

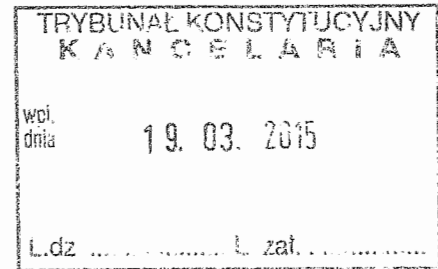


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 19 marca 2015 r.

Sygn. akt SK 69/13

BAS-WPTK-2753/13



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skarg konstytucyjnych: spółki T sp. z o.o. z 23 listopada 2012 r. oraz spółki S sp. z o.o. z 28 listopada 2013 r., połączonych do rozpoznania pod wspólną sygn. akt SK 69/13, jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i przedmiot kontroli

1. Niniejsze postępowanie zostało zainicjowane skargą konstytucyjną spółki T sp. z o.o. (dalej: skarżąca I) z 23 listopada 2012 r. (dalej: skarga I), do której – ze względu na tożsamość przedmiotową – dołączono skargę spółki S sp. z o.o. (dalej: skarżąca II) z 28 listopada 2013 r. (dalej: skarga II), celem ich rozpoznania pod wspólną sygnaturą akt SK 69/13.

Obie skargi zostały wniesione w związku ze zidentyfikowaniem, zdaniem skarżących spółek, nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, w związku z następującymi stanami faktycznymi.

W wypadku skarżącej I, uchwałą z listopada 2004 r., jej kapitał zakładowy został podwyższony o zł. Do podwyższenia kapitału zakładowego doszło przez wniesienie wkładu w postaci pieniężnej, w zamian za objęcie akcji spółki (w dacie podwyższenia kapitału zakładowego skarżąca I działała w formie spółki akcyjnej). Z powyższego względu notariusz pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych w wysokości zł. Pismem z listopada 2009 r., działając na podstawie art. 75 § 1 w zw. z art. 72 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej: o.p.), skarżąca I wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, wywodząc – z powołaniem argumentów tożsamyh z wykorzystanymi w skardze I (o czym dalej) – że operacja podwyższenia kapitału zakładowego spółki nie powinna podlegać temu podatkowi.

Naczelnik Urzędu Skarbowego (dalej: N US) decyzją z stycznia 2010 r. (nr) odmówił stwierdzenia nadpłaty, a rozstrzygnięcie to utrzymał w mocy Dyrektor Izby Skarbowej w W (dalej: DIS) decyzją z kwietnia 2010 r. (nr).

Skarżąca I poddała wydany względem niej akt administracyjny kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W (dalej: WSA w W), który jednak skargę oddalił wyrokiem z września 2010 r., sygn. akt

Dążąc do weryfikacji tego wyroku, skarżąca I złożyła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), który wyrokiem z lipca 2012 r. (sygn. akt), podzielając pogląd sądu pierwszej instancji, oddalił

skargę. Ostateczne orzeczenie, z którym skarżąca I wiąże naruszenie konstytucyjnych praw, zostało doręczone jej pełnomocnikowi 24 sierpnia 2012 r.

Stan faktyczny, na kanwie którego skarżąca II podjęła decyzję o wniesieniu skargi konstytucyjnej rysuje się podobnie. W dniu lutego 2005 r. podjęto uchwałę w przedmiocie podwyższenia kapitału zakładowego skarżące II, w związku z czym spółka uiściła podatek od czynności cywilnoprawnych w wysokości zł. Wnioskiem z grudnia 2009 r., powołując się na argumenty zbieżne z racjami przedstawianymi przez skarżącą I, skarżąca II zwróciła się do N US o stwierdzenie nadpłaty podatku. Decyzją z sierpnia 2010 r. (nr) N US odmówił stwierdzenia nadpłaty, a jego rozstrzygnięcie zostało utrzymane w mocy przez DIS decyzją z listopada 2010 r. (nr). Skarżąca II złożyła skargę do WSA w W , który wyrokiem z czerwca 2011 r. (sygn. akt) ją oddalił. Również NSA, wyrokiem z lipca 2013 r. (sygn. akt) oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji. Wyrok NSA został doręczony pełnomocnikowi skarżące II 28 sierpnia 2013 r.

2. Zakwestionowane przez skarżące spółki przepisy mają następujące brzmienie:

a) art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. 2000 Nr 86, poz. 959 ze zm.; dalej: u.p.c.c.): „Podatkowi podlegają: 1) następujące czynności cywilnoprawne [...] umowy spółki (akty założycielskie)”;

b) art. 1 ust. 1 pkt. 2 u.p.c.c.: „zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4”;

c) art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c.: „W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się: [...] przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty”.

Skarżące spółki kwestionują przywołane przepisy *in extenso*, jednak z zastrzeżeniem badania ich brzmienia obowiązującego w dacie relewantnej ze względu na dokonanie czynności objętej obowiązkiem opodatkowania, *in casu* – podjęcia uchwał o podwyższeniu kapitału zakładowego.

Zaskarżone przepisy u.p.c.c., odczytane łącznie, stanowią regulację przedmiotu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych w wypadku zmiany kapitału zakładowego spółki.

Sejm pragnie podkreślić, że szczegółowa analiza przedmiotu kontroli zostanie przeprowadzona w części stanowiska poświęconej kwestiom formalnoprawnym.

II. Analiza formalnoprawna

1. W związku ze sposobem ujęcia przez skarżące spółki przedmiotu kontroli oraz przedstawioną przez nie argumentacją na rzecz niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji, Sejm chciałby przedstawić swoje wątpliwości w zakresie dopuszczalności wydania wyroku w niniejszej sprawie.

Trybunał Konstytucyjny – będąc zobligowanym na mocy art. 7 Konstytucji do działania na podstawie i w granicach prawa – w toku całego postępowania, aż do wydania wyroku w sprawie, kontroluje, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe nakazujące umorzenie postępowania (por. postanowienia TK z: 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98; 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 3 sierpnia 2011 r., sygn. akt SK 13/09; 8 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 15/10). Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie skargi konstytucyjnej, wniosku lub pytania prawnego. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności (zob. postanowienie TK z 1 marca 2010 r., sygn. akt SK 29/08 i powołane tam orzecznictwo).

W tym kontekście Sejm pragnie podkreślić, iż składu rozpoznającego sprawę merytorycznie nie wiąże stanowisko zajęte w zarządzeniu lub postanowieniu Trybunału wydanym w ramach rozpoznania wstępnego (zob. np. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; 11 września 2012 r., sygn. akt SK 19/12; wyrok TK z 26 listopada 2012 r., sygn. akt SK 33/10) i że w judykatach trybunalskich utrwalił się pogląd o możliwości wywiedzenia przez Trybunał wniosków odmiennych niż te, które zostały uprzednio wyrażone w postanowieniu wydawanym na etapie wstępnego rozpoznania konkretnej skargi konstytucyjnej (postanowienia TK z: 16 listopada 2011 r., sygn. akt SK 45/09; 28 stycznia 2015 r., sygn. akt SK 15/14).

2. Sejm pragnie przede wszystkim podkreślić, że inicjatorzy postępowania, konstruując przedmiot zaskarżenia, wyraźnie wskazują, iż żądają badania treści normatywnej w wersji historycznej, obowiązującej w dniu podjęcia uchwał o podwyższeniu kapitału zakładowego: skarżące I – listopada 2004 r., natomiast skarżące II – lutego 2005 r. W związku z tym, że przepisy te zostały po wskazanych datach zmienione, należy ustalić, czy, po pierwsze, w niniejszej sprawie nie doszło do utraty mocy obowiązującej poddanej ocenie trybunalskiej regulacji oraz, po drugie, relację brzmienia zakwestionowanych przepisów w przywołanych datach. Rozbieżność w tym względzie będzie bowiem przesądzać o konieczności ich odrębnej analizy.

Artykuł 1 ust. 1 pkt 1 lit. k u.p.c.c. w kwestionowanym brzmieniu został wprowadzony w pierwotnym tekście u.p.c.c., obowiązywał do 31 grudnia 2008 r., a do zmiany jego kształtu doszło na mocy ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 209, poz. 1319). Dokonana wówczas modyfikacja art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k u.p.c.c. sprowadziła się jedynie do rezygnacji z doprecyzowania, że w wypadku przedmiotu opodatkowania jakim są umowy spółki, chodzi o akty założycielskie (skreślenie sformułowania „akty założycielskie”), natomiast w strukturze u.p.c.c. zaskarżony przepis pozostał osadzony redakcyjnie w dotychczasowym miejscu.

Poddane ocenie Trybunału: art. 1 ust. 1 pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. zostały zamieszczone w u.p.c.c. w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42). Wypada nadmienić, że art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c. w kwestionowanym brzmieniu obowiązuje aktualnie, natomiast art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. w zaskarżonym kształcie obowiązywał do 31 grudnia 2006 r. i został zmieniony ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.), przez dodanie, że za zmianę umowy spółki kapitałowej uważa się również pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika (akcjonariusza).

Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK) postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny – w zakwestionowanym zakresie – utracił moc obowiązującą przed wydaniem

orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek od tej reguły zawiera art. 39 ust. 3 ustawy o TK, wyłączający stosowanie przesłanki umorzenia postępowania z uwagi na utratę mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu, gdy orzekanie o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Odpowiadając na pytanie, czy w związku z przywołanymi nowelizacjami nastąpiła „utrata mocy obowiązującej” zaskarżonej regulacji, należy stwierdzić co następuje.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej, jako przesłanka umorzenia postępowania, następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99 oraz postanowienie TK z 18 listopada 1998 r., sygn. akt SK 1/98).

W opinii Sejmu, postanowienia zakwestionowanej regulacji w jej historycznym brzmieniu w dalszym ciągu mogą być stosowane jako podstawa oceny legalności działań organów administracji publicznej (organów administracji skarbowej) przez sądy administracyjne, co uzasadnia celowość objęcia ich kontrolą konstytucyjności.

Trzeba przypomnieć, że zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, do oceny skutków określonego zdarzenia zastosowanie znajdują przepisy obowiązujące w czasie, gdy zdarzenie to miało miejsce (zob. T. Pietrzykowski, *Tempus regit tributum. Problemy intertemporalne w prawie podatkowym* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2009, s. 56). W takim ujęciu temporalnym zakres przynależności przepisu prawa do systemu prawa nie pokrywa się z okresem, w którym odpowiednie organy mają obowiązek jego stosowania (w którym nakazane jest jego stosowanie), a derogacja czy też zmiana danego aktu prawnego (w braku ewentualnych szczególnych regulacji intertemporalnych) nie ma wpływu na skutki prawne zdarzeń (faktów prawnych) zaistniałych między wejściem w życie takiego aktu a jego uchyceniem. Derogacja prawodawcza nie oznacza bowiem „utrata mocy obowiązującej” przez dany akt czy przepis prawny, a jedynie zmianę jego „zakresu stosowania” (zob. T. Pietrzykowski, *Wsteczne stosowanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 26, 31 i 32). Przywołana zasada znajduje swoje odzwierciedlenie także w normach regulujących postępowanie sądownoadministracyjne, bowiem zgodnie z art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U.

z 2012 r., poz. 270 ze zm.), sąd administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy, co oznacza, że sąd ten rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności). W konsekwencji zmiana stanu faktycznego lub prawnego, która nastąpiła po wydaniu zaskarżonego aktu, zasadniczo nie ma znaczenia dla oceny działania organu administracji publicznej.

Konkludując ten wątek, trzeba stwierdzić, iż zmiana brzmienia zaskarżonych przepisów nie spowodowała, że rekonstruowana do tej pory na ich podstawie norma prawna utraciła moc obowiązującą, stąd przywołane nowelizacje u.p.c.c. nie mają relewantnego znaczenia z punktu widzenia podstaw i zarzutów skarg, w szczególności nie odnoszą się do *meritum* wątpliwości konstytucyjnych sformułowanych przez skarżące spółki. Zważywszy wymogi skargi konstytucyjnej, zdaniem Sejmu, należy w niniejszym wypadku badać przepisy w brzmieniu, które było podstawą ostatecznego orzeczenia o prawach i wolnościach inicjatorek postępowania.

Jednocześnie wypada wskazać, że badane w ujęciu historycznym przepisy u.p.c.c. miały to samo brzmienie w dacie relewantnej dla powstania obowiązku podatkowego zarówno skarżącej I (listopada 2004 r.), jak i skarżącej II (lutego 2005 r.).

3. Poczyniona wcześniej konstatacja nie przesądza jednak o dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skarg wszczynających niniejsze postępowanie. Sejm wyraża bowiem wątpliwość co do możliwości wyrokowania przez Trybunał Konstytucyjny, w obliczu braków uzasadnienia stawianych zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna powinna przy tym spełniać warunki wskazane w ustawie o TK, ponieważ to ona jest właśnie aktem, który określa „zasady” wnoszenia skargi. Do katalogu formalnych przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej należy m.in. powinność wskazania przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw lub wolności naruszonych przez

zakwestionowaną normę (art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK), a także sporządzenie uzasadnienia skargi wraz z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

Sformułowanie zastrzeżeń Sejmu względem dopuszczalności merytorycznego rozstrzygnięcia niniejszej sprawy wymaga uprzedniej rekonstrukcji wątpliwości konstytucyjnych skarżących spółek oraz argumentacji przywołanej na ich poparcie.

4. W świetle zaskarżonych przepisów, obowiązujących w dniu podjęcia uchwał o podwyższeniu kapitału zakładowego przez inicjatorce postępowania, podatki od czynności cywilnoprawnych podlegała zmiana umowy spółki, jeżeli powodowała ona podwyższenie podstawy opodatkowania tym podatkiem (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c.), natomiast za zmianę umowy spółki należało uważać – w wypadku spółki kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty (art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c.).

Swoje wątpliwości konstytucyjne skarżące opierają na następującym założeniu: w świetle art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. L 249, s. 25 i n.; dalej: dyrektywa 69/335/EWG), w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. zmieniającej dyrektywę 69/335/EWG (Dz. Urz. L 156, s. 23 i n.), Rzeczpospolita Polska – z dniem akcesji do UE – zobowiązana była do zwolnienia z podatku kapitałowego wszystkich operacji innych niż operacje określone w art. 9 dyrektywy 69/335/EWG, które w dniu 1 lipca 1984 r. były w Polsce zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą. Trzeba dodać, że poza sporem jest, iż obowiązek Polski w tym zakresie zaktualizował się 1 maja 2004 r., co jednoznacznie potwierdził Trybunał Sprawiedliwości UE wyrokami z: 16 czerwca 2011 r., sygn. akt C-212/10 *Logstor ROR Polska* oraz 16 lutego 2012 r., sygn. akt C-372/10 *Pac Holdco*, podtrzymując swój dotychczasowy pogląd, wyrażony m.in. we wcześniejszym wyroku z 21 czerwca 2007 r., sygn. akt C-366/05 *Optimus-Telecomunicações*.

Z perspektywy treści art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG, opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych podwyższenia kapitału zakładowego spółki było uzależnione wyłącznie od tego, czy w dacie odniesienia wskazanej w przywołanym przepisie dyrektywy istniały w polskim porządku prawnym przepisy nakładające podatek od gromadzonego kapitału (w aktualnych polskich warunkach

prawnych – podatek od czynności cywilnoprawnych) takich czynności według stawek wynoszących powyżej 0,5% podstawy opodatkowania.

Jednocześnie warto podkreślić, że zarówno skarżąca I, jak i skarżąca II nie kwestionują zawartej w art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 69/335/EWG konstrukcji „daty odniesienia”, determinującej obowiązek stosowania przez państwa członkowskie UE wyłączeń podatkowych. Inicjatorzy postępowania podkreślają bowiem, że: „przedmiotem skargi nie jest prawo unijne [...] Orzeczenie [TK – uwaga własna], o którego wydanie Skarżąca wnosi dotyczyć ma wyłącznie zgodności przywołanych przepisów ustawy o PCC z Konstytucją RP” (skarga I, s. 2; skarga II, s. 2).

W dniu 1 lipca 1984 r. w Polsce obowiązywała ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226; dalej: u.o.s.) i stosownie do treści jej art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d, opłatę skarbową (będącą w kontekście niniejszej sprawy poprzedniczką podatku od czynności cywilnoprawnych) pobierało się od pism stwierdzających zawiązanie spółki przez osoby fizyczne i osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej. Jednocześnie w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.o.s. Rada Ministrów została upoważniona do uregulowania w rozporządzeniu: przedmiotów opłaty skarbowej wymienionych w art. 1, zasad ustalania podstawy obliczenia opłaty skarbowej, wysokości stawek od poszczególnych przedmiotów opłaty skarbowej, jak również zwolnień z opłaty nie przewidzianych w u.o.s.

Wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.o.s. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 34, poz. 161 ze zm.; dalej: r.o.s.), przewidywało w § 54 ust. 1, że opłatę skarbową wnosi się od umowy spółki i wynosi ona, w zależności od podstawy obliczenia: od wkładów, których przedmiotem jest nieruchomości lub prawo wieczystego użytkowania – 10%, natomiast od innych wkładów – 5%. W świetle § 54 ust. 3 pkt 2 r.o.s., podstawę obliczenia opłaty skarbowej w wypadku powiększenia kapitału zakładowego spółki stanowiła kwota, o którą powiększono kapitał zakładowy.

W związku z tym, że w świetle przywołanych postanowień r.o.s., czynność zwiększenia kapitału zakładowego spółki była objęta opłatą skarbową (odpowiednikiem funkcjonującego na gruncie dyrektywy 69/335/EWG podatku od gromadzenia kapitału) i stawka tej opłaty wynosiła 5% podstawy opodatkowania, polski ustawodawca, kreując zaskarżoną regulację, przyjął, że obligatoryjne zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG nie miało

zastosowania do podwyższenia kapitału zakładowego i w konsekwencji opodatkował przywołaną czynność podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. Trzeba podnieść, że przewidziana w art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.c.c. stawka podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 0,5% nie przekracza stawki podatkowej (tj. 1%) przewidzianej w art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG.

Inicjatorzy postępowania wywodzą jednak, że przepisy r.o.s. były nielegalne, bowiem „w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej rozszerzono zakres opodatkowania na czynność (podwyższenie kapitału zakładowego spółki), która w myśl ustawy o opłacie skarbowej nie podlegała opodatkowaniu (opodatkowaniu podlegało bowiem wyłącznie pismo stwierdzające zawiązanie spółki. Rozszerzenie zakresu opodatkowania w rozporządzeniu w sprawie opłaty skarbowej stanowiło zarówno naruszenie zakresu delegacji ustawowej zawartej w ustawie o opłacie skarbowej, jak i zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, obowiązującej również na gruncie Konstytucji PRL” (skarga I, s. 8; skarga II, s. 9).

Skarżące spółki wskazują przy tym, że jakkolwiek Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.; dalej: Konstytucja PRL) nie zawierała zasady wyłączności regulacji ustawowych w zakresie nakładania podatków i zwolnień podatkowych, to w dorobku orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego na gruncie Konstytucji PRL przyjmowano jednak, że wszelkie obowiązki obywateli winny być regulowane w drodze ustawy, a jedynie wyjątkowo w aktach prawnych niższego rzędu, wydanych na podstawie i w granicach upoważnienia wynikającego z ustawy (por. powołane przez skarżące orzeczenie TK z 5 listopada 1986 r., sygn. akt U 5/86, co jednak symptomatyczne, skarżące spółki nie przywołują tej części uzasadnienia orzeczenia, w której mowa o możliwości korzystania z formy rozporządzenia).

W zgodnej opinii skarżących spółek, przyjmując zaskarżone przepisy u.p.c.c., ustawodawca zaakceptował jako punkt odniesienia dla nich niekonstytucyjne normy prawne obowiązujące 1 lipca 1984 r. i z tego względu zasadne jest twierdzenie o naruszeniu – *par excellence* – zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. W skargach wyrażono bowiem pogląd, iż zasada ta wymaga, „aby wszelkie działania (w tym również proces prawodawczy) wszystkich organów państwa (a zatem również Ustawodawcy) były oparte na legalnych aktach prawnych – a nie na przepisach niekonstytucyjnych, które w tej sprawie są podstawą

wprowadzenia przepisów ustawy o PCC ograniczających prawo własności Spółki” (skarga I, s. 11; skarga II, s. 13).

Inicjatorce niniejszego postępowania stwierdziły, że uregulowanie zakresu opodatkowania podatkiem kapitałowym w zaskarżonych przez nie przepisach, z uwzględnieniem stanu prawnego z 1 lipca 1984 r., czego skądinąd wymagała dyrektywa 69/335/EWG, stanowi przejaw naruszenia zarówno Konstytucji PRL (w zakresie, w jakim wynika z niej wyłączenie ustawy dla normowania elementów obowiązku podatkowego), jak i art. 84 oraz art. 217 Konstytucji (por. skarga I, s. 8; skarga II, s. 10). Przywołane przepisy Konstytucji, w świetle orzecznictwa trybunalskiego, wyrażają m.in. wymóg, zgodnie z którym istotne elementy stosunku daninowego zostały określone w ustawie (por. np. wyrok TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09).

Jednocześnie, jak twierdzą skarżące spółki, uwzględnienie na etapie kreowania zakwestionowanych przepisów formalnego obowiązywania norm odbiegających od standardów prawa daninowego, wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji, doprowadziło do niekonstytucyjnej ingerencji w prawo własności chronione w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. W skargach zaznaczono przy tym, że: „[o]podatkowanie danego stanu faktycznego w zgodzie z konstytucyjnym prawem własności chronionym przez art. 64 Konstytucji RP możliwe jest jedynie wówczas, gdy przepisy prawa daninowego w sposób **prawidłowy** [podkreślenie skarżących spółek] (czyli również z uwzględnieniem pozostałych przepisów konstytucyjnych, a zwłaszcza art. 2, właśnie art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP) wprowadzają opodatkowanie określonej czynności” (skarga I, s. 7; skarga II, s. 8).

5. Analiza uzasadnienia skarg konstytucyjnych prowadzi do konstatacji, że pierwszoplanowym argumentem, który – w opinii skarżących spółek – przemawiać ma za niekonstytucyjnością zakwestionowanej regulacji, jest okoliczność, że ustawodawca ustalił zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, akceptując przepisy r.o.s. naruszające zarówno Konstytucję PRL, jak i Konstytucję.

Wypada w związku z tym wskazać, że zakwestionowane przepisy ustawowe nie zawierają w swojej treści odesłania do postanowień r.o.s., a w aktualnym stanie prawnym stawki podatku i podstawa opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych zostały uregulowane w art. 7 ust. 1 pkt 9 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1

lit. b u.p.c.c. Natomiast odniesienie do stanu prawnego obowiązującego w Polsce 1 lipca 1984 r. wynika wprost z postanowień art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG, jak już jednak podniesiono, skarżące spółki nie kwestionują konstrukcji „daty odniesienia” zawartej w przywołanej dyrektywie.

W opinii Sejmu, poprzedzonej analizą argumentacji mającej wspierać tezę skarżących spółek o niekonstytucyjności zakwestionowanej regulacji, wątpliwości konstytucyjne odnoszone do art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. mają charakter wtórny względem zagadnienia zgodności § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. z Konstytucją PRL oraz z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Oznacza to, że ocena konstytucyjności zaskarżonych przepisów u.p.c.c. zależy od wyniku wcześniejszej kontroli wskazanego przepisu r.o.s. ze standardem wyłączności ustawy w materii podatkowej, wywodzonym przez inicjatorce postępowania zarówno z postanowień Konstytucji, jak i Konstytucji PRL.

Na gruncie niniejszej sprawy kontrola konstytucyjności aktu wykonawczego do ustawy (r.o.s.) jest niedopuszczalna. Z uwagi na to, że nie stanowił on podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia o prawach lub wolnościach skarżących, r.o.s. nie został zaskarżony, czyli formalnie nie stanowi przedmiotu kontroli. Wiążącej oceny Trybunału Konstytucyjnego nie może w tym zakresie zastąpić autorytatywny osąd skarżących spółek, które – nie dysponując procesowymi środkami wzruszenia domniemania konstytucyjności r.o.s. – konstatują jego oczywistą sprzeczność z materią konstytucyjną: obowiązującą 1 lipca 1984 r. oraz aktualnie; por. skarga I, s. 9-10 i skarga II, s. 12-13). Przyjęty w skargach sposób argumentowania powoduje, iż pisma procesowe inicjujące niniejsze postępowanie muszą być, zdaniem Sejmu, ocenione jako pozbawione uzasadnienia naruszenia przez art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt. 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. powołanych jako wzorce kontroli art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

6. Trzeba przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny związany jest zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym (wniosku, pytaniu prawnym, skardze konstytucyjnej), pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Niemniej, zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione. Z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK wynika jednoznaczny obowiązek uzasadnienia skargi.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym związana jest z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych oraz z zasadą kontrydiktoryjności.

Zgodnie z wypowiedziami Trybunału Konstytucyjnego: „Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega w oparciu o domniemanie, że badane normy są zgodne z konstytucją. Ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada kontrydiktoryjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (zob. orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., sygn. akt K 19/96 oraz orzeczenia TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95; wyroki TK z: 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07; 15 lipca 2009 r., sygn. akt K 64/07; 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09). Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17; L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 191).

Niezrealizowanie przez skarżące spółki powyższego obowiązku skutkowałoby koniecznością umorzenia postępowania (art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Jeżeli brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w tym zakresie oznaczałoby przerzucenie ciężaru dowodu na

sąd konstytucyjny, co w konsekwencji pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym (por. art. 66 ustawy o TK). Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

Uwzględniając przywołane ustalenia, trzeba zauważyć, że w skargach brak argumentacji odnoszącej się do naruszenia przez kwestionowaną regulację powołanych przez skarżące wzorców kontroli. Inicjatorce niniejszego postępowania posłużyły się specyficzną stylizacją zarzutów, która polega na tym, że zastrzeżenia względem zgodności przedmiotu zaskarżenia z art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji są skutkiem oparcia się przez ustawodawcę kreującego zakwestionowane przepisy na rozwiązaniach normatywnych niezgodnych z Konstytucją PRL, a tym samym z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W treści skarg konstytucyjnych zawarta jest więc rozbudowana argumentacja mająca przemawiać na rzecz niezgodności § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. z wzorcami wynikającymi z art. 84 i art. 217 Konstytucji, skarżące nie uzasadniają natomiast naruszenia przywołanych przepisów Konstytucji bezpośrednio przez art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt. 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. Z tego względu należy uznać, że w odniesieniu do badania zaskarżonych przepisów z perspektywy art. 84 i art. 217 Konstytucji, skargi nie spełniają wymogów określonych w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK i dlatego postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone.

7. Przyjęty przez skarżące spółki sposób kaskadowej konstrukcji zarzutów determinuje także wniosek Sejmu o umorzenie postępowania w zakresie kontroli zgodności kontestowanej regulacji z – ujmowaną ogólnie – zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Trzeba bowiem ponownie podkreślić, że zarzut złamania przywołanych postanowień konstytucyjnych aktualizuje się dopiero po zdiagnozowaniu niekonstytucyjności § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. Zdaniem Sejmu, ocena dopuszczalności zbadania w niniejszej sprawie konstytucyjności postanowień r.o.s. wypada jednoznacznie negatywnie.

Jakkolwiek, posługując się ugruntowaną w europejskiej kulturze prawnej zasadą *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (wyrok TK z 20 października 2008 r., sygn. akt SK 51/04; postanowienie TK z 4 maja 2010 r., sygn. akt SK 4/08), rekonstruując przedmiot kontroli, Trybunał Konstytucyjny mógłby rozważyć konieczność objęcia badaniem także odpowiednich postanowień r.o.s. *In casu* taki zabieg nie da jednak rezultatu w postaci dopuszczalności konstytucyjnej kontroli § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. Za takim stanowiskiem przemawiają dwa argumenty. Po pierwsze, Trybunał jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej (art. 66 ustawy o TK); orzeka w granicach zaskarżenia. Innymi słowy, przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego mogą być zatem tylko normy prawne kwestionowane przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie kontroli konstytucyjności, co wymaga wskazania przepisów prawnych, w których owe normy są zakodowane. Trzeba więc odnotować, że zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 12 września 2013 r. skarżącą I wezwano do uzupełnienia braków formalnych rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, m.in. do wskazania naruszonych praw podmiotowych lub wolności wynikających z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, a także z Konstytucji PRL) i określenia sposobu ich naruszenia oraz do dokładnego określenia przedmiotu skargi konstytucyjnej.

W piśmie procesowym z 23 września 2013 r. skarżącą I ustosunkowała się do tego zarządzenia, wyjaśniając, że: „Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest niezgodność art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC [u.p.c.c. – uwaga własna] w brzmieniu obowiązującym w dniu listopada 2004 r. [...] wymienione przepisy ustawy o PCC nie tylko zostały bezpośrednio wskazane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia lipca 2012 r. jako podstawa prawna wydania ostatecznego rozstrzygnięcia, ale również były stosowane przez organy podatkowe w toku postępowania poprzedzającego wydanie tego wyroku, co znalazło potwierdzenie w sentencjach decyzji odmawiających stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych” (s. 1-2). Analogiczny sposób określenia przedmiotu kontroli zaprezentowała skarżąca II (skarga II, s. 4). Jednocześnie należy podkreślić, że skarżące spółki zaznaczyły wyraźnie, iż: „przedmiotem skargi nie jest ocena zgodności z Konstytucją RP (czy też Konstytucją PRL) przepisów obowiązujących w Polsce w dniu 1 lipca 1984 r.” (skarga I, s. 9; skarga II, s. 12). Oznacza to, że wolą podmiotów dysponujących skargą, jej

przedmiot został precyzyjnie zdelimitowany, zarówno od strony pozytywnej, jak i negatywnej i brak przestrzeni na dywagacje zmierzające do ustalenia, czy intencją skarżących było wskazanie postanowień r.o.s. jako przedmiotu kontroli. Po drugie, przyjęcie, że § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. stanowi dodatkowy przedmiot kontroli w niniejszej sprawie naruszyłoby podstawowy element konstrukcyjny instytucji skargi konstytucyjnej, to jest warunek uczynienia jej przedmiotem takich przepisów, które wykazują dwojaką kwalifikację (por. np. postanowienia TK z: 11 grudnia 2002 r., sygn. akt SK 17/02; 12 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 4/03). *Primo*, stanowią normatywną podstawę ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji, wydanego w sprawie skarżących. *Secundo*, ich treść normatywna jest źródłem naruszenia określonych w Konstytucji wolności lub praw. Tymczasem, na co wskazały sądy rozstrzygające ostatecznie w sprawach skarżących spółek, normy wynikające z § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. służą jedynie do ustalenia zakresu zwolnień istniejących w Polsce 1 lipca 1984 r. i nie były stosowane ani przez organy administracji skarbowej w postępowaniu o ustalenie istnienia nadpłaty, ani sądy administracyjne kontrolujące zaadresowane względem skarżących decyzje administracyjne. Trzeba także wskazać, że ostateczne rozstrzygnięcia wydane w sprawach skarżących spółek dotyczyły sporu o zaistnienie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w dniu podjęcia uchwał o podwyższeniu kapitału zakładowego przez spółki (listopada 2004 r. oraz lutego 2005 r.), a więc w dacie, w której nie obowiązywały już r.o.s. ani u.o.s., (derogowana z dniem 1 marca 1989 r. przez ustawę z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej; Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.). Warto jednocześnie dodać, że przepisy r.o.s. nie normowały żadnych przyszłych zachowań swoich adresatów. Trudno zatem uznać, że treść normatywna § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. była źródłem naruszenia konstytucyjnych praw i wolności skarżących spółek.

Przytoczone argumenty przemawiają, zdaniem Sejmu, za niedopuszczalnością badania w niniejszej sprawie konstytucyjności § 54 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 r.o.s. W konsekwencji niemożliwe jest także rozpoznanie zarzutu naruszenia przez art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k, art. 1 ust. 1 pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c. art. 64 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Skarżące spółki uzasadniają bowiem naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego, i w konsekwencji art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji, uwzględnieniem przez ustawodawcę niekonstytucyjnej regulacji r.o.s. W opinii Sejmu, wobec braku argumentów

potwierdzających naruszenie przez zakwestionowaną regulację przywołanych postanowień Konstytucji, postępowanie w tym zakresie należy umorzyć.

8. Dodatkowo Sejm dostrzega konieczność sformułowania zastrzeżenia także co do dopuszczalności rozstrzygnięcia skargi w aspekcie kontroli zgodności zakwestionowanej regulacji z zasadą poprawnej legislacji. Skarżące spółki wskazują bowiem art. 2 Konstytucji jako wzorzec kontroli nie tylko w perspektywie generalnie ujmowanej zasady demokratycznego państwa prawnego, ale wydobywają z niego zasadę poprawnej legislacji. Jednocześnie jednak inicjatorce postępowania nie podają żadnej argumentacji przemawiającej za zasadnością zarzutu naruszenia przywołanego standardu konstytucyjnego, ograniczając się do stwierdzenia, że objęte kontrolą przepisy u.p.c.c. „ingerują w konstytucyjne prawo własności naruszając również reguły przyzwoitej legislacji – skoro bowiem przepisy prawa spełniać muszą, dla swej skuteczności, określone standardy konstytucyjne (np. odpowiednie *vacatio legis*, właściwa redakcja, zrozumiałość dla adresatów [...]), to tym bardziej powinny one również znajdować oparcie wyłącznie w aktach prawnych zgodnych z wartościami konstytucyjnymi, co uznać można za podstawowy standard konstytucyjny” (skarga I, s. 12; skarga II, s. 14). Sposób zaskarżenia oraz analiza uzasadnienia skarg przekonują, że naruszenie zasady poprawnej legislacji inicjatorce niniejszego postępowania nie wiążą z niejasnością przepisów u.p.c.c., lecz z naruszeniem ich praw wskazanych w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

Wobec powyższego Sejm stwierdza, że przytoczonej konkluzji skarżących spółek w przywołanym zakresie nie sposób zakwalifikować jako stosownego (wymaganego art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK) uzasadnienia naruszenia przez zaskarżoną regulację zasady poprawnej legislacji. Twierdzenie to jest podstawą wniosku o umorzenie postępowania w zakresie badania kontestowanej regulacji z zasadą poprawnej legislacji.

9. Jedynie na marginesie rozważań należy podnieść, że zgodnie z art. 27 pkt 1 ustawy o TK, Sejm jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem wyłącznie jako „organ, który wydał akt objęty wnioskiem lub skargą konstytucyjną”. Ocena zgodności z Konstytucją przywołanych przez skarżące spółki przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 1983 r., w wypadku podjęcia przez Trybunał

Konstytucyjny decyzji o poddaniu ich merytorycznej kontroli, wykraczałaby poza pozycję procesową Sejmu i pozostaje poza ramami niniejszego stanowiska.

10. W związku z poczynionymi ustaleniami Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Radosław Sikorski