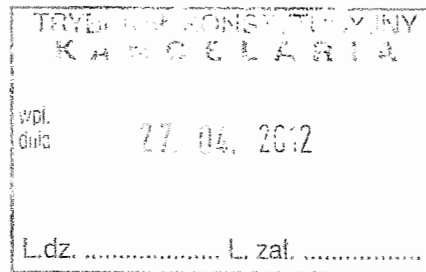




PG VIII TK 10/12

SK 1/12



**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną spółki B Spółka Akcyjna  
z siedzibą w W o stwierdzenie, że:

- art. 20 i art. 21 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.) w zakresie, w jakim, uchylając ustawę z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.), nie przewidują regulacji przejściowych, umożliwiających zwrot niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców tych blankietów, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 128, poz. 883) w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu wykorzystania po dniu 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. i niewykorzystanych przed tą datą, jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 Konstytucji,
- art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)

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 (Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.) w zakresie, w jakim nie uznaje za nadpłatę podatku kwot uiszczonych przez nabywcę, niebędącego wystawcą weksła, z tytułu nabycia przed dniem 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych niewykorzystanych po dniu 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w zakresie, w jakim nie uznaje za podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych nabywcy tych blankietów, niebędącego wystawcą weksła, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej
  
- na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

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

## UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

B Spółka Akcyjna z siedzibą w W , dalej: Skarżąca, w okresie od czerwca do września 2006 r. nabyła sztuk urzędowych blankietów wekslowych za kwotę zł. Na dzień 1 stycznia 2007 r. Skarżąca nie wykorzystała części tych blankietów o łącznej wartości zł. W związku z tym wystąpiła do Prezydenta miasta Ł z wnioskiem o stwierdzenie, iż kwota ta stanowi nadpłatę w opłacie skarbowej od niewykorzystanych blankietów wekslowych oraz o jej zwrot, jako podstawę prawną wskazując art. 72 § 1 pkt 1, art. 74a oraz art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej: O.p.

Prezydent miasta Ł , decyzją z dnia marca 2008 r., odmówił stwierdzenia nadpłaty w opłacie skarbowej od niewykorzystanych blankietów weksli.

Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Ł decyzją z dnia czerwca 2008 r.

Wyrokiem z dnia stycznia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł oddalił skargę Skarżącej na wymienioną decyzję SKO w Ł

W uzasadnieniu wyroku WSA podniósł m.in., że analiza przepisów art. 72 § pkt 1, art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 3 lit. c O.p. prowadzi do wniosku, iż nadpłatą w rozumieniu tejże ustawy, obok kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, jest również kwota nadpłaconej lub nienależnie zapłaconej opłaty. O nienależnie zapłaconym podatku (opłacie) można mówić jedynie w sytuacji, gdy podatnik uiszczył na rzecz organu podatkowego określoną kwotę tytułem podatku lub opłaty. Sąd uznał, że Skarżąca, nabywając blankiety

weksli, nie uiściła opłaty skarbowej na rzecz organu gminy, gdyż nie była zobowiązana do jej uiszczenia. Płacąc za zakupione blankiety weksli, Skarżąca wprawdzie uiściła *równowartość opłaty skarbowej zawartej w cenie blankietów*, jednakże nie stanowiło to wykonania ustawowego obowiązku zapłaty należności publicznoprawnej, jaką jest opłata skarbowa. Skarżąca, płacąc za blankiety weksli, spełniła świadczenie o charakterze cywilnoprawnym, wynikające z umowy kupna - sprzedaży tychże blankietów. Tym samym Skarżąca, nie będąc podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej, nie dokonała jej zapłaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.), dalej: ustawa o opłacie skarbowej z 2000 r., i przepisów wykonawczych do tej ustawy.

W konsekwencji WSA uznał, że SKO w Ł dokonało zgodnej z prawem oceny stwierdzając, iż ustawa o opłacie skarbowej z 2000 r. nie wiązała obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej z nabyciem lub sprzedażą blankietów weksli.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 4 ust. 1 tejże ustawy, obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej zachodził w związku z wystawieniem (sporządzeniem) weksla. Obowiązek poniesienia opłaty ciążył zatem na osobie fizycznej lub prawnej albo jednostce niemającej osobowości prawnej, która weksel wystawiła (sporządziła) [art. 4 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r.]. Sąd podniósł, że z przepisów art. 7 O.p. oraz art. 7 w zw. z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. wynika, iż podatnikiem, w przypadku opłaty skarbowej od czynności wystawienia weksla, a tym samym podmiotem uprawnionym do żądania zwrotu nadpłaty w tej opłacie, jest wystawca weksla, nie zaś nabywca urzędowych blankietów weksli. Obowiązek podatkowy powstaje zaś w przypadku wystawienia weksla, nie zaś zakupu urzędowego blankietu weksla. Sąd wskazał też na różnicę pomiędzy wekslem, jako dokumentem zawierającym określoną treść przewidzianą w ustawie z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe (Dz. U. Nr 37, poz. 282 ze zm.),

a urzędowym blankietem weksla jako jedynie rodzajem formularza, stanowiącym jeden ze sposobów uiszczenia opłaty skarbowej, określonych w § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975).

Sąd podniósł w związku z tym, że skoro Skarżąca nie była podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej, gdyż nie dokonała czynności wystawienia weksla, z którą to czynnością prawo wiązało taki obowiązek, to nie jest również podmiotem, któremu przysługuje roszczenie o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu nienależnie zapłaconej opłaty skarbowej. Roszczenie takie przysługuje bowiem podatnikowi, który uiścił nienależny podatek, a – w związku z treścią art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 3 lit. c O.p. – odpowiednio podmiotowi, który zapłacił na rzecz organu gminy nienależną opłatę skarbową.

W konsekwencji WSA stwierdził, że przy wydaniu zaskarżonej decyzji nie doszło do naruszenia art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 74a oraz art. 75 § 1 w zw. z art. 2 pkt 3 O.p.

WSA wskazał ponadto, odnosząc się do zawartego w skardze postulatu wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, że Skarżąca nie była podatnikiem opłaty skarbowej i nie dokonywała czynności podlegających tej opłacie, w związku z czym nie mogły mieć zastosowania w jej sprawie przepisy ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r., jak i przepisy O.p. w zakresie zwrotu nadpłaty. W sprawie stwierdzenia nadpłaty w opłacie skarbowej nie może być zatem skutecznie podnoszony przez Skarżącą zarzut dotyczący regulacji prawnej zawartej w ustawie o opłacie skarbowej z 2006 r., jako niestanowiącej podstawy rozstrzygnięcia sądu w tejże sprawie.

Skarga kasacyjna od wyroku WSA w Ł została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia października 2010 r.

W uzasadnieniu wyroku NSA podzielił argumentację podaną w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, dotyczącą braku podstaw do uznania Skarżącej za podatnika z tytułu opłaty skarbowej od zakupionych urzędowych

blankietów wekslowych lub płatnika tej opłaty, a tym samym za podmiot uprawniony do wystąpienia, na podstawie art. 75 § 1 O.p., z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w opłacie skarbowej. NSA wskazał, że, w stanie prawnym przed dniem 1 stycznia 2007 r., za podatnika z tytułu opłaty skarbowej mógł zostać uznany wyłącznie wystawca weksla. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., obowiązek opłaty skarbowej ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli wystawiają (sporządzają) dokumenty. Z tytułu zakupu urzędowych blankietów wekslowych Skarżąca nie mogła zaś zostać uznana za ich wystawcę w rozumieniu art. 1 pkt 1 – 8 oraz art. 3 ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe. Skarżąca nie mogła być też uznana za płatnika opłaty skarbowej, gdyż ustawa o opłacie skarbowej z 2000 r. nie przewidywała w ogóle możliwości obliczenia, poboru oraz wpłacenia opłaty skarbowej od weksli za pośrednictwem płatnika.

NSA podniósł ponadto, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975), ustanawiając specjalne zasady zapłaty opłaty skarbowej od weksli (§ 11 ust. 1 i 2) oraz wzory blankietów urzędowych wekslowych (§ 14 ust. 2 i załącznik nr 2), nie zmodyfikowały, określonych w ustawie o opłacie skarbowej z 2000 r., reguł pozwalających na wskazanie podatnika z tytułu opłaty skarbowej od weksli. Zgodnie z zasadami, określonymi w art. 4 ust. 1, art. 6 pkt 4 i art. 7 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., podatnikiem opłaty skarbowej mógł zostać wystawca weksla, któremu Skarżąca udostępniła nabyty wcześniej urzędowy blankiet wekslowy. Nabywając taki blankiet dla usprawnienia obsługi klientów, Skarżąca nie stawiała się z tego tytułu podatnikiem opłaty skarbowej.

NSA wskazał też, że brak jest podstaw do zwrotu opłaty skarbowej na zasadach uregulowanych w art. 12 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. w zw. z art. 19 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej

(Dz. U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.), dalej: ustawa o opłacie skarbowej z 2006 r. Uregulowany w tych przepisach zwrot opłaty skarbowej stanowi bowiem odrębną instytucję od nadpłaty w rozumieniu przepisów O.p. NSA uznał, że również sposób dystrybucji urzędowych blankietów wekslowych oraz wpływów z ich sprzedaży na rachunek dochodów gminy wskazanej w art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966 ze zm.), dalej: u.d.j.s.t., nie prowadzi do zmiany sposobu rozumienia przepisów dotyczących nadpłaty oraz obowiązku zapłaty opłaty skarbowej, jak również określenia podmiotów zobowiązanych do zapłaty opłaty skarbowej od weksli.

W konsekwencji NSA uznał za trafne stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym wydatki, poniesione przez Skarżącą na nabycie urzędowych blankietów wekslowych przed dniem 1 stycznia 2007 r., niewykorzystanych przed tym dniem, nie mogły zostać uznane za nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p., a tym samym prawnie niedopuszczalny byłby zwrot tychże wydatków w trybie i na zasadach przewidzianych w art. 75 § 1 i § 2 O.p. NSA podzielił także pogląd, że kwestia dotycząca oceny roszczeń Skarżącej o zwrot środków wydatkowanych na zakup urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. wykracza poza zakres prawny regulacji dotyczącej nadpłaty podatku, a tym samym poza zakres sprawy rozpoznawanej przez WSA w Ł., której granice wyznaczał wniosek Skarżącej o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 1 O.p.

Równocześnie NSA, na podstawie art. 155 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, postanowieniem z dnia października 2010 r. 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 weksli.*

Pismem z dnia 28 marca 2011 r., skierowanym do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Minister Finansów poinformował, że, w jego ocenie, *proces legislacyjny związany z przyjęciem przez Radę Ministrów projektu ustawy o opłacie skarbowej był prawidłowy* (pismo Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r.). Nie znaleziono zatem podstaw do podjęcia działań legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia rozwiązań umożliwiających zwrot kosztów, poniesionych przez podmioty uczestniczące w procedurze uproszczonego postępowania podatkowego, na zakup urzędowych blankietów weksli przed dniem 1 stycznia 2007 r., tj. przed wejściem w życie ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. (znoszącej opłatę skarbową od weksli), które do tej daty nie zostały wykorzystane.

Podniesione w skardze konstytucyjnej zarzuty dotyczą: art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r., art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 128, poz. 883 ze zm.), dalej: ustawa nowelizująca, art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i w zw. z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. oraz art. 75 § 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji, Skarżąca podniosła m.in., że ustawa ta została opublikowana w dniu 8 grudnia 2006 r., zaś weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Wejście w życie nowych regulacji, znoszących opłatę skarbową od wystawiania weksli, zostało poprzedzone jedynie trzytygodniowym *vacatio legis*.

Skarżąca wskazała, że zniesienie, w ustawie o opłacie skarbowej z 2006 r., obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od wystawiania weksli doprowadziło do sytuacji, w której urzędowe blankiety wekslowe, dokumentujące poniesienie opłaty skarbowej, od 1 stycznia 2007 r. *przestały mieć jakąkolwiek wartość majątkową*. W ustawie o opłacie skarbowej z 2006 r.



nie przewidziano przy tym przepisów przejściowych, określających zasady zwrotu opłaty skarbowej od niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych bądź umożliwiających posłużenie się nimi w celu wykonania zobowiązań związanych z uiszczeniem opłaty skarbowej z innych tytułów. W konsekwencji osoby, które nabyły przedmiotowe blankiety przed dniem 1 stycznia 2007 r. i ich nie wykorzystywały, doznały uszczerbku majątkowego. Środki pieniężne z tytułu zakupu urzędowych blankietów wekslowych trafiały do gmin, jako dochody z tytułu opłaty skarbowej od weksli, prowadząc do wzbogacania władz publicznych. Według Skarżącej, pominięcie regulacji przejściowych, w zakresie zwrotu kwot uiszczonych z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, spowodowało uzyskanie przez gminy nieuzasadnionych dochodów budżetowych, podczas gdy majątek nabywców tychże blankietów został pomniejszony bez jakiegokolwiek podstawy prawnej. W konsekwencji doszło do sytuacji, w której od Skarżącej *pobrane zostały kwoty z tytułu należności, która okazała się nienależna. Jednocześnie odmówiono Skarżącej zwrotu uiszczonych sum* (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 8). W ocenie Skarżącej, w ten sposób doszło do naruszenia jej konstytucyjnego prawa własności.

Skarżąca wskazała, że, stanowiące naruszenie prawa własności, działanie ustawodawcy, polegające na wprowadzeniu nowych regulacji bez zapewnienia możliwości dostosowania się do nich, było zarazem naruszeniem zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady ochrony interesów w toku, wynikających z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego.

Skarżąca podniosła, że § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975), dalej: rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r., wprost przewidywał możliwość używania urzędowych blankietów wekslowych, w tym wydrukowanych w oparciu o stare wzory, do końca 2010 r. Zdaniem

Skarżącej, podmioty, które nabywały urzędowe blankiety wekslowe w 2006 r., działały w przeświadczeniu, iż będą mogły je wykorzystywać do końca 2010 r. Nie mogły się spodziewać, że likwidacja opłaty skarbowej i tychże blankietów nastąpi w niespełna cztery miesiące po wejściu w życie wymienionego rozporządzenia. Skarżąca podniosła, że, dokonując w 2006 r. zakupów tych blankietów *na zapas*, działała w zaufaniu do ustawodawcy, licząc na możliwość ich wykorzystania do końca 2010 r.

Tymczasem ustawodawca w taki sposób zmienił regulacje prawne, że nie dał Skarżącej możliwości dostosowania się do nowych uregulowań. *Ustawodawca zlikwidował urzędowe blankiety wekslowe jako formę zapłaty opłaty skarbowej, dając ich nabywcom jedynie trzy tygodnie na przystosowanie się do nowych warunków* (skarga konstytucyjna, str. 29). Krótki okres *vacatio legis* faktycznie uniemożliwił wykorzystanie zgromadzonych blankietów wekslowych przed wejściem w życie ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. Skarżąca podniosła, że, funkcjonując w demokratycznym państwie prawnym, mogła liczyć na to, że, *znosząc niespodziewanie obowiązki uiszczania 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.* (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 9).

W ocenie Skarżącej, ustawodawca powinien zatem wziąć pod uwagę interesy podmiotów gospodarczych, które ułożyły je w oparciu o zapewnienie, że urzędowe blankiety wekslowe będą mogły być wykorzystywane do końca 2010 r., i wprowadzić przepisy przejściowe, które umożliwiłyby dostosowanie się do nowych regulacji, bądź regulujące zwrot blankietów lub kwot przeznaczonych na ich zakup.

W ocenie Skarżącej, zaniechanie wprowadzenia takiej regulacji stanowiło naruszenie, wynikających z art. 2 Konstytucji, zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady ochrony

interesów w toku, które doprowadziło do naruszenia prawa własności Skarżącej, chronionego przez art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Uzasadniając zarzut naruszenia przez art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. wzorca z art. 64 ust. 3 Konstytucji, Skarżąca podniosła, że, na skutek wprowadzenia regulacji znoszących opłatę skarbową od weksli, kwoty, przekazane przez Skarżącą na rzecz organów władzy publicznej z tytułu nabycia urzędowych blankietów weksli, *okazały się być kwotami przekazanymi nienależnie*. W tej sytuacji, w ocenie Skarżącej, brak wskazanych regulacji przejściowych w ustawie o opłacie skarbowej z 2006 r. doprowadził do pozbawienia Skarżącej możliwości odzyskania należnych jej środków pieniężnych, co naruszało istotę konstytucyjnie gwarantowanego prawa własności.

Zarzucając niezgodność z Konstytucją art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, Skarżąca podniosła, że kwestionowany przepis prowadzi do nierównego traktowania nabywców znaków opłaty skarbowej oraz nabywców urzędowych blankietów wekslowych, które nie zostały wykorzystane przed 1 stycznia 2007 r. Skarżąca wskazała, że problematyka faktyczna – prawna, związana z likwidacją znaków opłaty skarbowej, jest identyczna z problematyką rezygnacji z urzędowych blankietów wekslowych. Zarówno znaki opłaty skarbowej, jak i urzędowe blankiety wekslowe służyły temu samemu celowi, tj. zapłacie opłaty skarbowej. Likwidacja od dnia 1 stycznia 2007 r. możliwości dokonywania za ich pomocą opłat skarbowych spowodowała, że *wartość obu tych znaków stała się zerowa*. Po wejściu w życie ustawy nowelizującej, posiadacze niewykorzystanych blankietów wekslowych znaleźli się w sytuacji gorszej, niż posiadacze niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej. Posiadacze znaków opłaty skarbowej mogli bowiem, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, posługiwać się tymi znakami do końca 2008 r., podczas gdy nabywcy blankietów wekslowych zostali pozbawieni tej możliwości.

W ocenie Skarżącej, 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, że zróżnicowanie tych dwóch grup jest niczym nieuzasadnione (skarga konstytucyjna, str. 38).

Skarżąca podniosła, że pominięcie nabywców urzędowych blankietów wekslowych, którzy również ponieśli uszczerbek majątkowy w następstwie zmian wprowadzonych ustawą o opłacie skarbowej z 2006 r., nie znajduje uzasadnienia w celu ustawy nowelizującej, przywracającej możliwość płatności znakami opłaty skarbowej do końca 2008 r. *Interesy (...) chronione poprzez brak wprowadzenia odpowiednich regulacji, odnoszących się do urzędowych blankietów wekslowych nie wymagają żadnej ochrony* (skarga konstytucyjna, str. 39). Również pozostałe normy i wartości konstytucyjne nie uzasadniają kwestionowanego pominięcia. Według Skarżącej, normy te wskazują, że posiadaczom niewykorzystanych blankietów wekslowych, ze względu na ochronę ich prawa własności, powinny zostać zwrócone *środki wpłacone na poczet opłaty skarbowej od wystawienia weksli, które nigdy nie zostały sporządzone*. W innym przypadku dochodzi bowiem do *bezprawnego* wzbogacenia państwa kosztem Skarżącej.

Skarżąca podniosła, że zróżnicowanie sytuacji prawnej wymienionych podmiotów nastąpiło tylko w oparciu o kryterium w postaci sposobu zapłaty opłaty skarbowej. Likwidacja urzędowych blankietów wekslowych spowodowała naruszenie własności Skarżącej, jednocześnie zaś nie zapewniono jej żadnej możliwości ochrony tego prawa. W tym samym czasie podmiotom mającym podobne cechy *umożliwiono ochronę ich własności*. Tym samym prawo własności dwóch grup podmiotów posiadających te same cechy zostało potraktowane odmiennie, gdyż tylko jednej z nich ustawodawca zapewnił ochronę tego prawa. Według Skarżącej, stanowiło to naruszenie obowiązku równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych, na skutek zastosowania

nieadekwatnego kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej dwóch grup podmiotów. Skarżąca wskazała przy tym, że w kwestionowanym przypadku nie został spełniony żaden z warunków uzasadniających odstępstwo od konstytucyjnego nakazu równego traktowania podmiotów podobnych, wymienionych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 42/06.

W konsekwencji Skarżąca uznała, że ograniczenie Jej prawa własności, poprzez pozbawienie *własności środków finansowych*, polegające na braku wprowadzenia regulacji w zakresie wykorzystania blankietów wekslowych niewykorzystanych przez ich nabywców przed 1 stycznia 2007 r., w sytuacji, gdy posiadaczom znaków opłaty skarbowej przyznano prawo do ich wykorzystania, stanowiło naruszenie konstytucyjnego prawa do równej ochrony prawa własności wynikającego z art. 64 ust. 2 Konstytucji, będącego konkretyzacją zasady równości przewidzianej w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Podnosząc zarzut niekonstytucyjności art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i w zw. z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., Skarżąca podniosła, że, w Jej ocenie, treść tych przepisów prowadzi do wniosku, iż zakup urzędowych blankietów wekslowych formalnie nie spowodował powstania obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej, pomimo uiszczenia środków pieniężnych *pod tytułem opłaty skarbowej* na rzecz gminy. Zgodnie z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej powstawał dopiero w momencie wystawienia weksła. Zgodnie zaś z art. 4 ust. 1 tej ustawy, podatnikiem opłaty skarbowej był wystawca weksła. Nabywca blankietów, niebędący wystawcą weksła, nie mógł być zatem uznany za podatnika opłaty skarbowej. Mogło zatem dojść do sytuacji, w której zapłata opłaty skarbowej następowała przed powstaniem obowiązku podatkowego i opłata była uiszczona przez podmiot niebędący podatnikiem. W przypadku banków uiszczwały one bowiem opłatę skarbową niejako za przyszłych wystawców weksli, którym

zamierzały przekazać nabyte blankiety wekslowe, w związku z zabezpieczeniem udzielanych kredytów. Skarżąca podniosła, że, w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, nie było możliwości odroczenia płatności z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych. Niezależnie od momentu wystawienia weksla, kwotę należną z tytułu nabycia jego blankietu, *czyli zapłatę opłaty skarbowej*, należało uiszczyć w chwili jego zakupu. Zdaniem Skarżącej, zawarta w urzędowych blankietach opłata skarbowa była zatem uiszczana w momencie zakupu weksla. Potwierdzać ma to § 11 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r., z którego wynika, iż urzędowy blankiet wekslowy stanowił jedną z form zapłaty opłaty skarbowej od weksla. Nabycie blankietu wekslowego było równoznaczne z zapłatą opłaty skarbowej od weksla, w wysokości określonej na winiecie znajdującej się na każdym blankiecie. Blankiet był zatem swoistym dokumentem stanowiącym dowód uiszczenia przez nabywcę, przy jego zakupie, opłaty skarbowej od weksla o odpowiednim nominale. Skarżąca wskazała ponadto, że kwoty zapłacone przez nabywcę blankietu wekslowego były przekazywane organowi gminy przed powstaniem obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. a u.d.j.s.t., organ gminy był beneficjentem dochodów z tytułu opłaty skarbowej. Według Skarżącej, w świetle art. 14 ust. 1 pkt 1 u.d.j.s.t., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., nie ulega wątpliwości, iż dochody gminy ze sprzedaży blankietów wekslowych wpływały do organów gminy i *były rozpoznane jako dochody od opłaty skarbowej*, nawet jeśli weksel nie został wystawiony. Równocześnie, na skutek likwidacji opłaty skarbowej od 1 stycznia 2007 r., kwoty wpłacone z tytułu nabycia blankietów wekslowych, w zakresie, w jakim nie zostały one wykorzystane przez ich nabywców przed tą datą, stały się z tym dniem kwotami pobranymi nienależnie przez organy podatkowe, ponieważ *odpadła ich podstawa prawna*. Kwoty te były *kwotami nienależnie pobranymi przez organy podatkowe, z tytułu zobowiązania podatkowego, które*

*nie powstało i nie powstanie też w przyszłości* (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 16).

Według Skarżącej, kwoty uiszczone z tytułu nabycia urzędowych blankietów posiadają konstrukcyjne cechy nadpłaty podatku i ze względu na swój publicznoprawny charakter powinny zostać zwrócone w trybie jej zwrotu przewidzianego w przepisach O.p. Zwrot jest jednak niemożliwy, gdyż, na podstawie literalnego brzmienia art. 72 § 1 pkt 1 O.p., w zakres definicji nadpłaty nie wchodzi bezpodstawne wzbogacenie gmin kosztem nabywców urzędowych blankietów wekslowych. Zgodnie zaś z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., do momentu wystawienia weksła nie można mówić o skonkretyzowaniu obowiązku podatkowego z tytułu opłaty skarbowej, a w konsekwencji o powstaniu podatku. Skarżąca podniosła, że, w konsekwencji, w przypadku niewystawienia weksła nie ma możliwości wystąpienia o zwrot podatku, pomimo że doszło do nieuzasadnionego przysporzenia po stronie organów publicznych (gminy). Takie ukształtowanie przepisów, w Jej ocenie, stanowi pominięcie legislacyjne.

Skarżąca wskazała, że art. 72 § 1 pkt 1 O.p. pomija sytuację, w której znaleźli się nabywcy blankietów wekslowych niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r., tzn. nie dotyczy przypadku uregulowania, przez nabywcę blankietów niebędącego podatnikiem z tytułu opłaty skarbowej, zobowiązania podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego. W przypadku zakwestionowanych regulacji zupełnie pominięto więc przypadki, w których, choć wpłata formalnie nie ma cech podatku, powinna być dochodzona na drodze administracyjnoprawnej ze względu na inne okoliczności (gdyż stanowi ona przychód z zobowiązania podatkowego) i do jej zwrotu powinna mieć zastosowanie procedura nadpłaty przewidziana w O.p.

Skarżąca podniosła, że takie ukształtowanie w przepisach O.p. instytucji nadpłaty, a w szczególności art. 72 § 1 pkt 1 O.p., przy którym zwrot nadpłaty uzależniono od powstania obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej,

a pominięto przypadki uregulowania zobowiązania podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego, prowadziło do pozbawienia Jej prawa do uzyskania zwrotu środków finansowych przeznaczonych na zakup blankietów wekslowych, niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r. Brak możliwości zwrotu tych środków doprowadził do pozbawienia Jej *własności środków finansowych, bez żadnego uzasadnienia*.

Skarżąca wskazała ponadto, że wierzytelność z tytułu zapłaty opłaty skarbowej nie wynikała ze stosunku cywilnoprawnego, ale była związana z uiszczeniem zobowiązania podatkowego, w związku z czym nabywcy blankietów wekslowych nie mogli dochodzić jej zwrotu na drodze cywilnoprawnej. Podkreśliła też, że w rozpoznawanej sprawie nie chodzi o kwestionowanie przepisów nakładających podatek, ale przepisów ingerujących w prawa majątkowe poprzez uniemożliwienie zrealizowania roszczeń o zwrot już uiszczanego świadczenia, które na skutek zmiany przepisów okazało się nienależne, a zatem stanowiło nadpłatę podatku (opłaty skarbowej).

W ocenie Skarżącej, pominięcie możliwości uznania za nadpłatę kwot uiszczonych z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, które utraciły swoją ekonomiczną wartość na skutek likwidacji opłaty skarbowej od weksli, spowodowało pozbawienie Jej własności środków finansowych na rzecz organów gminy w sytuacji, gdy odpadła podstawa nałożenia zobowiązania podatkowego – a tym samym stanowi naruszenie prawa własności z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Skarżąca podniosła ponadto, że, w Jej ocenie, w sytuacji, gdy zakres przedmiotowy regulacji z art. 72 § 1 pkt 1 O.p. nie pozwala na objęcie nim nienależnie zapłaconych przez Skarżącą kwot wydatkowanych na zakup niewykorzystanych do 31 grudnia 2006 r. blankietów wekslowych, pominięcie uregulowania, dotyczącego zwrotu tychże kwot, narusza też prawo Skarżącej do uzyskania odszkodowania w związku z bezprawnym działaniem organów państwa, tj. art. 77 ust. 1 Konstytucji.



Uzasadniając zarzut niezgodności z Konstytucją art. 75 § 1 O.p., Skarżąca podniosła, że, zgodnie z tym przepisem, podmiotami uprawnionymi do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są jedynie podatnicy, zaś do złożenia takiego wniosku nie uprawnia poniesienie ciężaru zobowiązania podatkowego za podatnika. Nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, którzy nie wystawili weksli, a jedynie nabyli te blankiety, nie są podatnikami z tytułu opłaty skarbowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., mimo że ekonomicznie ponieśli ciężar tejże opłaty. Skarżąca wskazała, że sytuacja taka zaistniała w jej przypadku, gdyż zakupiła blankiety weksli, ale ich nie wystawiła, jak również nie przekazała ich przyszłym wystawcom weksli. Uiszczyła zatem opłatę skarbową od czynności, które nie podlegały opodatkowaniu. Na skutek likwidacji opłaty skarbowej od weksli, poniosła zatem szkodę związaną z nienależnie pobraną od niej opłatą skarbową od weksli, gdyż doszło do uszczuplenia Jej majątku na rzecz gminy, która uzyskała przychód z tytułu sprzedaży blankietów wekslowych. Jednakże wobec treści art. 75 § 1 O.p., Skarżąca została pozbawiona możliwości dochodzenia zwrotu kwoty wydatkowanej na zakup weksli w trybie zwrotu nadpłaty podatku, tj. kwoty nienależnej z tytułu likwidacji opłaty skarbowej, gdyż nie jest podatnikiem. Tym samym nie ma możliwości zapewnienia ochrony własności środków finansowych.

W ocenie Skarżącej, brak regulacji prawnej, przyznającej jej zwrot środków finansowych uiszczonych na zakup blankietów wekslowych, z tego powodu, że nie była ona podatnikiem opłaty skarbowej związanej z ich nabyciem, pomimo iż poniosła ciężar finansowy tejże opłaty, powoduje naruszenie Jej konstytucyjnego prawa własności (skarga konstytucyjna, str. 50). *Pominięcie w treści art. 75 § 1 O.p. przypadku, w którym osoba trzecia uiszcza za podatnika zobowiązanie podatkowe, przed jego powstaniem, stanowi naruszenie przysługującego (...) prawa ochrony własności uregulowanego*

w art. 64 ust. 1 *Konstytucji* (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 19).

Skarżąca podniosła ponadto, że ustawodawca wprowadził zmiany, dotyczące likwidacji opłaty skarbowej od weksli, z zachowaniem jedynie trzytygodniowego *vacatio legis* i bez wprowadzenia regulacji przejściowych w zakresie wykorzystania blankietów wekslowych po 31 grudnia 2006 r. Doprowadziło to do sytuacji, w której część nabywców blankietów wekslowych nie wykorzystało posiadanych blankietów wekslowych, a tym samym uiściło opłatę skarbową od czynności faktycznie niedokonanych. Skarżąca wskazała, że taka sytuacja spowodowała, iż doszło do uszczuplenia Jej majątku i naruszenia konstytucyjnego prawa własności. Poniosła zatem szkodę związaną z nienależnie pobraną od niej opłatą skarbową, która została przekazana gminie. Skarżąca wskazała, że *organy podatkowe wprowadzając nowe regulacje naruszyły (...) zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa a także zasady ochrony interesów toku* (skarga konstytucyjna, str. 50, pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 20). Takie działanie doprowadziło do powstania szkody w Jej majątku w wysokości równej wartości niewykorzystanych blankietów wekslowych. Skarżąca podkreśliła przy tym, że, w Jej przypadku, brak jest szczególnego interesu uzasadniającego ograniczenie konstytucyjnego prawa do odszkodowania. Tymczasem ustawodawca ograniczył to prawo, pomijając w art. 75 § 1 O.p. sytuację, w której się znalazła. W Jej ocenie, takie ukształtowanie przepisów prowadzi do naruszenia prawa do odszkodowania za bezprawne działania organów władzy państwowej, tj. art. 77 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Stan prawny, dotyczący dokonywania zapłaty opłaty skarbowej od weksla urzędowymi blankietami wekslowymi, kształtował się następująco.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., dokumenty w postaci weksli podlegały opłacie skarbowej. Art. 4 ust. 1 tej

ustawy stanowił, że *obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli wystawiają (sporządzają) dokumenty, składają podania i załączniki do podań albo jeżeli na ich wniosek dokonuje się czynności urzędowych lub wydaje zaświadczenia lub zezwolenia.*

Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od weksli ciążył zatem na podmiocie wystawiającym (sporządzającym) weksel i powstawał z chwilą jego wystawienia (sporządzenia) [art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r.]. Opłatę skarbową od weksla należało wpłacić w terminie 14 dni od dnia jego wystawienia (art. 7 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r.).

Instytucja weksla została unormowana w ustawie z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe (Dz. U. z 1936 r. Nr 37, poz. 282 ze zm.). Regulacje tej ustawy w podstawowym kształcie pozostają niezmienione i są zgodne z regulacjami Konwencji w sprawie jednolitej ustawy o wekslach trasowanych i własnych (Dz. U. z 1937 r. Nr 26, poz. 175).

W nawiązaniu do tych regulacji weksel powinien być rozumiany jako papier wartościowy o określonej dokładnie przez Prawo wekslowe formie i charakteryzujący się tym, że złożenie na nim podpisu stanowi podstawę i przyczynę zobowiązania wekslowego podpisującego (*vide* - Izabela Heropolitańska, *Weksel w obrocie gospodarczym*, Twigger S.A. Warszawa 1990 r., str. 11 i 12). Weksel jako papier wartościowy (art. 921<sup>6</sup> - 921<sup>16</sup> k.c.) jest dokumentem potwierdzającym istnienie osób, które go podpisały, a jedyną osobą uprawnioną do realizacji praw majątkowych wskazanych na wekslu jest prawny posiadacz weksla. Wystawiający weksel przyjmuje na siebie odpowiedzialność za to, że zapłaci sumę wymienioną na wekslu. Tak rozumiane zobowiązanie wekslowe ma charakter bezwarunkowy, samodzielny, solidarny osób, które go podpisały, i abstrakcyjny (*vide* - Ignacy Rosenbluth, *Prawo wekslowe. Komentarz*, Wyd.PiaPrint s.c. Warszawa 1994 r., str. 11). Rozumiany w ten sposób weksel pełni funkcje: płatniczą, kredytową, obiegową,

gwarancyjną, refinansową (*vide* – wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 380/10, LEX nr 1098683).

Z uwagi na konieczność uproszczenia postępowania podatkowego, dotyczącego opłat skarbowych, oraz zmniejszenia kosztów jego prowadzenia Minister Finansów, na podstawie art. 11 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., został upoważniony do wydania rozporządzenia określającego sposób zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej, przez wskazanie:

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

W oparciu o tę delegację ustawową Minister Finansów wydał rozporządzenie 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), które obowiązywało do 15 sierpnia 2006 r.

Warto zauważyć, że w rozporządzeniu tym wprowadzono nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych (załącznik nr 2).

W § 19 tegoż rozporządzenia przyjęto zaś, że *do dnia 31 grudnia 2010 r. zapłata opłaty skarbowej od weksli może być dokonana urzędowymi blankietami wekslowymi, 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 1997 r. Nr 103, poz. 655 i Nr 162, poz. 1124 oraz z 1998 r. Nr 75, poz. 487) 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. Nr 106, poz. 1209).*

Z dniem 16 sierpnia 2006 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2006 r. w sprawie sposobu zapłaty i zwrotu opłaty

skarbowej (Dz. U. Nr 137, poz. 975), dalej: rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r.

Przepis § 11 ust. 1 tegoż rozporządzenia stanowił:

*1. Zapłaty opłaty skarbowej od weksla dokonuje się:*

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

W świetle cytowanego przepisu, urzędowy blankiet wekslowy odpowiedniej wartości stanowił jedną z form, w jakiej następowało uiszczenie opłaty skarbowej od weksla.

Rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r. wprowadziło nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych w cenie od 10 gr do 100 zł dla sum wekslowych – odpowiednio – od nieprzekraczającej 100 zł do nieprzekraczającej 100 000 zł (załącznik nr 2 do rozporządzenia).

Przepis § 16 tegoż rozporządzenia stanowił:

*§ 16. Do dnia 31 grudnia 2010 r. zapłata opłaty skarbowej od weksli może 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. Nr 7, poz. 33, z 1997 r. Nr 103, poz. 655 i Nr 162, poz. 1124 oraz z 1998 r. Nr 75, poz. 487) 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. Nr 106, poz. 1209).*

Przytoczony przepis utrzymał zatem możliwość zapłaty opłaty skarbowej od weksli do grudnia 2010 r. poprzez zastosowanie urzędowych blankietów wekslowych zgodnych z wzorami określonymi w wymienionych w nim rozporządzeniach Ministra Finansów z 1995 r. i 1999 r.

Ustawa o opłacie skarbowej z 2000 r. obowiązywała do 31 grudnia 2006 r.

Z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie ustawa o opłacie skarbowej z 2006 r., która nie przewidywała opłaty skarbowej od weksli (art. 1).

W ustawie tej zmieniono system poboru opłaty skarbowej. Zgodnie z wprowadzonymi zasadami, zapłata opłaty skarbowej może być dokonywana w formie gotówkowej (w kasie organu podatkowego) lub bezgotówkowej (na rachunek organu podatkowego) [art. 8 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r.]. Rada gminy może również wprowadzić pobór opłaty skarbowej w formie inkasa (art. 8 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r.).

Z chwilą utraty mocy obowiązującej przez ustawę o opłacie skarbowej z 2000 r. przestały również obowiązywać wydane na jej podstawie akty wykonawcze, w tym rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r.

Przepisy przejściowe ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. nie przewidywały możliwości wykorzystania od 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, jak i znaków opłaty skarbowej, nabytych i niewykorzystanych przed tą datą.

Z dniem 21 czerwca 2007 r. weszła w życie ustawa nowelizująca, w której, w art. 2 ust. 1, wprowadzono możliwość zapłaty opłaty skarbowej

znakami opłaty skarbowej również po 31 grudnia 2006 r. W ustawie tej nie wprowadzono natomiast przepisów umożliwiających wykorzystanie urzędowych blankietów wekslowych, nabytych i niewykorzystanych przed dniem 1 stycznia 2007 r.

W niniejszej sprawie odnieść należy się do kwestii formalnej, związanej z dopuszczalnością rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. W postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola jedynie regulacji, która znalazła faktyczne zastosowanie przy orzekaniu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. SK 11/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 47).

W konsekwencji, skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Warunkiem posłużenia się skargą konstytucyjną - jako instrumentem ochrony konstytucyjnych wolności bądź praw skarżącego - jest więc to, by

w ostatecznym orzeczeniu, które stało się przesłanką złożenia skargi konstytucyjnej, sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub o obowiązkach skarżącego, czyniąc podstawą prawną swego rozstrzygnięcia kwestionowane przepisy ustawy lub innego aktu normatywnego. W trybie skargi konstytucyjnej można dochodzić ochrony praw konstytucyjnych, których naruszenie jest wynikiem niekonstytucyjnej treści zaskarżonej regulacji, nie zaś efektem jej niewłaściwego zastosowania przez orzekające w sprawie organy (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77; 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. SK 2/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 1 i 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62).

W istocie przedmiotem kontroli w ramach procedury skargi jest zatem konstytucyjność podstawy prawnej (przepisu) rozstrzygnięcia sądu czy organu administracji publicznej. Przy czym nie chodzi tu tylko o przepis wprost wskazany w *petitum* rozstrzygnięcia czy jego uzasadnieniu, ale o te regulacje, które znalazły zastosowanie przy rozstrzygnięciu w sprawie skarżącego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się przy tym, że *kwestią techniczną jest to, w jaki sposób proces analizy obowiązujących przepisów, który ostatecznie doprowadził organ procesowy do konkluzji zawartej w wydanym orzeczeniu, zostanie w nim uzewnętrzniony w postaci podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Sam zaś fakt niepowołania konkretnego przepisu nie przesądza jeszcze o tym, czy stanowił on podstawę wydanego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji* (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2001 r., SK 8/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 211; 17



września 2002 r., sygn. SK 35/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 60; 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89).

Wskazać ponadto należy, że niedopuszczalne jest wniesienia skargi konstytucyjnej wobec przepisów, które tylko pośrednio kształtują sytuację prawną skarżącego, ale nie stanowiły podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 grudnia 1999 r., sygn. Ts 132/99, OTK ZU Nr 1/2000, poz. 33 oraz z 9 czerwca 2000 r., sygn. Ts 178/99, OTK ZU Nr 5/2000, poz. 171).

Jak już wskazano, zarzut niekonstytucyjności Skarżąca podniosła w odniesieniu do:

- 1) art. 2 ust. 1 ustawy zmieniającej w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu wykorzystania po dniu 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. i niewykorzystanych przed tą datą,
- 2) 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,
- 3) 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 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. w zakresie, w jakim nie uznaje za nadpłatę podatku kwot uiszczonych przez nabywcę, niebędącego wystawcą weksła, z tytułu nabycia przed dniem 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych po dniu 31 grudnia 2006 r.,
- 4) art. 75 § 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zakresie, w jakim nie uznaje za podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych nabywcy tych blankietów, niebędącego wystawcą weksła.

Art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej stanowi:

*Art. 2. 1. Do dnia 31 grudnia 2008 r. zapłata opłaty skarbowej może 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.*

Przepis ten nie stanowi podstawy ostatecznego orzeczenia rozstrzygającego o konstytucyjnych prawach Skarżącej.

Zdaniem Skarżącej, NSA, *konstruuując treść rozstrzygnięcia (...) (tj. w zakresie własności środków finansowych przeznaczonych na zakup urzędowych blankietów wekslowych) musiał zastosować art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, aby ocenić, czy Skarżąca mogła wykorzystać po 31 grudnia 2006 r. urzędowe blankiety wekslowe. NSA uznał, że ponieważ powyższy przepis nie odnosi się do urzędowych blankietów wekslowych, NSA nie ma możliwości na jego podstawie przyznać Spółce zwrotu nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych lub prawa do wykorzystania ich po 31 grudnia 2006 r., a zatem wydał rozstrzygnięcie o przysługujących Skarżącej prawach konstytucyjnych (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 5).*

Zauważyć należy, że przedmiotem postępowania przed organami podatkowymi oraz WSA w Ł i NSA była kwestia uznania wydatków, poniesionych przez Skarżącą przed dniem 1 stycznia 2007 r. na nabycie urzędowych blankietów wekslowych, za nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p. oraz zwrotu tychże wydatków na podstawie art. 75 § 1 O.p. Jak podniósł NSA w uzasadnieniu wyroku, zakres rozpoznawanej przed nim sprawy wyznaczał bowiem wniosek Skarżącej o stwierdzenie nadpłaty.

W uzasadnieniu powołanego już wyroku z dnia października 2010 r. NSA wyraźnie wskazał, że o tym, czy w rozpoznawanej przez ten sąd sprawie doszło do powstania nadpłaty, oraz o stwierdzeniu jej istnienia lub nieistnienia

na wnioszek podatnika decydowały przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 2 pkt 1 O.p., definiujące nadpłatę oraz właściwy tryb jej stwierdzenia przez organy podatkowe, jak również przepisy materialne ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., określające obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej.

Nie budzi w związku z tym wątpliwości, że podstawę tego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej stanowiły przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 2 pkt 1 w związku z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. (ten ostatni przepis nakazywał bowiem stosowanie przepisów O.p. do opłaty skarbowej). Dotyczy to także przepisów art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., wskazanych przez Skarżącą jako przepisy pozostające w związku z art. 72 § 1 pkt 1 O.p.

Podnieść należy, że NSA, uzasadniając brak podstaw do wystąpienia w rozpoznawanej przez niego sprawie z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, wskazał, że *skoro z dniem 1 stycznia 2007 r. zniesiony został obowiązek podatkowy od weksli, to ani w przepisach przejściowych, ani w ustawie nowelizującej nie mógł zostać nałożony ponownie tylko ze względu na to, że pozostały niewykorzystane blankiety urzędowe weksli ułatwiające przed dniem 1 stycznia 2007 r. wypełnienie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej od weksli*. Sąd wskazał przy tym, że odmiennie kształtowała się sytuacja w zakresie dokonania zapłaty opłaty skarbowej za pomocą znaków opłaty skarbowej, gdyż od 1 stycznia 2007 r. nie został zniesiony obowiązek podatkowy w zakresie opłaty skarbowej od dokumentów oraz w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej. Zmienił się zaś sposób jej zapłaty na formę gotówkową lub bezgotówkową (art. 8 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r.). Sąd uznał w związku z tym, że zasadnie ustawodawca przewidział w art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej okres przejściowy na wykorzystanie do dnia 31 grudnia 2008 r. znaków opłaty skarbowej niewykorzystanych przed dniem 1 stycznia 2007 r. Zniesienie obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej od weksli uniemożliwiało przyjęcie tego rodzaju rozwiązania w odniesieniu do

niewykorzystanych przed dniem 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów weksli.

NSA odniósł się zatem w uzasadnieniu wyroku do art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, ale jedynie w kontekście wskazania braku przesłanek do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego.

W oparciu o sentencję i uzasadnienie wyroku NSA wydanego w sprawie Skarżącej nie można zatem przyjąć, że art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej stanowił, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawę ostatecznego orzeczenia rozstrzygającego o przysługujących Skarżącej prawach i wolnościach konstytucyjnych.

W związku z tym zasadne jest przyjęcie, że postępowanie w części dotyczącej kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, w zakresie, w jakim przepis ten nie przewiduje mechanizmu wykorzystania po 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. i niewykorzystanych przed tą datą, podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że brzmienie art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej wprost wskazuje, iż intencją ustawodawcy było przyznanie możliwości wykorzystania do dnia 31 grudnia 2008 r. znaków opłaty skarbowej, nabytych i niewykorzystanych przed 31 grudnia 2006 r. Tym samym przepis ten ma charakter epizodyczny (zakres jego obowiązywania z góry został ograniczony w czasie).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że 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 (*vide* - wyrok z dnia 4 maja 2004 r., sygn. K 40/02, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 38). W sensie konstytucyjnym przepis traci moc obowiązującą

wtedy, gdy nie może mieć już zastosowania do sytuacji z przeszłości, terażniejszości ani przyszłości i nie wywiera żadnych skutków dla obywateli. (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 1998 r., sygn. SK 3/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 69 i 30 marca 2009 r., sygn. K 28/07, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 42). Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym tak długo, *dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa*. Jak wskazano w powołanym postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 28/07, teza ta wyrażona po raz pierwszy w wyroku z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, została powtórzona następnie w ponad dwudziestu orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego.

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 obowiązywał, np. w postępowaniach sądowych czy administracyjnych (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2001 r., sygn. SK 5/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 266).

Utrata mocy obowiązującej przepisów, jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, występuje dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r. sygn. P. 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257). Dotyczy to także sytuacji, w której nastąpiła utrata mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu w takim zakresie, w jakim miał on zastosowanie do stanu faktycznego, w związku z którym została skierowana skarga konstytucyjna.

Z art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej nie da się wyprowadzić norm prawnych, które obowiązywałyby po dniu 31 grudnia 2008 r. Choć przepis ten nie został formalnie uchylony, to jednak jego moc prawna *skonsumowała się* po tej dacie i przed wydaniem w niniejszej sprawie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Określenie *skonsumowanie* norm prawnych w tym znaczeniu zostało po raz pierwszy zastosowane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2000 r., sygn. K. 7/00 (OTK ZU nr 7/2000, poz. 259) [*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 marca 2009 r., sygn. K 28/07, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 42].

Uznać zatem należy, że art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej istotnie utracił moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym i nie został zastosowany przez NSA w sprawie Skarżącej jako podstawa rozstrzygnięcia.

Zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wydanie wyroku merytorycznego w odniesieniu do przepisów nieobowiązujących jest możliwe tylko z uwagi na konieczność ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy:

- 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 obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej

[*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85)].

Jedną z przesłanek dopuszczalności zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym jest zatem ustalenie, czy ewentualne orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, stwierdzające niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji, mogłoby pełnić funkcję restytucyjną, to znaczy w sposób skuteczny przywrócić realizację praw naruszonych przez ewentualne zastosowanie zaskarżonego przepisu (*vide* – powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. K 10/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 102).

W tym kontekście ponownie podkreślić należy, że, w odniesieniu do art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, zarzut skargi konstytucyjnej dotyczy braku w tym przepisie regulacji pozwalającej na dokonanie, po 31 grudnia 2006 r., zapłaty opłaty skarbowej za pomocą urzędowych blankietów wekslowych nabytych i niewykorzystanych przed tą datą.

Podnieść w związku z tym należy, że ewentualne orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, uznające niekonstytucyjność kwestionowanego przepisu w zakresie, w jakim brak w nim wymienionej regulacji, nie spełniłoby funkcji restytucyjnej, gdyż nie zmieniłoby sytuacji prawnej posiadaczy niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych. Samo rozszerzenie sposobu zapłaty opłaty skarbowej poprzez przyjęcie, iż może być ona dokonana także za pomocą urzędowych blankietów wekslowych nabytych i niewykorzystanych przed 31 grudnia 2006 r. – nie umożliwiłoby bowiem ich wykorzystania na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej. Jak już bowiem wskazano, przyjęte w tym przepisie rozwiązanie obowiązywało jedynie do 31 grudnia 2008 r. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego nie mogłoby zaś zastąpić ustawodawcy i wprowadzić regulacji przywracającej obowiązywanie kwestionowanego unormowania, i to poszerzonego o możliwość zapłaty opłaty

skarbowej w przyszłości za pomocą urzędowych blankietów wekslowych. Prowadziłoby to bowiem do wprowadzenia regulacji pożądanej z punktu widzenia Skarżącej, lecz wykraczałoby poza kompetencje Trybunału Konstytucyjnego jako ustawodawcy negatywnego i naruszałoby konstytucyjną zasadę podziału władzy.

Przyjąć zatem należy, iż, w odniesieniu do art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, nie zachodzi przesłanka z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, umożliwiająca dokonanie przez Trybunał Konstytucyjny kontroli nieobowiązującego już przepisu, nawet gdyby przyjąć, że stanowił on podstawę ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych prawach Skarżącej.

Postępowanie w części dotyczącej kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej, w zakresie, w jakim przepis ten nie zawiera regulacji pozwalającej na dokonanie zapłaty opłaty skarbowej po 31 grudnia 2006 r. za pomocą urzędowych blankietów wekslowych nabytych i niewykorzystanych przed tą datą, i tak podlegałoby więc umorzeniu – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, z uwagi na utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego w zakwestionowanym w skardze konstytucyjnej zakresie przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny.

Oceniając kwestię dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej w zakresie, w jakim dotyczy ona art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r., wskazać należy, że przepisy te stanowią:

*Art. 20. Traci moc ustawa z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532, z 2005 r. Nr 14, poz. 115, Nr 48, poz. 447, Nr 62, poz. 550, Nr 90, poz. 757, Nr 94, poz. 788, Nr 113, poz. 954, Nr 143, poz. 1199, Nr 153, poz. 1272, Nr 169, poz. 1418, Nr 175, poz. 1458 i Nr 179, poz. 1485 oraz z 2006 r. Nr 50, poz. 360 i Nr 144, poz. 1043).*

*Art. 21. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.*

Z brzmienia tychże przepisów wynika, że mają one charakter przepisów końcowych i dotyczą odpowiednio utraty mocy obowiązującej ustawy o opłacie



skarbowej z 2000 r. oraz wskazania daty wejścia w życie ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. Nie są to przepisy przejściowe.

Przepisem przejściowym jest natomiast art. 19 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r., który przewiduje stosowanie przepisów dotychczasowych w sytuacji, gdy przed jej wejściem w życie 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. Przepis ten nie jest jednak przedmiotem skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Podnieść w związku z tym należy, że, zgodnie z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny bada akt ustawodawczy tylko w części wskazanej przez wnioskodawcę w tym sensie, że przedmiotem badania czyni kwestionowaną przez wnioskodawcę treść normatywną wyrażoną wprost w przepisach tego aktu lub z przepisów tych wynikającą, co do której odnosi się zarzut niekonstytucyjności podniesiony przez wnioskodawcę.

Trybunał Konstytucyjny nie może orzekać o przepisach, wyrażających treści normatywne niewskazane przez podmiot inicjujący postępowanie jako przedmiot kontroli (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16).

Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy oraz określenia wzorca kontroli konstytucyjnej (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2007 r., sygn. SK 98/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 56).

Zarzut niekonstytucyjności art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. dotyczy pominięcia legislacyjnego, polegającego na braku w tychże przepisach regulacji przejściowych, umożliwiających zwrot nabytych i niewykorzystanych przed 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych z tytułu nabycia tych blankietów.

Zasadne jest zatem przyjęcie, że podniesiony w skardze konstytucyjnej zarzut niezgodności z Konstytucją nie dotyczy treści normatywnej wymienionych przepisów o opłacie skarbowej z 2006 r. Jak już wskazano, przepisy te nie mają charakteru przepisów przejściowych.

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że wątpliwości budzi, czy art. 20 i art. 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. można uznać za podstawę ostatecznego orzeczenia rozstrzygającego o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Skarżącej, przepisy art. 20 i 21 ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. stanowiły podstawę ostatecznego orzeczenia o przysługujących Jej prawach i wolnościach, gdyż NSA *zastosował powyższe przepisy (...) i na ich podstawie uznał, że ze względu na fakt, iż nie przewidują (...) żadnych uregulowań w zakresie wykorzystania lub przyznania odszkodowania z tytułu niewykorzystanych (...) blankietów wekslowych, brak było podstaw do przyznania Spółce zwrotu nadpłaty opłaty skarbowej* (pismo Skarżącej uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 2).

Jak już wcześniej podniesiono, NSA wyraźnie wskazał, że podstawą jego rozstrzygnięcia w sprawie Skarżącej były przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 2 pkt 1 O.p.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że postępowanie w części dotyczącej badania zgodności z Konstytucją przepisów art. 20 i art. 21 O.p. w zakresie, w jakim nie zawierają regulacji przewidującej wykorzystanie urzędowych blankietów wekslowych nabytych

i niewykorzystanych przed dniem 1 stycznia 2007 r., podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W odniesieniu do przepisów art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i w zw. z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. podnieść należy, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca regulacji tej zarzuca pominięcie ustawodawcze (skarga konstytucyjna, str. 43). Pominięcie to polegać miałooby na braku w kwestionowanych przepisach regulacji pozwalającej na uznanie za nadpłatę kwoty uiszczonej przez nabywcę, niebędącego wystawcą weksła, z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych przed 1 stycznia 2007 r., które nie zostały wykorzystane po tej dacie. Skarżąca wskazała przy tym, iż zarzut niekonstytucyjności dotyczy art. 72 § 1 pkt 1 O.p., nie zaś przepisów ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. powołanych li tylko jako przepisy związkowe dla określenia zakresu stosowania art. 72 § 1 pkt 1 O.p. (skarga konstytucyjna, str. 40).

W skardze konstytucyjnej również w odniesieniu do art. 75 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p., został sformułowany zarzut niekonstytucyjnego pominięcia ustawodawczego polegającego na braku regulacji uznającej nabywcę urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r., który nie jest wystawcą weksła, za podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu uiszczenia kwoty za zakup tychże blankietów (skarga konstytucyjna, str. 50 i 51).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika zatem, że Skarżąca, pomimo sformułowania w *petitum* skargi konstytucyjnej zarzutu dotyczącego niekonstytucyjności wymienionych przepisów, nie upatruje niezgodności z ustawą zasadniczą tychże przepisów w ich rozumieniu przyjętym w praktyce orzeczniczej, lecz w braku w nich regulacji dotyczących określonych elementów normatywnych. Według Skarżącej, przywrócenie stanu zgodności z Konstytucją

wymaga, aby stosowne normy prawne, umożliwiające dochodzenie przez nią zwrotu środków finansowanych wydanych za zakup urzędowych blankietów wekslowych, znalazły się w wymienionych przepisach O.p.

Zarzuty Skarżącej nie odnoszą się więc do regulacji pozytywnych zawartych w kwestionowanych przepisach, lecz do pominięcia ustawodawczego stanowiącego naruszenie norm Konstytucji.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wykształciło się rozróżnienie zaniechania od pominięcia legislacyjnego. Obie sytuacje dotyczą braku regulacji prawnej, ale różnią się w zasadniczy sposób. Jak wskazano w wyroku Trybunału, wydanego w pełnym składzie, z dnia 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216), istotne jest *odróżnienie sytuacji zaniechania ustawodawczego od sytuacji przyjęcia uregulowania niepełnego (pomijającego)*. *Pierwsza sytuacja polega na tym, że ustawodawca świadomie pozostawia określoną kwestię w całości poza uregulowaniem prawnym. Ponieważ polskie ujęcie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach ustawodawcy, nie ma możliwości wnoszenia takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału.* Trybunał Konstytucyjny nie jest zatem władny orzekać o zaniechaniach ustawodawczych, polegających na niewydaniu aktu normatywnego i nieuregulowaniu określonego zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26 czy 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 109). Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa Trybunał Konstytucyjny może i ma obowiązek badać, czy w uchwalonych przepisach nie brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji, bo stanowiących pominięcie legislacyjne. Jest zatem uprawniony do orzekania o wadliwości regulacyjnej w postaci pominięcia ustawodawczego

(*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39, 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, *op. cit.* czy 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, *op. cit.*). W żadnym przypadku nie może to jednak prowadzić do „uzupełnienia” obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia podmiotu inicjującego postępowanie, gdyż wykraczałoby to poza konstytucyjną pozycję Trybunału Konstytucyjnego jako „negatywnego ustawodawcy” i naruszałoby konstytucyjną zasadę podziału władzy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 listopada 2001 r., sygn. K. 3/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 251 czy 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Linia demarkacyjna, oddzielająca sytuacje „zaniechania ustawodawczego” oraz regulacji fragmentarycznej i niepełnej, stanowiącej „pominięcie ustawodawcze”, 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. *Podkreślić przy tym warto pożądaną ostrożność w dokonywaniu tego rodzaju oceny. 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* (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98).

Ocena kwestii dopuszczalności rozpoznania zarzutów, dotyczących niezgodności z Konstytucją art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b, art. 4 ust. 1 i w zw. z art. 6 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r. oraz art. 75 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p., wymaga odniesienia się do zawartych w tych przepisach uregulowań dotyczących instytucji nadpłaty, w kontekście nieobjęcia nimi zwrotu kwot wydatkowanych

z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych przed 1 stycznia 2007 r., które nie zostały przed tą datą wykorzystane.

Przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 O.p. mają następujące brzmienie:

*Art. 72. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:*

*1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;*

*(...)*

*Art. 75. § 1. Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.*

Jak stanowi art. 73 O.p.:

*Art. 73. § 1. Nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:*

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;*
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;*
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;*
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;*
- 5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;*

*§ 2. Nadpłata powstaje z dniem złożenia:*

- 1) zeznania rocznego - dla podatników podatku dochodowego;*
- 2) deklaracji podatku akcyzowego - dla podatników podatku akcyzowego;*
- 3) deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy - dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych;*

4) *deklaracji kwartalnej dla podatku od towarów i usług - dla podatników podatku od towarów i usług.*

W doktrynie podnosi się, że nadpłatę ogólnie można uznać za nienależne świadczenie publicznoprawne spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego. Nadpłata podatku ma miejsce, gdy świadczenie podatkowe w świetle obowiązującego prawa nie powinno w ogóle mieć miejsca (świadczenie nienależne) albo świadczenie dłużnika podatkowego jest wyższe niż wynika to z treści obowiązującego prawa (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Unimex, str. 392). W piśmiennictwie prezentowany jest też pogląd, że art. 72 § 1 pkt 1 O.p. nie formułuje definicji pojęcia nadpłaty, lecz zawiera jedynie wyliczenie kwot, które stanowią nadpłatę. Wyliczenie to nie ma charakteru zupełnego, gdyż nie obejmuje wszystkich przypadków, które powinny być w nim zawarte (por. art. 75 § 2 i art. 73 § 1 pkt 4 O.p.). Dla ustalenia, czy w określonej sytuacji powstała nadpłata, konieczne jest uwzględnienie nie tylko art. 72 Ordynacji podatkowej, lecz wszystkich przepisów działu III rozdziału 9, a nawet rozdziałów następnych tej ustawy (*vide* - S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, str. 418).

Podnosi się przy tym, że użyte w treści art. 72 O.p. pojęcie *podatek* wskazuje na specyficzny charakter nadpłaty jako świadczenia nienależnego wierzycielowi podatkowemu, którego zapłata jednak nastąpiła z uwagi na mylne przeświadczenie podmiotu dokonującego jego wpłaty o ciążącym na nim obowiązku podatkowym (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Unimex, str. 392). Użyte zatem przez ustawodawcę, dla zdefiniowania w takim przypadku pojęcia nadpłaty, terminy *podatek* i *podatnik* należy traktować umownie (*vide* - M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów ordynacji podatkowej*,

[w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 1998 r., str. 84).

Powstanie nadpłaty może być spowodowane nieprawidłowym działaniem któregoś z podmiotów stosunku prawnopodatkowego, czyli organu podatkowego, podatnika, płatnika, inkasenta. Może też być związane z samą konstrukcją podatku przewidzianą w prawie podatkowym (tzw. nadpłata konstrukcyjna), jako rezultat istniejących ulg lub zwolnień podatkowych czy też obowiązku zapłaty zaliczek w ciągu roku podatkowego (M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatkowa*, Kraków 2005 r., str. 37 – 43). Instytucja nadpłaty podatkowej została szczegółowo uregulowana w przepisach rozdziału 9 działu III O.p., które określają zasady i tryb ustalania nadpłaty oraz jej wysokości, tryb i zasady jej zwrotu oraz wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty. Należy stwierdzić, że regulacja nadpłaty w O.p. ma charakter zupełny, bez odwoływania się do pojęć i konstrukcji prawa cywilnego. Poszczególne przepisy zawarte w ramach regulacji nadpłaty mają charakter prawnopodatkowy i dotyczą relacji podnik-państwo o charakterze wertykalnym (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., sygn. P 45/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125 i przytoczone tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Prawny mechanizm powstania nadpłaty wskazuje, że może ona być wynikiem: 1) samowymiaru przewyższającego wysokość należnego zobowiązania podatkowego i dokonania zgodnej z nim wpłaty, 2) dokonania wpłaty przewyższającej prawidłowy samowymiar, 3) wadliwego wymiaru decyzyjnego, 4) dokonania wpłaty przewyższającej obowiązek wynikający z decyzji albo 5) dokonania wpłaty podatku na podstawie przepisu, który został następnie uznany przez Trybunał Konstytucyjny za nietworzący obowiązku podatkowego (*vide* - H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, str. 489 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62).



Podatek jest nadpłacony w sytuacji, gdy podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz faktycznie wpłacona kwota jest wyższa od kwoty należnej. Z kolei podatek jest nienależnie zapłacony, gdy podmiot dokonał wpłaty określonej kwoty tytułem zapłaty podatku, pomimo że nie był do tego zobowiązany. Podatek jest zapłacony nienależnie także wtedy, gdy podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz później odpadła podstawa prawna świadczenia.

W O.p. został przy tym przyjęty model nadpłaty podatku, zgodnie z którym poniesienie rzeczywistego ciężaru ekonomicznego podatku nie stanowi przesłanki zwrotu nadpłaconego podatku (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., sygn. P 45/09, *op. cit.* oraz B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, op. cit.*, str. 393).

W każdym przypadku nadpłaty podatkowej wierzyciel podatkowy otrzymuje świadczenie podatkowe bezpodstawnie. Dla zwrotu nienależnie nadpłaconego podatku w ujęciu nadpłaty, uiszczony świadczenie musi być zrealizowane w ramach szeroko pojętego stosunku prawnopodatkowego, tj. pochodzić od jednego z podmiotów stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym (podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy), na którym generalnie ciążyą zobowiązania podatkowe wobec wierzyciela podatkowego (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, op. cit.*, str. 396; S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2010 r., str. 419; P. Pogonowski, *Charakter prawny nadpłaty podatku*, Przegląd legislacyjny nr 39/2004, str. 75 i nast.; M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998 r., str. 84 oraz wyrok NSA z dnia 26 listopada 2008 r., sygn. I FSK 1620/07, LEX nr 531031).

Nie stanowi nadpłaty, w ujęciu O.p., zrealizowanie świadczenia podatkowego w zastępstwie podmiotu zobowiązanego. Jeżeli dany podmiot nie będący podatnikiem i nie będąc zobowiązanym do uiszczenia należności podatkowych, realizuje zobowiązania podatkowe za innego podatnika, właściwym trybem o zwrot tych nienależnie uiszczonych należności jest postępowanie w sprawach cywilnych. W takim przypadku dochodzi bowiem do bezpodstawnego wzbogacenia wierzyciela podatkowego. Jeżeli pomiędzy danym podmiotem a organem administracji państwowej, właściwym w sprawach podatkowych, nie powstał stosunek prawny o charakterze prawnopodatkowym, to sytuacje wynikające z żądania zwrotu nienależnego świadczenia należy oceniać w świetle przepisów prawa cywilnego (*vide* – wyrok SN z dnia 22 października 1998 r., sygn. III RN 69/98, OSP 1999/9/161 oraz B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, op. cit.*, str. 397).

Instytucja nadpłaty uregulowana w O.p. dotyczy zatem bezpodstawnie uzyskanego przez wierzyciela podatkowego świadczenia podatkowego, które jednak zrealizowane musi być w ramach stosunku prawnopodatkowego, łączącego podmiot stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym, na którym generalnie ciążyą zobowiązania podatkowe wobec wierzyciela, z organem podatkowym.

Zgodnie z art. 75 § 1 O.p., podmiotem uprawnionym do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest jedynie podatnik, tj. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

W związku z zarzutem skargi konstytucyjnej, dotyczącym art. 75 § 1 O.p., dodatkowo zauważyć należy, że przepis ten dotyczy uprawnienia podmiotu będącego podatnikiem do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w sytuacji, gdy kwestionuje on zasadność lub wysokość podatku pobranego przez płatnika.

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 O.p.).

Przepisy ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., jak również przepisy innych ustaw podatkowych, nie przewidywały w ogóle możliwości obliczenia, poboru oraz wpłacenia opłaty skarbowej od weksli za pośrednictwem płatnika. Dotyczyło to także wpłat z tytułu nabycia urzędowych blankietów weksli.

Podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie tego zobowiązania (tak jak w przypadku opłaty skarbowej od weksla), prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje na podstawie art. 75 § 2 O.p.

Uprawnienie to przysługuje im, jeżeli:

- a) w zeznaniach (deklaracjach), o których mowa w art. 73 § 2 O.p., wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali nadpłatę w wysokości mniejszej od należnej,
- b) w deklaracjach innych niż wymienione w art. 73 § 2 pkt 2 i 3 O.p., z wyjątkiem deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek dochodowy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek,
- c) nie będąc obowiązany do składania zeznań (deklaracji), dokonali wpłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej.

Odnosząc się do charakteru prawnego wpłat dokonanych z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, podnieść należy, że *O.p. ma zastosowanie do trzech rodzajów danin publicznych: podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa (tak: B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, Ordynacja podatkowa.*

*Komentarz praktyczny, Gdańsk 2008, str. 17).* [przyt. za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2010 r., sygn. K 24/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 22].

Jak stanowi art. 2 O.p.:

*Art. 2. § 1. Przepisy ustawy stosuje się do:*

- 1) podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe;*
- 2) (uchylony);*
- 3) opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych;*
- 4) spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w pkt 1, należących do właściwości organów podatkowych.*

*§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy.*

*§ 3. Organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych.*

*§ 4. Przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz do opłat za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach.*

Wskazać ponadto należy, że, zgodnie z art. 3 pkt 3 lit. c O.p., ilekroć w ustawie tej mowa jest o podatkach, rozumie się przez to również opłaty.

Zgodnie z cytowanym art. 2 § 1 pkt 3 O.p., do opłaty skarbowej mają zatem zastosowanie także przepisy O.p. rozdziału 9 działu III O.p., w tym także art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 O.p.

Na podstawie art. 2 § 1 pkt 3 O.p., dla stwierdzenia nadpłaty opłaty skarbowej oraz jej zwrotu muszą być zatem spełnione przesłanki określone we wskazanych przepisach O.p., dotyczących nadpłaty podatku oraz jej zwrotu.

Podnieść w związku z tym należy, że kwota uiszczona z tytułu nabycia urzędowego blankietu wekslowego nie jest podatkiem. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 O.p.).

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 O.p.).

Jest to zatem stosunek prawnopodatkowy powstający na skutek zdarzeń, z którymi prawo wiąże powinność zapłaty należności podatkowej.

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 O.p.). Zgodnie z art. 7 O.p., podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (§ 1), przy czym ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty (§ 2).

Jak już wcześniej wskazano, zobowiązanie podatkowe, dotyczące opłaty skarbowej, powstawało w chwili wystawienia weksła (art. 6 ust. 4 ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r.). Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej dotyczył zatem weksła, a nie urzędowego blankietu wekslowego.

Podmiotem zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej, tj. podatnikiem opłaty skarbowej, był zaś wystawca weksła, a nie nabywca urzędowego blankietu wekslowego. Obowiązek uiszczenia należności z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych nie wynikał z ustaw podatkowych,

w tym przypadku ustawy o opłacie skarbowej z 2000 r., jak również z przepisów wykonawczych do tejże ustawy.

Świadczenia pieniężne, uiszczone tytułem zapłaty za urzędowe blankiety wekslowe, nie mogą być też uznane za inne opłaty w rozumieniu przepisów O.p.

Przyjmuje się, że opłata to rodzaj daniny publicznej, świadczenie pieniężne, powszechne, przymusowe, bezzwrotne, ustalane jednostronnie, pobierane na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, na ogół związane z czynnościami organu administracji publicznej, w zakresie jego właściwości (*vide* – J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007 r., str. 12).

*Ze względu (...) na brak definicji opłaty, (...) nie można przyjmować, że warunkiem stosowania do danej opłaty (...) przepisów Ordynacji podatkowej jest to, aby stanowiła dochód budżetu państwa* (M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, str. 21). Stosowanie przepisów dotyczących zobowiązań podatkowych może być rozszerzone na te podmioty, które, nie będąc organami podatkowymi, ustalają lub określają należności publicznoprawne (*vide* - H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, str. 16).

Opłata charakteryzuje się cechami podobnymi do podatku. W przeciwieństwie do niego jest jednak świadczeniem odpłatnym. Opłaty pobierane są bowiem w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywanymi w interesie konkretnych podmiotów. W klasycznej postaci opłaty odznaczają się pełną ekwiwalentnością, tj. wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty (*vide* - P. Smoleń, *Opłaty*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda, P. Smoleń, pod. red. W. Wójtowicz, Warszawa 2002, str. 257-258). Opłaty są

świadczeniami pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi, odpłatnymi, ustalonymi jednostronnie przez państwo.

Z tej racji, że opłaty są jedną z form pozyskiwania dochodów budżetu państwa lub budżetów samorządu terytorialnego, powinny być odprowadzane, o ile regulacje szczególne nie stanowią inaczej, do właściwych budżetów. Przeznaczone są na cele publiczne albo związane są z realizacją takich celów. Jako dochody publiczne i przymusowe mogą być pobrane w drodze egzekucji administracyjnej. Opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego). Jeżeli opłata pobierana jest za określoną usługę, może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem dodatkowym, pobieranym w wysokości wyższej niż faktycznie świadczona usługa, zawiera cechy podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91; 17 stycznia 2006 r., sygn. U 6/04, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 3; 16 marca 2010 r., sygn. K 24/08, *op. cit.*).

Zgodnie z art. 14 pkt 1 u.d.j.s.t., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r., *wpływy z opłaty skarbowej z punktów sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych są 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.*

Wpływy ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych stanowiły zatem dochód gminy.

W tym kontekście podnieść jednak należy, że, zgodnie z umową zawartą w dniu 5 kwietnia 1990 r. pomiędzy Ministerstwem Finansów, Ministerstwem Sprawiedliwości i Bankiem PKO BP w sprawie dystrybucji znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych, dystrybutorami urzędowych blankietów wekslowych były właściwe oddziały wymienionego banku (na umowę tę powoływały się organy podatkowe w toku postępowania

podatkowego oraz sądy obydwu instancji w toku rozpoznawanej przez nie sprawy Skarżącej). Oddziały te przekazywały urzędowe blankiety wekslowe do punktów sprzedaży detalicznej.

Nabywanie urzędowych blankietów wekslowych następowało zatem w drodze cywilnoprawnej umowy kupna – sprzedaży pomiędzy nabywcą tychże blankietów a podmiotem je sprzedającym. Nabywcy urzędowych blankietów wekslowych przy zakupie przekazywali należne kwoty na rzecz indywidualnego dystrybutora lub PKO BP (aczkolwiek w cenie mieściła się kwota opłaty skarbowej w wysokości wskazanej na winiecie blankietu).

Obowiązek przekazywania wpływów ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych na rachunek budżetu właściwej gminy ciążył na wyznaczonych oddziałach PKO BP. Przy czym dochody te były przekazywane na rzecz gminy w wysokości pomniejszonej o prowizję potrąconą przez punkt sprzedaży detalicznej dokonujący zbycia oraz o kwotę prowizji należnej bankowi PKO BP. Punkty sprzedaży detalicznej rozliczały się wyłącznie z Bankiem PKO BP (*vide* – decyzja Prezydenta miasta Ł z dnia marca 2008 r., nr , której kserokopia została dołączona do skargi konstytucyjnej).

Kwoty z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych nie były zatem bezpośrednio pobierane od nabywców przez organy władzy publicznej. Dodać należy, że świadczenia pieniężne z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych nie mogły być pobierane w drodze egzekucji administracyjnej od ich nabywców. Gmina mogłaby ewentualnie dochodzić przysługujących jej należności z tytułu tych wpłat od dystrybutorów, do których wpłynęły środki finansowe od nabywców urzędowych blankietów wekslowych.

Wystawca weksła sporządzonego na urzędowym blankiecie wekslowym nie uiszczal zatem opłaty skarbowej z tytułu jego wystawienia. Zgodnie z przytaczanym wcześniej § 11 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r., zapłata opłaty skarbowej następowała bowiem poprzez zastosowanie



urzędowego blankietu wekslowego odpowiedniej wartości (kwota odpowiadająca opłacie skarbowej została uiszczona przez jego nabywcę). Tylko w sytuacji, gdy wartość blankietu była niższa niż wysokość należnej opłaty, wystawca dopłacał brakującą kwotę poprzez znak opłaty skarbowej określonej wartości bądź wpłacając ją na rzecz gminy.

Przypomnieć należy, że zapłata za pomocą urzędowych blankietów wekslowych nie była jedyną dopuszczalną formą dokonywania opłaty skarbowej z tytułu wystawienia weksla. Opłata skarbowa od weksli mogła być dokonywana także w formie wpłat (gotówkowych lub bezgotówkowych) dokonywanych na rachunek gminy lub za pomocą znaków opłaty skarbowej, aczkolwiek w tym ostatnim przypadku tylko, gdy wartość opłaty nie przekraczała 5 zł (§ 11 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej z 2006 r.).

W przypadku wystawienia weksla nie istniał zatem prawny obowiązek dokonania opłaty skarbowej za pomocą urzędowego blankietu wekslowego – była to jedna z dopuszczalnych form uiszczenia tej opłaty.

Ustawodawca nie wprowadził także prawnego obowiązku ich nabywania, a zatem nie miało ono charakteru przymusowego.

W związku z tym tylko w przypadku, gdy od wystawionego weksla miała być zastosowana uproszczona forma dokonania opłaty skarbowej za pomocą urzędowego blankietu wekslowego, konieczne było z oczywistych względów wcześniejsze jego nabycie i uiszczenie z tego tytułu stosownej kwoty. Przyjęta w rozporządzeniu o opłacie skarbowej z 2006 r. forma dokonania zapłaty powodowała, iż w cenie urzędowego blankietu wekslowego mieściła się opłata skarbową w wysokości określonej w tymże blankiecie.

Uiszczenie należności za urzędowy blankiet wekslowy związane było z jego faktycznym nabyciem i późniejszą możliwością dokonania za jego pomocą opłaty skarbowej z tytułu wystawienia weksla. Wystawca weksla korzystał dzięki temu z możliwości zapłacenia opłaty skarbowej w uproszczonej formie.

Dodać należy, że wspomnianej korzyści nie uzyskiwał nabywca urzędowego blankietu wekslowego, niebędący wystawcą weksła. Podmiot taki stawał się jedynie właścicielem blankietu. Trudno zatem uznać, że z tytułu uiszczenia zapłaty za urzędowy blankiet wekslowy uzyskiwał w zamian świadczenie ze strony państwa.

W kontekście niniejszej sprawy podnieść też należy, że nabywanie urzędowych blankietów wekslowych wiązało się z prowadzeniem przez Skarżącą działalności gospodarczej i, jak podniosła sama Skarżąca, miało *usprawnić funkcjonowanie banku w realiach szybko rosnącego rynku kredytów* (skarga konstytucyjna, str. 26). Nabycie blankietów wekslowych, wykorzystywanych przy wystawianiu weksli stanowiących zabezpieczenie udzielanych kredytów bankowych, stanowiło niewątpliwie ułatwienie dla kredytobiorców (którzy nie musieli nabywać tych blankietów osobiście w punktach dystrybucji czy też uiszczać opłaty skarbowej od weksli w innej formie).

Zauważyć jednak wypada, że rozwój działalności kredytowej wiązał się z uzyskiwaniem przez Skarżącą wyższych dochodów i temu też służyło tworzenie swoistych *zapasów* blankietów wekslowych, wiążące się z ryzykiem gospodarczym prowadzonej działalności.

W świetle przedstawionej argumentacji, kwoty wpłacone z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych nie mają charakteru świadczeń pieniężnych, które mogłyby być uznane za daniny publiczne, do których mają zastosowanie przepisy O.p. dotyczące nadpłaty podatku. Kwoty te zostały bowiem uiszczone w związku z kupnem tychże blankietów w drodze umowy cywilno – prawnej. Nie stanowią one świadczenia pieniężnego, którego uiszczenie stanowiłoby wykonanie zobowiązania podatkowego, wynikającego z obowiązku podatkowego. Po raz kolejny podkreślić należy, że żadne przepisy nie wiązały powstania obowiązku podatkowego z tytułu wystawienia weksła, z zaistnieniem zdarzenia w postaci nabycia urzędowych blankietów

wekslowych. Z tytułu zakupu tychże blankietów ich nabywca nie stawał się podatnikiem zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej od wystawionego weksla. Pomiedzy nabywcą blankietów a jednostką samorządu terytorialnego (jej organem), na rzecz której wpływały kwoty z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, nie istniał w związku z tym żaden stosunek o charakterze prawnopodatkowym, w ramach którego zrealizowane zostało świadczenie w postaci zapłaty za nabycie urzędowego blankietu wekslowego.

Z powyższy względów, kwestia zwrotu należności z tytułu nabycia urzędowych blankietów wekslowych, niewykorzystanych przed dniem 1 stycznia 2007 r., tj. przed zniesieniem opłaty skarbowej od weksli, nie mieści się w materii instytucji nadpłaty podatku.

W niniejszej sprawie nie można zatem uznać, że materia unormowana w art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. oraz materia pozostawiona poza zakresem tych przepisów, a wskazana przez Skarżącą, są tożsame.

Za uzasadnione uznać zatem należy odróżnianie stanów faktycznych związanych z nadpłatą i jej stwierdzeniem, od tych sytuacji, które dotyczą dochodzenia zwrotu kwot wydatkowanych na zakup urzędowych blankietów wekslowych.

Postulowane przez Skarżącą rozszerzenie zakresu unormowania art. 72 § 1 pkt 1 i art. 75 § 1 O.p. winno więc być ocenione jako nieznajdujące uzasadnienia w tożsamości regulowanych materii. Braku wskazanych przez Skarżącą elementów normatywnych w tych przepisach nie można zatem uznać za pominięcie ustawodawcze. Elementy te nie są konieczne z konstytucyjnego punktu widzenia i mogą być oceniane jedynie w kategoriach zaniechania ustawodawcy. Ich pominięcie w kwestionowanych przepisach należy ocenić jako świadomą decyzję ustawodawcy, dopuszczalną z punktu widzenia wartości i zasad konstytucyjnych.

W związku z tym zasadne jest uznanie, że postępowanie w części dotyczącej kontroli zgodności z Konstytucją przepisu art. 72 § 1 pkt 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zw. 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 kwestionowana regulacja nie uznaje za nadpłatę podatku kwot uiszczonych przez nabywcę, niebędącego wystawcą weksła, z tytułu nabycia przed dniem 1 stycznia 2007 r. urzędowych blankietów wekslowych niewykorzystanych po dniu 31 grudnia 2006 r., oraz art. 75 § 1 w zw. z art. 2 § 1 pkt 3 O.p. w zakresie, w jakim unormowanie to nie uznaje za podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty z tytułu niewykorzystanych blankietów wekslowych nabywcy tych blankietów, niebędącego wystawcą weksła, podlega umorzeniu na podstawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

Niezależnie od przedstawionego powyżej stanowiska, dotyczącego umorzenia postępowania w niniejsze sprawie, zauważyć należy, że możliwe wydaje się przyjęcie przez ustawodawcę rozwiązań, zmierzających do uregulowania kwestii związanych z wykorzystaniem urzędowych blankietów wekslowych do zapłaty opłaty skarbowej.

Podkreślić należy, że przewidziana w rozporządzeniu o opłacie skarbowej z 2006 r. uproszczona forma zapłaty opłaty skarbowej przewidywała zarówno jej dokonanie poprzez zastosowanie urzędowych blankietów wekslowych, jak i znaków opłaty skarbowej. Wprowadzenie tej formy zapłaty służyło uproszczeniu procedury zapłaty opłaty skarbowej od weksła. Zarówno urzędowe blankiety wekslowe, jak i znaki opłaty skarbowej służyły zatem temu samemu celowi – zapłacie opłaty skarbowej od weksli.

Wpływy ze sprzedaży urzędowych blankietów wekslowych, jak i znaków opłaty skarbowej, stanowiły dochód gminy, jako wpływy z opłaty skarbowej.

Zniesienie z dniem 1 stycznia 2007 r. opłaty skarbowej od weksli spowodowało, że urzędowe blankiety wekslowe, podobnie jak znaki opłaty skarbowej, utraciły swoją wartość, gdyż nie mogły być już wykorzystywane jako forma zapłaty opłaty skarbowej.

Podmioty, które nabyły urzędowe blankiety wekslowe oraz znaki opłaty skarbowej przed 1 grudnia 2007 r. i nie wykorzystały ich przed tą datą, z chwilą zniesienia opłaty skarbowej od weksli znalazły się więc w takiej samej sytuacji prawnej. Nie przysługiwało im bowiem prawo do uzyskania zwrotu kwot wydatkowanych na zakup blankietów i znaków opłaty skarbowej ani też możliwość wykorzystania ich celem uiszczenia opłaty skarbowej.

Nie mogły także zwrócić niewykorzystanych blankietów wekslowych i znaków opłaty skarbowej.

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, wejście w życie art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej umożliwiło dokonanie zapłaty opłaty skarbowej – do dnia 31 grudnia 2008 r. – nabytymi i niewykorzystanymi przed dniem 1 stycznia 2007 r. znakami opłaty skarbowej, których wzór został określony w przepisach obowiązujących od 1 lutego 1995 r. do 31 grudnia 2006 r.

Rozwiązania takiego nie wprowadzono natomiast w odniesieniu do niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych.

Celem wprowadzenia regulacji z art. 2 ust. 1 ustawy nowelizującej było złagodzenie negatywnych skutków finansowych, wywołanych poniesieniem przez nabywców znaków opłaty skarbowej kosztów ich zakupu.

Wskazać w związku z tym wypada, że ujemne skutki finansowe ponieśli również nabywcy urzędowych blankietów wekslowych, którzy nie zdążyli ich wykorzystać przed zniesieniem opłaty skarbowej od weksli.

Wydaje się, że brak było podstaw do zróżnicowania sytuacji prawnej nabywców urzędowych blankietów wekslowych i nabywców znaków opłaty skarbowej, zakupionych i niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r.

Z uwagi na podobieństwo sytuacji prawnej, w jakiej znaleźli się nabywcy znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych po zniesieniu opłaty skarbowej od weksli, wydaje się, że nie było wystarczających podstaw do zróżnicowania ich praw w zakresie wykorzystania tychże znaków i blankietów do zapłaty opłaty skarbowej z tytułu innych czynności, określonych w ustawie o opłacie skarbowej z 2006 r.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że ustawa o opłacie skarbowej z 2006 r., mocą której zniesiono opłatę skarbową od weksli, została opublikowana z dniem 8 grudnia 2006 r., zaś weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

Ustawodawca przewidział zatem stosunkowo krótki okres *vacatio legis*.

Przypomnieć przy tym trzeba, że w dniu 16 sierpnia 2006 r. weszło w życie rozporządzenie o opłacie skarbowej z 2006 r., które wprowadzało nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych oraz stwarzało gwarancje wykorzystania poprzednio obowiązujących blankietów wekslowych do końca 2010 r.

Jak zasadnie podniósł NSA, w przytaczanym już w niniejszym stanowisku postanowieniu z dnia października 2010 r., rozporządzenie to zostało podpisane przez Ministra Finansów w dniu 25 lipca 2006 r.

Przed podpisaniem i wejściem w życie tego aktu wykonawczego skierowany został do Sejmu rządowy projekt nowej ustawy o opłacie skarbowej, znoszący opłatę skarbową od weksli (druk sejmowy nr 737, Sejm V kadencji).

Z jednej strony zatem projektowano zniesienie opłaty skarbowej od weksli, z drugiej zaś wprowadzano nowe wzory urzędowych blankietów wekslowych, gwarantując wykorzystanie poprzednich do 31 grudnia 2010 r.

W tej sytuacji brak regulacji, dotyczących wykorzystania bądź zwrotu urzędowych blankietów wekslowych, nabytych i niewykorzystanych przed 1 stycznia 2007 r., należy rozpatrywać w kategoriach naruszenia konstytucyjnych zasad równej ochrony praw majątkowych, tj. art. 64 ust. 2, oraz

zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 ustawy zasadniczej).

Z przedstawionych w niniejszym stanowisku przyczyn kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Wskazane uchybienia, dotyczące wprowadzenia przepisów znoszących możliwość zapłaty opłaty skarbowej przy użyciu urzędowych blankietów wekslowych, uzasadniają jednak wprowadzenie przez ustawodawcę rozwiązań systemowych regulujących kwestię ich wykorzystania lub zwrotu przez nabywców niebędących wystawcami weksli.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Hermand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego