



Domański Zakrzewski Palinka

Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
tel.: +48 22 557 7600
fax: +48 22 557 7601
www.dzp.pl

Warszawa, 28 kwietnia 2011 r.

Trybunał Konstytucyjny

Al. Szucha 12a

00-918 Warszawa

Skarżąca:

B S.A.

z siedzibą w W

ul.

Osoby upoważnione do reprezentacji

Skarżącej:

Pełnomocnik Skarżącej:

Artur Nowak – radca prawny nr wpisu na listę
radców prawna Wa 4268

adres do doręczeń pełnomocnika Skarżącej:

Domański Zakrzewski Palinka Sp. k.

Rondo ONZ 1, XXI piętro

00-124 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu i na rzecz B S.A. (zwanej dalej „**Skarżącą**”, „**Spółką**” lub „**Bankiem**”) na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa, niniejszym na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; zwanej dalej: „Konstytucją RP”) i art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale

Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643 ze zm.; zwanej dalej: „ustawą o Trybunale Konstytucyjnym”), wnoszę skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności:

- art. 20 i art. 21 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2006 r. Nr 225, poz. 1635 ze zm.; zwanej dalej: „ustawą o opłacie skarbowej z 2006 r.” lub „nową ustawą o opłacie skarbowej”) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP;
- art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2007 r. Nr 128, poz. 883, zwanej dalej: „nowelizacją nowej ustawy o opłacie skarbowej”) z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP;
- art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; zwanej dalej: „Ordynacją podatkową”) w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i art. 6 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.; zwanej dalej: „starą ustawą o opłacie skarbowej” lub „ustawą o opłacie skarbowej z 2000 r.”) z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP;
- art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.

Naruszenie praw konstytucyjnych Skarżącej nastąpiło w związku z wyrokiem wydanym przez Naczelny Sąd Administracyjny w dniu października 2010 r. sygnatura akt , doręczonym pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 2 lutego 2011 r., jako orzeczeniem od którego nie przysługuje środek zaskarżenia.

W związku z powyższym wnoszę o:

1) orzeczenie, że:

- **art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r.** w zakresie, w jakim uchylając ustawę o opłacie skarbowej z 2000 r. nie przewidują regulacji przejściowych, umożliwiających zwrot niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców tych blankietów wekslowych są niezgodne z **art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP;**
- **art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej** w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu wykorzystania po 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. i nie niewykorzystanych przed tą datą jest niezgodny z **art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP;**
- **art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r.** w zakresie, w jakim nie uznaje za nadpłatę kwot, uiszczonych przez osobę niebędącą wystawcą weksła, z tytułu nabycia przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów

wekslowych, niewykorzystanych po tej dacie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP;

- art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim, nie uznaje za podmiot uprawniony do występowania z wnioskiem o zwrot nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych, nabywcy tych blankietów, nie będącego wystawcą weksła, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.
- 2) orzeczenie zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym na rzecz Skarżącej zgodnie z art. 24 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

UZASADNIENIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Stan faktyczny leżący u podstaw wniesienia skargi konstytucyjnej

1.1. Wniosek Skarżącej o zwrot nadpłaty

Pismem z dnia września 2007 r. Bank wystąpił do Prezydenta Miasta Ł z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w zakresie opłaty skarbowej od niewykorzystanych blankietów wekslowych na podstawie art. 72 § 1 pkt 1, w związku z art. 74a oraz art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Wniosek został oparty na następujących okolicznościach faktycznych. W 2005 r. oraz 2006 r. Bank dokonywał systematycznych zakupów urzędowych blankietów wekslowych celem wykorzystania ich do zabezpieczeń kredytów (głównie hipotecznych) przez klientów Banku. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt. 2 lit. b starej ustawy o opłacie skarbowej, weksel podlegał opłacie skarbowej, przy czym na podstawie art. 4 ust. 1 starej ustawy o opłacie skarbowej obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej ciążył na wystawcy weksła.

Nabywanie blankietów wekslowych przez Bank „na zapas” było od wielu lat normalną praktyką mającą usprawnić obsługę kredytową Banku. W związku ze znacznym rozwojem działalności kredytowej w latach 2005-2006 Bank systematycznie gromadził kilkumiesięczny zapas blankietów wekslowych nabywając je od upoważnionych dystrybutorów – punktów sprzedaży. Blankiety te były „zużywane” na potrzeby rosnącej akcji kredytowej.

Kwota zapłacona z tytułu opłaty skarbowej w wysokości określonej na blankietach wekslowych była przekazywana organowi gminy, który jest beneficjentem dochodów z tytułu opłaty skarbowej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2003 r. nr 2003, poz. 1966 ze zm.; zwana dalej: „ustawą o dochodach jst”). Według przepisu art. 14 ust. 1 pkt. 1 w/w ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., wpływy z opłaty skarbowej z punktów sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych były przekazywane na rachunek budżetu gminy, w siedzibie której znajdują się te punkty, a z pozostałych punktów sprzedaży – na rachunek budżetu gminy, na

obszarze której znajdują się te punkty. Nie ulega zatem wątpliwości, iż w świetle w/w przepisu dochody gminy ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych nabytych do końca 2006 r. wpłynęły do organów gminy i zostały rozpoznane jako dochody z opłaty skarbowej od weksli.

Dnia 1 stycznia 2007 r. weszła w życie nowa ustawa o opłacie skarbowej, która „zniósła” obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej od wystawiania weksli. Ustawa ta została opublikowana w Dzienniku Ustaw z dnia 8 grudnia 2006 r. nr 225 i weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. Bank w dniu 1 stycznia 2007 r. posiadał pewną ilość niewykorzystanych blankietów wekslowych nabytych w 2006 r. Zawarta w nich opłata skarbowa opiewała na kwotę zł, która stanowiła w ocenie Banku kwotę nadpłaty. W ocenie Banku, powyższa kwota powinna zostać uznana za nadpłatę. Jak bowiem wskazano powyżej kwoty z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, zostały przekazane gminom i stanowiły ich dochód, podczas gdy na skutek zmiany przepisów odpadła podstawa prawna tego świadczenia i nie doszło do realizacji obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej (tj. nie powstał obowiązek podatkowy), Skutkiem powyższego było wzbogacanie gmin kosztem nabywców urzędowych blankietów wekslowych.

Do w/w wniosku o stwierdzenie i zwrot nadpłaty Bank załączył kserokopie dokumentów, z których wynikała kwota uiszczonej opłaty skarbowej. Ponadto, Bank zadeklarował, iż w dowolnej chwili na wezwanie organu podatkowego może przedstawić, a nawet zwrócić oryginały posiadanych blankietów wekslowych. Postanowieniem z dnia listopada 2007 r. Prezydent Miasta Ł początkowo wezwał Skarżącą do przedstawienia oryginałów blankietów wekslowych. Później jednak zrezygnował z własnego wezwania przedstawiając tę rezygnację telefonicznie.

1.2. Stanowisko Prezydenta Miasta Ł

Decyzją z dnia marca 2008 r. nr Prezydent Miasta Ł odmówił stwierdzenia nadpłaty w zakresie opłaty skarbowej w kwocie zł od niewykorzystanych blankietów wekslowych.

Prezydent Miasta Ł nie podzielił stanowiska Banku, w myśl którego zapłacona w 2006 r. kwota z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, które w wyniku zmiany ustawy o opłacie skarbowej zostały niewykorzystane, jest nadpłatą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Prezydent zauważył, iż w 2006 r. projekt ustawy o zmianie opłaty skarbowej był ogólnie znany i Bank zamiast systematycznie pozbywać się blankietów wekslowych, gromadził te druki, co byłoby zasadne, gdyby nie fakt, że zmiana ustawy przewidywała zniesienie opłaty skarbowej przy wystawianiu weksli.

Organ podatkowy nie zgodził się z twierdzeniem Banku, iż załączone do wniosku o stwierdzenie nadpłaty dokumenty, potwierdzające nabycie przez Bank blankietów wekslowych, stanowiły dowód tego, że kwota za nie zapłacona wpłynęła w całości na rachunek bankowy gminy. Prezydent uznał bowiem, że przedmiotowe faktury potwierdzają jedynie dokonanie zakupu towaru jakim były blankiety wekslowe, za które to Bank zapłacił cenę wynikającą z nominału blankietu, przekazując należne kwoty na konto indywidualnego dystrybutora lub P

S.A. (zwanej dalej: P) Oddział w Ł . Zdaniem organu, fakt ten dowodzi, iż powyższa kwota nie wpłynęła bezpośrednio na konto dochodowe gminy.

W oparciu o treść art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o dochodach jst Prezydent Miasta Ł doszedł do wniosku, że dochód własny gminy stanowią wpływy z opłaty skarbowej, a nie sama opłata skarbowa. Wpływem z opłaty skarbowej jest tymczasem opłata skarbowa pomniejszona o należne prowizje.

Powołując się na postanowienia umowy z dnia kwietnia 1990 r. zawartej pomiędzy Ministerstwem Finansów, Ministerstwem Sprawiedliwości i P w sprawie dystrybucji znaków opłaty skarbowej, sądowej oraz urzędowych blankietów wekslowych, organ podatkowy podkreślił, że obowiązek przekazywania na rachunek gminy wpływów z opłaty skarbowej od sprzedanych blankietów wekslowych spoczywał na P a nie na detalicznych punktach sprzedaży. Punkty te rozliczały się zatem ze sprzedaży znaków wartościowych wyłącznie z P Oddział w Ł , a nie bezpośrednio z gminą. Wpływy z opłaty (po potrąceniu prowizji), zarówno uzyskane przez punkty, jak i przez P , ten ostatni przekazywał jako łączną kwotą w określonych terminach na konto gminy. Zbiorcza kwota opłaty nie zawierała żadnej informacji dotyczącej poszczególnych nabywców znaków skarbowych czy blankietów wekslowych.

Z tego powodu, w ocenie Prezydenta, gmina nie ma możliwości sprawdzenia na podstawie posiadanych przelewów bankowych, kiedy i w jakiej wysokości przekazywane przez P wpływy dotyczyły akurat wpłat Banku.

Prezydent przyznał, iż nie ulega wątpliwości, że kwota zapłacona przez Bank w 2006 r. za blankiety wekslowe, pomniejszona o prowizje, była przekazywana przez P na konto gminy, jednakże organ podatkowy nie posiada na to dowodów.

W rezultacie, Prezydent Miasta Ł uznał, iż okoliczności przedstawione we wniosku Banku nie noszą znamion nadpłaty w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Nadpłatą jest bowiem kwota nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku (opłaty) i powstaje między innymi z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej. Tymczasem nabywając blankiety wekslowe Bank zapłacił kwotę wynikającą wyłącznie z nominału blankietów, czyli należną i nienadpłaconą.

1.3. Stanowisko Samorządowego Kolegium Odwoławczego

Pismem z dnia marca 2008 r. Bank wniósł odwołanie od decyzji Prezydenta Miasta Ł odmawiającej stwierdzenia nadpłaty w zakresie opłaty skarbowej w kwocie zł. od niewykorzystanych blankietów wekslowych.

Decyzją z dnia czerwca 2008 r. nr Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Ł (zwane dalej: „SKO”) utrzymało w mocy decyzję Prezydenta Miasta Ł odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w zakresie opłaty skarbowej w kwocie zł. od niewykorzystanych blankietów wekslowych.

W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji SKO uznało, iż zarówno wniosek Banku o stwierdzenie nadpłaty, decyzja organu pierwszej instancji, jak i odwołanie koncentrują się na kwestiach, które nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy.

W ocenie SKO, istota problemu została uchwycona dopiero przez organ pierwszej instancji w piśmie stwierdzającym, iż na gruncie ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od weksli ciążył na wystawcach weksli, a nie na nabywcach blankietów wekslowych. Obowiązek zapłaty opłaty powstawał z chwilą wystawienia (sporządzenia weksla).

Zatem, zdaniem SKO, oczywiste jest, że obowiązek zapłaty opłaty skarbowej dotyczył: 1) od strony przedmiotowej – weksla (a nie urzędowego blankietu wekslowego); 2) od strony podmiotowej – wystawcy weksla (niezależnie od tego, czy weksel był sporządzany na blankiecie wekslowym, czy też nie).

W ocenie SKO, zarówno w starym jak i nowym stanie prawnym pojęcie nadpłaty w opłacie skarbowej można odnosić tylko do weksli, nigdy zaś do blankietów wekslowych, co wynika z faktu, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do blankietów wekslowych nigdy w sensie prawnym nie istniał.

Powyższą wykładnię potwierdza, zdaniem SKO, analiza strony podmiotowej opłaty skarbowej. W świetle ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., w ocenie SKO, oczywiste jest, że podatnikiem tej opłaty był wystawca weksla a nie nabywca blankietów wekslowych niebędący wystawcą weksla.

Skoro zatem po stronie nabywcy blankietów wekslowych nigdy nie mogło powstać zobowiązanie podatkowe do uiszczenia opłaty skarbowej, gdyż nie był on podatnikiem/zobowiązanym do zapłaty opłaty skarbowej, nie mogła również powstać po jego stronie nadpłata w opłacie skarbowej od blankietów wekslowych. Obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej rodziło bowiem wystawienie weksla, a nie nabycie blankietu wekslowego.

Tym samym, zdaniem SKO, pojęcia nadpłaty nie można odnosić do opłaty skarbowej uiszczonej w związku z nabyciem urzędowego blankietu wekslowego, gdyż pojęcie to może dotyczyć tylko podatku. Z uwagi na fakt, iż opłata skarbową uiszczoną w związku z nabyciem blankietów wekslowych podatkiem nie jest, zdaniem SKO w analizowanej sprawie nie można mówić o powstaniu nadpłaty ani uprawnieniu do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

SKO podzieliło natomiast argumenty odwołania wskazujące na naruszenie przez ustawodawcę wymogów poprawnej legislacji, co nie zmieniło jednakże przyjętej oceny stanu sprawy i nie miało wpływu na rozstrzygnięcie.

W dniu sierpnia 2008 r. Bank złożył skargę na w/w decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (zwanego dalej: „WSA”) w Ł . W skardze Bank złożył również „warunkowy” wniosek o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. z art. 2 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

1.4. Stanowisko WSA w Ł

Wyrokiem z dnia stycznia 2009 r. sygn. akt WSA w Ł oddalił skargę Banku.

W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał, iż Bank wprawdzie uiszczył równowartość opłaty skarbowej zawartej w cenie urzędowych blankietów wekslowych, jednakże zapłata tej ceny nie stanowiła wykonania obowiązku zapłaty należności publicznoprawnej, jaką jest opłata skarbowa. W ocenie Sądu, Bank spełnił bowiem świadczenie o charakterze cywilnoprawnym, wynikające z umowy sprzedaży blankietów. Bank nie był zatem podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej, bowiem nie dokonał czynności wystawienia weksli, z którą to czynnością prawo wiązało taki obowiązek, a zatem nie był również podmiotem, któremu przysługuje roszczenie o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu nienależnie zapłaconej opłaty skarbowej.

WSA nie podzielił również zarzutu naruszenia przez SKO art. 2 oraz art. 64 Konstytucji RP, stwierdzając, że z treści skargi wynika, iż Bank skierował ten zarzut do ustawodawcy, który w jego ocenie nie wypełnił obowiązku należytej legislacji, przez niewprowadzenie do nowej ustawy o opłacie skarbowej przepisów przejściowych umożliwiających Bankowi zwrot niewykorzystanych blankietów. WSA podkreślił, że organy administracji są obowiązane, stosownie do art. 120 Ordynacji podatkowej i art. 7 Konstytucji RP, działać na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Skoro obowiązujące przepisy podatkowe nie przewidują podstaw prawnych do uwzględnienia wniosku Banku, to organy nie mogą, wbrew obowiązującym przepisom, orzec o zwrocie opłaty nienależnie zapłaconej przez Bank w cenie blankietu.

WSA podkreślił, że Bank wydatkował określoną sumę pieniędzy za blankiety na skutek zawartej umowy (umów) sprzedaży, nie zaś nakazu Państwa bądź stanowionego przez nie prawa i to on podjął decyzję, kiedy nabyć blankiety i w jakiej ilości. W takiej sytuacji czynienie ustawodawcy (a pośrednio także organom) zarzutu, że nie przyjął regulacji prawnych umożliwiających zniwelowanie negatywnych skutków zawartych umów, zaś organy podatkowe, pomimo braku takich regulacji, nie uwzględniły wniosku strony, jest zdaniem Sądu nieuzasadnione.

Odnosząc się do zawartego w skardze wniosku o wystąpienie w pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności nowej ustawy o opłacie skarbowej z art. 2 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, WSA stwierdził, iż z uwagi na fakt, iż Skarżąca nie była podatnikiem opłaty skarbowej i nie dokonywała czynności podlegającej tej opłacie, w sprawie nie mogły mieć zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie zwrotu nadpłat. Z tego względu, zdaniem Sądu, pytanie do Trybunału pozostawałoby bez wpływu na wynik sprawy. WSA wskazał ponadto, iż Skarżąca nie ma uprawnienia do skutecznego domagania się przedłożenia przez Sąd pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu. Zarzut niekonstytucyjności nowej ustawy o opłacie skarbowej może być natomiast podnoszony przez Bank w skardze konstytucyjnej na podstawie art. 79 Konstytucji RP.

1.5. Stanowisko NSA zawarte w wyroku z dnia października 2010 r. sygn. akt

W dniu marca 2009 r. Bank wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (zwanego dalej: „NSA”) od wyroku WSA w Ł z dnia stycznia 2009 r., zarzucając WSA w Ł zarówno naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy jak również przepisów prawa materialnego. W skardze kasacyjnej Bank zawarł wniosek o wystąpienie przez NSA, na podstawie art. 193 Konstytucji RP oraz art. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym o zbadanie zgodności:

- art. 20 nowej ustawy o opłacie skarbowej z art. 2 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, w zakresie w jakim uchyła starą ustawę o opłacie skarbowej nie przewidując jednocześnie regulacji przejściowych, które umożliwiałyby wykorzystanie po dniu 1 stycznia 2007 r. nabytych przed tą datą blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców blankietów wekslowych przy ich nabyciu,
- art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej w zakresie, w jakim umożliwia dalsze korzystanie (do końca 2008 r.) ze znaków opłaty skarbowej o odpowiedniej wartości, których wzór został określony w przepisach obowiązujących od dnia 1 lutego 1995 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., nie przewidując jednocześnie analogicznego mechanizmu w przypadku posiadaczy niewykorzystanych blankietów wekslowych, z art. 32 Konstytucji RP.

Wyrokiem z dnia października 2010 r. sygn. , NSA oddalił skargę kasacyjną Banku uznając, iż ze względu na brak przymiotu podatnika/zobowiązanego w opłacie skarbowej po stronie właściciela niewykorzystanego blankietu wekslowego, wniosek o stwierdzenie nadpłaty i jej zwrot nie może zostać rozpatrzony pozytywnie.

Zdaniem NSA, zniesienie z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej od wystawienia weksla, uniemożliwiło dalsze wykorzystywanie blankietów wekslowych, tak jak miało to miejsce w przypadku znaków opłaty skarbowej. W konsekwencji nie było możliwe uznanie przez NSA, że Skarżąca może w dalszym ciągu wykorzystywać nabyte przed 1 stycznia 2007 r. urzędowe blankiety wekslowe. Dlatego NSA uznał, iż wniosek o skierowania pytań do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej i nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej jest niezasadny bo dotyczy przepisów, które nie miały decydującego wpływu na wynik sprawy bądź też zmierzały do podważenia regulacji, które stwarzały uzasadnioną podstawę do wykorzystania po dniu 1 stycznia 2007 r. urzędowych znaków opłaty skarbowej.

Odnosząc się natomiast do zarzutów naruszenia art. 72 § 1 pkt 1 oraz art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, NSA wskazał, iż nienależnie uiszczony świadczenie musi być zrealizowane w ramach stosunku prawnopodatkowego, czyli przez jeden z podmiotów tego stosunku tj. podatnika. W przypadku opłaty skarbowej od weksli Skarżąca nie mogła zostać uznana za podatnika lub płatnika w związku z nabytymi przez nią urzędowymi blankietami wekslowymi. W ocenie Sądu, podatnikiem z tego tytułu mógł zostać uznany wyłącznie wystawca weksla, gdyż zgodnie z przepisami starej ustawy o opłacie skarbowej to na nim ciążył obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia weksla.

Tymczasem Spółka nie mogła zostać uznana przez sam zakup urzędowych blankietów wekslowych za wystawcę weksla. Reasumując, Sąd wskazał, iż samo nabycie urzędowych blankietów wekslowych nie mogło zostać uznane za zapłatę opłaty skarbowej od weksli a nabywca tych blankietów nie stawał się podatnikiem z tytułu opłaty skarbowej. Dopiero wypełnienie urzędowego blankietu wekslowego oznaczało, iż powstawał obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia weksla. W takiej sytuacji wystawca weksla był zobowiązany do zapłaty opłaty skarbowej od tej czynności i to on stawał się podatnikiem opłaty skarbowej w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 i § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

1.6. Stanowisko NSA zawarte w postanowieniu sygnalizacyjnym z dnia października 2010 r.

NSA podzielił jednakże wszystkie argumenty Banku odnoszące się do działań organów Państwa w analizowanej materii i wydał na podstawie art. 155 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, postanowienie sygnalizacyjne, w którym poinformował Ministra Finansów o nieprawidłowościach związanych ze zniesieniem z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku w opłacie skarbowej od weksli oraz brakiem rozwiązań prawnych umożliwiających zwrot nabywcom wydatków poniesionych na zakup przed tą datą urzędowych blankietów wekslowych.

W ocenie NSA należało dopatrzeć się uchybień związanych z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej. NSA zwrócił uwagę na fakt, iż ustawodawca wprowadził rozporządzeniem z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. z 2006 r. Nr 137, poz. 975; zwane dalej: „rozporządzeniem w sprawie opłaty skarbowej”) nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych z dniem 16 sierpnia 2006 r. Jednocześnie w tym akcie prawnym stworzył gwarancję wykorzystania poprzednio obowiązujących wzorów do dnia 31 grudnia 2010 r. Niemniej jednak przed dniem podpisania powyższego rozporządzenia do Sejmu został skierowany rządowy projekt nowej ustawy o opłacie skarbowej. Takie zestawienie dat pozwalało, zdaniem NSA, na stwierdzenie, iż w takiej sytuacji należało przewidzieć konieczność zwrotu wydatków poniesionych przez nabywców urzędowych blankietów wekslowych na ich zakup.

Dostrzeżone błędy zostały usunięte w nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej ale tylko w stosunku do znaków opłaty skarbowej. Natomiast pomimo analogicznej sytuacji posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych nie zaproponowano im rozwiązań umożliwiających zwrot kosztów poniesionych na zakup blankietów.

NSA zauważył, iż odpowiedzialność za dystrybucję weksli spoczywała na Ministrze Finansów i powinien on dostosować dystrybucję do proponowanych zmian m.in. przez ograniczenie sprzedaży oraz stosowną informację przekazywaną do dystrybutorów. Za takie działanie nie można uznać wprowadzenia nowych wzorów urzędowych blankietów wekslowych oraz przekazania komunikatu o możliwości korzystania z blankietów do końca 2010 r.

W ocenie NSA, środki wydatkowane przez Skarżącą na blankiety powinny być jej zwrócone. Zdaniem Sądu, ze względu na sposób prowadzenia prac legislacyjnych, na posiadaczy

urzędowych blankietów wekslowych została zastawiona swoista pułapka. Takie zachowanie należy uznać za podważające zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji RP), a w odniesieniu do organów podatkowych narusza zasadę zaufania do prowadzenia postępowania w sposób budzący do nich zaufanie (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej). Pozostawienie takich spraw bez możliwości zwrotu zakupionych blankietów wekslowych może zostać uznane za naruszające konstytucyjną zasadę równości (art. 32 ust.1 Konstytucji RP).

Podsumowując NSA zauważył, iż to, że obecnie obowiązujące przepisy literalnie biorąc nie umożliwiają zwrotu kwot uiszczonych na zakup niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych nie zwalnia Ministra Finansów z poszukiwania innych systemowych rozwiązań zapobiegających powstawaniu na tym tle indywidualnych sporów sądowych.

1.7. Stanowisko Ministra Finansów zawarte w odpowiedzi na postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia października 2010 r.

Wykonując obowiązek wynikający z art. 155 § 2 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Minister Finansów wydał odpowiedź z dnia marca 2011 r. Z w/w pisma wynika, że Minister Finansów nie podziela stanowiska NSA.

Minister zauważył, iż projekt nowej ustawy o opłacie skarbowej była poddany uzgodnieniom międzyresortowym konsultacjom z organizacjami samorządu terytorialnego oraz zaopiniowany przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. Ponadto był poddany szerokim konsultacjom społecznym. Projekt był także zamieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej. W ocenie Ministra Finansów zawarte w projekcie ustawy rozwiązania dotyczące zaniechania poboru opłaty skarbowej od weksli nie budziły żadnych zastrzeżeń.

Mając powyższe na uwadze, Minister Finansów uznał, iż projekt nowej ustawy o opłacie skarbowej był prawidłowy a ministerstwo dołożyło wszelkich starań, aby każdy mógł się z nim zapoznać.

2. Spełnienie wymogów formalnych niniejszej skargi kasacyjnej

2.1. Wniesienie skargi konstytucyjnej przez uprawniony podmiot

Skarżąca jest uprawniona do wniesienia skargi konstytucyjnej. Wynika to z faktu, iż art. 79 Konstytucji RP daje prawo do wystąpienia ze skargą konstytucyjną także osobom prawnym, których konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. Takie stanowisko potwierdza doktryna:

„(...) pojęcie „każdy” użyte w art. 79 ust. 1 konstytucji obejmuje swoim zakresem także inne podmioty prawa aniżeli osoby fizyczne np. organizacje społeczne, stowarzyszenia partie polityczne lub osoby prawne.

(...) Np. osoba prawna niewątpliwie nie może skorzystać z art. 68 Konstytucji (prawo do ochrony życia), może natomiast – z art. 64 (prawo do własności) lub z art. 45 (prawo do sądu) czy z art. 77 (prawo do wynagrodzenia szkody).”¹

Również Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, iż osoby prawne mogą składać skargę konstytucyjną np. można tu wskazać wyrok z dnia 21 marca 2000 r. (sygn. akt SK 06/99):

„Instytucja skargi konstytucyjnej, ukształtowana w Europie dopuszcza skargę każdego podmiotu – nie tylko osoby fizycznej – na naruszenie prawa podstawowego gwarantowanego w konstytucji, jeżeli jest podmiotem tego prawa. Jednakże osobom prawnym tylko wtedy, gdy są beneficjentami określonych praw podstawowych (Ts 9/98). W doktrynie podkreśla się przy tym, że środek ochrony praw i wolności, jakim jest skarga konstytucyjna, przysługuje osobie prawnej wtedy, “gdy zajdzie odpowiedniość między charakterem podmiotu i charakterem prawa, na które ten podmiot się powołuje” (B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 143). Naruszone prawo musi więc należeć do kategorii tych praw wyrażonych w konstytucji, których podmiotem jest skarżąca osoba prawna.”

Mając na uwadze, iż Skarżąca wskazuje, że zostały naruszone w jej przypadku prawa, które mogą przysługiwać osobom prawnym, wniesienie skargi konstytucyjnej w jej sprawie jest dopuszczalne.

2.2. Ostateczność rozstrzygnięcia

W niniejszej sprawie zapadło już ostateczne rozstrzygnięcie. Jest nim opisany powyżej wyrok NSA z dnia października 2010 r. sygnatura akt , który jest ostatecznym rozstrzygnięciem niepodlegającym zaskarżeniu tj. Skarżącej nie przysługuje od niego żaden środek zaskarżenia.

2.3. Termin wniesienia skargi konstytucyjnej

Wyrok NSA został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 2 lutego 2011 r. Na podstawie art. 46 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym termin na wniesienie skargi wynosi 3 miesiące. W przypadku Skarżącej upływa on w dniu 2 maja 2011 r. Mając powyższe na uwadze Skarżąca dochowała terminu na wniesienie skargi konstytucyjnej.

¹ J. Trzciński, Skarga Konstytucyjna, Wydawnictwo Sejmowe Warszawa 2000, str. 49-50

2.4. Brak naruszenia zasady „ne bis in idem”

art. 20 i art. 21 nowej ustawy o opłacie skarbowej

Powyższe przepisy nie były badane dotychczas przez Trybunał Konstytucyjny w związku z czym nie dojdzie do naruszenia zasady „ne bis in idem”.

art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej

Zgodność powyższego przepisu z Konstytucją RP nie była badana przez Trybunał Konstytucyjny w związku z czym nie dojdzie do naruszenia zasady „ne bis in idem”.

art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej

Powyższy artykuł był przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, czego wyrazem jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2010 r. w sprawie o sygnaturze akt SK 21/08. Jednakże w powyższej sprawie zakres kontroli art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP był inny niż w niniejszej sprawie.

W sprawie SK 21/08 Trybunał Konstytucyjny badał zgodność z Konstytucją RP art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim pozbawia podatnika oprocentowania kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej, uiszczonych na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Tymczasem w niniejszej sprawie badana jest zgodność powyższego przepisu z Konstytucją w zakresie w jakim nie uznaje za nadpłatę kwot uiszczonych przez osobę niebędącą wystawcą weksla z tytułu nabycia przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane po tej dacie. Oznacza to, że zakres badania w obu sprawach jest odmienny, skutkiem czego rozpoznanie skargi konstytucyjnej Skarżącej w tym zakresie nie będzie stanowiło naruszenia zasady „ne bis in idem”.

art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej

Zgodność powyższego przepisu z Konstytucją RP nie była badana przez Trybunał Konstytucyjny w związku z czym nie dojdzie do naruszenia zasady „ne bis in idem”.

2.5. Dopuszczalność badania zaskarżonych przepisów przez Trybunał Konstytucyjny

Skarżąca zauważa, iż w zakresie dotyczącym art. 20 i 21 nowej ustawy o opłacie skarbowej oraz art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej oraz art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej nie jest zaniechanie konstytucyjne, lecz pominięcie legislacyjne. Zgodnie z poglądami ukształtowanymi w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, przedmiotem kontroli Trybunału nie mogą być zaniechania prawodawcze, polegające na braku uregulowania określonej kwestii w przypadku gdy obowiązek taki wynikał z powszechnie obowiązującego prawa. Jako przykład można tu wskazać brak wydania rozporządzenia wykonawczego do ustawy, w sytuacji gdy taki obowiązek wynikał z jej treści lub brak uregulowania określonej materii w ustawie, gdy taki nakaz jest zawarty w Konstytucji RP. Wynika to z roli jaką pełni Trybunał Konstytucyjny, który ma za zadania badania zgodności aktów normatywnych m.in. z Konstytucją RP, a nie pełnienie funkcji ustawodawcy.

Jednak przedmiotem kontroli przed Trybunałem mogą być uregulowania niepełne. Przesłanki takiej kontroli zostały zawarte w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 1996 r. (sygn. akt K 25/95):

„Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na nie wydaniu aktu ustawodawczego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych. W przypadku natomiast aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z konstytucją powinien był unormować. W wypadkach drugiego rodzaju następstwem (realizowanym w odpowiednich procedurach prawnych) orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności aktu ustawodawczego będzie nie wyeliminowanie z ustawy wadliwego fragmentu czy zastąpienie go odpowiednikiem pozbawionym wady, lecz uzupełnienie jej o odpowiedni fragment niezbędny z punktu widzenia zgodności z konstytucją.” (podkreślenie Skarżącej)

Zostało to również potwierdzone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 20/05):

„Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w kwestii dopuszczalności kwestionowania braku określonych regulacji w postępowaniu przed nim. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem zaniechanie ustawodawcy jako takie nie może stanowić przedmiotu skargi konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny przyjmował przy tym konsekwentnie, że nie leży w jego kompetencjach orzekanie o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu aktu normatywnego, nawet jeżeli obowiązek wydania danego aktu wynika z norm konstytucyjnych. W wypadku natomiast obowiązującego aktu normatywnego jest w kompetencjach Trybunału Konstytucyjnego ocena jego konstytucyjności z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął. Ocenie Trybunału Konstytucyjnego podlega zawsze treść normatywna zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji (zob. zwłaszcza wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33, s. 198; 30 maja 2000 r., sygn. K. 37/98, OTK ZU nr 4/2000, poz. 112, s. 595; 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256, s. 1240 i 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05, OTK ZU nr 3/2006, poz. 29, s. 289)” (podkreślenie Skarżącej)

Mając na uwadze powyższe, należy uznać iż niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny jest uprawniony do badania zgodności z Konstytucją powołanych we wstępie przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej, przepisów nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej oraz przepisów Ordynacji podatkowej, gdyż Skarżąca zarzuca im, iż pomijają uregulowanie sytuacji prawnej posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych, przez co naruszają prawa Banku wynikające z Konstytucji RP.

3. Zagadnienie konstytucyjne

Podstawą złożenia niniejszej skargi konstytucyjnej jest założenie że:

- art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. poprzez brak regulacji przejściowych, które umożliwiałyby, w związku z likwidacją opłaty skarbowej od weksli, nabywcom urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r., ich wykorzystanie po tej dacie, bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych na ich nabycie, narusza konstytucyjne prawo własności, które stanowi konkretyzację zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP oraz wynikających z niej zasad pochodnych, w tym zasady zaufania obywateli do państwa i zaufania do stanowionego przez nie prawa oraz zasady ochrony interesów w toku.

- art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej poprzez pominięcie uregulowania sposobu wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. i nie niewykorzystanych przed tą datą, w sytuacji gdy przewiduje analogiczne rozwiązania w stosunku do niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej, narusza konstytucyjne prawo do równej ochrony własności wynikające z prawa do równego traktowania przez organy publiczne.

- art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej poprzez brak możliwości uznania za nadpłatę kwot uiszczonych przez osobę niebędącą wystawcą weksla z tytułu nabycia przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane po tej dacie, a które w związku z likwidacją opłaty skarbowej od weksli utraciły dla nabywcy blankietów wszelką wartość, a dochód z opłaty skarbowej trafił do organów samorządowych.

narusza konstytucyjne prawo własności oraz prawo do naprawienia szkody jaka została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej;

- art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez wyłączenie z katalogu podmiotów uprawionych do występowania z wnioskiem o zwrot nadpłaty opłaty skarbowej, z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych, nabywców tych blankietów, nie będących wystawcami weksli, narusza konstytucyjne prawo własności oraz prawo do naprawienia szkody, jaka została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

4. Treść zaskarżonych uregulowań

Zgodnie z art. 20 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r., nowa ustawa o opłacie skarbowej uchyliła ustawę o opłacie skarbowej z 2000 r. Na mocy art. 21 ustawy o opłacie skarbowej, nowa ustawa wchodzi z życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

Na podstawie starej ustawy o opłacie skarbowej zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b wśród dokumentów, które podlegały opłacie skarbowej były wymienione weksle. Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, wystawiających dokumenty podlegające opłacie skarbowej a więc na podmiotach wystawiających weksle. Na podstawie art. 6

pkt 4 starej ustawy o opłacie skarbowej obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wystawienia (sporządzenia) weksla.

Jednocześnie w art. 11 starej ustawy o opłacie skarbowej znalazło się upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia, sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej przez wskazanie:

- szczegółowego sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej,
- przypadków, w których zapłata opłaty skarbowej następuje znakami tej opłaty lub przez użycie urzędowego blankietu wekslowego,
- wzorów znaków opłaty skarbowej oraz urzędowych blankietów wekslowych, a także warunków ich wymiany.

Minister Finansów wykonując powyższe upoważnienie ustawowe wydał rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej.

Na podstawie przepisów tego rozporządzenia zapłata opłaty skarbowej mogła być dokonywana w różnej formie w tym np. poprzez znaki opłaty skarbowej a w przypadku weksli przez urzędowe blankiety wekslowe. Na przykład zgodnie z § 10 ust. 1 rozporządzeniem w sprawie opłaty skarbowej zapłata opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnika oraz jego odpisu (wypisu) była dokonywana znakami opłaty skarbowej o odpowiedniej wartości, gotówką lub bezgotówkowo.

Natomiast zgodnie z § 11 ust. 1 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej zapłata opłaty skarbowej od weksla dokonywała się:

- przez zastosowanie urzędowego blankietu wekslowego odpowiedniej wartości, a jeżeli wartość tego blankietu była niższa niż należna opłata skarbowa, uzupełniało się ją:
 - przez naklejenie na odwrotnej stronie blankietu znaków opłaty skarbowej, jeżeli kwota uzupełnienia opłaty nie przekraczała 5 zł,
 - gotówką lub bezgotówkowo, przy czym pracownik urzędu gminy (miasta) zamieszczał na odwrotnej stronie weksla adnotację o zapłacie opłaty skarbowej;
 - znakami opłaty skarbowej - w przypadku wystawienia weksla bez użycia urzędowego blankietu wekslowego, gdy wysokość należnej opłaty skarbowej nie przekraczała 5 zł;
- w pozostałych przypadkach - gotówką lub bezgotówkowo na rachunek bankowy właściwego urzędu gminy (miasta), przy czym pracownik urzędu gminy (miasta) zamieszczał na odwrotnej stronie weksla adnotację o zapłacie opłaty skarbowej.

Zgodnie z § 14 tego rozporządzenia wzory znaków opłaty skarbowej określał załącznik nr 1 do rozporządzenia a wzory urzędowych blankietów wekslowych określał załącznik nr 2.

Powyższe rozporządzenie zawierało także przepis przejściowy związany z wprowadzeniem we wskazanym powyżej § 14 nowego wzoru urzędowego blankietu wekslowego. Zgodnie z § 16

rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej do dnia 31 grudnia 2010 r., zapłata opłaty skarbowej od weksli mogła być dokonana przez zastosowanie urzędowych blankietów wekslowych, których wzór został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1997 Nr 7, poz. 103 ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie wzorów znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych oraz warunków ich wymiany (Dz. U. z 2006 r. Nr 106 poz. 1209).

Tymczasem zgodnie z regulacjami nowej ustawy o opłacie skarbowej, która jak wskazano powyżej weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. weksle przestały podlegać opłacie skarbowej (weksle nie zostały wskazane w art. 1 nowej ustawy o opłacie skarbowej, określającym czynności podlegające opłacie skarbowej).

Zgodnie z brzmieniem przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej, ustalonym na dzień 1 stycznia 2007 r., nie była także możliwa zapłata opłaty skarbowej za pomocą znaków opłaty skarbowej lub urzędowych blankietów wekslowych.

Dopiero na skutek krytyki doktryny została uchwalona nowelizacja nowej ustawy o opłacie skarbowej, która wprowadziła w art. 2 ust. 1 możliwość wykorzystania posiadanych znaków opłaty skarbowej do dnia 31 grudnia 2008 r. Zgodnie z tym przepisem zapłata opłaty skarbowej mogła być dokonywana także nabytymi i niewykorzystanymi przed dniem 1 stycznia 2007 r. znakami opłaty skarbowej o odpowiedniej wartości, których wzór został określony w przepisach obowiązujących od dnia 1 lutego 1995 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. Celem powyższego uregulowania było umożliwienie podmiotom, które nabyły urzędowe znaki opłaty skarbowej ich wykorzystanie tak aby nie poniosły strat majątkowych. Potwierdza to projekt uzasadnienia do powyższej nowelizacji:

„Regulacje dotyczące opłaty skarbowej obowiązujące do dnia 31 grudnia 2006 r. przewidywały trzy sposoby zapłaty opłaty skarbowej, tj. gotówką, bezgotówkowo lub znakami opłaty skarbowej i urzędowymi blankietami wekslowymi. Obowiązująca regulacja, tj. ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., przewiduje jedynie zapłatę gotówką oraz w formie bezgotówkowej, a zatem eliminuje zapłatę opłaty skarbowej przez użycie znaków tej opłaty, z wyjątkiem przypadków, gdy wszczęcie sprawy, w wyniku której ma być wykonana czynność podlegająca opłacie skarbowej, albo sporządzenie dokumentu pełnomocnictwa nastąpiło do dnia 31 grudnia 2006 r. W efekcie wprowadzenia tych zmian wiele podmiotów zarówno osób fizycznych, jak i przedsiębiorców nie mogło wykorzystać zakupionych znaków opłaty skarbowej we wskazanym terminie, jak również nie miało możliwości dokonania ich zwrotu. Biorąc pod uwagę poniesione przez podatników koszty związane z zakupem znaków opłaty skarbowej, a także fakt, że wpływy z ich sprzedaży zasiliły budżety właściwych gmin, zasadne jest umożliwienie podatnikom ich wykorzystania. Przewiduje się, że zapłata opłaty skarbowej znakami opłaty skarbowej będzie możliwa do końca 2007 r. Zapłaty opłaty skarbowej będzie można dokonywać znakami tej opłaty, których wzór został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 7, poz. 33, z późn. zm.), w rozporządzeniu Ministra

Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie wzorów znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych oraz warunków ich wymiany (Dz. U. Nr 106, poz. 1209), w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie sposobu pobierania, zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty (Dz. U. Nr 110, poz. 1176, z późn. zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975).² (podkreślenie Skarżącej)

Skarżąca pragnie zauważyć, iż pierwotny projekt nowelizacji nowej ustawy o opłacie Skarbowej przewidywał, również analogiczne rozwiązania w stosunku do urzędowych blankietów wekslowych. Zgodnie z art. 3 ust. 1 projektu z dnia 21 lutego 2007 r. ustawy o zmianie ustawy o opłacie skarbowej, do dnia 31 grudnia 2007 r. zapłata opłaty skarbowej od przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1 nowej ustawy o opłacie skarbowej mogłaby być dokonywana także poprzez urzędowe blankiety wekslowe o odpowiedniej wartości, których wzór zostałby określony w odpowiednich rozporządzeniach.

Zgodnie z art. 3 ust. 3 powyższego projektu wykorzystanie blankietów następowałoby poprzez naklejenie przez upoważnionego pracownika organu administracji rządowej lub samorządowej, podmiotu innego niż organ administracji rządowej i samorządowej, który wykonuje zadania z zakresu administracji publicznej albo sadu, na składanym wniosku o wydanie zaświadczenia lub zezwolenia albo dokumencie stwierdzającym udzielenie pełnomocnictwa, po uprzednim odcięciu prawej części blankietu o powierzchni odpowiadającej co najwyżej 2/3 całkowitej powierzchni tego blankietu, z zastrzeżeniem, że znajdująca się na blankiecie winieta nie może ulec uszkodzeniu. Kopia powyższego projektu została załączona do niniejszej skargi.

A zatem należy uznać, iż ustawodawca także dostrzegł, że w przypadku urzędowych blankietów wekslowych istnieje konieczność wprowadzania regulacji przejściowych, które pozwolą posiadaczom blankietów na ich wykorzystanie. Potwierdza to także uzasadnienie do powyższego projektu, w którym zostało wskazane, iż:

„Biorąc pod uwagę poniesione przez podatników koszty związane z zakupem znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych, a także fakt, że wpływy ze sprzedaży tych znaków wartościowych zasiliły budżety właściwych gmin, zasadne jest umożliwienie podatnikom ich wykorzystania.”

Niemniej jednak w projekcie, który został skierowany do sejmu powyższa regulacja została pominięta tj. posiadaczom blankietów nie umożliwiono posługiwania się przy płatności opłaty skarbowej niewykorzystanymi blankietami.

W trakcie prac legislacyjnych Związek Banków Polskich przygotował opinię w której wskazał na pominięcie uregulowania wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. W odpowiedzi na powyższe pismo podczas dyskusji jaka powstała w Komisji Finansów Publicznych w trakcie prac na projektem nowelizacji nowej ustawy o opłacie

² Sejm RP V kadencji, Nr druku: 1663, www.sejm.gov.pl

skarbowej przedstawiciel Ministra Finansów, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Jacek Dominik zajął stanowisko zgodnie z którym:

„Jeśli chodzi o blankiety wekslowe, to mamy pewien problem. Te dokumenty, podobnie jak znaki opłaty skarbowej, nie były drukowane od dłuższego czasu. Jeszcze w ubiegłym roku docierały do nas sygnały, że tych blankietów brakuje. Potem się okazało, że one są, ale zostały zmagazynowane przez banki. Te nadmierne zakupy były dokonywane na ich odpowiedzialność. Ustawa przewidywała zniesienie ważności blankietów wekslowych od 2007 r. Projekt ustawy był ogólnie znany. Banki mogły przewidzieć, że od 1 stycznia 2007 r. nie będą korzystały z blankietów oraz że zostanie zniesiona opłata skarbową przy wystawianiu weksli. W związku z tym nie ma nawet tytułu prawnego do posiadania takich blankietów. Nie wiem, dlaczego mimo wszystko postanowiono gromadzić te druki. To jest tajemnica banków. Nie wiadomo, dlaczego zamiast systematycznie pozbywać się tych blankietów, banki nadal je gromadziły. Teraz pojawia się problem formalny. Blankiet można by wykorzystać, ale na nim figuruje opłata skarbową, której w tej chwili się nie pobiera. W związku z tym powstaje pytanie, co z tymi drukami można zrobić. Znowu odpowiedzialność przenosi się na państwo. Ktoś podejmował nieracjonalne działania wiedząc, że to do niczego nie będzie mu potrzebne. Oczywiście, możemy dyskutować, na ile racjonalne jest kupowanie nadmiernej liczby blankietów wekslowych w sytuacji, gdy wiadomo, że ich się nie wykorzysta. Albo jaki zapas blankietów jest wystarczający do zapewnienia sprawnej działalności banku.

Opinię Związku Banków Polskich otrzymaliśmy dzisiaj rano, tak jak i postowie. Nie mieliśmy zatem możliwości szczegółowego zapoznania się ze wszystkimi argumentami. Natomiast zwracam uwagę na problem, jak wykorzystać blankiet wekslowy, który formalnie nie może być już przedmiotem obrotu i do niczego nie służy. Jak usunąć z tego blankietu opłatę skarbową, której się już nie pobiera? To jest inna sytuacja niż w przypadku znaków opłaty skarbowej, które mogą być używane w czynnościach, które podlegają takiej opłacie. Weksel już tej opłacie nie podlega. Blankiet został zakupiony na odpowiedzialność banku. Nie było przymusu gromadzenia tych druków.”³ (podkreślenie Skarżącej)

Stanowisko Ministra Finansów wydaje się być niezrozumiałe, zwłaszcza w kontekście wcześniejszego projektu nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej. Przedstawiciel Ministerstwa Finansów wskazał bowiem, iż na skutek likwidacji opłaty skarbowej od weksli nie jest możliwe wykorzystanie niezużytych blankietów wekslowych. Jednocześnie niespełna 3 miesiące wcześniej Ministerstwo Finansów przygotowało projekt nowelizacji, który takie wykorzystanie umożliwiał do końca 2010 r., wskazując dokładnie w jaki sposób wykorzystać posiadany blankiet wekslowy.

Również argument dotyczący wysokości opłaty skarbowej zawartej w blankiecie wekslowym wydaje się być niezasadny. Już bowiem na gruncie przepisów starej ustawy o opłacie skarbowej w przypadku jeśli kwota opłaty skarbowej zawarta w urzędowym blankiecie wekslowym była niższa od kwoty należnej opłaty skarbowej, uzupełniało się ją przez naklejenie na odwrotnej stronie

³ Biuletyn z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 23 maja 2007 r. nr 1983/V kad., www.sejm.gov.pl

blankietu znaków opłaty skarbowej lub gotówką albo bezgotówkowo. A zatem możliwe byłoby wprowadzenie podobnych uregulowań odnośnie wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych po 1 stycznia 2007 r.

Skarżąca zaznacza jednak, iż uchwalona nowelizacja nowej ustawy o opłacie skarbowej oraz sama nowa ustawa o opłacie skarbowej nie zawierają żadnych uregulowań odnośnie niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych tzn. nie wprowadzono uregulowań podobnych jak w przypadku znaków opłaty skarbowej, pozwalających na wykorzystanie posiadanych urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r.

Nowa ustawa o opłacie skarbowej nie zawiera też żadnych przepisów przejściowych w tym zakresie. Jedyne przepisy przejściowe zawarte w nowej ustawie o opłacie skarbowej dotyczą uregulowania sytuacji w której złożono podanie, załączniki do podania, dokonano zgłoszenia lub wystąpiono z wnioskiem o dokonanie czynności urzędowej albo z wnioskiem o wydanie zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji), albo sporządzono dokument stwierdzający ustanowienie pełnomocnika lub jego odpis, wypis, przed dniem wejścia w życie ustawy (art. 19 nowej ustawy o opłacie skarbowej).

W konsekwencji w nowej ustawie o opłacie skarbowej i przepisach wykonawczych do niej brak było regulacji dotyczących sposobu zwrotu niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych lub zwrotu środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców blankietów wekslowych przy ich nabyciu.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, przy czym na mocy art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej jej przepisy stosuje się do opłaty skarbowej. Oznacza to, iż za nadpłatę będzie również uważana kwota nadpłaconej lub nienależnie zapłaconej opłaty skarbowej.

Tryb postępowania w sprawie o zwrot nadpłaty został uregulowany w kolejnych artykułach Ordynacji podatkowej. W szczególności zgodnie z art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, podatnik który kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku. Jednocześnie definicja podatnika została zawarta w art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą regulacją podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

5. Treść naruszonych praw konstytucyjnych

5.1. Konstytucyjne prawo własności

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo do dziedziczenia. Natomiast art. 64 ust. 2 Konstytucji RP stanowi, że własność i inne prawa majątkowe oraz prawo do dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Na podstawie art. 64 ust. 3 własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Powyższe przepisy wyrażają przede wszystkim prawo podmiotowe⁴, co wynika chociażby z jego pomieszczenia w rozdziale o wolnościach jednostki. Jednakże odczytując ich treść w powiązaniu z innymi normami konstytucyjnym należy dojść do wniosku, iż powyższe przepisy należy rozumieć także jako:

- przejaw konkretyzacji ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie ochrony własności za jedną z podstawowych elementów demokratycznego państwa prawnego. Artykuł 64 Konstytucji trzeba więc odczytywać zwłaszcza na tle art. 2 Konstytucji RP;
- element wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP zasady równości wobec prawa, przejawiającej się w obowiązku równego traktowania przez organy publiczne wszystkich adresatów norm konstytucyjnych, które znajduje w tym przepisie odzwierciedlenie poprzez obowiązek zapewnienia równej ochrony prawa własności.

Adresatem obowiązków wynikających z prawa własności i innych praw majątkowych gwarantowanych w art. 64 Konstytucji RP, są władze publiczne, więc wszystkie organy, instytucje i osoby urzędowe pozostające w strukturze państwa bądź samorządu. Adresatem tym jest – co oczywiste – również Ustawodawca zwykły.

Wymóg ustawowego określania ograniczeń prawa własności zawarty w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP zawiera w sobie także nakaz dochowania odpowiedniej jakości unormowania ustawowego, w tym wyrażonej w art. 2 zasady demokratycznego państwa prawnego.

W przypadku powołania art. 64 ust. 1 Konstytucji RP jako wzorca kontroli konstytucyjności wymaga podkreślenia, iż na gruncie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjnego pojmowania własności⁵. W wyroku z dnia 29 listopada 2006 r. (sygn. akt SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156), Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że

„skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być (...) oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników”.

W konsekwencji pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w konstytucyjne prawo własności. Jednak w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z kwestionowaniem konstytucyjności przepisów nakładających podatek, ale przepisów które ingerują

⁴ Z art. 64 ust. 1 wynika w szczególności „prawo wolności majątkowej”, mające charakter publicznego prawa podmiotowego, rozumiane jako „prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymywania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem”, zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001r. (sygn. akt P 4/99, OTK ZU 2001, nr 1, poz. 5, s. 59).

⁵ zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r. (sygn. akt SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151) i powołane tam orzecznictwo

w prawa majątkowe podmiotu poprzez uniemożliwienie zrealizowania roszczenia o zwrot już uiszczanego świadczenia uznanego przez gminy za dochód własny z opłaty skarbowej, które na skutek zmian przepisów okazało się nienależne tj. stanowi nadpłatę podatku (opłaty skarbowej).

Dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji RP jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku potwierdzona została m.in. w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110) oraz z dnia 16 października 2007 r. (sygn. akt SK 63/06).

Zostało to również potwierdzone w wyroku z dnia 10 marca 2009 r. (sygn. akt P 80/08) w którym Trybunał Konstytucyjny wskazał, że w przypadku zobowiązań podatkowych mamy do czynienia z maksymalnie ukształtowaną ekspektatywą wiarygodności dotyczącej zwrotu nadpłaconego podatku, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej „innym niż własność prawom majątkowym” w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

Również w orzeczeniu z dnia 21 lipca 2010 r. (sygn. akt SK 21/08) zostało potwierdzone, iż w przypadku praw związanych z nadpłatą podatku, jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, w przypadku przepisów regulujących zwrot nadpłaty, może być ochrona konstytucyjnego prawa własności.

Skarżąca zaznacza, iż do naruszenia konstytucyjnego prawa własności może także dojść także w sytuacji bezpodstawnego wzbogacenia władz publicznych (w tym jednostek samorządu terytorialnego) kosztem obywateli (podmiotów gospodarczych), nie tylko w związku z wykonaniem zobowiązań *stricte* podatkowych ale także zobowiązań o zbliżonym charakterze, niebędących zobowiązaniami cywilnoprawnymi.

Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku Skarżącej, gdyż zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2006 r. zapłata opłaty skarbowej od weksli na podstawie § 11 ust. 1 rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej, mogła być dokonywana za pomocą urzędowych blankietów wekslowych. Biorąc pod uwagę fakt, iż obowiązek podatkowy powstawał na podstawie art. 6 pkt 4 starej ustawy o opłacie skarbowej, do zapłaty opłaty skarbowej dochodziło przed powstaniem obowiązku podatkowego tj. w momencie zakupu blankietów. Jednocześnie zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt. 1 w związku z art. 4 ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy o dochodach jst, w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., powyższe wpływy były dochodem gminy, nawet w sytuacji, jeśli obowiązek podatkowy nie powstał. W konsekwencji dochodziło do sytuacji w której następowała zapłata należności, stanowiącej dochód gminy z tytułu opłaty skarbowej, która dopiero później, w momencie wystawienia weksla przeobrażała się w zobowiązanie podatkowe.

Takie ukształtowanie przepisów, w ocenie Skarżącej może naruszać jej konstytucyjne prawo własności w przypadku gdy wzbogacenie gminy z tytułu opłat za urzędowe blankiety wekslowe, staje się nienależne (tak jak to się stało w przypadku Skarżącej wobec likwidacji opłaty skarbowej od wystawiania weksli). W konsekwencji, zdaniem Skarżącej, Trybunałowi Konstytucyjnemu przysługuje w takim przypadku prawo do zbadania norm tworzących taką sytuację prawną w zakresie naruszenia konstytucyjnego prawa własności. Znajduje to potwierdzenie w odpowiednim stosowaniu powołanych powyżej wyroków Trybunału Konstytucyjnego dotyczących naruszenia konstytucyjnego prawa własności przez przepisy podatkowe, gdyż zobowiązanie gmin wobec posiadaczy blankietów wekslowych z tytułu nienależnie uiszczonych kwot, wynikających z

posiadanych blankietów wekslowych, ma zbliżony charakter to zobowiązania podatkowego, ze względu na jego klasyfikację w dochodach gminy. W konsekwencji należy uznać, iż do naruszenia prawa własności może dojść także poprzez wzbogacenie gmin kosztem osób nabywających blankiety wekslowe w zakresie w jakim nie dochodzi do świadczenia wzajemnego po stronie gminy, lub zwrotu środków z tytułu zakupu blankietów a blankiety nie uprawniają do uregulowania opłaty skarbowej z innych tytułów lub innych należności publicznoprawnych.

5.2. Konstytucyjne prawo do odszkodowania

Zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Naruszenie praw jednostki przez działanie organu publicznego może rodzić różne skutki, w tym przede wszystkim o charakterze materialnym. Organy wyrażające szkodę są zobowiązane szkodę tę wyrównać wypłacając stosowne odszkodowanie.

Pojęcie "szkoda" należy rozumieć w szerokim znaczeniu, gdyż powyższe regulacja nie jest prostym powtórzeniem zasad ukształtowanych w ramach ustawodawstwa zwykłego, ale wprowadza nowe samoistne treści, które muszą być uwzględniane na poziomie regulacji ustawowej.

Z tego punktu widzenia zasadnicze znaczenie ma rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 18/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 256), w którym sprecyzowano przesłanki konstytucyjnego prawa do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Zgodnie z tym wyrokiem, znaczenie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP polega na tym, że w odniesieniu do niezgodnych z prawem działań organów publicznych ustanawia surowsze przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej w porównaniu z ogólnymi zasadami opartymi na przesłance winy. Zaostrzenie to polega przede wszystkim na związaniu odpowiedzialności z obiektywną przesłanką, którą jest niezgodność z prawem zachowania władzy publicznej.

Pojęcie "władzy publicznej" w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji RP obejmuje wszystkie władze w sensie konstytucyjnym. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, w tym także uchwalanie powszechnie obowiązujących przepisów.

Nazwa "organ" władzy publicznej użyta w art. 77 ust. 1 Konstytucji RP oznacza instytucję, strukturę organizacyjną, jednostkę władzy publicznej, z której działalnością wiąże się wyrządzenie szkody. Odpowiedzialność oparta na tym przepisie obciąża strukturę (instytucję) a nie konkretne osoby.

W pojęciu "działania" mieszczą się zarówno zachowania czynne organu, jak i zaniechania. W zakresie działań czynnych organu władzy publicznej mieszczą się indywidualne rozstrzygnięcia, np. decyzje, orzeczenia i zarządzenia. Pojęcie "zaniechania" władzy publicznej dotyczy tych sytuacji, w których obowiązek określonego działania władzy publicznej jest skonkretyzowany w przepisie prawa i można ustalić, na czym konkretnie miałyby polegać zachowanie organu władzy publicznej, aby do szkody nie doszło.

Art. 77 ust. 1 Konstytucji RP łączy obowiązek naprawienia szkody jedynie z takim działaniem organu władzy publicznej, które jest "niezgodne z prawem". Pojęcie "działanie niezgodne z prawem" ma ugruntowane znaczenie. W kontekście regulacji konstytucyjnej należy je rozumieć jako zaprzeczenie zachowania uwzględniającego nakazy i zakazy wynikające z normy prawnej.

Zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP podstawą odpowiedzialności jest wyłącznie "niezgodne z prawem" działanie organu władzy publicznej, nie ma zatem znaczenia, czy działanie to było subiektywnie zawinione. Znaczenie art. 77 ust. 1 Konstytucji polega na tym, że w odniesieniu do niezgodnych z prawem działań organów publicznych ustanawia surowsze przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej, w porównaniu z ogólnymi zasadami opartymi na przesłance winy. To odstępstwo od ogólnych reguł jest uzasadnione szczególną, służebną rolą organów władzy publicznej, które mają zapewnić ochronę wolności oraz praw człowieka i obywatela.

W wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. Trybunał Konstytucyjny podkreślił także, że regułą podstawową na gruncie współczesnych systemów prawnych pozostaje – w stosunku do szkody podlegającej kompensacji – zasada pełnego odszkodowania, co ma swoje odzwierciedlenie w wykładni art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, w części dotyczącej wynagrodzenia szkody. Pojęcie szkody należy rozumieć jako każdy uszczerbek w prawie chronionych dobrach danego podmiotu, zarówno o charakterze majątkowym, jak i niemajątkowym.

Nie wszystkie sytuacje dają prawo do pełnej rekompensaty szkody na gruncie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP⁶. Jeśli jednak takie ograniczenie nie znajduje podstaw w innych wartościach i zasadach konstytucyjnych, to wniosek o naruszeniu art. 77 ust. 1 Konstytucji należy uznać za uzasadniony.⁷ Tak jest w przypadku Skarżącej, której konstytucyjne prawo własności zostało naruszone. Doznała ona uszczerbku wskutek wadliwie wprowadzonej regulacji prawnej. Jednocześnie żadne konstytucyjne prawo ani żadna wartość konstytucyjna nie uzasadnia zmniejszenia wysokości należnego jej prawa do odszkodowania od państwa, które na skutek swojego bezprawnego działania uzyskało kosztem Skarżącej przysporzenie majątkowe.

5.3. Zasada demokratycznego państwa prawnego

5.3.1. Uwagi wstępne

Jak wskazała Skarżąca powyżej działanie Ustawodawcy naruszyło wyrażone w konstytucji zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady ochrony interesów w toku. Powyższe zasady wynikają z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

⁶ tak Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r. (sygn. akt K 20/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 76)

⁷ tak Trybunał Konstytucyjny w sprawach o sygn. akt K 23/00, SK 18/00, K 20/02 oraz wyrokach z dnia 20 stycznia 2004 r. (sygn. akt SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3) i z dnia 3 marca 2004 r. (sygn. akt K 29/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 17)

Jest to naczelną zasadą porządku prawnego, decydującą o sposobie ukształtowania całego systemu prawnego Rzeczypospolitej. Wytycza kierunki rozwoju ustroju państwa i prawodawstwa oraz stanowi nakaz dla Ustawodawcy by tworząc prawo realizował zasady jakimi rządzi się demokratyczne państwo.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyinterpretowano szereg zasad szczegółowych pochodnych. Przede wszystkim z zasady demokratycznego państwa prawnego, Trybunał wyprowadził zasadę zaufania obywateli do państwa i zaufania do stanowionego przez nie prawa. Z kolei z tych zasad trybunał wywiódł zasadę ochrony interesów w toku.

Powyższe zasady mają na celu urzeczywistnić realizację obowiązku stanowienia prawa w zgodzie z zasadą demokratycznego państwa prawnego tj. mają na celu takie ukształtowanie przepisów aby były one zgodne z zasadami jakimi powinno się rządzić demokratyczne państwo.

W ocenie Skarżącej, regulacje ustanowione przez Ustawodawcę w zakresie opłaty skarbowej nie spełniały tych wymogów. Okoliczności ich uchwalenia oraz sposób uregulowania sytuacji prawnej posiadaczy niewykorzystanych blankietów wekslowych, wskazują iż powyższe regulacje zostały uchwalone z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawa.

5.3.2. Zasada zaufania do państwa oraz zaufania do stanowionego przez nie prawa

Powyższa zasada wyraża obowiązek lojalności państwa wobec swoich obywateli. Opiera się ona na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa, zwłaszcza w sferze legislacyjnej. Warunkiem bowiem powstania państwa prawnego jest zaufanie jednostki do prawa i zagwarantowania ochrony jaką to prawo daje.

Oznacza to, iż państwo jest zobowiązane do przestrzegania pewnych reguł uczciwości i nieoszukiwania swoich obywateli. Państwo nie powinno podejmować działań, sprzecznych wobec wcześniejszych deklaracji i zaskakiwać obywateli swoim postępowaniem.

Powyższa zasada jest jedną z naczelných zasad ustroju demokratycznego i opiera się na założeniu, iż państwo samo ma pewne obowiązki wobec jednostki.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie⁸ wskazał m.in., iż z powyższej zasady wynika:

- zakaz stanowienia norm, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzania zasad postępowania umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw;
- zakaz dokonywania zmian prawa, które pociągają za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, bez zastosowania reguł stanowienia przepisów przejściowych o co najmniej odpowiednie *vacatio legis*;

⁸ Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 1992 r. (sygn. akt K 3/92) oraz z dnia 24 maja 1994 r. (sygn. akt K 1/94)

- obowiązek takiego stanowienia prawa aby obywatel mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji.

Ostatnie z powyższych oznacza, iż państwo nie powinno zaskakiwać obywatela i tworzyć na niego pułapek. Trybunał podkreślił to między innymi w orzeczeniu z dnia 3 grudnia 1996 r. (sygn. akt. K 25/95):

„Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swych orzeczeniach, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być „pułapką” dla obywatela i że obywatel powinien mieć możliwość układania swych spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań. Trybunał zwracał również kilkakrotnie uwagę na konstytucyjną ochronę ekspektatyw i jej związek z zasadą ochrony praw słusznie nabytych. Ochrona ekspektatyw ma bowiem w państwie prawnym w istocie takie samo uzasadnienie, jak ochrona praw słusznie nabytych. Różnica ma charakter przede wszystkim konstrukcyjny, a nie aksjologiczny. Obowiązek demokratycznego państwa prawnego unikania rozwiązań zaskakujących obywatela unormowaniami prawnymi niekorzystnie zmieniającymi jego sytuację – poza wypadkami, gdy takie zmiany są konieczne ze względu na realizację innych wartości konstytucyjnych, którym w danej sytuacji należy dać pierwszeństwo – odnosi się w równej mierze do praw podmiotowych już nabytych, jak i do zgodnego z prawem oczekiwania ich nabycia przez spełnienie określonych w ustawie warunków.”

W konsekwencji należy uznać, iż powyższa zasada wyraża pewien standard w postępowaniu państwa wobec jednostki, zgodnie z którym państwo nie powinno zaskakiwać jednostki swoim postępowaniem i tworzyć na nie pułapki. Tymczasem w przypadku Skarżącej, władze publiczne postąpiły nieuczciwie, zmieniając w ciągu 3 miesięcy diametralnie swoje stanowisko w zakresie możliwości wykorzystania blankietów wekslowych.

5.3.3. Zasada ochrony interesów w toku

Zasada ochrony interesów w toku wynika z zasady demokratycznego państwa prawa. Jest ona ściśle związana z zasadą zaufania do państwa, gdyż jej fundamentem jest obowiązek lojalności państwa w stosunku do obywateli.

Wyraża powinność państwa do nie podejmowania działań, które są przeciwstawne do działań podejmowanych przez jednostki w oparciu o wcześniejsze obietnice państwa. Nakaz ten nie ma wprawdzie absolutnego charakteru i możliwe jest dokonywanie pewnych odstępstw, ale tylko w sytuacjach szczególnych, gdy przemawia za tym konieczność ochrony innych konstytucyjnie uznanych praw, wartości czy interesów i pod warunkiem zastosowania procedur umożliwiających zainteresowanym dostosowanie się do zaistniałej sytuacji i odpowiednie rozporządzenie swoimi prawami.

Dokładny opis powyższej zasady można odnaleźć w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r. (sygn. akt K 45/01):

„Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Również ta zasada nie ma charakteru bezwzględny. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategoriyczny charakter, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuacje, w których:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;*
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;*
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97 OTK ZU nr 5-6/1997, s. 450).*

Z punktu widzenia ochrony interesów w toku istotne znaczenie ma sposób określenia przedsięwzięć, do których odnosi się dana regulacja prawna. Akt normatywny może wyznaczać ramy czasowe dla ściśle określonych w tym akcie rodzajów przedsięwzięć, może również wyznaczać ogólne ramy prawne dla wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych czy społecznych. Interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, jeżeli prawodawca ustanowił regulacje prawne dotyczące ściśle określonych rodzajów przedsięwzięć.”

Skarżąca ułożyła swoje interesy na podstawie zapewnień ustawodawcy zawartych w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej, iż będzie mogła wykorzystywać urzędowe blankiety wekslowe jeszcze przez okres ponad czterech lat. Na jego podstawie, wobec rosnącego zapotrzebowania na blankiety w związku z rozwojem działalności kredytowej, Skarżąca zgromadziła zapas blankietów. Miało to usprawnić funkcjonowanie Banku w realiach szybko rosnącego rynku kredytów. Jednakże pomimo wcześniejszych zapewnień Ustawodawca już po 3 miesiącach zmienił swoje stanowisko czym uniemożliwił Skarżącej wykorzystanie środków przeznaczonych na zakup blankietów. Doprowadziło to do powstania szkody na majątku Skarżącej, której bezpośrednią przyczyną było uchwalenie legislacji. Takie zachowanie w sposób jaskrawy naruszyło zasadę ochrony interesów w toku, gdyż obowiązkiem Ustawodawcy jest dotrzymywanie wcześniejszych obietnic w sytuacji gdy na ich podstawie adresaci norm prawnych układają swoje interesy.

5.4. Zasada równości

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są równi wobec prawa i wszyscy mają prawo do takiego samego traktowania przez władze publiczne. Powyższa zasada wyraża się przede wszystkim w nakazie jednakowego traktowania równych i podobnego traktowania podobnych

Wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji lub podobnej sytuacji powinny być traktowane jednakowo lub podobnie, natomiast podmioty znajdujące się w odmiennych sytuacjach powinny być traktowane odmiennie. Decydująca jest tu cecha istotna (relewantna) która jest łącznikiem pomiędzy różnymi podmiotami, a która przesądza o tym, iż powinny być one

traktowane w jednakowy lub podobny sposób. Wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywujących kryteriach.

Brak odniesienia się w tym przepisie do innych kryteriów czy cech szczególnych, świadczy o tym, iż zasada równości opisana w art. 32 Konstytucji RP ma wymiar uniwersalny i odnosi się do wszystkich różnicowań. W konsekwencji należy uznać, iż artykuł 32 ust. 1 Konstytucji RP daje możliwość postawienia zarzutu złamania tego nakazu także przez Ustawodawcę stanowiącego prawo (np. dopatrzenia się złamania nakazu równego traktowania przez zbyt wąskie określenie przez ustawę zakresu podmiotowego osób uprawnionych).⁹

Z punktu widzenia oceny, czy zasada równości nie została naruszona należy określić krąg adresatów do których odnosi się dana norma prawna i wskazać elementy ich sytuacji faktycznej, które są relewantne do oceny czy zasada równości nie została naruszona.

Potwierdza to wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r. (sygn. akt K. 37/97):

„W świetle ustabilizowanego orzecznictwa Trybunału, z zasady równości, wyrażonej obecnie w art. 32 ust. 1 konstytucji, wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości należy rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej.

Zasada równości zakłada jednocześnie różne traktowanie podmiotów różnych, tj. podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej. Równość wobec prawa to zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy dane kryterium może stanowić podstawę różnicowania podmiotów prawa, należy rozstrzygnąć: czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (orzeczenia: z 3 września 1996 r., K. 10/96, OTK ZU Nr 4(7)/1996, s. 280–281, z 16 grudnia 1996 r., U. 1/96, OTK ZU Nr 6(9)/1996, s. 530 i n.).”

Zasada równości znajduje odzwierciedlenie w innych przepisach Konstytucji RP w tym powołanym powyżej art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, wprowadzającym zasadę równej ochrony prawa własności. Skarżąca pragnie zwrócić w tym miejscu uwagę na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r. (sygn. akt K 34/98), w którym Trybunał wskazał na konieczność znalezienia prawnie relewantnej cechy w celu oceny czy zasada równego traktowania własności nie została naruszona:

⁹ por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 września 2002 r. (sygn. akt K 41/01)

„W konsekwencji spełniona jest zarazem podstawowa przesłanka zastosowania zasady równości z art. 64 ust. 2, którą jest porównywalność sytuacji danej kategorii podmiotów ze względu na wyróżnione prawnie relewantne cechy, w tym wypadku, ze względu na dysponowanie takim samym prawem majątkowym.”

Podsumowując, Skarżąca zauważa, iż zasada równości wymaga aby podmioty charakteryzujące się pewnymi podobnymi cechami np. dysponujące takimi samymi prawami majątkowymi były tak samo traktowane przez władze publiczne, w tym Ustawodawcę. Tak się jednak nie stało w przypadku Skarżącej, która jako posiadacz urzędowych blankietów wekslowych została potraktowana odmiennie niż posiadacze znaków opłaty skarbowej, w sytuacji gdy brak było przesłanki do zróżnicowania sytuacji prawnej tych dwóch grup, albowiem urzędowe blankiety wekslowe i znaki opłaty skarbowe służą temu samemu celowi – zapłacie opłaty skarbowej. Nie istnieją zatem żadne podstawy prawne w Konstytucji RP lub ustawach, które uzasadniałyby różnicowanie tych dwóch grup poprzez umożliwienie jednej grupie wykorzystanie posiadanych dowód opłaty skarbowej do końca 2008 r. i pozbawienie tego prawa drugiej grupy. Likwidacja opłaty skarbowej od wystawiania weksli nie stała temu na przeszkodzie gdyż pierwotna wersja projektu nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej, opisywała sposób wykorzystania blankietów już po likwidacji opłaty skarbowej. W konsekwencji, należy uznać, iż umożliwienie w nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej wykorzystania znaków opłaty skarbowej do końca 2008 r. i jednocześnie pominięcie posiadaczy blankietów wekslowych, w tym Skarżącej, stanowiło naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.

6. Naruszenie Konstytucji RP przez zaskarżone uregulowania

6.1. Niezgodność art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP

Jak zostało wskazane w pkt 4 powyżej Ustawodawca zdecydował się z dniem 1 stycznia 2007 r. zlikwidować opłatę skarbową od wystawiania weksli. Uczynił to uchwalając nową ustawę o opłacie skarbowej.

Należy podkreślić, że nowa ustawa o opłacie skarbowej została opublikowana w dniu 8 grudnia 2006 r. i zgodnie z przepisem wprowadzającym zawartym w art. 21, weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Oznacza to, że wejście w życie nowych regulacji poprzedzone zostało jedynie trzytygodniowym *vacatio legis*.

Jedyny przepis przejściowy zawarty został w art. 19 nowej ustawy o opłacie skarbowej i nakazuje stosowanie przepisów starej ustawy o opłacie skarbowej w sytuacjach, gdy przed dniem wejścia w życie nowej ustawy o opłacie skarbowej: *„złożono podanie, załączniki do podania, dokonano zgłoszenia lub wystąpiono z wnioskiem o dokonanie czynności urzędowej albo z wnioskiem o wydanie zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji), albo sporządzono dokument stwierdzający ustanowienie pełnomocnika lub jego odpis”*.

W konsekwencji, wobec likwidacji z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od wystawiania weksli, urzędowe blankiety wekslowe, które dokumentowały poniesienie opłaty skarbowej, po 1 stycznia 2007 r. przestały mieć jakąkolwiek wartość majątkową. Nabywcy blankietów wekslowych, którzy nie zużyli ich przed zmianą w/w przepisów znaleźli się w sytuacji, w której nie mogli ich już wykorzystać w żaden sposób, pomimo iż dokonali określonego wydatków na ich nabycie, które przez samorzady gminne zostały rozpoznane jako dochody własne (z opłaty skarbowej). Ponadto, w nowej ustawie o opłacie skarbowej nie przewidziano w sposób bezpośredni zasad zwrotu opłaty skarbowej od niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych ani też możliwości posłużenia się nimi, w celu wykonania zobowiązań związanych z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej z innych tytułów np. w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej czy od pełnomocnictw, bądź też w ogóle innych zobowiązań publicznoprawnych. A zatem osoby które nabyły blankiety przed 1 stycznia 2007 r. i ich nie wykorzystały, doznały uszczerbku majątkowego.

Jednocześnie Bank pragnie zauważyć, iż podmioty te działały w zaufaniu do państwa, iż będą mogły posługiwać się urzędowymi blankietami wekslowymi jeszcze przez okres ponad 4 lat. Wynikało to z deklaracji Ministra Finansów (czyli władzy publicznej) zawartej w § 16 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej wprost przewidywał możliwość używania urzędowych blankietów wekslowych, w tym wydrukowanych w oparciu o stare wzory, do końca 2010 r.

W konsekwencji, należy uznać, iż Skarżąca tak jak pozostali nabywcy urzędowych blankietów wekslowych została wprowadzona w błąd. Z jednej bowiem strony Minister zapewnił adresatów norm prawnych w zakresie opłaty skarbowej, iż będą mogli korzystać z blankietów aż do końca 2010 r., z drugiej natomiast Ustawodawca zlikwidował urzędowe blankiety wekslowe jako formę zapłaty opłaty skarbowej, dając ich nabywcom jedynie trzy tygodnie na przystosowanie się do nowych warunków.

Skarżąca pragnie podkreślić, iż do likwidacji urzędowych blankietów wekslowych doszło niespełna cztery miesiące po wydaniu przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, które przewidywało, iż urzędowe blankiety wekslowe będą w użyciu aż do końca 2010 r. Zatem podmioty, które nabywały urzędowe blankiety wekslowe nie mogły się spodziewać, iż likwidacja opłaty skarbowej i blankietów wekslowych nastąpi w najbliższym czasie. Nabywając blankiety wekslowe na podstawie wyżej powołanych przepisów działały w zaufaniu do władz publicznych, iż będą mogły je wykorzystywać jeszcze przez długi okres.

Tymczasem wprowadzając, nową ustawę o opłacie skarbowej i likwidując opłatę skarbową od weksli, bez ustanawiania żadnych regulacji przejściowych w zakresie wykorzystania nabytych blankietów wekslowych lub sposobu zwrotu kwot od niewykorzystanych blankietów, Ustawodawca naruszył konstytucyjne prawo własności nabywców urzędowych blankietów wekslowych, którzy nie wykorzystali ich do dnia 1 stycznia 2007 r. Jednocześnie takie działanie należy ocenić jako naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz naruszenie ochrony interesów w toku.

Powyższe naruszenia wynikają z faktu, iż w procesie legislacyjnym nie została uwzględniona zasada demokratycznego państwa prawnego sformułowana w art. 2 Konstytucji RP poprzez pominięcie przepisów przejściowych pozwalających na:

- wykorzystanie nabytych urzędowe blankietów wekslowych w celu uregulowania innych należności publicznoprawnych, lub
- dokonanie zwrotu wydatków obywateli oraz podmiotów gospodarczych na ich nabycie.

Skarżąca zaznacza, iż przekazane przez nabywców blankietów środki zasiliły budżety gmin pod tytułem opłaty skarbowej od weksli. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy o dochodach jst, kwota zapłacona z tytułu opłaty skarbowej w wysokości określonej na blankietach wekslowych stanowiła dochód z tytułu opłaty skarbowej gminy. Według przepisu art. 14 ust. 1 pkt. 1 ustawy o dochodach jst, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., wpływy z opłaty skarbowej z punktów sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych były przekazywane na rachunek budżetu gminy, w siedzibie której znajdują się te punkty, a z pozostałych punktów sprzedaży – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której znajdują się te punkty. Nie ulega zatem wątpliwości w świetle w/w przepisów, dochody gminy ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. wpływały do organów gminy i zostały rozpoznane jako dochody z opłaty skarbowej od weksli, nawet jeśli weksel nie został wystawiony.

W tej sytuacji, Ustawodawca, zmieniając przepisy o nadpłacie skarbowej i likwidując opłatę skarbową od weksli, powinien zapewnić podmiotom, które nabyły urzędowe blankiety wekslowe i ich nie wykorzystały przed końcem 2006 r., albo możliwość odzyskania środków przekazanych gminom, związanych z niewykorzystanymi urzędowymi blankietami wekslowymi, albo możliwość uregulowania nimi innych należności publicznoprawnych.

Brak takich przepisów stanowił naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Powyższa zasada nakazuje, bowiem, uwzględnić bezpieczeństwo prawne jednostek związane z przewidywalnością działań organów państwa, a także prognozowaniem działań własnych, które przejawia się w uchwalaniu odpowiednich przepisów przejściowych.

Wynika z niej obowiązek takiego stanowienia prawa, zarówno, co do treści jak i formy, które realizując zasadę przyzwoitej legislacji, chroni prawa nabyte i interesy w toku podmiotów, szczególnie tych prowadzących działalność gospodarczą.

Powyższa zasada nakazuje aby stanowione przepisy prawa nie były swoistą pułapką. Jak zostało wskazane powyżej Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że obywatel (adresat normy prawnej) może i powinien mieć poczucie względnej stabilności po to by mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań, niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań.¹⁰

¹⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 1995 r. (sygn. akt K 25/95)

Z taką sytuacją nie mamy do czynienia w przypadku regulacji będących podstawą rozstrzygnięcia w przypadku Skarżącej. Zastosowane w jej sprawie przepisy przejściowe nie przywidywały żadnych uregulowań, które mogłyby uchronić ją od negatywnego działania Ustawodawcy, który wbrew wcześniejszym zapowiedziom zdecydował się zlikwidować opłatę skarbową od weksli. Skarżąca, która w zaufaniu do ustanowionego prawa nabyła urzędowe blankiety wekslowe poniosła w ten sposób szkodę.

Znajduje to potwierdzenie w postanowieniu sygnalizacyjnym wydanym przez NSA w dniu października 2010 r. (przedstawionym w stanie faktycznym) w którym Sąd stwierdził, iż:

„W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego skargę kasacyjną B S.A. w sprawie należało dopatrzeć się uchybień związanych z wprowadzeniem, z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej na tyle istotnych, iż należało o tym skierować sygnalizację do Ministra Finansów kierującego stosownie do przepisów § 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów (Dz. U. Nr 216, poz. 1592) budżetem i finansami publicznymi jako działami administracji rządowej

(...) Zwraca uwagę fakt, iż wprowadzając nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych z dniem 16 sierpnia 2006 r. oraz stwarzając gwarancję wykorzystania również poprzednio obowiązujących wzorów (do dnia 31 grudnia 2010 r.) § 11 i § 16 oraz zał. nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. Minister Finansów projektował zniesienie opłaty skarbowej od weksli. Przed dniem podpisania rozporządzenia (25 lipiec 2006 r.) skierowany został do Sejmu projekt rządowej nowej ustawy o opłacie skarbowej (Druk Sejmowy V Kadencji nr 737 z dnia 26 czerwca 2006 r.). Już tylko zestawienie tych dat pozwala na stwierdzenie, iż w takiej sytuacji należało przewidzieć konieczność zwrotu poniesionych przez nabywców urzędowych blankietów wekslowych wydatków na ich zakup. Tego rodzaju regulacji nie przewidziano w projekcie ustawy oraz w obowiązujących od dnia 1 stycznia 2007 r. przepisach ustawy z dnia 16 listopada 2006 r.

(...) Sposób prowadzenia prac legislacyjnych zmierzających do uchylecia obowiązku w opłacie skarbowej od weksli z równoczesnym wprowadzeniem do obrotu urzędowych blankietów wekslowych świadczy o swoistej pułapce zastawionej na podmioty, które ze względu na profesjonalny obrót uczestniczyły w procedurze uproszczonego postępowania podatkowego. Tego rodzaju postępowanie może zostać uznane za podważające zaufanie Obywateli do Państwa i stanowionego przez niego prawa (art. 2 Konstytucji RP), a w odniesieniu do organów podatkowych narusza zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący do nich zaufanie (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej)”

Również w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, brak przepisów przejściowych w uchwalanych regulacjach prawnych może, w pewnych sytuacjach, przesądzać o ich niezgodności z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawa i płynących z niej zasad zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony interesów w toku.

W wyroku z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie K 45/01¹¹ uznając za niezgodne z art. 2 Konstytucji RP nowelizacje ustaw podatkowych w zakresie, w jakim nie przewidywały regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej, Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż:

„(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.

(...) prawodawca narusza wartości znajdujące się u podstaw omawianej zasady wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa byłaby inaczej zadecydowała o swoich sprawach.” (podkreślenie Skarżącej)

W wyroku z dnia 25 listopada 1997 r., w sprawie K 26/97 Trybunał Konstytucyjny podkreślił z kolei, że:

„(...) klauzula demokratycznego państwa prawnego i wynikająca z niej zasada zaufania obywatela do państwa nakładają na ustawodawcę obowiązek takiego formułowania nowych przepisów podatkowych, które szanuje tzw. interesy w toku, a więc przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządami przepisów poprzednich. Obowiązek uwzględnienia "interesów w toku" może być oczywiście relatywizowany powołaniem się na ogólny argument ryzyka gospodarczego, które odnosi się także do zmian stanu prawnego. Obowiązki temu należy jednak przypisać bardziej kategorię charakter w tych wszystkich sytuacjach, w których ustawodawca wyznaczył pewien okres czasu, w którym miało być możliwe prowadzenie interesów według z góry ustalonych zasad czy reguł gry. W takim bowiem wypadku ustawodawcę wiąże zasada zaufania obywatela do państwa (czy - mówiąc bardziej poprawnie - zasada lojalności państwa wobec obywatela): jeżeli w przepisie prawa zapewniono obywatela, że przez pewien czas obowiązywać go będą pewne reguły, a obywatel - kierując się tym zapewnieniem - rozpoczął konkretne działania, to reguły tych nie można już zmieniać na niekorzyść obywatela.” (podkreślenie Skarżącej)

Jak wskazano powyżej dokonując w 2006 r. zakupów blankietów wekslowych „na zapas” Bank działał w zaufaniu do poczynań ustawodawcy, licząc na to, że zakupione blankiety będzie mógł wykorzystać co najmniej do końca 2010 r. Jednocześnie, przed uchwaleniem nowej ustawy o opłacie skarbowej ustawodawca nie dawał istotnych i czytelnych sygnałów, że zamierza

¹¹ Por. też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r. (sygn. akt P 3/00)

zlikwidować opłatę skarbową od weksli. Takie działanie Banku nie było nieracjonalne gdyż wynikało z potrzeby zapewnienia sprawnej obsługi klientów wobec szybko rosnącego rynku kredytów a co za tym idzie szybkiego zwiększenia zapotrzebowania na blankiety wekslowe.

Tymczasem Ustawodawca w taki sposób zmienił regulację prawną, iż nie dał Skarżącej możliwości dostosowania się do nowych regulacji. Nie istniała faktyczna możliwość wykorzystania w takim krótkim czasie zgromadzonych blankietów wekslowych. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę interesy w toku podmiotów gospodarczych, które ułożyły je w oparciu o zapewnienie, iż urzędowe blankiety wekslowe będzie można używać do końca 2010 r. i wprowadzić przepisy przejściowe/dostosowawcze, które umożliwiłyby przystosowanie się do nowych regulacji. Alternatywnie Ustawodawca mógł wprowadzić przepisy przejściowe regulujące zwrot blankietów lub kwot przeznaczonych na ich zakup.

Zdaniem Skarżącej, za jej stanowiskiem, iż takie zachowanie stanowiło naruszenie zawartej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawa, przemawia również stanowisko wyrażone w doktrynie w stosunku do znaków opłaty skarbowej, które początkowo z dniem 1 stycznia 2007 r. utraciły swoją wartość. Wynika to z podobieństwa jakie istnieje pomiędzy znakami opłaty skarbowej oraz blankietami wekslowymi (służą opłaceniu opłaty skarbowej). Zgodnie z ww. stanowiskiem:

„Niewątpliwie natomiast zarzucić można ustawodawcy naruszenie art. 2 Konstytucji RP poprzez niezamieszczenie w treści ustawy przepisów przejściowych co do możliwości wykorzystania posiadanych dotychczas znaków opłaty skarbowej przez dokonanie ich wymiany na gotówkę albo możliwości ich wykorzystania aż do wyczerpania zapasów w odniesieniu do czynności podlegających obowiązkowi w opłacie skarbowej po 1 stycznia 2007 r. Za oceną niekonstytucyjności tego rozwiązania ustawowego przemawia wiele argumentów z dotychczasowego orzecznictwa TK (...).”¹²

Również SKO w uzasadnieniu swojej decyzji (str. 9) przyznało, iż wcześniejsze zapowiedzi, że blankiety wekslowe będą w obrocie przynajmniej do 2010 r. pozwalały sądzić, że obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od weksli będzie nadal istniał, a brak regulacji dotyczących postępowania w przypadku blankietów wekslowych nabytych w starym stanie prawnym świadczy o naruszeniu przez Ustawodawcę wymogów poprawnej legislacji.

Nie ulega wątpliwości fakt, że gdyby nabywcy blankietów wekslowych byli w stanie przewidzieć, że z dniem 1 stycznia 2007 r. zniesiona zostanie opłata skarbową od weksli w taki sposób, który spowoduje brak możliwości zwrotu lub innego sposobu „zutilizowania” blankietów bądź kwot wydatkowych na ich zakup, postępowaliby w sposób odmienny.

Nabywcy blankietów, w tym Bank, zmiany takiej jednak nie przewidywali ani przewidzieć nie mogli. Funkcjonując w demokratycznym państwie prawnym, respektującym będące w toku interesy podmiotów gospodarczych, mogli liczyć na to, że znosząc niespodziewanie obowiązek uiszczania

¹² Stefan Babiarz, „Czy likwidacja znaków opłaty skarbowej jest zgodna z Konstytucją?”, *Jurysdykcja Podatkowa* nr 2/2007, str. 31 i nast.

opłaty skarbowej od weksli ustawodawca wprowadzi regulacje umożliwiające ochronę interesów w toku podmiotów, które zgromadziły zapasy blankietów wekslowych i nie zdołały ich wykorzystać przed końcem 2006 r., tym bardziej, iż dotychczasowe regulacje wskazywały, iż blankiety będą wykorzystywane jeszcze przez długi okres tj. do końca 2010 r.

Ustawodawca zaniechał jednak wprowadzenia takiej regulacji, co zdaniem Skarżącej, stanowiło naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa oraz wynikających z niej zasady zaufania obywateli do państwa oraz stanowiącego przez nie prawa oraz zasady ochrony interesów w toku.

Jednocześnie doprowadziło to do sytuacji, w której z dniem 1 stycznia 2007 r. świadczenie Banku na rzecz Miasta Ł. stało się nienależnym, a zaniechanie zwrotu tego świadczenia na skutek braku odpowiednich przepisów przejściowych, doprowadziło również do naruszenia konstytucyjnego prawa własności Skarżącej.

Jak zostało wskazane powyżej art. 64 ust. 1 Konstytucji RP gwarantuje każdemu (w tym podmiotom gospodarczym) prawo do własności i innych praw majątkowych. Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Dokonawszy zakupów blankietów wekslowych ich nabywcy pozbywali się własności środków pieniężnych, które ostatecznie trafiały do gmin jako dochody z tytułu opłaty skarbowej od weksli, otrzymując w zamian blankiety wekslowe posiadające wymierną wartość nominalną. Wskutek uchwalenia nowej ustawy o opłacie skarbowej, istniejące i niewykorzystane blankiety utraciły wszelką wartość, co doprowadziło do uszczuplenia majątków posiadaczy blankietów oraz do wzbogacenia władz publicznych (gmin). Ustawodawca nie przewidział jednak żadnego mechanizmu, który pozwoliłby zwrócić nabywcom blankietów środki pieniężne, których zostali pozbawieni wskutek zmian ustawodawczych bądź „uregulowania” blankietami innych należności publicznoprawnych. Pominięcie przez Ustawodawcę stosownych regulacji sprawiło zatem, że gminy osiągnęły nieuzasadnione dochody budżetowe, podczas gdy majątki obywateli i podmiotów gospodarczych, w tym Skarżącej, zostały zmniejszone pomimo braku ku temu jakiegokolwiek podstawy prawnej. A więc od nabywców urzędowych blankietów wekslowych zostały pobrane kwoty z tytułu należności, która okazała się nienależna, a następnie nie umożliwiono im zwrotu tych kwot.

Z powyższych powodów należy uznać, iż przepisy art. 20 i 21 nowej ustawy o opłacie skarbowej są niezgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP albowiem fakt, iż wskutek zaniechania uchwalenia przez ustawodawcę stosownych regulacji obywatele i podmioty gospodarcze zostali pozbawieni własności środków pieniężnych wydatkowanych na zakup blankietów wekslowych, które to środki zostały przekazane gminom, stanowił naruszenie konstytucyjnego prawa własności. Wbrew treści art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, Państwo nie zapewniło nabywcom blankietów należytej ochrony ich własności, co więcej, poprzez pominięcie ustawodawcze doszło do nieuzasadnionego i bezprawnego ograniczenia własności, co stoi w sprzeczności z treścią art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. W skutek powyższego należy uznać, iż zastosowanie zaskarżonych przepisów doprowadziło do naruszenia konstytucyjnego prawa własności Skarżącej, jako nabywcy urzędowego blankietu wekslowego.

A zatem należy uznać, iż brak w przepisach przejściowych regulacji w zakresie sposobu wykorzystania niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych lub zwrotu kosztów ich nabycia doprowadził do indywidualnego naruszenia aktualnego interesu Skarżącej w postaci niemożności odzyskania uzyskanych przez gminy środków pieniężnych z tytułu zapłaty opłaty skarbowej.

W konsekwencji, zdaniem Skarżącej, art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. w zakresie, w jakim uchylając ustawę o opłacie skarbowej z 2000 r. nie przewidują regulacji przejściowych umożliwiających zwrot niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców tych blankietów wekslowych są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP.

6.2. Niezgodność art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP

Jak zostało wskazane powyżej, Ustawodawca na skutek powszechnej krytyki nowej ustawy o opłacie skarbowej wprowadził w art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej, możliwość dalszego korzystania (do końca 2008 r.) ze znaków opłaty skarbowej, których wzór został określony w przepisach obowiązujących od dnia 1 lutego 1995 r. do dnia 31 grudnia 2006 r.

W ocenie Skarżącej, brak analogicznych przepisów w odniesieniu do posiadaczy niewykorzystanych blankietów wekslowych, stanowi pominięcie ustawodawcze, które doprowadziło do naruszenia prawa do równego traktowania własności.

Skarżąca pragnie zauważyć na wstępie, iż zaskarżony przepis formalnie nie utracił obowiązującej mocy prawnej. Powyższa ustawa jest ustawą epizodyczną regulującą sytuację przejściową. Zastosowanie jej przepisów w czasie było ograniczone, skutkiem czego można by uznać, iż obowiązywanie ustawy wygasło z końcem 31 grudnia 2008 r. Dlatego w przypadku jeśli Trybunał Konstytucyjny doszedłby do wniosku, iż Skarżąca podważa zgodność z Konstytucją RP nie obowiązujących już regulacji, Spółka pragnie zauważyć, iż zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym nakazującego umorzyć postępowanie jeśli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, nie stosuje się jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Zostało to także potwierdzone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Zakres zastosowania kontroli konstytucyjności przez Trybunał w takim przypadku został opisany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r. (sygn. akt SK 15/00), w którym zostało wskazane, iż:

„Uznanie celowości objęcia kontrolą kwestionowanego przepisu na podstawie art. 39 ust. 3 nie przesądza jeszcze per se o kierunku rozstrzygnięcia. Przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

O ile uwzględnienie powyższych przesłanek nie da wyniku jednoznacznego, za trafną należy uznać swoistą dyrektywę interpretacyjną art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wyrażoną w wyroku TK z 12 grudnia 2000 r., sygn. SK 9/00 (OTK ZU Nr 8/2000, poz. 297, s. 1439), zgodnie z którą „w razie wątpliwości w tym względzie domniemanie przemawia na rzecz merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej”.

W ocenie Skarżącej, w przypadku powyższego przepisu wszystkie opisane powyżej przesłanki są spełnione. Art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej zawiera bowiem treści odnoszące się do praw Skarżącej, a konkretnie jej prawa własności i poprzez pominięcie uregulowania sytuacji prawnej nabywców blankietów wekslowych narusza to prawo Skarżącej. Po drugie nie istnieje inny alternatywny sposób zmiany tego stanu, jedynie wyrok Trybunału mógł uchylić tę regulację. Wreszcie uchylenie powyższych regulacji będzie stanowić dla Skarżącej podstawę do dochodzenia jej konstytucyjnego prawa własności w skutek naruszenia go przez organy władzy publicznej. W konsekwencji Skarżąca uważa, iż zgodność powyższego przepisu z Konstytucją powinna być zbadana przez Trybunał Konstytucyjny.

Przechodząc do zarzutów merytorycznych Skarżąca zwraca uwagę, że problematyka faktyczno-prawna związana z likwidacją znaków opłaty skarbowej jest identyczna do problematyki rezygnacji z urzędowych blankietów wekslowych.

Zarówno bowiem znaki opłaty skarbowej, jak i urzędowe blankiety wekslowe służyły do regulowania opłaty skarbowej. Ponadto zarówno znaki jak i blankiety wraz z końcem 2006 r. przestały pełnić swoją funkcję i zostały wycofane przez Ustawodawcę. Po „likwidacji” znaków opłaty skarbowej oraz urzędowych blankietów wekslowych wartość obu tych znaków stała się zerowa.

Jak wskazywała Skarżąca powyżej, takie rozwiązanie zostało poddane powszechnej krytyce różnych środowisk w tym również administracji publicznej, w tym samorządowej, która miała zapasy znaków opłaty skarbowej. Ustawodawca zdecydował się w tych okolicznościach na zmniejszenie ujemnych skutków wprowadzony zmian, ale tylko w stosunku do znaków opłaty skarbowej, poprzez umożliwienie zapłaty opłaty skarbowej poprzez znaki opłaty skarbowej, aż do końca 2008 r. Powyższe pozwoliło rozwiązać problem znaków opłaty skarbowej w sposób bezbolesny choć było następstwem wprowadzenia ustawy epizodycznej.

Jednakże Ustawodawca miał świadomość, iż także w stosunku do urzędowych blankietów wekslowych powinien wprowadzić regulacje pozwalające na korzystanie z nich jeszcze przez jakiś

czas, tak by ich posiadacze nie ponieśli szkody majątkowej. Wyrazem powyższego jest pierwotny projekt z dnia 21 lutego 2007 r. nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej, który w art. 3 ust. 1 przewidywał możliwość dokonywania do końca 2007 r. zapłaty opłaty skarbowej, od przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1 nowej ustawy o opłacie skarbowej, urzędowymi blankietami wekslowymi. Co więcej Ustawodawca potwierdził to wprost w uzasadnieniu do ww. projektu, w którym wskazał, iż:

„Biorąc pod uwagę poniesione przez podatników koszty związane z zakupem znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych, a także fakt, że wpływy ze sprzedaży tych znaków wartościowych zasiliły budżety właściwych gmin, zasadne jest umożliwienie podatnikom ich wykorzystania.”

Natomiast art. 3 ust. 3 regulował szczegółowy sposób wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych tzn. to w jaki sposób mogła się przy ich pomocy dokonać zapłata opłaty skarbowej od innych czynności podlegających opłacie skarbowej na mocy przepisów nowej ustawy o opłacie skarbowej.

Niemniej jednak w projekcie ustawy skierowanym do Sejmu oraz uchwalonym tekście nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej, rozwiązanie to nie zostało uwzględnione. Uwagę na to zwracał Związek Banków Polskich, który swojej opinii zaprezentowanej w toku prac legislacyjnych nad nowelizacją nowej ustawy o opłacie skarbowej, wskazał, iż tej ustawie powinien się także znaleźć sposób wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych tj. w stosunku do blankietów powinny być wprowadzone rozwiązania analogiczne jak w przypadku znaków opłaty skarbowej. W tym kontekście niezrozumiałe jest stanowisko zaprezentowane przez przedstawiciela Ministra Finansów, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Dominika, który podczas obrad Komisji Finansów Publicznych nad projektem stwierdził, iż wobec likwidacji opłaty skarbowej od weksli, nie jest możliwe wykorzystanie nieużytych blankietów wekslowych:

„Teraz pojawia się problem formalny. Blankiet można by wykorzystać, ale na nim figuruje opłata skarbową, której w tej chwili się nie pobiera. W związku z tym powstaje pytanie, co z tymi drukami można zrobić. Znowu odpowiedzialność przenosi się na państwo.

(...) Natomiast zwracam uwagę na problem, jak wykorzystać blankiet wekslowy, który formalnie nie może być już przedmiotem obrotu i do niczego nie służy. Jak usunąć z tego blankietu opłatę skarbową, której się już nie pobiera? To jest inna sytuacja niż w przypadku znaków opłaty skarbowej, które mogą być używane w czynnościach, które podlegają takiej opłacie.”

Takie stanowisko jest sprzeczne z pierwotnym projektem nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej, przygotowanym przez Ministerstwo Finansów, który przewidywał wprost możliwość wykorzystania blankietów wekslowych, pomimo likwidacji opodatkowania opłatą skarbową weksli, poprzez odpowiednie naklejenie je na dokumenty z którymi wiąże się obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej na podstawie nowej ustawy o opłacie skarbowej. Ponadto stanowisko podsekretarza w Ministerstwie Finansów zupełnie nie uwzględnia faktu, iż urzędowy blankiet wekslowy jest dokumentem potwierdzającym zapłatę opłaty skarbowej. Wobec niewykorzystania go do opłacenia opłaty skarbowej od wystawiania weksli, może on być użyty do opłacenia opłaty skarbowej od innej

czynności podlegającej opłacie skarbowej np. złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub do opłacenia innej należności publicznoprawnej.

Dlatego z uwagi na analogię pomiędzy znakami opłaty skarbowej i blankietami wekslowymi, i sytuacji prawno-faktycznej na dzień 1 stycznia 2007 r. posiadaczy niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej oraz niewykorzystanych blankietów wekslowych, należy uznać, iż zróżnicowanie tych dwóch grup jest niczym nieuzasadnione. Prowadzi bowiem do naruszenia konstytucyjnej zasady równości, opisanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż po wejściu w życie nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej posiadacze niewykorzystanych blankietów wekslowych znaleźli się w sytuacji gorszej aniżeli posiadacze znaków opłaty skarbowej. Zróżnicowanie sytuacji prawnej tych dwóch kategorii podmiotów nie miało żadnego uzasadnienia prawnego ani faktycznego.

Znajduje to potwierdzenie w postanowieniu sygnalizacyjnym wydanym przez NSA w dniu października 2010 r. (przedstawionym w stanie faktycznym) w którym Sąd stwierdził, iż:

„Dostrzeżone popełnione błędy w procesie legislacyjnym (brak przepisów przejściowych) zostały usunięte w drodze nowelizacji ustawy w zakresie niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej (art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej z dnia 13 czerwca 2007 r.).

Pomimo jednak tego, że analogiczna sytuacja istniała w odniesieniu do niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych nie zaproponowano jednak rozwiązań umożliwiających zwrot kosztów poniesionych na zakup tych blankietów przed 1 stycznia 2007 r.”

Skarżąca zauważa, iż zarówno, znaki opłaty skarbowej jak i urzędowe blankiety wekslowe służyły do regulowania należności z tytułu opłaty skarbowej. Zatem ich cel był ten sam, i z punktu widzenia regulacji w zakresie opłaty skarbowej powinny być one traktowane podobnie. Adresatami obu tych norm były te same podmioty tj. osoby uiszczające opłatę skarbową. Należy również zwrócić uwagę, iż znakami opłaty skarbowej można było regulować część należności z tytułu wystawienia weksla. Również istotny jest tu cel regulacji przywracających możliwość płatności znakami opłaty skarbowej do końca 2008 r. Głównym powodem uchwalenia tej nowelizacji była chęć zmniejszenia negatywnych skutków wprowadzonych zmian. Nie znajduje zatem uzasadnienia w celu ustawy pominięcie posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych, którzy również ponieśli uszczerbek na skutek wprowadzonych zmian.

Po uchwaleniu nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej posiadacze niewykorzystanych blankietów wekslowych, w tym Skarżąca, znaleźli się w sytuacji gorszej aniżeli posiadacze znaków opłaty skarbowej. Posiadacze znaków opłaty skarbowej mogli, bowiem, przez jeszcze prawie dwa lata posługiwać się znakami podczas gdy nabywcy urzędowych blankietów wekslowych zostali pozbawieni tej możliwości. Zdaniem Skarżącej takie zróżnicowanie dwóch grup jest niedopuszczalne, gdyż przyjęte kryterium różnicujące sprawia, iż pominięcie jednej grupy osób nie znajduje żadnego uzasadnienia.

Nie stoi temu na przeszkodzie likwidacja z dniem 1 stycznia 2007 r. opłaty skarbowej od wystawienia weksli, gdyż Ustawodawca mógł np. przewidzieć, iż urzędowe blankiety wekslowe, stanowiące dowód poniesienia opłaty skarbowej, mogły po 1 stycznia 2007 r. stanowić dowód zapłaty opłaty skarbowej z tytułu innych czynności, które w dalszym ciągu podlegały opłacie

skarbowej takich np. złożenie pełnomocnictwa czy udzielanie zezwoleń, dokonywanie czynności urzędowych czy wydawania zaświadczeń.

Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 maja 2003 r. (sygn. akt K 39/01):

„Z istoty naruszenia zasady równego traktowania wynika między innymi, że jego przedmiotem jest brak określonej regulacji – takiej samej, podobnej lub zbliżonej – w odniesieniu do pewnej kategorii podmiotów. To właśnie owo pominięcie ma charakter dyskryminujący i dopiero odpowiednia zmiana przepisów poszerzająca krąg podmiotów, które mogą być adresatami określonego rozwiązania pozwala na wyeliminowanie nierównego traktowania w analizowanej sferze stosunków prawnych. Takiego stanu rzeczy nie można jednak utożsamiać ze stwierdzeniem istnienia luki w prawie. Przedmiotem oceny jest bowiem, inaczej niż w przypadku luki, nie tyle sam brak regulacji jako takiej, ale obowiązująca regulacja, której niekonstytucyjność polega na tworzeniu sytuacji dyskryminującej dla pewnej kategorii podmiotów.”

Skarżąca zaznacza, iż zróżnicowanie dwóch kategorii podmiotów, posiadających podobne cechy jest możliwe tylko jeśli kryterium różnicujące pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji oraz gdy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania, a kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Żadna z powyższych przesłanek nie została spełniona w przypadku nabywców urzędowych blankietów wekslowych. Odmienne potraktowanie ich od posiadaczy znaków opłaty skarbowej, nie znajduje żadnego uzasadnienia w celu nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej. Interesy który są chronione poprzez brak wprowadzenia odpowiednich regulacji, odnoszących się do urzędowych blankietów wekslowych nie wymagają żadnej ochrony, zwłaszcza w odniesieniu do interesów nabywców blankietów, których konstytucyjne prawo własności zostało naruszone. Również pozostałe wartości, zasady, czy normy konstytucyjne nie uzasadniają pominięcia uregulowania sytuacji prawnej posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane. Co więcej, te normy wskazują, iż posiadaczom niewykorzystanych blankietów ze względu na ochronę ich prawa własności, powinny zostać zwrócone środki wpłacone na poczet opłaty skarbowej od wystawienia weksła, które nigdy nie zostały sporządzone. W innym bowiem przypadku dochodzi do bezprawnego wzbogacenia państwa kosztem jednostki.

Biorąc pod uwagę powyższe zróżnicowanie sytuacji prawnej dwóch grup podmiotów tylko na podstawie sposobu zapłaty opłaty skarbowej, należy uznać, iż takie ukształtowanie przepisów narusza konstytucyjną zasadę równości, która w przypadku nabywców blankietów (czyli też Skarżącej), skonkretyzowało się w naruszeniu konstytucyjnej zasady prawa do równej ochrony własności.

Ustawodawca ma bowiem obowiązek zapewnienia równego traktowania przez organy publiczne wszystkich adresatów norm konstytucyjnych, w tym także do zapewnienia równej ochrony prawa własności. Likwidacja urzędowych blankietów wekslowych doprowadziła do sytuacji w której własność Skarżącej została naruszona. Jednocześnie nie zapewniono jej żadnej możliwości

ochrony jej własności. Natomiast w tym samym czasie, podmiotom, mającym podobne cechy, umożliwiono ochronę ich własności. Tym samym prawo własności dwóch grup posiadających te same cechy, zostało potraktowane odmiennie. Ustawodawca zapewnił bowiem ochronę tylko jednej grupie. Zdaniem Spółki, takie zachowanie stanowiło naruszenie obowiązku równej dla wszystkich ochronie prawnej praw majątkowych, gdyż zastosowano nieadekwatne kryterium różnicowania sytuacji dwóch grup podmiotów, co z punktu widzenia konstytucyjnego prawa własności jest niedopuszczalne. Zaskarżone przepisy w sposób dyskryminujący pominięły Skarżącą, poprzez brak zapewnienia jej ochrony prawnej. Tym samym naruszyły aktualny i indywidualny interes Skarżącej, wyrażający się w przysługującej jej prawie własności.

Mając powyższe na uwadze, należy uznać, iż art. 2 ust. 1 nowelizacji nowej ustawy o opłacie skarbowej w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu wykorzystania urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. i nie niewykorzystanych przed tą datą jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

6.3. Niezgodność art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP

Na wstępie Skarżąca pragnie zauważyć, iż przedmiotem skargi konstytucyjnej nie są przepisy, które utraciły moc obowiązującą. Co prawda w podstawie zaskarżenia Skarżąca wskazała przepisy nie obowiązujące już ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., jednak zaskarżany jest przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast przepisy starej ustawy o opłacie skarbowej są powoływane jako przepisy związkowe aby wskazać zakres zastosowania art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skarżąca nie podważa zgodności tych przepisów z Konstytucją a jedynie wskazuje jak jest ukształtowany zakres przedmiotowy art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Niemniej jednak gdyby Trybunał Konstytucyjny uznał, iż Skarżąca wnosi o zbadania zgodności z Konstytucją RP przepisów, które utraciły moc obowiązującą, Spółka pragnie zauważyć, iż zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym nakazującego umorzyć postępowanie jeśli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, nie stosuje się jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Zostało to także potwierdzone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Zakres zastosowania kontroli konstytucyjności przez Trybunał w takim przypadku został opisany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r. (sygn. akt SK 15/00). Treść uzasadnienia tego wyroku została przywołana przez Skarżącą powyżej. Biorąc pod uwagę przedstawione w tym wyroku przesłanki orzekania odnośnie przepisów, które utraciły moc obowiązującą, Skarżąca zauważa, iż jej przypadku są one spełnione. Zaskarżone przepisy zawierają bowiem treści odnoszące się do praw Skarżącej, a konkretnie naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności, poprzez brak możliwości uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconych gminie kwot. Po drugie nie istnieje inny alternatywny sposób zmiany tego stanu i jedynie wyrok Trybunału mógł uchylić ww. regulację. Wreszcie uchylenie powyższych regulacji będzie stanowić dla Skarżącej podstawę do dochodzenia jej konstytucyjnego prawa własności w

skutek naruszenia, dokonanego przez organy władzy publicznej. W konsekwencji Skarżąca uważa, iż zgodność powyższego przepisu z Konstytucją powinna być zbadana przez Trybunał Konstytucyjny.

Z regulacji starej ustawy o opłacie skarbowej, powołanych powyżej, wynika, iż w przypadku zakupu urzędowych blankietów wekslowych dochodziło do zapłaty opłaty skarbowej. Co prawda obowiązek podatkowy powstawał dopiero w momencie wystawienia weksła, jednak ze względu na konieczność uregulowania należności z tytułu zakupu urzędowych blankietów wekslowych w momencie otrzymania blankietów, do zapłaty opłaty skarbowej dochodziło już w momencie zakupu blankietów tj. przed powstaniem obowiązku podatkowego.

W poprzednio obowiązującym stanie prawnym nie istniała, bowiem możliwość odroczenia płatności z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych. Oznacza to, iż niezależnie od tego w którym momencie wypełniono weksel tj. kiedy powstał obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia weksła, kwotę należną z tytułu nabycia urzędowego blankietu wekslowego, czyli zapłaty opłaty skarbowej od weksła, należało uiścić w momencie zakupu blankietów.

W konsekwencji powyższego, należy przyjąć, iż zawarta w urzędowych blankietach wekslowych opłata skarbową była uiszczana w momencie zakupu weksła. Potwierdza to treści powołanego powyżej § 11 ust. 1 pkt 1 rozporządzeniem w sprawie opłaty skarbowej, z którego wynika, iż urzędowy blankiet wekslowy stanowił jedną z form zapłaty opłaty skarbowej od weksła. Nabycie blankietu wekslowego było równoznaczne z zapłatą opłaty skarbowej od weksła, w wysokości określonej na winiecie znajdującej się na każdym blankiecie wekslowym. Blankiet wekslowy był zatem swoistym dokumentem stanowiącym dowód tego, że opłata skarbową od weksła o odpowiednim nominale została uiszczona przez nabywcę przy zakupie takiego blankietu.

Z dniem 1 stycznia 2007 r., wygasł obowiązek uiszczania opłaty skarbowej, co sprawiło, że kwota zapłacona z tytułu opłaty skarbowej od weksli, uiszczona przy nabyciu blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane przed dniem 1 stycznia 2007r. stała się kwotą nienależną.

Jednocześnie kwota zapłacona z tytułu opłaty skarbowej w wysokości określonej na blankietach wekslowych została przekazana organowi gminy, który był beneficjentem dochodów z tytułu opłaty skarbowej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy o dochodach jst. Według przepisu art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o dochodach jst, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r., wpływy z opłaty skarbowej z punktów sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych były przekazywane na rachunek budżetu gminy, w siedzibie której znajdowały się te punkty. Nie ulega zatem wątpliwości w świetle w/w przepisu, iż dochody gminy ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. wpływały do organów gminy i zostały rozpoznane jako dochody z opłaty skarbowej od weksli, nawet jeśli weksel nie został wystawiony.

Powyższe kwoty stały się zatem z dniem 1 stycznia 2007 r. kwotami nienależnie pobranymi przez organy podatkowe (gminy), w zakresie w jakim nabywcy urzędowych blankietów wekslowych nie wykorzystali ich do wystawienia przed 1 stycznia 2007 r. weksli.

Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej przepisy Ordynacji stosuje się także do opłaty skarbowej. A zatem mają do niej zastosowanie także regulacje w zakresie zwrotu nadpłaty. Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.

Tymczasem na podstawie starej ustawy o opłacie skarbowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej powstawał na podstawie art. 6 pkt 4 tej ustawy dopiero w momencie sporządzenia dokumentu, który podlegał opłacie skarbowej i ciążył zgodnie z art. 4 ust 1 ww. ustawy na osobach, które wystawiały (sporządzały) te dokumenty.

W konsekwencji, jak wskazała Skarżąca powyżej, mogło dojść do sytuacji w której zapłata opłaty skarbowej następowała przed powstaniem obowiązku podatkowego. Co więcej istniała także możliwość, iż była płacona przez podmiot, który nie był podatnikiem z tego tytułu. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku Skarżącej. Bank uiścił bowiem opłatę skarbową niejako za przyszłych wystawców weksli, którym zamierzał przekazać nabyte uprzednio blankiety wekslowe w związku z zabezpieczaniem udzielanych przez siebie kredytów.

Likwidacja z dniem 1 stycznia 2007 r., opłaty skarbowej doprowadziła do sytuacji w której nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, którzy już uregulowali opłatę skarbową od weksli, jeszcze niewystawionych, zostali pozbawieni swoich środków finansowych.

Co więcej, wskazana powyżej treść regulacji Ordynacji podatkowej pozbawia ich możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty, ponieważ art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przewiduje możliwość zwrotu nadpłaty tylko w przypadku nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.

Powyzsza regulacja zupełnie pomija sytuacje w której znaleźli się nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych do dnia 1 stycznia 2007 r. tzn. nie odnosi się do przypadku w którym zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane przed powstaniem obowiązku podatkowego przez inny niż podatek podmiot. Oznacza to, iż na podstawie powyższych regulacji nabywcy blankietów, pomimo iż uregulowali należność, która okazała się być nienależna, nie mają możliwości uzyskania zwrotu zapłaconych kwot, gdyż nie mogą być one uznane za nadpłatę na podstawie aktualnego brzmienia art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Zostało to potwierdzone w wydanym w sprawie Skarżącej, wyroku NSA, w który Sąd w uzasadnieniu stwierdził, iż wniosek Skarżącej nie mógł zostać uwzględniony z uwagi na fakt, iż kwota przeznaczona przez Skarżącą na zakup urzędowych blankietów wekslowych wychodziła poza zakres definicji nadpłaty zawartej w Ordynacji podatkowej:

„W takiej sytuacji jak trafnie to ocenił Sąd pierwszej instancji wydatki poniesione przez Spółkę na nabycie urzędowych blankietów wekslowych przed dniem 1 stycznia 2007 r. i niewykorzystanych przez tym dniem nie mogły zostać uznane za nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Tym samym za prawnie niedopuszczalny należało uznać zwrot tych wydatków w trybie i na zasadach przewidzianych w art. 75 § 1 i § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Dopiero wypełnienie urzędowego blankietu wekslowego przez wystawcę weksla oznaczało, iż z tego tytułu powstał obowiązek zapłaty opłaty skarbowej, a jego wystawca będąc obowiązany do zapłaty tej opłaty stawał się podatnikiem w rozumieniu przepisów art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 i § 2 pkt 1

Ordynacji podatkowej. Do takich prawidłowych wniosków doszedł Sąd pierwszej instancji odwołując się do treści zarówno przepisów regulujących nadpłatę podatkową jak i przepisów w oparciu, o które następowało określenie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej od weksli w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. Jak trafnie to odczytał Sąd pierwszej instancji odmiennym, wykraczającym poza zakres prawny regulacji dotyczącej nadpłaty stanowiła ocena roszczenia Spółki o zwrot środków wydatkowanych na zakup urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. Kwestia ta wykraczając poza zakres rozpoznawanej sprawy, której granice wyznaczał wniosek Spółki o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej) nie wymagała szerszego omówienia. Biorąc jednak pod uwagę tryb wprowadzonych zmian w zakresie opłaty skarbowej oraz obowiązujący przed tą datą system dystrybucji urzędowych blankietów wekslowych Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 155 § 1 p.p.s.a. w formie odrębnego postanowienia poinformował Ministra Finansów o dostrzeżonych w tym zakresie uchybieniach.” (podkreślenie Skarżącej)

Skarżąca podziela pogląd wyrażony przez NSA w jej sprawie. Na podstawie literalnego brzmienia art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakres definicji nadpłaty nie wchodzi bezpodstawne wzbogacenie gmin kosztem nabywców urzędowych blankietów wekslowych. Jest to spowodowane tym, iż zgodnie z definicją nadpłaty zawartą w tym przepisie, za nadpłatę można uznać kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Oznacza to iż o nadpłacie możemy mówić tylko w przypadku podatku tj. skonkretyzowania obowiązku podatkowego w stosunku do jednostki. Natomiast w przypadku nabywców urzędowych blankietów wekslowych nie doszło jeszcze do skonkretyzowania zobowiązania podatkowego, mimo iż należność została już faktycznie uiszczona. Wynika to z faktu, iż na podstawie art. 6 pkt 4 starej ustawy o opłacie skarbowej, obowiązek podatkowy powstawał dopiero w momencie wystawienia weksla. A zatem do tego momentu nie można mówić o skonkretyzowaniu tego obowiązku, a w konsekwencji o powstaniu podatku. Skutkiem powyższego jest, iż w przypadku braku wystawienia weksla nie dojdzie do powstania podatku a co za tym idzie nie będzie możliwe wystąpienie o zwrot nadpłaty, pomimo że doszło do nieuzasadnionego przysporzenia po stronie organów publicznych (gminy).

Jak bowiem wskazała Skarżąca powyżej w przypadku nabycia urzędowych blankietów wekslowych, przychód z ich zbycia jest przychodem gminy z opłaty skarbowej, niezależnie od tego czy obowiązek podatkowy faktycznie powstał tj. niezależnie od tego czy weksel był wystawiany. Biorąc pod uwagę, iż zlikwidowano opłatę skarbową od weksli, obowiązek podatkowy w tym zakresie nie powstanie.

A więc kwoty przekazane przez Skarżącą gminie, o ile nie zostaną zwrócone lub przeznaczone na pokrycie opłaty skarbowej od innych czynności lub innego zobowiązania publicznoprawnego Skarżącej, będą stanowić nieuzasadnione przysporzenie po stronie organów podatkowych, które stanowi dochód ze zobowiązania podatkowego ale jednak formalnie na podstawie wykładni literalnej art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może być uznane za nadpłatę, gdyż nie powstał obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej. Takie ukształtowanie przepisów, w ocenie Skarżącej, stanowi pominięcie legislacyjne.

Jak wskazała Skarżąca powyżej Trybunał Konstytucyjny nie może badać czy doszło do zaniechanie legislacyjnego tj. nie wydania aktu prawnego w sytuacji gdy taki obowiązek istniał. Jednak Trybunał jest uprawniony do badania czy dany akt w zakresie w jakim nie pomija pewnych uregulowań, choć zgodnie z konstytucją powinien zawierać takie regulacje, jest zgodny z Konstytucją RP. Skarżąca zwraca uwagę na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lutego 2010 r. (sygn. akt SK 21/08), w którym Trybunał wskazał, że jest uprawniony do badania negatywnej treści art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej:

„Tak ujęty przedmiot zaskarżenia wskazuje, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, że – chociaż skarżący nie wskazali tego wprost w petitum wniesionych skarg – skargi dotyczą w istocie zarzutu pominięcia legislacyjnego. Skarżący nie kwestionują zatem pozytywnej treści zaskarżonych przepisów ordynacji podatkowej, czyli tego, co w nich zostało unormowane, lecz to, czego w nich nie ujęto. Możliwość orzekania przez Trybunał o tego typu wadliwości regulacji prawnej jest, co do zasady, niekwestionowana (zob. przykładowo wyrok TK z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39). Trybunał podtrzymuje stanowisko, jakie zajmował w wielu wcześniejszych orzeczeniach, że jego rolą „nie jest zastępowanie ustawodawcy w sytuacji, gdy zaniechał on uregulowania jakiegoś zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji. Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał Konstytucyjny ocenia także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji” (postanowienia TK z: 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86 i 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244, a także wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).”

Z bardzo podobną sytuacją mamy do czynienia w przypadku Skarżącej. Zaskarżone przez nią uregulowania pomijają bowiem przypadki tak jak te które w której znalazła się Spółka. Jest to z pewnością sytuacja nietypowa. Nie zwalnia to jednak Ustawodawcy od takiego stanowienia przepisów aby Skarżąca miała możliwość dochodzenia swoich praw, w przypadku ich naruszenia.

Zdaniem Skarżącej, w przypadku zakwestionowanych regulacji zupełnie pominięto przypadki w których wpłata choć formalnie nie ma cech podatku do jednak, ze względu na inne okoliczności (rozpoznanie jej jako przychód ze zobowiązania podatkowego) powinna być dochodzona na drodze administracyjnoprawnej. W tej sytuacji do jej zwrotu, na mocy art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej zastosowanie powinna mieć procedura nadpłaty przewidziana w Ordynacji podatkowej.

Tym samym, w ocenie Skarżącej, takie ukształtowanie instytucji nadpłaty a w szczególności art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, które zawęża możliwość zwrotu nadpłaty tylko do przypadków gdy obowiązek podatkowy już powstał a pomija przypadki gdy uregulowanie zobowiązania podatkowego następuje przed powstaniem obowiązku podatkowego, prowadzi do naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności. Skarżąca została pozbawiona przez gminę środków finansowych stanowiących jej własność, które na skutek zmiany dotychczasowych regulacji stały się nienależne organom podatkowym. Przysporzenie nastąpiło na rzecz władz publicznych (gmin), wskutek pobrania kwoty należności przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia, co wynika z

przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania legislacyjnego przewidującego „płatność” opłaty skarbowej od weksla blankietami wekslowymi o odpowiednim nominale. W związku z likwidacją opłaty skarbowej od weksli z dniem 1 stycznia 2007 r. zobowiązanie publicznoprawne nie mogło powstać. A więc kwoty wpłacone przez Skarżącą stały się nienależne.

Tymczasem jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzeczeniu z dnia 21 lipca 2010 r. (sygn. akt SK 21/08):

„W doktrynie prawa podatkowego uznaje się, że nadpłata jest nienależnym świadczeniem publicznoprawnym spełnionym w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego (zob. np. A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz 2000, Wrocław 2000, s. 232-233; L. Ciesielski, Nadpłata podatku pobranego przez płatnika, „Radca Prawny” nr 1/2006, s. 74-75; P. Pogonowski, Charakter prawny nadpłaty podatku, „Przegląd Legislacyjny” nr 3/2004, s. 75 i n.; J. Zubrzycki, [w:] B. Adamik, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Komentarz 2009, Wrocław 2009, s. 375). W ujęciu tym mieszczą się wszystkie sytuacje dotyczące podatnika świadczącego na rzecz organu podatkowego bez podstawy prawnej. Chodzi tu zarówno o wpłatę w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie istnieje, jak też o wpłatę przewyższającą kwotę istniejącego zobowiązania. Świadczenie jest nadpłacone, gdy podatnik jest zobowiązany do świadczenia z tytułu określonego podatku, lecz kwota faktycznie uiszczona jest wyższa od kwoty należnej. Ze świadczeniem nienależnym mamy do czynienia wtedy, gdy podatnik dokonuje wpłaty określonej kwoty pieniężnej, mimo że nie jest do tego zobowiązany, zarówno w momencie wpłaty, jak i na skutek zdarzeń, które zaszły po jej dokonaniu (por. M. Kalinowski, op.cit., s. 271; zob. również wyroki NSA z: 27 października 1995 r., sygn. akt III SA 461/95, Lex nr 27019; 23 maja 1995 r., sygn. akt SA/Sz 347/95, Lex nr 26909; 11 grudnia 1998 r., sygn. akt I SA/Lu 1255/97, Lex nr 37849).

Istnienie nadpłaty podatku jest uwarunkowane ziszczeniem się dwóch przesłanek będących elementami konstytutywnymi tej instytucji. Po pierwsze, skoro nadpłatą jest kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, to nadpłata może powstać jedynie w przypadku uprzedniej zapłaty podatku, która jest traktowana jako działanie w celu doprowadzenia do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Drugim elementem konstytutywnym nadpłaty jest należność zapłaconego podatku, która stanowi element oceny prawnej przesunięcia majątkowego, jakie nastąpiło w związku z zapłatą podatku. Przesłanka oceny prawnej przesunięcia majątkowego zawiera się w definicji nadpłaty w sformułowaniach: nadpłacony i nienależnie zapłacony podatek. Istotą tej przesłanki jest zatem stojące za przesunięciem majątkowym uzasadnienie prawne, które pozwala na stwierdzenie, czy świadczenie w postaci zapłaty stanowiło realizację długu podatkowego. Brak długu podatkowego lub jego istnienie w wysokości niższej niż przyjęta przez dokonującego zapłatę powoduje, że przestaje istnieć uzasadnienie prawne stojące za przesunięciem majątkowym, a tym samym dochodzi do powstania nadpłaty.” (podkreślenie i zaznaczenie Skarżącej).

Zdaniem Skarżącej, w świetle przedstawionych powyżej uwag, kwota uiszczona przez nią z tytułu wynagrodzenia za nabycie urzędowych blankietów wekslowych posiada konstrukcyjne cechy nadpłaty podatkowej. Została uiszczona tzn. nastąpiło przesunięcie majątkowe z jej majątku na

rzecz organów podatkowych, które wskutek okoliczności następujących po jego dokonaniu okazało się nienależne. Tą okolicznością było uchylenie obowiązku podatkowego od wystawiania weksli, przed wykorzystaniem nabytych urzędowych blankietów wekslowych. W konsekwencji w zakresie w jakim Skarżąca nie wykorzystwała blankietów, nastąpiło nieuzasadnione przysporzenie po stronie organów podatkowych. To przysporzenie pomimo że nie powstał obowiązek podatkowy zostało rozpoznane przez gminę jako przychód ze zobowiązań podatkowych.

Jednakże ze względu na treść art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w powiązaniu z przepisami ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. powyższa kwota nie stanowiła nadpłaty w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skutkiem czego Skarżąca była pozbawiona możliwości dochodzenia zapłaconych nienależnie kwot w trybie administracyjnym od gmin.

Takie ukształtowanie przepisów należy uznać, za sprzeczne z konstytucyjnym prawem ochrony własności. Prawo nabywców blankietów do ochrony ich własności zostało naruszone poprzez pominięcie możliwości uznania za nadpłatę uiszczonych kwot z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, które następnie utraciły swoją ekonomiczną wartość na skutek likwidacji opłaty skarbowej od weksli i braku możliwości zapłaty opłaty skarbowej za pomocą ww. blankietów.

Potwierdza to przywołane powyżej orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2010 r. (sygn. akt SK 21/08):

„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 publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne, uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie.

W orzecznictwie TK można uznać za utrwalony pogląd, że z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statutowanego w art. 64 ust. 1 wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy zwykłego: obowiązek pozytywny – stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym oraz obowiązek negatywny – powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. m.in. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25; 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97, oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3). (podkreślenie Skarżącej)

Ustawodawca ograniczając pojęcie nadpłaty tylko do przypadku gdy obowiązek podatkowy już powstał i tylko do sytuacji gdy zobowiązanie zostało uiszczone przez podatnika, uniemożliwił

realizację wierzytelności o zwrot uiszczonych nienależnie kwot opłaty skarbowej, pozbawiając w ten sposób nabywców urzędowych blankietów wekslowych ochrony prawnej.

Jednocześnie ponieważ wierzytelność z tytułu zapłaty opłaty skarbowej nie wynikała ze stosunku cywilnoprawnego, ale była związana z uiszczeniem zobowiązania podatkowego, nabywcy blankietów nie mieli możliwości odzyskania powyższych kwot na drodze cywilnoprawnej. Tym samym należy stwierdzić, iż poprzez ukształtowaną aktualnie treść art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej Skarżąca została pozbawiona możliwości dochodzenia ochrony przysługującego jej prawa własności.

Własność Skarżąca została naruszona poprzez pozbawienie jej prawa do jej środków finansowych tytułem zobowiązania do uiszczenia należności publicznoprawnej, która nigdy nie powstała. Jednocześnie ta kwota stanowiła dochód gminy ze zobowiązania podatkowego. Przesunięcie majątkowe, które nastąpiło pomiędzy majątkiem Skarżącej a majątkiem gminy, utraciło swoje uzasadnienie. W związku z tym takie ukształtowanie przepisów, które uniemożliwiło zwrot tych kwot stanowiło naruszenie konstytucyjnego prawa własności Skarżącej.

Brak możliwości dochodzenia praw przez Skarżącą stanowił także naruszenie jej prawa do otrzymania odszkodowania ze względu na poniesione straty. Zgodnie z wcześniejszymi uwagami Spółki, Ustawodawca przez naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego, pozbawił ją własności środków finansowych w zakresie w jakim nie wykorzystwała urzędowych blankietów wekslowych, a władze publiczne nie przewidziały zwrotu kwot uiszczonych na nabycie blankietów lub sposobu wykorzystania blankietów na pokrycie należności publicznoprawnych.

Procedura jaka powinna mieć zastosowanie do zwrotu tych kwot, ze względu na publicznoprawny charakter należności, jest na mocy art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej procedura zwrotu nadpłaty. Niemniej jednak, jak wskazała powyżej Skarżąca, Ustawodawca pominął w przepisach regulujących nadpłatę sytuacje w jakiej znaleźli się nabywcy urzędowych blankietów wekslowych. Skarżąca zaznacza, iż sytuacja w jakiej znaleźli się nabywcy niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych jest sytuacją nietypową, jaka nie powinna mieć miejsca w normalnym toku ich działalności. Nabywcy blankietów w tym Skarżąca to toku działalności gospodarczej, wystawiliby weksle lub przekazali blankiety wystawcom weksli. Jednakże na skutek nieoczekiwanej zmiany przepisów, zlikwidowano opłatę skarbową od weksli. Tymczasem Skarżąca jako nabywca blankietów, działając w zaufaniu do stanowionego prawa, nabyła „na zapas” blankiety w związku z rozwojem działalności kredytowej. Takie zachowanie nie było nierozważne zwłaszcza w kontekście treści rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, które wprost wskazywało, iż blankiety wekslowe będą w obiegu do końca 2010 r.

Powyższa zmiana doprowadziła do sytuacji w której Skarżąca przekazała nienależnie gminie kwotę opłaty skarbowej, pomimo że obowiązek w opłacie skarbowej nie powstał i nie powstanie na skutek likwidacji opłaty skarbowej od weksli. Jednocześnie gmina rozpoznała ten przychód jako przychód z opłaty skarbowej, o czym świadczy treść art. 14 ust. 1 pkt. 1 w powiązaniu z art. 4 ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy o dochodach jst w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. Na podstawie tych przepisów rozpoznanie przychodu nie było zależne od powstania obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej.

Doprowadziło to do bardzo nietypowej sytuacji, której Ustawodawca nie przewidział konstruując art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, określający co stanowi nadpłatę w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Jak wskazała Skarżąca powyżej, przepis ten uznaje za nadpłatę tylko nadpłacony lub nienależnie zapłacony podatek, co sprawia, iż zobowiązanie zapłacone przez Skarżącą nie mieści się w zakresie przedmiotowym tego przepisu. W konsekwencji pomijając uregulowania zwrotu nadpłaty nabywcom blankietów, Ustawodawca nie stworzył im możliwości uzyskania odpowiedniego odszkodowania co doprowadziło do naruszenia konstytucyjnego prawa Skarżącej do odszkodowania.

Zgodnie z tym prawem podmioty, mają prawo do odzyskania środków pieniężnych, które utraciły na skutek bezprawnego działania organów państwowych. Dotyczy to także przypadków w których szkoda jest spowodowana uchwalonymi przepisami. Jak wskazała powyżej Skarżąca, Ustawodawca, wprowadzając nową ustawę o opłacie skarbowej, nie zawierającą przepisów przejściowych, naruszyła zasadę demokratycznego państwa prawa. Skutkiem powyższego naruszenia było powstanie u Skarżącej szkody w wysokości równej uiszczonej opłacie skarbowej od niewykorzystanych blankietów wekslowych. Organy władzy państwowej powinny w takiej sytuacji umożliwić Skarżącej rekompensatę poniesionej szkody. Niemiej jednak zakres przedmiotowy regulacji art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie pozwala na objęcie nim nienależnie zapłaconych przez Skarżącą kwot, związanych z niewykorzystanymi blankietami. Prowadzi to zatem do konkluzji, iż art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej narusza art. 77 ust. 1 Konstytucji RP i wyrażone w nim prawo do uzyskania odszkodowania w związku z bezprawnym działaniem organów państwa. Jak bowiem wskazała Skarżąca powyżej konstytucyjna zasada prawa do odszkodowania gwarantuje obywatelom oraz podmiotom gospodarczym, iż w przypadku poniesienia szkody uzyskają rekompensatę od organów publicznych. Jest ona jedną z gwarancji demokratycznego państwa prawa, poprzez ustanowienie odpowiedzialności państwa za swoje własne działania. Tylko w ten sposób prawa i wolności obywateli mogą być chronione. Naruszenie tej zasady prowadzi do stanu, w którym władze publiczne mogłyby bezkarnie naruszać prawa obywateli nie ponosząc z tego tytułu żadnych negatywnych konsekwencji. Jest więc zatem szczególnie ważne, żeby wszelkie ograniczenia tej zasady, były uzasadnione szczególnie ważnym interesem mającym swe źródło w Konstytucji RP.

Tymczasem w przypadku Skarżącej brak jest takiego szczególnego interesu, który uzasadniałby ograniczenie jej konstytucyjnego prawa do odszkodowania, spowodowanego naruszeniem innego fundamentalnego prawa Skarżącej tj. prawa własności. Skarżąca wskazała, iż poprzez naruszenie tego prawa organy publiczne uzyskały nienależną korzyść majątkową, rozpoznaną jako przychód ze zobowiązania podatkowego, które nigdy nie powstało. Brak jest jakichkolwiek przesłanek w Konstytucji, które w takiej sytuacji nakazywałyby ograniczenie prawa Skarżącej do uzyskania stosownego odszkodowania od organów władzy publicznej. Niemiej jednak Ustawodawca ograniczył to prawo pomijając uregulowanie w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przypadków w których kwota nadpłaty jest spowodowana należnością, która z punktu widzenia dochodu gminy stanowi dochód z tytułu opłaty skarbowej, ale która nie stanowi zobowiązania podatkowego ze względu na niepowstanie obowiązku podatkowego. Skarżąca zaznacza, iż takie ukształtowanie treści art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej doprowadziło do naruszenia jej aktualnego i

indywidualnego interesu w postaci nie możliwości uzyskania odszkodowania, w sytuacji gdy została naruszona własność Banku.

Mając powyższe na uwadze, zdaniem Skarżącej, należy uznać, iż art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. w zakresie, w jakim nie uznaje za nadpłatę kwot, uiszczonych przez osobę niebędącą wystawcą weksla, z tytułu nabycia przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych po tej dacie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.

6.4. Niezgodność art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP

Jak zostało wskazane powyżej w przypadku powstania nadpłaty w opłacie skarbowej zastosowanie na mocy art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej znajdują regulacje Ordynacji podatkowej, w tym art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, określający podmioty uprawnione do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

W myśl tego przepisu podmiotami uprawnionymi do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są jedynie podatnicy. Oznacza to, iż takie uprawnienie nie przysługuje podmiotom, które poniosły ciężar zobowiązania podatkowego za podatników.

W konsekwencji, nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, którzy nie wystawili weksli ale ponieśli ciężar opłaty skarbowej z tego tytułu, są pozbawieni możliwość dochodzenia nadpłaty na podstawie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż nie są podatnikami opłaty skarbowej. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. podatnikami z tytułu wystawienia weksla są tylko osoby sporządzające dokument weksla. Nabywcy blankietów, którzy nie wystawiali weksli ale jedynie zakupili urzędowe blankiety wekslowe nie są „podatnikami” w rozumieniu przepisów o opłacie skarbowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., mimo że ekonomicznie ponieśli ciężar tego podatku.

Jednocześnie te podmioty poniosły szkodę, związaną z nienależnie pobraną od nich opłatą skarbową. Ustawodawca wprowadzając regulacje, których *vacatio legis* wynosił jedynie trzy tygodnie i jednocześnie nie wprowadzając żadnych przepisów przejściowych uniemożliwił nabywcom blankietów dostosowanie się do nowej sytuacji prawnej skutkiem czego, wielu z nich nie wykorzystało wszystkich posiadanych urzędowych blankietów wekslowych. Doprowadziło to do sytuacji, w której część nabywców urzędowych blankietów wekslowych uiściła opłatę skarbową od czynności, które faktycznie nie zostały dokonane.

Taka sytuacji spowodowała, iż doszło do uszczuplenia majątku Skarżącej i naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności. Uszczuplenie jej majątku nastąpiło na rzecz gminy, która przychód z tytułu sprzedaży weksli rozpoznała jako dochód z opłaty skarbowej. Jednakże wobec treści art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej Skarżąca nie ma możliwości zapewnienia ochrony swojego prawa własności. Kwota uiszczona przez nią jako nabywcę weksla jest nienależna, ze względu na likwidację opłaty skarbowej od weksli, jednakże Skarżąca nie mająca przymiotu podatnika z tytułu

opłaty skarbowej od weksli nie może wystąpić z wnioskiem o zwrot nadpłaty, gdyż literalna wykładnia art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że prawo do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty przysługuje tylko podatnikom, którymi nabywcy blankietów nie są (chyba że wystawili później weksel).

Pomięcie w treści art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej przypadku w którym osoba trzecia uiszcza za podatnika zobowiązanie podatkowe, przed jego powstaniem, stanowi naruszenie przysługującego Skarżącej konstytucyjnego prawa ochrony własności uregulowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Skarżąca zaznacza, iż powyższe prawo jest jednym z fundamentów funkcjonującego w Rzeczypospolitej systemu prawnego i gospodarczego. W oparciu o prawo własności jest zbudowany cały rynek gospodarczy funkcjonujący w Rzeczypospolitej. Tylko bowiem poszanowanie prawa własności gwarantuje pewność obrotu gospodarczego i prawidłowe funkcjonowanie gospodarki wolnorynkowej.

Ustawodawca uniemożliwiając Skarżącej zwrot środków finansowych nienależnie przekazanych gminie naruszył to prawo własności. Skarżąca została bowiem pozbawiona możliwości dochodzenia kwot, które okazały się nienależne na skutek likwidacji opłaty skarbowej.

Odpowiednią procedurą, w jakiej powyższy zwrot powinien nastąpić, była procedura zwrotu nadpłaty, uregulowana w Ordynacji podatkowej, ponieważ roszczenie jakie posiadają nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, wobec organu podatkowego nie jest roszczeniem cywilnoprawnym lecz roszczeniem związany z nadpłatą należności stanowiącej dochód ze zobowiązania podatkowego. Dlatego regulacje dotyczące zwrotu nadpłaty nie powinny ograniczać Skarżącej możliwości zwrotu nienależnie zapłaconych kwot. Tymczasem wskazanie w art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, iż tylko podatnicy są uprawnieni do występowania z wnioskiem o zwrot nadpłaty prowadzi do sytuacji, w której nabywcy blankietów, w tym Skarżąca, którzy nie byli wystawcami weksli, nie mogą dochodzić zwrotu nienależnie zapłaconych kwot, a tym samym nie może być zrealizowana ochrona przysługującego im prawa własności w stosunku do ww. środków finansowych.

Jednocześnie takie ukształtowanie przepisów prowadzi do naruszenia prawa do odszkodowania za bezprawne działania organów władzy państwowej. Jak już wykazała powyżej Skarżąca, organy podatkowe wprowadzając nowe regulacje naruszyły zasadę demokratycznego państwa prawa i płynące z niej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa a także zasady ochrony interesów w toku. Takie działanie doprowadziło do powstania szkody w majątku Skarżącej w wysokości równej wartości niewykorzystanych blankietów wekslowych.

Brak możliwości uzyskania odszkodowania przez Skarżącą stanowi naruszenie jej konstytucyjnego prawa do odszkodowania, które gwarantuje obywatelom oraz podmiotom gospodarczym, iż w przypadku poniesienia szkody, spowodowanej bezprawnym działaniem organów publicznych, uzyskają rekompensatę od organów publicznych. Jak wskazała powyżej Skarżąca naruszenie tej zasady prowadzi do bardzo poważnych skutków, wpływających negatywnie na funkcjonowanie demokratycznego państwa prawa. Jest więc zatem szczególnie ważne, żeby wszelkie ograniczenia tej zasady, była uzasadnione szczególnie ważnym interesem mającym swe źródło w Konstytucji RP.

Tymczasem w przypadku Skarżącej brak jest takiego szczególnego interesu, który uzasadniałby ograniczenie jej konstytucyjnego prawa do odszkodowania, spowodowanego naruszeniem innego fundamentalnego prawa Skarżącej tj. prawa własności. Skarżąca wskazała, iż poprzez naruszenie tego prawa organy publiczne uzyskały nienależną korzyść majątkową, rozpoznaną jako przychód ze zobowiązania podatkowego, które nigdy nie powstało. Brak jest jakichkolwiek przesłanek w Konstytucji, które w takiej sytuacji nakazywałyby ograniczenie prawa Skarżącej do uzyskania stosownego odszkodowania od organów władzy publicznej. Niemniej jednak Ustawodawca ograniczył to prawo pomijając uregulowanie w art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty przez podmioty, które nie są podatnikami ale, które za podatników uiszczyły należność związaną z przyszłym zobowiązaniem podatkowym. Takie pominięcie tej grupy podmiotów, w której znajduje się także Skarżąca, stanowi naruszenie wyżej wskazanego konstytucyjnego prawa do odszkodowania.

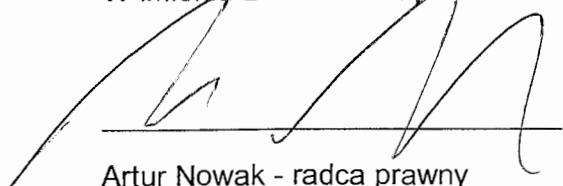
Takie ukształtowanie przepisów doprowadziło do bezpośredniego i aktualnego naruszenia praw Skarżącej, gdyż została pozbawiona możliwości dochodzenia kwot, które stały się nienależne, czym zostało naruszone jej konstytucyjne prawo własności oraz prawo do odszkodowania.

W konsekwencji zdaniem Skarżącej należy uznać, iż art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim, nie uznaje za podmiot uprawniony do występowania z wnioskiem o zwrot nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych, nabywcy tych blankietów, nie będącego wystawcą weksla jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.

Biorąc pod uwagę powyższe, wnoszę jak we wstępie.

W imieniu **B**

Sp. z o.o.



Artur Nowak - radca prawny

RADCA PRAWNY

Artur Nowak
Nr rej. Wa 4268

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej wraz z dowodem zapłaty opłaty skarbowej
2. Kopia aktualnego odpisu z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego Skarżącej
3. Kopia orzeczenia NSA z dnia października 2010 r. sygn. akt
4. Kopia orzeczenia WSA w Ł z dnia stycznia 2009 r. sygn. akt
5. Kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Ł z dnia czerwca 2008 r. nr .

6. Kopia decyzji Prezydenta Miasta Ł. z dnia marca 2008 r. nr
7. Kopia postanowienia NSA z dnia października 2010 r. w sprawie poinformowania Ministra Finansów o nieprawidłowościach związanych ze zniesieniem z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku w opłacie skarbowej od weksli oraz brakiem rozwiązań prawnych uniemożliwiających zwrot nabywcom wydatków poniesionych na zakup przed tą datą urzędowych blankietów wekslowych
8. Kopia odpowiedzi Ministra Finansów z dnia marca 2011 r. na postanowienie NSA z dnia października 2010 r.
9. Kopia projektu z dnia 21 lutego 2007 r. ustawy nowelizującej nową ustawę o opłacie skarbowej wraz z uzasadnieniem
10. Odpis skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami (4 egz.)