiem kapitałowym, były: ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r.

¹⁴Dz. U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42.

o opłacie skarbowej¹⁵ oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej¹⁶. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o opłacie skarbowej, opłatę skarbową pobierało się od **pism stwierdzających zawiązanie spółki** przez osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej. Jednocześnie, art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej stanowił, że Rada Ministrów w drodze rozporządzenia określi przedmioty opłaty skarbowej wymienione w art. 1, zasady ustalania podstawy obliczenia opłaty, wysokość stawek opłaty od poszczególnych przedmiotów opłaty, jak również zwolnienia od tej opłaty nieprzewidziane w ustawie. Rada Ministrów mogła przyznawać dalsze zwolnienia od opłaty skarbowej w odniesieniu do poszczególnych przedmiotów opłaty lub grup osób.

W oparciu o taką delegację ustawową Rada Ministrów wydała rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej. Istotny z punktu widzenia tej sprawy § 54 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej stanowił, że stawka opłaty skarbowej od innych wkładów (do spółek) niż nieruchomości lub użytkowanie wieczyste wynosiła 5%. Stosownie natomiast do § 54 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia podstawę opodatkowania **przy powiększeniu kapitału zakładowego spółki** (jako innych wkładów) stanowiła kwota, o którą powiększono kapitał zakładowy.

Analiza przepisów dotyczących zasad opodatkowania podwyższenia kapitału zakładowego obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. prowadzi do wniosku, że w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej rozszerzono zakres opodatkowania na czynność (podwyższenie kapitału zakładowego spółki), która w myśl ustawy o opłacie skarbowej nie podlegała opodatkowaniu (opodatkowaniu podlegało bowiem wyłącznie *pismo stwierdzające zawiązanie spółki*). Rozszerzenie zakresu opodatkowania w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej stanowiło zarówno naruszenie zakresu delegacji ustawowej zawartej w ustawie o opłacie skarbowej, jak i zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, obowiązującej również na gruncie Konstytucji PRL.

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. Zdaniem Skarżącej, Ustawodawca, będąc zobowiązany mocą art. 7 ust. 1 dyrektywy kapitałowej do uregulowania zakresu opodatkowania 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 RP zasadzie, w myśl której nałożenie podatku może być dokonane tylko w drodze ustawy.

¹⁵ Dz. U. Nr 45, poz. 226, zwana dalej „ustawą o opłacie skarbowej”.

¹⁶ Dz. U. Nr 34, poz. 161 ze zm., zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie opłaty skarbowej”.

Skutkiem działania Ustawodawcy krajowego było zatem obowiązywanie zaskarżonych przepisów ustawy o PCC, naruszających art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP. Zastosowanie tych przepisów ustawy o PCC doprowadziło do naruszenia prawa własności Spółki (chronionego przez art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP), które przejawiało się w odmowie zwrotu Spółce PCC pobranego przez płatnika na podstawie zaskarżonych przepisów ustawy o PCC. Dla usunięcia tego naruszenia konieczne jest orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów.

W kolejnych dwóch punktach Skarżąca wyjaśnia szczegółowo:

- dlaczego przepisy przewidujące opodatkowanie podatkiem kapitałowym (opłatą skarbową) podwyższeń kapitału zakładowego spółek, obowiązujące w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r., były przepisami nielegalnymi – czyli naruszającymi Konstytucję PRL;
- dlaczego opodatkowanie podwyższeń kapitału zakładowego spółek w dniu 1 listopada 2004 r. stanowiło naruszenie art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP, a w konsekwencji także art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

2.3. Nielegalność opodatkowania podwyższeń kapitału zakładowego w dniu 1 lipca 1984 r.

Ocena zgodności z Konstytucją PRL § 54 ust. 1 pkt 2 w związku z § 54 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej jest w sprawie Spółki swoistą kwestią wпадkową. Jeśli bowiem przyjąć (z czym Skarżąca się nie zgadza), iż opodatkowanie podwyższeń kapitału spółek w dniu 1 lipca 1984 r. było legalne, to Ustawodawca krajowy miałby pełne prawo opodatkowania takich operacji również po akcesji Polski do Unii Europejskiej. W ocenie Spółki, mamy jednak do czynienia z sytuacją przeciwną – nielegalność przepisów z 1 lipca 1984 r. sprawia, iż oparcie się na nich przez Ustawodawcę krajowego skutkowało i skutkuje naruszeniem konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącej.

Jednocześnie Skarżąca zaznacza, iż przedmiotem skargi nie jest ocena zgodności z Konstytucją RP (czy też Konstytucją PRL) przepisów obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r. NSA w wyroku kończącym postępowanie sędowoadministracyjne w sprawie Spółki wskazał bowiem, że przepisy ustawy o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, służą jedynie do ustalenia zakresu zwolnień istniejących w Polsce 1 lipca 1984 r.¹⁷ i nie są stosowane przez ten Sąd przy rozstrzygnięciu sprawy, tak jak i nie były stosowane przez organy podatkowe odmawiające Skarżącej zwrotu nadpłaty PCC.

Skarżąca przyznaje, iż przepisy Konstytucji PRL nie zawierały wyrażonej wprost zasady wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych – co czyni obecnie art. 217 Konstytucji RP. Niemniej jednak, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego ukształtowane na gruncie

¹⁷ Str. 7 wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2012 r., sygn. akt oddającego skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia września 2010 r., sygn. akt

Konstytucji PRL potwierdza, iż zasada taka obowiązywała, a regulowanie materii stosunku daninowego powinno było znaleźć swoje odzwierciedlenie w przepisach rangi ustawowej. Jak podkreślił Trybunał w orzeczeniu z dnia 5 listopada 1986 r. (sygn. U 5/86¹⁸) w odniesieniu do „ustalenia wszelkiego rodzaju obowiązkowych świadczeń wobec państwa zarówno osobistych, jak i majątkowych” **na gruncie Konstytucji PRL obowiązywała zasada wyłączności ustaw.**

Powyższa myśl została następnie rozwinięta w wyroku z dnia 19 października 1988 r. (sygn. Uw 4/88¹⁹), gdzie Trybunał trafnie uznał, iż „**Nie ulega wątpliwości, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki).** Takie upoważnienie prowadziłoby w istocie do ominięcia zasady ustawowej regulacji obowiązków (...) W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowany został pogląd, że konstytucyjny warunek wydania rozporządzenia ‘w celu wykonania ustawy’ generalnie nie zezwala na upoważnienie Rady Ministrów do zmiany ustawy upoważniającej w drodze rozporządzenia.” (wyróżnienie Skarżącej).

Uwzględniając orzecznictwo Trybunału dotyczące omawianej problematyki, nie sposób nie zauważyć, iż ustawa o opłacie skarbowej nie tylko nie przewidywała opodatkowania podwyższenia kapitału zakładowego spółek (a jedynie *pism stwierdzających zawiązanie spółki* na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o opłacie skarbowej), ale i nie zawierała delegacji ustawowej, na mocy której dopuszczalne byłoby rozszerzenie zakresu opodatkowania na takie czynności w drodze rozporządzenia (delegacja wyrażona w art. 7 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej obejmowała wyłącznie określenie *przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1* tej ustawy). Pomimo to, w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej podwyższenie kapitału zakładowego spółki zostało objęte zakresem opodatkowania – poprzez określenie w tym akcie prawnym zarówno podstawy opodatkowania, jak i stawki podatku. Przepisy rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej stały zatem w ewidentnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą ustawowej regulacji obowiązków o charakterze daninowym względem państwa.

Należy przy tym zaznaczyć, iż dla sprawy Skarżącej nie powinien mieć znaczenia fakt, że omawiane przepisy nie zostały poddane kontroli konstytucyjnej w okresie ich obowiązywania. Ich sprzeczność z Konstytucją PRL można bowiem dostrzec *prima facie* analizując powołane powyżej orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Co więcej, nie należy zapominać, że podatnicy, na których ciążył potencjalnie obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, nie byli pod rządami Konstytucji PRL uprawnieni do samodzielnego wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego w celu zbadania konstytucyjności omawianych przepisów²⁰.

¹⁸ OTK z 1986 r., s. 7-31.

¹⁹ OTK z 1988 r., s. 58-80.

²⁰ Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 22, poz. 98),

„Z wnioskami o stwierdzenie zgodności aktu ustawodawczego z Konstytucją albo innego aktu

2.4. Naruszenie art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP, a w konsekwencji art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP

W pierwszej kolejności Skarżąca podkreśla, iż przywołane w skardze art. 84 i art. 217 Konstytucji RP nie mogą być stosowane w sprawie wprost jako konstytucyjne wzorce kontroli. Z formalnego punktu widzenia, w dniu listopada 2004 r. opodatkowanie czynności podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej PCC było bowiem uregulowane w całości aktem prawnym rangi ustawowej (ustawa o PCC). Przepisy te zostały powołane jednak przez Skarżącą wraz z art. 2 Konstytucji RP jako współtworzące wzorzec kontroli konstytucyjnej, celem wykazania, iż w demokratycznym państwie prawnym Ustawodawca krajowy, stanowiąc zaskarżone przepisy ustawy o PCC z uwzględnieniem przepisów obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. (co zasadniczo jest działaniem dopuszczalnym), powinien był uwzględnić, iż przepisy obowiązujące w dacie odniesienia są przepisami nielegalnymi, naruszającymi wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych – a zatem nie mogą stanowić podstawy ustalenia dopuszczalnego dyrektywą kapitałową zakresu opodatkowania PCC w Polsce. Fakt, iż podstawę taką jednak stanowią, skutkuje naruszeniem przez zaskarżone przepisy ustawy o PCC konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącej, chronionego art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

Skarżąca zwróciła już uwagę (w pkt. 2.1. skargi), że naruszenie prawa własności w drodze nałożenia podatku dopuszczalne jest wyłącznie przy zachowaniu wartości konstytucyjnych w procesie jego nakładania. W przypadku Spółki wartości te nie były przestrzegane. Stąd też Skarżąca wywodzi naruszenie przez zaskarżone przepisy art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

Zdaniem Skarżącej, ewidentne oparcie zaskarżonych przepisów ustawy o PCC na niezgodnych z Konstytucją przepisach obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r. stanowi ingerencję w konstytucyjne prawo własności naruszającą zasadę państwa prawa *par excellence* (czyli legalizmu lub praworządności) – która wymaga, aby wszelkie działania (w tym również proces prawodawczy) wszystkich organów państwa (a zatem również Ustawodawcy) były oparte na legalnych aktach prawnych – a nie na przepisach niekonstytucyjnych, które w tej sprawie są podstawą wprowadzenia przepisów ustawy o PCC ograniczających prawo własności Spółki. **Uchwalenie i stosowanie zaskarżonych przepisów ustawy o PCC nie prowadzi więc do ugruntowania rządów prawa – przeciwnie, tworzy**

normatywnego z Konstytucją lub aktem ustawodawczym, z zastrzeżeniem ust. 2, występować mogą: Prezydium Sejmu; komisje sejmowe albo pięćdziesięciu posłów; Rada Państwa lub przewodniczący Rady Państwa i Trybunał Stanu, prezes Najwyższej Izby Kontroli; Rada Ministrów lub prezes Rady Ministrów; pierwszy prezes Sądu Najwyższego; prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego; prezes Państwowego Arbitrażu Gospodarczego, prokurator generalny Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz Komitet Wykonawczy Rady Krajowej Patriotycznego Ruchu Odrodzenia Narodowego; wnioskodawcy mogą występować do Trybunału z własnej inicjatywy lub w wyniku analizy skarg i wniosków obywateli.”

przekonanie, iż historyczne naruszenie norm konstytucyjnych może stać się dla państwa źródłem korzyści.

W tym kontekście nie można również zapomnieć, że jak wynika z wyroku TK z dnia 10 kwietnia 2006 r. (sygn. SK 30/04²¹) zasada demokratycznego państwa prawnego, której komponentem jest zasada ochrony praw nabytych, poza gwarancją nienaruszalności pozostawia prawa niemające oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego. Skoro zasada ochrony praw nabytych stoi na przeszkodzie uzyskania przez podatnika prawa, które nie znajduje swojego umocowania w przepisach konstytucyjnych, to tym bardziej zasada demokratycznego państwa prawa powinna odnosić się do sytuacji zaistniałej w sprawie Skarżącej – a więc **sytuacji, w której państwo wywodzi uprawnienie do opodatkowania określonych transakcji z formalnego obowiązowania w dacie odniesienia przepisów niekonstytucyjnych**. Zdaniem Spółki, prawa takie nie powinny podlegać jakiegokolwiek ochronie – zwłaszcza mając na uwadze wskazówki interpretacyjne zamieszczone w preambule Konstytucji RP²², w myśl której akt ten tworzony był przez Prawodawcę pomnego „gorzkich doświadczeń z czasów, gdy podstawowe prawa i wolności człowieka były w naszej Ojczyźnie łamane” i pragnącego „na zawsze zagwarantować prawa obywatelskie”.

Skarżąca zauważa, iż zaskarżone przepisy ustawy o PCC ingerują w konstytucyjne prawo własności naruszając również reguły przyzwoitej legislacji – skoro bowiem przepisy prawa spełniać muszą, dla swej skuteczności, określone standardy konstytucyjne (np. odpowiednie *vacatio legis*, właściwa redakcja, zrozumiałość dla adresatów²³), to tym bardziej powinny one również znajdować oparcie wyłącznie w aktach prawnych zgodnych z wartościami konstytucyjnymi, co uznać można za podstawowy standard konstytucyjny.

Gdyby przyjąć, że działanie Ustawodawcy było prawidłowe, oznaczałoby to, iż może ustalić on zakres opodatkowania w demokratycznym państwie prawnym, gwarantującym zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, na podstawie nielegalnych przepisów obowiązujących w latach 80-tych ubiegłego wieku. Taka konstatacja jest, zdaniem Skarżącej, niemożliwa do zaakceptowania, gdyż zasada demokratycznego państwa prawa wyrażona w art. 2 Konstytucji RP oznacza, że działalność władzy powinna opierać się właśnie na prawie – a nie na noszącym pozory prawa akcie wykonawczym wydanym z naruszeniem tak delegacji ustawowej, jak i obowiązującej w czasie jego wydawania ustawy zasadniczej.

²¹ OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 42.

²² Powoływanie się na preambułę Konstytucji RP jest akceptowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, por. przykładowo wyrok TK z dnia 6 lipca 1999 r. sygn. P 2/99, OTK ZU z 1999 r. nr 5, poz. 103.

²³ Zob. przykładowo wyroki TK z dnia 20 stycznia 2010 r. sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 11 grudnia 2009 r. sygn. Kp 8/09, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 164, oraz z dnia 7 stycznia 2004 r. sygn. K 14/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 1.

W sprawie Skarżącej mamy zatem do czynienia z sytuacją, w której naruszenie zasady ochrony własności spowodowane jest wadliwym sposobem nałożenia podatku na czynności podwyższenia kapitału zakładowego, które to nałożenie narusza (jak wyjaśniła Spółka) art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP. Oznacza to, iż do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności doszło wskutek naruszenia podstawowej zasady państwa prawa – którą jest konieczność opierania się Ustawodawcy na prawie, nie zaś na nie-prawie, czyli aktach pozornie tylko spełniających warunki uznania ich za prawo, a w istocie nie spełniających standardów stawianym przepisom prawnym w demokratycznym państwie prawa.

Skarżąca jest przy tym w pełni świadoma, iż tego rodzaju naruszenie Konstytucji RP przez zaskarżone przepisy ustawy o PCC ma, przy całej swej oczywistości, charakter precedensowy. Okoliczność ta (oraz będący jej konsekwencją brak wyroków Trybunału Konstytucyjnego, które wprost odnoszą się do podobnej sytuacji) nie powinna być jednak żadną przeszkodą dla dokonania przez Trybunał Konstytucyjny kontroli zaskarżonych przepisów.

Mając na uwadze powyższe argumenty należy uznać, iż art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2 i art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC w brzmieniu obowiązującym w dniu 24 listopada 2004 r. były niezgodne z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP.

W imieniu T

Sp. z o.o.



Andrzej Zubik
RADCA PRAWNY
nr WA-7035

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej i reprezentowania Skarżącej przed Trybunałem Konstytucyjnym w tej sprawie,
2. Odpis pełny z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego,
3. Odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2012 r., sygn. akt
4. Odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W z dnia września 2010 r., sygn. akt
5. Odpis decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia stycznia 2010 r. nr
6. Odpis decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia kwietnia 2010 r. nr
7. Odpisy skargi konstytucyjnej Skarżącej wraz z załącznikami (4 egz.).