

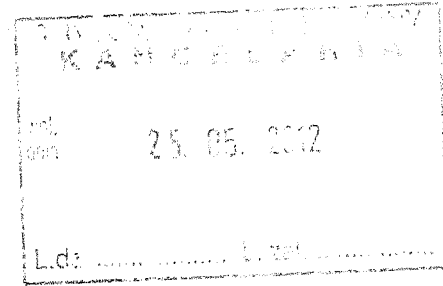


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 24 maja 2012 r.

Sygn. akt SK 1/12

BAS-WPTK-241/12



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 skargi konstytucyjnej B S.A. z 28 kwietnia 2011 r. (sygn. akt SK 1/12), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania w całości**.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i stan faktyczny sprawy

1. Zgodnie z art. 20 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (dalej: u.o.s. lub nowa u.o.s.), traci moc ustawa z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (dalej: dawna u.o.s.). W myśl art. 21 u.o.s., ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Nowa u.o.s. zniosła obowiązek uiszczania opłaty skarbowej od wystawiania weksli, który istniał pod rządami dawnej u.o.s.

Stosownie do art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b) dawnej u.o.s., opłacie skarbowej podlegały weksle. Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli wystawiały (sporządzały) dokumenty, składały podania i załączniki do podań albo jeżeli na ich wniosek dokonywało się czynności urzędowych lub wydano zaświadczenia lub zezwolenia (art. 4 ust. 1 dawnej u.o.s.). W przypadku weksla obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciążył więc na jego wystawcy. Obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wystawienia (sporządzenia) weksla (art. 6 pkt 4 dawnej u.o.s.).

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.) za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Na mocy art. 2 § 1 pkt 3 o.p., przepisy tej ustawy stosuje się do opłaty skarbowej. Oznacza to, że za nadpłatę będzie również uważana kwota nadpłaconej lub nienależnie zapłaconej opłaty skarbowej. Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku (art. 75 § 1 o.p.).

Artykuł 2 ust. 1 ustawy z 13 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (dalej: u.z.u.o.s.) stanowił, iż do 31 grudnia 2008 r. zapłata opłaty skarbowej może być dokonywana także nabytymi i niewykorzystanymi przed 1 stycznia 2007 r. znakami opłaty skarbowej o odpowiedniej wartości, których wzór został określony w przepisach obowiązujących od 1 lutego 1995 r. do 31 grudnia 2006 r.

2. W latach 2005 i 2006 skarżąca B S.A. (dalej: skarżąca albo bank) dokonywała systematycznych zakupów urzędowych blankietów wekslowych celem wykorzystania ich do zabezpieczeń kredytów przez swoich klientów. Jak zaznacza skarżąca, nabywanie przez nią blankietów wekslowych „na zapas” było od wielu lat normalną praktyką mającą usprawnić obsługę kredytową banku w związku ze znacznym rozwojem działalności kredytowej w tym czasie.

W rezultacie, w dniu wejścia w życie u.o.s. – tj. 1 stycznia 2007 r. – bank posiadał pewną liczbę niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych nabytych w 2006 r. Zawarta w nich opłata skarbową opiewała na kwotę zł. Kwota zapłacona z tytułu opłaty skarbowej w wysokości określonej w blankietach wekslowych była przekazywana organowi gminy, który był 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 (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm., dalej: u.d.j.s.t.). Stosownie do art. 14 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do 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.

W ocenie banku, wyżej wymieniona kwota opłaty skarbowej zawarta w nabytych przez niego i niewykorzystanych blankietach wekslowych powinna zostać uznana za nadpłatę. Kwota ta została bowiem przekazana gminom i stanowiła ich dochód, podczas gdy na skutek zmiany prawa, wraz z wejściem w życie nowej u.o.s., odpadła podstawa prawna tego świadczenia i nie doszło do realizacji obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej (tj. nie powstał obowiązek podatkowy). Nowa u.o.s. nie zawiera również przepisu przejściowego, który przewidywałby możliwość wykorzystania nabytych uprzednio blankietów wekslowych w określonym czasie po jej wejściu w życie albo ewentualnie ich zwrotu i odzyskania uiszczonej już opłaty skarbowej zawartej w tych blankietach. Zdaniem skarżącej, w związku z powyższym doszło do wzbogacenia gmin kosztem nabywców blankietów wekslowych.

3. Stanowiska banku nie podzielił Prezydent Miasta Ł , który decyzją z marca 2008 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w zakresie opłaty skarbowej w kwocie zł od niewykorzystanych blankietów wekslowych. Prezydent

Miasta Ł uznał, iż okoliczności przedstawione przez skarżącą nie noszą znamion nadpłaty w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Nadpłatą jest bowiem kwota nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku (opłaty), powstająca 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.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze, do którego skarżąca wniosła odwołanie od decyzji Prezydenta Miasta Ł , utrzymało w mocy tę decyzję. Zdaniem SKO, pojęcia nadpłaty nie można odnosić do opłaty skarbowej uiszczanej w związku z nabyciem urzędowego blankietu wekslowego, gdyż pojęcie to może dotyczyć wyłącznie podatku. Na gruncie dawnej u.o.s. obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od weksli powstawał z chwilą wystawienia (sporządzenia) weksli i ciążył na ich wystawcach, a nie na nabywcach blankietów wekslowych. Z uwagi na fakt, że opłata skarbową uiszczona w związku z nabyciem tych blankietów nie jest podatkiem, zdaniem SKO nie można mówić o powstaniu nadpłaty ani o uprawnieniu do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

Wyrokiem z stycznia 2009 r. (sygn. akt) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł oddalił skargę banku. W uzasadnieniu wyroku sąd wskazał m.in., że bank uiszczył wprawdzie równowartość opłaty skarbowej zawartej w cenie urzędowych blankietów wekslowych, jednakże zapłata tej ceny nie stanowiła wykonania obowiązku zapłaty należności publicznoprawnej, jaką jest opłata skarbową. W ocenie sądu, bank spełnił 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 niezależnie zapłaconej opłaty skarbowej.

Wyrokiem z października 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną banku, uznając, że 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 być rozpoznany pozytywnie. NSA wskazał, że samo nabycie urzędowych blankietów wekslowych nie mogło zostać uznane za zapłatę opłaty skarbowej. Dopiero wypełnienie urzędowego blankietu wekslowego oznaczało, że

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 o.p.

NSA podzielił jednak argumenty banku odnoszące się do działań organów państwa w analizowanej materii i wydał, na podstawie art. 155 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), 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 urzędowych blankietów wekslowych przed tą datą. NSA zwrócił uwagę na fakt, że nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych zostały wprowadzone z dniem 16 sierpnia 2006 r. przez rozporządzenie Ministra Finansów z 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975). W tym akcie prawnym stworzono gwarancję wykorzystania poprzednio obowiązujących wzorów do 31 grudnia 2010 r. Jednak przed dniem podpisania tego rozporządzenia został skierowany do Sejmu rządowy projekt nowej ustawy o opłacie skarbowej. Zdaniem NSA, to zestawienie dat pozwalało na stwierdzenie, iż w takiej sytuacji należało przewidzieć zwrot wydatków poniesionych przez nabywców urzędowych blankietów wekslowych. Sposób prowadzenia prac legislacyjnych zmierzających do uchylecia obowiązku w opłacie skarbowej od weksli z równoczesnym wprowadzeniem do obrotu urzędowych blankietów weksli świadczy o swoistej pułapce zastawionej na posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych. Tego rodzaju zachowanie może zostać uznane za podważające zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji), a w odniesieniu do organów podatkowych narusza zasadę zaufania do prowadzenia postępowania w sposób budzący do nich zaufanie (art. 121 § 1 o.p.). Dostrzeżone błędy legislacyjne zostały usunięte przez art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s., ale tylko w stosunku do znaków opłaty skarbowej, a nie w odniesieniu do urzędowych blankietów wekslowych, pomimo analogicznej sytuacji, w jakiej znajdują się posiadacze tych blankietów. W ocenie NSA, takie działanie może zostać uznane za naruszające konstytucyjną zasadę równości (art. 32 Konstytucji).

II. Zarzuty skarżące

1. Zarzut skarżącej pod adresem art. 20 i 21 u.o.s. dotyczy pominięcia legislacyjnego, jakiego jej zdaniem dopuścił się ustawodawca, nie wprowadzając przepisów, które odnosiłyby się do sytuacji prawno-faktycznej posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 31 grudnia 2006 r. i niewykorzystanych do tej daty. W ocenie skarżącej, uchwalając nową u.o.s. 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 ich nabywców, którzy nie wykorzystali ich do 1 stycznia 2007 r. Zdaniem skarżącej, takie działanie należy także ocenić jako naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz naruszenie interesów w toku. Powyższe naruszenia mają wynikać z faktu, że w procesie legislacyjnym nie została uwzględniona zasada demokratycznego państwa prawa, sformułowana w art. 2 Konstytucji, przez pominięcie przepisów przejściowych pozwalających bądź na wykorzystanie nabytych blankietów wekslowych w celu uregulowania innych należności publicznoprawnych, bądź dokonania zwrotu wydatków obywateli oraz podmiotów gospodarczych na ich nabycie. Jak zaznaczyła skarżąca, w rezultacie likwidacji z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku uiszczania opłaty skarbowej od wystawiania weksli, urzędowe blankiety wekslowe, które dokumentowały poniesienie opłaty skarbowej, przestały mieć po tej dacie jakąkolwiek wartość majątkową. Nabywcy blankietów wekslowych, którzy nie zużyli ich przed wejściem w życie u.o.s., znaleźli się w sytuacji, w której nie mogli ich wykorzystać w żaden inny sposób, pomimo że dokonali określonych wydatków na ich nabycie, które przez samorządy gminne zostały rozpoznane jako dochody własne z tytułu opłaty skarbowej.

W ocenie skarżącej, brak odpowiednich przepisów przejściowych stanowi pominięcie legislacyjne, skutkujące naruszeniem wynikających z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz przyzwoitej legislacji, które to zasady nakazują uwzględnić bezpieczeństwo prawne jednostek związane z przewidywalnością działań organów państwa i prognozowaniem działań własnych, a także ochronę praw nabytych i interesów

w toku adresatów norm prawnych. Jak podkreśliła skarżąca, dokonując w 2006 r. zakupów blankietów wekslowych „na zapas” działała w zaufaniu do poczynań ustawodawcy, licząc na to, że zakupione blankiety będzie mogła wykorzystać co najmniej do końca 2010 r. Takie działanie skarżącej nie było, w jej ocenie, nieracjonalne, gdyż wynikało z potrzeby zapewnienia sprawnej obsługi klientów wobec szybko rosnącego rynku kredytów i związanego z tym szybkiego zwiększenia zapotrzebowania na blankiety wekslowe. Tymczasem ustawodawca w taki sposób zmienił regulacje prawne, że nie dał skarżącej możliwości dostosowania się do nowego stanu prawnego. Nie istniała bowiem faktyczna możliwość wykorzystania w tak krótkim czasie zgromadzonych blankietów wekslowych. W ocenie skarżącej, ustawodawca powinien wprowadzić przepisy przejściowe, które umożliwiłyby przystosowanie się podmiotów gospodarczych do nowych regulacji lub przewidywałyby zwrot blankietów bądź kwot przeznaczonych na ich zakup.

Z kolei uzasadniając niezgodność art. 20 i art. 21 u.o.s. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji skarżąca zaznaczyła m.in., że nabywcy blankietów wekslowych, dokonawszy ich zakupów, 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 u.o.s. istniejące i niewykorzystane blankiety wekslowe utraciły wszelką wartość, co doprowadziło do uszczuplenia majątków posiadaczy blankietów oraz do wzbogacenia władzy publicznej (gmin).

2. Zarzut pominięcia ustawodawczego skarżąca odnosi także do art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s, który wprowadził możliwość korzystania ze znaków opłaty skarbowej do 31 grudnia 2008 r. W ocenie skarżącej, brak analogicznych przepisów w odniesieniu do posiadaczy niewykorzystanych blankietów wekslowych stanowi pominięcie ustawodawcze, które doprowadziło do naruszenia jej prawa do równego traktowania własności (art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 2 Konstytucji). Skarżąca ma świadomość, że u.z.u.o.s. jest ustawą epizodyczną, regulującą sytuację przejściową. Zastosowanie przepisów tej ustawy jest ograniczone w czasie, skutkiem czego można uznać, że jej obowiązywanie wygasło z końcem 31 grudnia 2008 r. Skarżąca powołuje się jednak na art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK), dowodząc, że przesłanki kontynuowania postępowania wobec art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. są spełnione.

Uzasadniając merytorycznie zarzut niezgodności art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, skarżąca stwierdza, że problematyka faktyczno-prawna związana z likwidacją znaków opłaty skarbowej jest identyczna z problematyką rezygnacji z urzędowych blankietów wekslowych. Z uwagi na wspólny cel, jaki realizowały znaki opłaty skarbowej i urzędowe blankiety wekslowe, powinny być one traktowane podobnie. W ocenie skarżącej, nie znajduje uzasadnienia w celu zakwestionowanej regulacji pominięcie w niej posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych, którzy również ponieśli uszczerbek majątkowy na skutek wprowadzonych zmian.

W rezultacie skarżąca stwierdza, iż prawo własności dwóch grup podmiotów mających te same cechy istotne, tj. posiadaczy znaków opłaty skarbowej i posiadaczy urzędowych blankietów wekslowych, zostało potraktowane odmiennie, ponieważ ustawodawca, nowelizując u.o.s., zapewnił ochronę tylko pierwszej z wymienionych grup. Zaskarżone przepisy w sposób dyskryminujący pominięły skarżącą przez niezapewnienie ochrony prawnej przysługującego jej prawa własności.

3. Zarzut pominięcia legislacyjnego skarżąca odnosi także do przepisów Ordynacji podatkowej, które regulują zasady stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku i opłaty skarbowej oraz określają podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty (art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 o.p.). Jak zaznacza skarżąca, z przepisów dawnej u.o.s., które zostały w skardze powołane jako przepisy związkowe w celu wskazania zakresu zastosowania art. 72 § 1 pkt 1 o.p., wynika, że w przypadku zakupu urzędowych blankietów wekslowych dochodziło do uiszczenia opłaty skarbowej. Obowiązek podatkowy powstawał wprawdzie dopiero w momencie wystawienia weksła, jednak ze względu na konieczność uregulowania należności z tytułu zakupu urzędowych blankietów wekslowych, do zapłaty opłaty skarbowej dochodziło już w momencie ich nabycia, tj. przed powstaniem obowiązku podatkowego, a wysokość tej opłaty była określona na winiecie znajdującej się na każdym blankiecie wekslowym. Taka sytuacja miała miejsce w przypadku skarżącej, która uiściła opłatę skarbową niejako za przyszłych wystawców weksli, którym zamierzała przekazać nabyte uprzednio blankiety wekslowe w związku zabezpieczeniem udzielanych przez siebie kredytów.

Zdaniem skarżącej, wraz z wygaśnięciem obowiązku uiszczania opłaty skarbowej z dniem 1 stycznia 2007 r., kwoty zapłacone z tytułu tej opłaty od blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane przed tą datą, stały się kwotami nienależnie pobranymi przez organy podatkowe, tj. gminy, które były beneficjentami dochodów podatkowych z tytułu opłaty skarbowej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 lit a) u.d.j.s.t. Skarżąca nie miała możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty na podstawie art. 72 § 1 pkt 1 o.p., ponieważ przepis ten przewiduje możliwość zwrotu tylko w przypadku nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. W ocenie skarżącej regulacja ta pomija sytuację, w której znaleźli się posiadacze blankietów wekslowych niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r., a więc nie odnosi się do przypadku, w którym zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane przed powstaniem obowiązku podatkowego przez podmiot inny niż podatnik. Zawężenie możliwości zwrotu nadpłaty tylko do przypadków, gdy obowiązek podatkowy już powstał, i pominięcie przypadków, gdy uregulowanie zobowiązania podatkowego następuje przed powstaniem obowiązku podatkowego, prowadzi, zdaniem skarżącej, do naruszenia jego konstytucyjnego prawa własności. Skarżąca została, w jej ocenie, pozbawiona przez gminę środków finansowych, które na skutek zmiany dotychczasowych regulacji stały się nienależne organom podatkowym.

W dalszej kolejności skarżąca podkreśla, że brak możliwości dochodzenia zwrotu nienależnej zapłaty opłaty skarbowej stanowi także naruszenie jej konstytucyjnego prawa do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (art. 77 ust. 1 Konstytucji). W ocenie skarżącej, ustawodawca, pomijając uregulowanie zwrotu nadpłaty nabywcom blankietów wekslowych, nie stworzył im możliwości uzyskania odpowiedniego odszkodowania.

4. Z kolei zarzut pod adresem art. 75 § 1 o.p. dotyczy pominięcia w tym przepisie, jako osób uprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku, podmiotów, które poniosły ciężar zobowiązania podatkowego za podatników. W szczególności do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty nie są uprawnieni nabywcy blankietów wekslowych, którzy nie wystawili weksli, ale ponieśli ciężar opłaty skarbowej w postaci kwot wydanych na nabycie tych blankietów. Zgodnie z art. 4 ust. 1 dawnej u.o.s., podatnikami z tytułu wystawienia

weksła były tylko osoby sporządzające dokument weksła. W ocenie skarżące, nabywcy blankietów wekslowych ponieśli realną szkodę związaną z niezależnie pobraną od nich opłatą skarbową oraz wejściem w życie nowej u.o.s. Skutkiem niewykorzystania blankietów wekslowych, od których uiszczono już opłatę skarbową stanowiącą dochód gmin, doszło do uszczuplenia majątku skarżące i naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności. Ponieważ skarżąca nie ma przymiotu podatnika z tytułu opłaty skarbowej w rozumieniu art. 75 § 1 o.p. w związku z art. 4 ust. 1 dawnej u.o.s., nie może wystąpić z wnioskiem o zwrot nadpłaty. W ocenie skarżące, pominięcie w art. 75 § 1 o.p. przypadku, w którym osoba trzecia uiszcza za podatnika zobowiązanie podatkowe przed jego powstaniem, stanowi naruszenie przysługującego skarżące prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

Jednocześnie art. 75 § 1 o.p. prowadzi, zdaniem skarżące, do naruszenia prawa do odszkodowania za bezprawne działania organów władzy państwowej (art. 77 ust. 1 Konstytucji). Organy państwowe, wprowadzając nowe regulacje, naruszyły zasadę demokratycznego państwa prawa i płynące z niej zasady: zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony interesów w toku. Takie działanie doprowadziło do powstania szkody w majątku skarżące w wysokości równej wartości nominalnej niewykorzystanych blankietów wekslowych.

III. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Skarga konstytucyjna może zostać wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia (art. 46 ust. 1 ustawy o TK). Skarga konstytucyjna jest środkiem ochrony wolności i praw podmiotowych, inicjującym tzw. konkretną kontrolę konstytucyjności. Zgodnie ze stałym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, przedmiotem skargi konstytucyjnej może być wyłącznie norma prawna, która stanowiła podstawę wydania przez organ władzy publicznej orzeczenia naruszającego prawa lub wolności konstytucyjne skarżącego. Jak podkreślił Trybunał w postanowieniu z 22 lutego 2001 r. (sygn. akt Ts 193/00), funkcja skargi konstytucyjnej jako instrumentu ochrony konstytucyjnych wolności bądź praw skarżącego przesądza o konieczności istnienia merytorycznego związku pomiędzy

treścią zakwestionowanej normy prawnej a podjętym na jej podstawie rozstrzygnięciem oraz zarzucanym temu rozstrzygnięciu naruszeniu praw lub wolności konstytucyjnych. Zdaniem Trybunału: „[R]egulacja prawna stanowiąca przedmiot skargi konstytucyjnej musi więc w ten sposób determinować w sensie normatywnym treść wydanego orzeczenia, iż prowadzi to do wskazanego w skardze naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych przysługujących skarżącemu (por.: postanowienia TK z: 24 stycznia 1999 r., sygn. akt Ts 124/98; 1 lutego 2000 r., sygn. akt Ts 170/99; 2 lutego 2000 r., sygn. akt Ts 169/99; 8 sierpnia 1999 r., sygn. akt Ts 61/99 oraz wyrok z 17 kwietnia 2000 r., sygn. akt SK 3/99)”.

Jak podkreślał Trybunał Konstytucyjny, samo niepowołanie konkretnego przepisu w sentencji orzeczenia nie przesądza o tym, że nie stanowił on podstawy wydanego orzeczenia. Przedmiotem kontroli w ramach procedury skargi konstytucyjnej może być bowiem nie tylko przepis wskazany w *petitum* rozstrzygnięcia czy w jego uzasadnieniu, ale także te regulacje, które znajdują zastosowanie przy rozstrzyganiu sprawy, mając bezpośredni wpływ na ukształtowanie osnowy sentencji (zob. postanowienia TK z: 21 października 2003 r., sygn. akt SK 41/02; 14 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 29/03 oraz wyroki TK z: 15 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 43/03; 7 marca 2006 r., sygn. akt SK 11/05; 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt 11/07). W ocenie Trybunału: „[K]westią techniczną jest to, w jaki sposób proces analizy obowiązujących przepisów, który ostatecznie doprowadził organ procesowy do konkluzji zawartej w wydanym orzeczeniu, zostanie w nim uzewnętrzniony w postaci podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Sam fakt niepowołania konkretnego przepisu w sentencji wydanego rozstrzygnięcia nie przesądza jednak o tym, czy stanowił on podstawę wydanego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji” (wyrok TK z 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00). Jednocześnie jednak Trybunał jest zdania, że nie ma możliwości wniesienia skargi wobec przepisów, które tylko w sposób pośredni kształtują sytuację prawną skarżącego, ale nie stanowiły podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w jego sprawie. Skarga konstytucyjna może bowiem dotyczyć tylko przepisu prawa, bez istnienia którego ostateczne rozstrzygnięcie nie mogłoby przybrać takiej treści, jaka mu została nadana (postanowienia TK z: 17 listopada 1999 r., sygn. akt SK 17/99; 28 grudnia 1999 r., sygn. akt Ts 132/99).

2. W niniejszej sprawie ostatecznym orzeczeniem jest wyrok NSA z października 2010 r. (sygn. akt _____), w którym NSA oddalił skargę kasacyjną skarżącej. Przedmiotem wcześniejszego postępowania przed organami podatkowymi oraz WSA w Ł_____ była kwestia uznania wydatków, poniesionych przez skarżącą na zakup urzędowych blankietów wekslowych, za nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. oraz zwrot tej kwoty na podstawie art. 75 § 1 o.p. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wspomnianego wyroku: „[J]ako podstawowe zagadnienie w sprawie należy zakwalifikować to, czy w realiach rozpoznawanej sprawy za trafną należy uznać ocenę Sądu pierwszej instancji, iż organy podatkowe odmawiając na wniosek Spółki stwierdzenia nadpłaty oparły się na treści przepisów prawa materialnego, a przede wszystkim art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej”. W uzasadnieniu NSA stwierdził również, że zakres rozpoznawanej przed nim sprawy wyznaczył wniosek skarżącej o stwierdzenie nadpłaty.

Wbrew twierdzeniu skarżącej, zaskarżone przez nią przepisy art. 20 i art. 21 u.o.s. nie stanowiły podstawy powołanego wyżej prawomocnego wyroku NSA. Cytowane fragmenty uzasadnienia tego wyroku dowodzą, że NSA postrzegał wyłącznie art. 72 § 1 pkt 1 oraz art. 75 § 2 o.p. jako normatywną podstawę swojego rozstrzygnięcia. W piśmie z 4 lipca 2011 r., uzupełniającym braki skargi konstytucyjnej, skarżąca podniosła, że NSA „zastosował powyższe przepisy (...) i na ich podstawie uznał, że ze względu na fakt, iż nie przewidują one żadnych uregulowań w zakresie wykorzystania lub przyznania odszkodowania z tytułu niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, brak było podstaw do przyznania Spółce zwrotu nadpłaty opłaty skarbowej”. Zdaniem Sejmu, powyższe twierdzenie skarżącej nie znajduje uzasadnienia w treści przedmiotowego wyroku NSA. Sąd odmówił uznania kwoty wydatkowanej przez skarżącą na nabycie niewykorzystanych blankietów wekslowych za nadpłatę w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej jedynie z uwagi na okoliczność, że samo nabycie tych blankietów nie prowadziło do powstania obowiązku podatkowego, a skarżąca nie zyskała przymiotu podatnika, który byłby uprawniony do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty na gruncie przepisów art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 o.p. Żaden fragment uzasadnienia wyroku z października 2010 r. nie daje podstaw do twierdzenia, iż NSA dokonywał oceny prawnej sprawy w oparciu o zaskarżone przepisy art. 20 i art. 21 u.o.s. W szczególności pozbawione podstaw jest twierdzenie skarżącej, że to właśnie brak regulacji przejściowych w u.o.s. dotyczących blankietów

wekslowych skłonił NSA do przyjęcia, iż w danym przypadku nie można mówić o istnieniu nadpłaty opłaty skarbowej. Wręcz przeciwnie, z uzasadnienia wyroku wynika, że NSA nie postrzegał tych przepisów za pozostające w bezpośrednim związku z rozstrzyganą sprawą. Sąd odrzucił bowiem wniosek skarżącej o zadanie pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu, które dotyczyłoby konstytucyjności art. 20 u.o.s., wskazując, iż proponowana przez skarżącą treść pytania odnosi się do przepisu, który nie miał decydującego wpływu na wynik rozstrzyganej sprawy. W świetle takiego stwierdzenia NSA nie jest zasadne twierdzenie skarżącej, że przepis ten, a także analogicznie art. 21 u.o.s., stanowiły podstawę wydania prawomocnego wyroku rozstrzygającego o jej konstytucyjnych prawach i wolnościach.

Biorąc pod uwagę cytowane wcześniej judykaty Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że w wypadku art. 20 i art. 21 u.o.s. nie została spełniona jedna z podstawowych przesłanek formalnych skargi konstytucyjnej. Przepisy te tylko w sposób pośredni i bez wpływu na *meritum* orzeczenia sądów powszechnych kształtują sytuację prawną skarżącej i nie stanowiły podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w jej sprawie. Dlatego należy uznać, że postępowanie w części dotyczącej kontroli konstytucyjności art. 20 i 21 u.o.s. w zakresie, w jakim nie zawierają regulacji przewidującej wykorzystanie urzędowych blankietów wekslowych nabytych i niewykorzystanych przez 1 stycznia 2007 r., **powinno zostać umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Odnosząc się do kolejnego zaskarżonego przepisu, tj. art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s., należy na wstępie wskazać jego epizodyczny charakter, związany z czasowym zakresem obowiązywania (zastosowania) zawartej w nim normy prawnej. Przepis ten umożliwiał bowiem wykorzystanie nabytych i niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. znaków opłaty skarbowej do uiszczenia tej opłaty w okresie do 31 grudnia 2008 r.

Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie, „ani epizodyczny (czasowy) charakter norm prawnych, ani ich spełnienie (wykonanie) w pewnym okresie w przeszłości, zmiana czy uchylenie (derogacja) nie są automatycznie tożsame z całkowitą utratą przez nie mocy obowiązującej” (tak m.in. wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. akt K 40/02). W sensie

konstytucyjnym „przepis traci moc obowiązującą wtedy, gdy nie może mieć już zastosowania do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości ani przyszłości” i nie wywiera żadnych skutków dla obywateli (por. postanowienia TK z: 13 października 1998 r., sygn. SK 3/98; 28 listopada 2001 r., sygn. akt SK 5/01), zaś obowiązuje tak długo, „dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa” (wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99, teza powtórzona następnie wielokrotnie przez Trybunał, por. np. postanowienie TK z 30 marca 2009 r., sygn. akt K 28/07). W szczególności „za przepis zachowujący moc obowiązującą należy uznawać taki przepis, który wprawdzie został formalnie derogowany, ale nadal ma zastosowanie do ustalania skutków zdarzeń zaistniałych w czasie, w którym ten przepis obowiązywał”, np. w postępowaniach sądowych czy administracyjnych (por. postanowienie TK z 28 listopada 2001 r., sygn. akt SK 5/01; wyrok TK z 4 maja 2004 r., sygn. akt K 40/02). Utrata mocy obowiązującej przepisu jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje także wówczas, gdy realizacja norm prawnych zawartych w ustawie prowadzi do ich „skonsumowania” (określenie „skonsumowanie” norm prawnych w tym znaczeniu zostało po raz pierwszy zastosowane w wyroku z 14 listopada 2000 r., sygn. akt K 7/00; por. też postanowienia TK z: 28 listopada 2001 r., sygn. akt SK 5/01 oraz 30 marca 2009 r., sygn. akt K 28/07).

Z art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. nie da się wyprowadzić norm prawnych, które w chwili orzekania przez Trybunał Konstytucyjny nadal by obowiązywały. Przepis ten nie został wprawdzie formalnie uchylony, jednakże jego moc prawna „skonsumowała się” (posługując się terminologią samego sądu konstytucyjnego) wraz z upływem okresu jego stosowania, tj. z końcem 2008 r., a więc przed wydaniem przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia w niniejszej sprawie. Epizodyczny, ograniczony do pewnego przedziału czasowego zakres zastosowania tego przepisu, prowadzący do – jak już wspomniano – „skonsumowania” wynikającej z niego normy prawnej, uzasadnia więc wniosek, iż utracił on moc obowiązującą wraz z upływem przewidzianego w nim okresu. Okoliczność ta powinna zasadniczo prowadzić do umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Jednakże, w myśl art. 39 ust. 3 ustawy o TK, na który powołuje się także skarżący, Trybunał może wydać wyrok merytoryczny w odniesieniu do aktu prawnego, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jeżeli jest to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności nieobowiązującej już normy jest ustalenie, że zachodzi związek między daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw lub wolności (por. wyroki TK z: 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00; 30 marca 2009 r., sygn. akt K 28/07). Związek taki ma miejsce, gdy, po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych; po drugie, gdy nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie zanim ów przepis utracił moc obowiązującą, i po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego będzie stanowić skuteczny środek dla przywrócenia ochrony prawa naruszonych obowiązaniem kwestionowanej regulacji. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego powinno więc spełnić funkcję restytucyjną, tzn. w sposób skuteczny przywrócić realizację praw naruszonych przez zaskarżony przepis.

W opinii Sejmu, w niniejszej sprawie nie ma jednak możliwości zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Ewentualne orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niekonstytucyjność art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. w zakresie, w jakim pomija niewykorzystane urzędowe blankiety wekslowe, nie zmieniłoby sytuacji prawnej ich posiadaczy z uwagi na upływ czasu, w którym przepis ten dopuszczał możliwość wykorzystania znaków opłaty skarbowej. Samo tylko rozszerzenie przedmiotowego zakresu tej regulacji na urzędowe blankiety wekslowe nie mogłoby więc stanowić skutecznego środka dla przywrócenia ochrony praw skarżącej, które, w jej ocenie, zostały naruszone na skutek obowiązywania kwestionowanej regulacji. Dla zmiany sytuacji prawnej posiadaczy niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych, w kierunku pożądanym przez skarżącą, konieczna jest ingerencja ustawodawcy, polegająca na przyjęciu ustawowej regulacji, która przewidywałaby *pro futuro* możliwość uiszczania opłaty skarbowej przy wykorzystaniu tych blankietów. Regulacja taka powinna w sposób precyzyjny określać sposób posłużenia się blankietami wekslowymi dla zapłaty opłaty skarbowej, a także czas, w którym byłoby to możliwe. Przyjęcie takiego unormowania leży oczywiście poza zakresem kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który pełni funkcję „negatywnego ustawodawcy” i nie może zastępować parlamentu przy stanowieniu pozytywnych norm prawnych.

W rezultacie należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Z tego powodu Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** w części dotyczącej kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, ze względu na utratę mocy obowiązującej zaskarżonej regulacji.

Niezależnie od powyższego Sejm wyraża również wątpliwość co do trafności twierdzenia skarżącej, że art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia rozstrzygającego o jej konstytucyjnych wolnościach i prawach. NSA odniósł się do tego przepisu jedynie w kontekście wykazania braku przesłanek do wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym. Sąd wskazał przy tym, że całkowite zniesienie obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej od weksli uniemożliwiło przyjęcie rozwiązania, które zastosowano w art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. w przypadku znaków opłaty skarbowej, w odniesieniu do urzędowych blankietów wekslowych niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. Samo negatywne ustosunkowanie się przez NSA do wniosku skarżącej o sformułowanie pytania prawnego wobec art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. nie jest wystarczające dla przyjęcia, iż przepis ten stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. Jeszcze raz należy podkreślić, że materialnoprawną podstawą decyzji i orzeczeń wydawanych przez organy podatkowe i sądy, w tym także prawomocnego wyroku NSA oddalającego skargę kasacyjną, były przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 o.p., gdyż to na ich podstawie skarżąca domagała się zwrotu kwoty wydatkowanej na nabycie niewykorzystanych blankietów wekslowych, jako rzekomej nadpłaty w rozumieniu tych przepisów. Prowadzi to do wniosku, iż w odniesieniu do art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. także nie jest spełniona formalna przesłanka skargi konstytucyjnej, jaką jest wymóg, aby zaskarżony przepis stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia. Z uwagi na powyższe, odrębną (samodzielną) podstawą **umorzenia postępowania** w zakresie kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 u.z.u.o.s. jest ponadto art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

4. Kolejny zarzut skarżącej dotyczy pominięcia legislacyjnego, jakiego – w jej ocenie – miał dopuścić się ustawodawca na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej, regulujących postępowanie o stwierdzenie i zwrot nadpłaty opłaty skarbowej, tj. art. 72 § 1 pkt 1 o.p. oraz art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 o.p. Zdaniem skarżącej, pominięcie to miało polegać na nieuregulowaniu w art. 72 § 1

o.p. możliwości żądania zwrotu kwoty wydanej na nabycie urzędowych blankietów wekslowych przed 1 stycznia 2007 r., które nie zostały wykorzystane po tej dacie wskutek zniesienia obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od weksli. Z kolei zarzut pod adresem art. 75 § 1 o.p. dotyczy pominięcia w tym przepisie nabywcy niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych, jako podmiotu uprawnionego do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu kwot uiszczonych za te blankiety.

W stałym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego odróżnia się zaniechanie ustawodawcze od przyjęcia uregulowania niepełnego (pomijającego). Pierwsze polega na tym, że ustawodawca świadomie pozostawia określoną kwestię w całości poza uregulowaniem prawnym. Orzekanie o zaniechaniu prawodawczym znajduje się poza kognicją Trybunału. Inny charakter ma sytuacja, gdy ustawodawca unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny z perspektywy norm konstytucyjnych. W orzecznictwie Trybunału ukształtowało się przekonanie, że w razie dokonania regulacji częściowej o niepełnym charakterze możliwe jest zakwestionowanie zakresu takiej regulacji, w szczególności rozważenie jej połączalności z zasadą równości. Jak wskazano w orzeczeniu z 3 grudnia 1996 r. (sygn. akt K 25/95): „Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu 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 pomiął, choć postępując zgodnie z Konstytucją powinien był unormować”. W takim wypadku Trybunał rozstrzyga zatem, czy w przepisach obowiązującego aktu normatywnego nie brakuje unormowań istotnych w kontekście standardów ustawy zasadniczej (postanowienie TK z 14 lipca 2009 r., sygn. akt SK 2/08; zob. też wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97; 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00; 16 listopada 2004 r., sygn. akt P 19/03).

W ocenie Trybunału: „[L]inia demarkacyjna oddzielająca sytuacje «zaniechania ustawodawczego» i «regulacji fragmentarycznej i niepełnej» związana

jest z odpowiedzią na pytanie, czy istotnie w danej sytuacji zachodzi jakościowa tożsamość (albo przynajmniej daleko idące podobieństwo) materii unormowanych w danym przepisie i tych pozostawionych poza jego zakresem, które z uwagi na zasady konstytucyjne powinny w nim się znaleźć. Konieczna jest przy tym ostrożność i wstrzeźliwość we wnioskowaniu o istnieniu niekonstytucyjnego pominięcia legislacyjnego. Zbyt pochopne «upodobnienie» materii nieunormowanych z tymi, które znalazły swoją wyraźną podstawę w treści badanego przepisu, grozi bowiem każdorazowo postawieniem zarzutu o wykraczanie przez Trybunał Konstytucyjny poza sferę kontroli prawa i uzurpowanie sobie uprawnień o charakterze prawotwórczym” (wyrok TK z 22 lipca 2008 r., sygn. akt K 24/07).

Wyjątkowy charakter kontroli konstytucyjności pominięć prawodawczych został zaakcentowany przez Trybunał Konstytucyjny również w innych orzeczeniach. W postanowieniu z 9 lipca 2002 r. (sygn. akt K 1/02) Trybunał stwierdził, że: „[P]odmioty uprawnione do inicjowania kontroli aktów normatywnych mogą zatem kwestionować pominięcie w danym akcie normatywnym unormowania określonych zagadnień, jednak muszą wtedy precyzyjnie określić zagadnienie które nie zostało unormowane oraz powołać jako podstawę kontroli przepisy konstytucyjne, z których – zdaniem tego podmiotu – wynika obowiązek unormowania w danym akcie pominiętych zagadnień. Ten, kto kwestionuje pominięcie określonych regulacji, powinien przy tym wskazać związek między zaskarżonym aktem normatywnym a konstytucyjnym obowiązkiem ustanowienia danych regulacji”. Z kolei w postanowieniu z 1 marca 2010 r. (sygn. akt SK 29/08) Trybunał podkreślił, że: „[P]ominięcie wymaga bowiem, aby na poziomie Konstytucji istniała norma o treści odpowiadającej normie pominiętej w ustawie kontrolowanej”. Ponadto, zgodnie z ustabilizowanym orzecznictwem Trybunału, w żadnym wypadku nie może to jednak prowadzić do „uzupełniania” obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby to poza konstytucyjną rolę sądu konstytucyjnego jako „negatywnego ustawodawcy” i naruszałoby zasadę podziału władzy (zob. m.in. wyroki TK z: 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00; 13 listopada 2007 r., sygn. akt P 42/06). Jak dowodzi Trybunał: „[P]ostawione zarzuty muszą być precyzyjne i nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę. Gdyby istniała możliwość zaskarżenia przepisu pod zarzutem, iż nie zawiera on regulacji, które w przekonaniu wnioskodawcy winny się w nim znaleźć,

każdą ustawę lub dowolny jej przepis można byłoby zaskarżyć w oparciu o tego rodzaju przesłankę negatywną. Gdyby ustawodawca uznał za celowe takie ukształtowanie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, zawarłby stosowną normę w Ustawie Zasadniczej, istniałoby jednak wówczas niebezpieczeństwo, że Trybunał Konstytucyjny przestałby być «sądem prawa», a stałby się *quasi* ustawodawcą” (wyrok TK z 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00; por. też postanowienia TK z: 29 lipca 2009 r., sygn. akt Ts 132/08; 27 stycznia 1998 r., sygn. akt Ts 1/98; 30 czerwca 1998 r., sygn. akt Ts 83/98).

Trybunał Konstytucyjny poświęcił obszerne rozważania instytucji nadpłaty podatkowej (w kontekście podatku akcyzowego) w postanowieniu z 29 listopada 2010 r. (sygn. akt P 45/09). Odwołując się do dorobku doktryny prawa podatkowego, stwierdził tam, że: „[R]egulacja nadpłaty w ordynacji podatkowej ma charakter zupełny, bez odwoływania się do pojęć i konstrukcji prawa cywilnego. Poszczególne przepisy zawarte w ramach regulacji nadpłaty mają charakter prawnopodatkowy; dotyczą relacji podatnik-państwo o charakterze wertykalnym. Ordynacja podatkowa zawiera przy tym szczególne regulacje, których treść wynika z prawnopodatkowego charakteru nadpłaty, takie jak: zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (art. 76 o.p.) czy 5-letni termin, po którym wygasa prawo do zwrotu nadpłaty (art. 80 o.p.). W obecnym stanie normatywnym nie ma potrzeby wyprowadzania dalszych elementów tej instytucji nieprzewidzianych w prawie podatkowym (zob. uchwała SN z 26 listopada 2003 r., sygn. akt III CZP 84/03, OSNC nr 1/2005, poz. 5)”. Następnie Trybunał zwrócił uwagę, że: „[N]ależy uznać, że obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję nadpłaty nie przewidują przesłanki poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku. Przyjęte zostało rozwiązanie, w ramach którego podstawową przesłanką zwrotu nadpłaty jest sam fakt zapłaty nienależnego podatku lub nadpłacenia podatku”. W konkluzji sąd konstytucyjny odnotował również, że obowiązujące przepisy dotyczące nadpłaty realizują jeden z możliwych modeli tej instytucji, a Trybunał nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy. Trybunał nie podzielił poglądu wyrażonego przez sąd występujący z pytaniem prawnym, że sformułowany w tym pytaniu zarzut niekonstytucyjności dotyczy pominięcia ustawodawczego (zaniechania względnego) i może zostać rozpoznany przez Trybunał Konstytucyjny w ramach jego jurysdykcji. W ocenie Trybunału, pytający sąd wnioskował w istocie o orzeczenie

przez Trybunał Konstytucyjny, że zgodny z Konstytucją byłby inny, alternatywny, model nadpłaty podatku, w którym poniesienie przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku stanowiłoby warunek zwrotu nadpłaty podatku. W rezultacie Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w tej sprawie jest niedopuszczalne i orzekł o umorzeniu postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Zdaniem Sejmu, stanowisko wyrażone przez Trybunał w cytowanym postanowieniu z 29 listopada 2010 r. (sygn. akt P 45/09) może znaleźć zastosowanie *mutatis mutandis* również w niniejszej sprawie. Ustawodawca opowiedział się za modelem nadpłaty jako instytucji prawa podatkowego, która może istnieć jedynie w ramach zobowiązania podatkowego, a więc, jak wyraził to Trybunał, w „relacji podmiot-państwo o charakterze wertykalnym”. Instytucja nadpłaty przewidziana w Ordynacji podatkowej dotyczy nienależnego świadczenia publicznoprawnego spełnionego przez podatnika w związku realizacją ciążącego na nim zobowiązania prawno-podatkowego na rzecz Skarbu Państwa lub określonej jednostki samorządu terytorialnego (por. art. 5 o.p.). Ustawodawca, realizując taki normatywny model nadpłaty podatku lub opłaty skarbowej, świadomie pozostawił poza zakresem regulacji odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej te przypadki, w których ekonomiczny ciężar wiążący się z nabyciem urzędowych blankietów wekslowych został poniesiony poza stosunkiem prawno-podatkowym, przez podmiot inny niż podatnik. Dotyczy to również przypadku skarżącej, która poniosła koszty nabycia urzędowych blankietów wekslowych, licząc na to, że zostaną jej one skompensowane przez wystawców weksli w chwili ich wystawienia przy wykorzystaniu tych blankietów, do czego jednak nie doszło wskutek zniesienia obowiązku opłaty skarbowej od weksli. W modelu regulacyjnym nadpłaty przyjętym w Ordynacji podatkowej przypadek taki nie mógł jednak zostać objęty zakresem przepisów o zwrocie nadpłaty opłaty skarbowej, ponieważ kwoty wydatkowane przez skarżącą na nabycie blankietów wekslowych nie miały charakteru daniny publicznoprawnej uiszczanej w ramach stosunku prawno-podatkowego, lecz stanowiły świadczenie spełnione w ramach stosunku cywilnoprawnego, tj. w wykonaniu umowy kupna blankietów wekslowych. Cywilnoprawnego charakteru tego zobowiązania nie zmienia okoliczność, że kwoty uiszczane w celu jego wykonania zostały następnie przekazane na rachunek budżetu właściwej gminy i stanowiły jej dochód. Pod rządami dawnej u.o.s. (por. art. 6 pkt 4 u.o.s.) publicznoprawny obowiązek zapłaty opłaty skarbowej powstawał dopiero z chwilą

wystawienia weksla, a więc po wypełnieniu przez jego wystawcę blankietu wekslowego, który zyskiwał wówczas walor papieru wartościowego. Przed wypełnieniem blankietu wekslowego nie istniał stosunek publicznoprawny, do którego miałyby zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Na gruncie normatywnego modelu nadpłaty przyjętego w Ordynacji podatkowej należy przyjąć, iż właściwym trybem dochodzenia zwrotu świadczenia uiszczanego na rzecz podmiotu publicznego, które okazało się nienależne ze względu na niepowstanie zobowiązania podatkowego, jest postępowanie w sprawach cywilnych, a materialno-prawną podstawę dochodzonych w tym trybie roszczeń mogą stanowić odpowiednie przepisy Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu i świadczeniu nienależnym (art. 410 § 2 k.c.).

Zdaniem Sejmu, obowiązujący model regulacji nadpłaty, odwołujący się do elementów istniejącego stosunku prawno-podatkowego, mieści się w zakresie uznania przysługującego ustawodawcy oraz jest w pełni legitymowany w świetle wartości i zasad konstytucyjnych. W świetle powołanego wyżej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawcy nie można postawić zasadnie zarzutu pominięcia legislacyjnego, podniesionego przez skarżącą, ponieważ nie jest spełniony wymóg tożsamości (lub przynajmniej podobieństwa) materii unormowanych w danym przepisie i tych pozostawionych poza jego zakresem, które jednak z uwagi na zasady konstytucyjne powinny być się w nim znaleźć. Realizacja przez ustawodawcę spójnej koncepcji nadpłaty daniny publicznoprawnej w ramach istniejącego zobowiązania podatkowego uzasadnia bowiem pozostawienie poza jej zakresem przypadków, w których osoby nie będące podatnikami poniosły koszty związane z nabyciem urzędowych blankietów wekslowych, które ostatecznie nie zostały wykorzystane do zapłaty opłaty skarbowej od weksli, z uwagi na zniesienie tego obowiązku publicznoprawnego. W ocenie Sejmu, zarzut skarżącej – podobnie jak wniosek pytającego sądu w powołanej wyżej sprawie o sygnaturze akt P 45/09 – zmierza w istocie do orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, iż zgodny z Konstytucją byłby inny, alternatywny, model nadpłaty podatku, w którym uprawnionym do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty byłoby nie tylko podatnicy w ramach istniejącego zobowiązania podatkowego, ale również inne podmioty, które poniosły ekonomiczny wydatek na poczet przyszłego, potencjalnego zobowiązania podatkowego, do którego powstania jednak nie doszło. Wydanie takiego orzeczenia wykraczałoby jednak poza kompetencje Trybunału

Konstytucyjnego jako ustawodawcy negatywnego i naruszałoby konstytucyjną zasadę podziału władzy.

Z uwagi na powyższe Sejm wnosi o uznanie, że postępowanie w części dotyczącej kontroli zgodności z Konstytucją art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 o.p. w związku z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i art. 6 pkt 4 dawnej u.o.s. oraz art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 o.p. **podlega umorzeniu** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz