KANCELARIA PRAWNA
BUDNIK POSNOW & PARTNERZY

Adwokaci: Krzysztof Budnik, Włodzimierz Posnow, Maciej Wasilewski, Katarzyna Antkowiak, Radca Prawny Krzysztof Mitoraj

Wrocław, dnia 24 czerwca 2013 roku

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
00-918 WARSZAWA, AL. JANA CHRISTIANA SZUCHA 12A

Skarżąca:	**A Spółka z o.o.**
	z siedzibą w B
adres siedziby:	B , ul.
reprezentowana przez:	Prezesa Zarządu
	(wpis w rejestrze przedsiębiorców KRS nr)
zastępowana przez:	**adw. Krzysztofa Budnika**
	(nr wpisu 1754 ORA Wrocław)
adres dla doręczeń:	Kancelaria Budnika Posnow i Partnerzy
	50-038 Wrocław, ul. Kościuszki 14

SKARGA KONSTYTUCYJNA

-ZŁOŻONA W TRYBIE ART. 79 UST. 1 KONSTYTUCJI RP ORAZ ART. 46 I N. USTAWY O TK-

Działając imieniem A Sp. z o.o. z siedzibą w B , strony skarżącej w postępowaniu sądowoadministracyjnym (o sygn. akt: ,) zakończonym prawomocnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia lutego 2013 roku, oddalającym skargę kasacyjną Skarżącej (doręczonym Skarżącej wraz z uzasadnieniem w dniu 26 marca 2013 roku), niniejszym na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., przepisów art. 46 i następnych ustawy z dnia z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 r., Nr 102, poz. 643 ze zm.) oraz w oparciu o załączone pełnomocnictwo, składam skargę konstytucyjną i wnoszę o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że art. **139 ust. 1** ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2009 r., Nr 201, poz. 1540 ze zm.) **jest niezgodny** z art. **2** w zw. z art. **20**, art. **21**, art. **22**, art. **31 ust. 3**, art. **32**, art. **64 ust. 1** i **3**, art. **84** oraz z art. **217** Konstytucji RP.

Jednocześnie wnoszę o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów zastępstwa adwokackiego według norm przepisanych.

NIP: 8971733347
REGON: 020583724
KRS: 286699

50-038 Wrocław
ul. Kościuszki 14

tel./fax: (+4871) 3425055
tel.: (+4871) 7994530

Konto bankowe: ING BANK ŚLĄSKI 20 1050 1575 1000 0023 2122 4905

UZASADNIENIE

Opis stanu faktycznego niniejszej sprawy do momentu wydania w niej prawomocnego wyroku oraz skutki prawne i faktyczne tego orzeczenia dla konstytucyjnych praw i wolności Skarżącej

A Sp. z o.o. (*dalej jako*: Skarżąca) pismem z dnia skierowała do Naczelnika Urzędzie Celnym w K korektę deklaracji w podatku od gier POG-4 za miesiąc czerwiec 2010 r., w której wykazała podatek od gier w wysokości niższej niż w pierwotnie złożonej deklaracji oraz wniosła o stwierdzenie nadpłaty w tym podatku. Zdaniem Spółki w pierwotnie złożonej deklaracji błędnie obliczono podatek na podstawie art. 139 ust. 1 UGH, zamiast na podstawie art. 45a ust. 1 (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, póz. 27 ze zm.). Wniosek ten oparty był na twierdzeniu o nieobowiązywaniu art. 139 ust. 1 u.g.h.

Decyzją podatkową z dnia listopada 2010 r. Naczelnik Urzędu Celnego w K określił Skarżącej zobowiązanie w podatku od gier za miesiąc luty 2010 r. w wysokości zł, podając jako podstawę rozstrzygnięcia art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (*dalej jako:* u.g.h.).

Od decyzji tej Spółka wniosła odwołanie, domagając się jej uchylenia oraz umorzenia postępowania, zarzucając organowi I instancji naruszenie m.in. art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 123 § 1, art. 124, art. 180, art. 181, art. 187 § 1 i 2, art. 188, art. 190 § 1 i 2, art. 191, art. 192, art. 210 § 1 pkt 4 i pkt 6 oraz art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej – poprzez uchylenie się od argumentacji przedstawionej we wniosku Spółki a także art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych poprzez jego błędne zastosowanie. W uzasadnieniu Spółka zaakcentowała, że ustawa o grach hazardowych nie zawiera przepisów przejściowych, niezbędnych do poszanowania interesów podmiotu przed upływem okresu, na który otrzymał on pozwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych. Zdaniem Spółki do czasu wygaśnięcia pozwolenia automaty powinny być opodatkowane dotychczasowa stawką od każdego automatu wynosząca 180 euro, natomiast ustawa z dnia 19 listopada 2009 roku o grach hazardowych została wydana z naruszeniem przepisów Konstytucji RP.

Dyrektor Izby Celnej po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia maja 2011 roku (Nr), utrzymał w mocy decyzje organu I instancji. Zdaniem Dyrektora Izby Celnej, z mocy art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w wysokości 2.000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie. W przedmiotowej sprawie A Sp. z o.o. w miesiącu czerwcu 2010 roku w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie gier na automatach o niskich wygranych posiadała na terenie województwa takich

urządzeń, co w ocenie organu na podstawie art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych dawało łączną kwotę zł. A Sp. z o.o. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , zarzucając organowi naruszenie m.in. przepisów postępowania podatkowego, prawa europejskiego oraz norm konstytucyjnych. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej w K wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w uzasadnieniu objętej skargą decyzji.

Wyrokiem z dnia lipca 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oddalił skargę (sygnatura akt:). Skargę kasacyjną od tego wyroku oddalił prawomocnym wyrokiem z dnia lutego 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygnatura akt:), doręczonym Skarżącej w dniu 26 marca 2013 r.

Należy podkreślić, że negatywne dla Skarżącej orzeczenia organów podatkowych oraz oddalające skargi wyroki Sądów administracyjnych oparte były o przepis z art. 139 ust. 1 u.g.h., który poprzez blisko trzykrotne zwiększenie stawki podatku od gier obciążającego Skarżącą, narusza wymienione w dalszej części niniejszej skargi konstytucyjne prawa i wolności Skarżącej, w tym przede wszystkim jej własność oraz wolność prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie automatów do gier o niskich wygranych poprzez ekonomiczne ograniczenie jej rentowności. W konsekwencji Skarżącej grozi utrata posiadanych zezwoleń wskutek nieterminowych płatności zwiększonego podatku od gier, jak również odpowiedzialność karnoskarbowa z art. z art. 57 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s., obejmująca członków Zarządu Skarżącej.

Niezgodność art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 2 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad przyzwoitej legislacji podatkowej, sprawiedliwości podatkowej, zasady ekonomiczności opodatkowania, w tym zasady ochrony źródeł opodatkowania i zakazu naruszania podstaw opodatkowania oraz nakazu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika, jak również zasady proporcjonalności, ochrony własności i swobody działalności gospodarczej wskutek niedopuszczalnej zmiany art. 139 ust. 1 u.g.h. stawki podatku od gier na pełniącą przede wszystkim funkcje pozafiskalne, polegające na znacznym ograniczeniu działalności w zakresie automatów do gier o niskich wygranych, a więc mającą charakter instrumentu regulacyjnego

Już na wstępie wskazać należy, że zestawienie treści art. 217 Konstytucji RP z innymi przepisami Ustawy Zasadniczej, a w szczególności z art. 20, art. 21, art. 32 i art. 64 Konstytucji RP, pozwala wywieść z norm konstytucyjnych zasadę ekonomiczności opodatkowania, która musi być rozumiana jako obowiązek ochrony źródeł opodatkowania i obowiązek nienaruszalności podstaw opodatkowania. Te wartości winny być w procesie

legislacji podatkowej przestrzegane, żeby respektować postulaty wynikające z zasady zdolności płatniczej. Zasada zdolności płatniczej jest miernikiem opodatkowania, który utrzymuje skutki obciążeń podatkowych w granicach konstytucyjnie określonych praw podstawowych (wolności i prawa ekonomiczne). Parlamentowi nie została pozostawiona do swobodnego uznania treść prawodawstwa podatkowego, lecz musi on w procesie legislacji podatkowej przestrzegać wszystkich norm, które wyrażają zasady i wartości konstytucyjnie chronione (*vide*: A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003, s. 73 – 75). Wiele z tych zasad ma podstawowe znaczenie dla respektowania zasady zdolności płatniczej, zwłaszcza, że art. 217 *in principio* Konstytucji RP definiując **cel fiskalny**, który odróżnia podatek i inne daniny publiczne, od pozostałych świadczeń na rzecz państwa, nawiązuje do zdolności podatkowej, wyznaczając zarazem standardy jakim powinien odpowiadać przedmiot opodatkowania. (*vide*: T. Dębowska – Rymanowska, Dylematy interpretacyjne art. 217 Konstytucji [w:] *Ex iniuria non oritur ius*. Księga jubileuszowa ku czci prof. Wojciecha Łączkowskiego, Prace WPiA UAM, t. IX, Poznań 2003).

Generalna dyrektywa kierowana do Ustawodawcy podatkowego jest następująca: ciężar publiczny należy kształtować w taki sposób, aby uwzględniać zarówno interes publiczny, jak i położenie ekonomiczne podatnika, a niezbędnym kanonem jest przy tym poszanowanie majątku i własności. Z tej generalnej dyrektywy wypływa jako istotny postulat zakaz doprowadzania za pomocą podatków do naruszania istoty prawa własności oraz naruszania podatkiem prawa do podejmowania oraz prowadzenia działalności gospodarczej. (*vide*: A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003, s. 16). Trybunał uznał już, że choć art. 20 Konstytucji RP nie dotyka wprost materii prawa podatkowego, to jednak nie wyklucza to oceny przepisów z tej dziedziny z punktu widzenia wyrażonych w tym przepisie norm. Art. 20 Konstytucji RP ma charakter uzupełniający wobec tych norm, które bezpośrednio dotyczą problematyki podatkowej, nie można bowiem wykluczyć wyjątkowej sytuacji, gdy instrumenty podatkowe stałyby się środkiem do pośredniego ograniczania wolności gospodarczej w pewnej dziedzinie (*vide*: wyrok TK z dnia 20 czerwca 2002 r., K 33/01).

Mając powyższe na uwadze dostrzec można, że zwiększenie przepisem z art. 139 ust. 1 u.g.h. stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych ma charakter normy ukierunkowanej w zasadzie wyłącznie na cel pozafiskalny w postaci ograniczenia zakresu swobody prowadzenia działalności gospodarczej w tej dziedzinie, poprzez znaczące oraz nieproporcjonalne ograniczenie liczby automatów o niskich wygranych i punktów gier na tych automatach poprzez spowodowanie ich nierentowności. W tym kontekście rozważyć można fragment uzasadnienia projektu u.g.h.:

„Realizując zasadnicze, systemowe cele polegające zwłaszcza na wzroście ochrony społeczeństwa i praworządności przed skutkami hazardu, wprowadzono zakaz urządzania gier na wszelkich automatach z elementami losowości poza kasynami. Do czasu wygaśnięcia ostatnich udzielonych zezwoleń na prowadzenie salonów gry na automatach oraz punktów gry na automatach o niskich wygranych, będzie następowało stopniowe obniżenie wpływów podatkowych, proporcjonalne do liczby wygasających w danym roku zezwoleń. Ujemne skutki fiskalne spowoduje zmniejszająca się liczba eksploatowanych automatów o niskich wygranych. Ten rodzaj skutków fiskalnych będzie częściowo równoważony skutkami pozytywnymi. W analizie przyjęto założenie, że ok. 30 % wpływów z tytułu udziału w grach na automatach o niskich wygranych nie zostanie wycofana z rynku, lecz może być sukcesywnie przenoszona przez graczy do salonów automatów, do momentu zakończenia ich działalności. Dodatkowym złagodzeniem skutków fiskalnych ww. zakazu może być wzrost wpływów z tytułu wzrostu stawki zryczałtowanego podatku od gier. Dotychczasowa wysokość 180 euro (ok. 750 zł) miesięcznie zryczałtowanego podatku od gier uiszczanego od każdego eksploatowanego automatu od roku 2010 wyniesie 2.000 zł. Jednocześnie jest to czynnik zmniejszający szacunki w zakresie liczby eksploatowanych automatów o niskich wygranych, od których uiszczany jest podatek od gier. **Nierentowne automaty o niskich wygranych najprawdopodobniej będą wycofywane z eksploatacji**."

Zauważalne jest ponadto, że samo Państwo – projektodawcy ustawy uznawali, że skutki fiskalne (budżetowe) wprowadzanego podwyższonego opodatkowania nie są głównym celem, gdyż w istocie dochody budżetowe w wyniku wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h. nie ulegną zwiększeniu wskutek wprowadzenia wyższej stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych. W toku prac parlamentarnych nad projektem u.g.h. na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych w dniu 18 listopada 2009 r. Minister Michał Boni wyjaśniał *„jeżeli spojrzycie państwo na całość przedsięwzięcia, ograniczanie dostępności do hazardu w perspektywie pięciu lat z punktu widzenia dochodów budżetu państwa będzie neutralne. Za pięć lat dochody z tego tytułu będą na takim samym poziomie jak do tej pory. Nie będzie przyrostu, ponieważ sektor zostanie ograniczony w swoim działaniu"*. Owa „neutralność" budżetowa zasadniczo potwierdza cel w postaci istotnego ograniczenia urządzania gier na automatach o niskich wygranych realizowany przepisem z art. 139 ust. 1 u.g.h. Tym samym przepis, rozważany jako zmiana stawki podatku ze 180 euro na 2.000 zł, wykazuje w istocie neutralność fiskalną, gdyż jego skutek dla budżetu państwa jest w założeniu obojętny (a w praktyce jego funkcjonowania ujemny), natomiast pełni w zasadzie wyłącznie pozafiskalną funkcję regulacji rynku gier.

Niezgodność art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 2 Konstytucji RP w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności i równości opodatkowania, w zw. z art. 32 ust. 1 i 2, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad równości wobec prawa, zakazu dyskryminacji oraz zasady proporcjonalności, wskutek nierównego i dyskryminacyjnego zwiększenia stawki

podatku od gier na automatach o niskich wygranych w relacji do zwiększenia stawki podatku od innych gier, w tym od gier na automatach nieograniczonych co do stawki oraz wygranej

W świetle zasad konstytucyjnych podatkowa ingerencja w sferę praw oraz wolności ekonomicznych (*in specie* w prawo własności) zyskuje prawną legitymację przede wszystkim wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz dobra wspólnego. Powszechność opodatkowania można ująć w formule: każdy zgodnie z prawem powszechnie obowiązującym uczestniczy stosownie do zdolności płatniczej w pokrywaniu wydatków publicznych. Nadto z powszechnością opodatkowania wiąże się taki rozkład ciężarów podatkowych, który musi być uzależniony od zdolności do poniesienia przez podatnika ciężaru podatkowego. Bez wątpienia idea powszechności opodatkowania zostaje naruszona, gdy Ustawodawca traktuje pewną grupę podatników inaczej aniżeli pozostałych, pomimo tego, że nie ma między nimi takich istotnych różnic, które mogłyby uzasadnić to niejednakowe traktowanie (*vide*: A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003, s. 18 – 21). Demokratyczne państwo prawne ma realizować zasady sprawiedliwości społecznej, z którą ścisły związek wykazuje zasada równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Podkreślenia wymaga, że w prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania (*vide*: wyrok z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98).

Wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej jest zasada powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz zasada proporcjonalności, która wymaga adekwatnego rozdzielenia ciężarów podatkowych pomiędzy poszczególne grupy społeczne. Natomiast art. 32 ust. 2 Konstytucji RP stanowi o niedopuszczalności różnicowania podmiotów, które znajdują się w podobnych sytuacjach, jeśli różnicowanie takie jest nieuzasadnione. Nie każda nierówność jest naganna, ale tylko taka, która ma charakter arbitralny, dowolny, cechuje się niewytłumaczalnymi racjami jej wprowadzenia, znanymi tylko temu kto decyduje o wprowadzeniu nierówności. Zakaz dyskryminacji jest równoważny zasadzie równych praw, ponieważ wyklucza on bezzasadne, z punktu widzenia istotnych różnic między zainteresowanymi podmiotami, różnicowanie tych podmiotów. Tak pojęty zakaz dyskryminacji ma prymat nad zasadą równości wobec prawa, gdyż normuje więcej i bardziej radykalnie niż zasada równości wobec prawa, nie zezwalając na nic, czego zakazuje zasada równości wobec prawa, a prócz tego zabrania praktyk dyskryminujących podjętych na podstawie abstrakcyjnych i ogólnych norm prawnych. Ciężary podatkowe demokratycznym państwie prawnym powinny być sprawiedliwe, a zatem kształtowane zgodnie z zasadami powszechności i równości. System podatkowy powinien zapewniać równe traktowanie wszystkich kategorii podatników, unikając zróżnicowania w oparciu o kryterium źródła dochodu czy sposobu jego wykorzystania. Powinien też zapewnić

jednakowe traktowanie wszystkich podobnych rodzajów aktywności gospodarczej. Tym samym równość opodatkowania oznacza rozłożenie ciężaru podatkowego adekwatnie do indywidualnej zdolności podatnika do świadczenia (*vide*: B. Szczurek, Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008, s. 91 – 93).

Wskazano w orzecznictwie Trybunału, że odmienność zasad opodatkowania mogłaby oznaczać naruszenie art. 32 Konstytucji RP pod warunkiem, że podmioty podlegające opodatkowaniu charakteryzują się tą samą cechą relewantną i jednocześnie brak jest między nimi różnic uzasadniających odmienne traktowanie przez Ustawodawcę (*vide*: wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00). Wskazując na argumenty uzasadniające odstępstwo od nakazu równego traktowania Trybunał odwołał się do trzech kryteriów: **racjonalności**, **proporcjonalności** i **sprawiedliwości** zróżnicowań (*vide*: orzeczenie TK z dnia 3 września 1996 r., K 10/96). Podkreślono zaś, że treść art. 32 Konstytucji RP wskazuje na to, że twórcy Konstytucji nadali zasadzie równości wymiar uniwersalny odnosząc tę zasadę do wszelkich zróżnicowań, jakie zostaną dokonane w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym, niezależnie od cechy (kryterium), według którego zróżnicowanie to zostanie dokonane (*vide*: wyrok TK z dnia 16 grudnia 1997 r., K 8/97). Ustawodawca określając normatywną treść obowiązku podatkowego powinien to czynić z zachowaniem konstytucyjnej zasady równości i powiązanej z nią ściśle zasady sprawiedliwości społecznej. Normatywna treść zasady równości sprowadza się przede wszystkim do nakazu traktowania w taki sam sposób podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji faktycznej oraz różnego traktowania podmiotów znajdujących się w sytuacji odmiennej. Dla określenia okoliczności prawnie relewantnych konieczne jest odwołanie się do konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej oraz zasady proporcjonalności (*vide*: postanowienie TK z dnia 7 listopada 2001 r., Ts 30/01).

Uwzględniając powyższe implikacje zasady równości, niedyskryminacji i sprawiedliwości społecznej trzeba dostrzec, że zostały one przez Ustawodawcę naruszone w wyniku wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h., który to przepis nie tylko znacząco podnosi stawkę podatku od gier na automatach o niskich wygranych (x 2,7), ale i stanowi największe podwyższenie stawki podatku od gier w stosunku do regulacji zawartych w ustawie z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych. Podwyższenie nastąpiło bowiem ze stawki wynoszącej 180 euro (po przeliczeniu ok. 750 zł) do stawki wynoszącej 2.000 zł. Natomiast w zakresie pozostałych gier hazardowych stawka podatku albo nie uległa żadnej zmianie albo była to zmiana marginalna. W grach liczbowych oraz loteriach pieniężnych stawka podatku (odpowiednio: 20 % i 15 %) pozostała bez zmian. Zmiana stawki podatku od gier nastąpiła natomiast w zakresie zakładów wzajemnych (wzrost o 2 punkty %, z 10 do 12 %) oraz w zakresie gier w salonach gry bingo pieniężne (wzrost o 15 punktów %, z 10 do 25 %). Szczególnie istotne dla celów porównawczych

jest to, że w zakresie gier na automatach organizowanych w kasynach gry oraz salonach gier na automatach, stawka podatku od gier wzrosła jedynie o **5 punktów %**, z 45 % do 50 %. Przy czym wskazać należy, że jest to stawka niezryczałtowana, uzależniona więc jest od rzeczywistego przychodu jaki uzyskuje przedsiębiorca wysokohazardowy (różnica pomiędzy wpłatami, a wypłatami eksploatowanych automatów). Dla porównania zaś stawka podatku od gier dla automatów o niskich wygranych **wzrosła o 255 %** (*vide*: Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w I półroczu 2010 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 11). Są to w istocie wielkości nieporównywalne, a wzrost stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych zdecydowanie odbiega od pozostałych podwyżek dokonanych przepisem z art. 139 ust. 2 w zw. z art. 74 u.g.h.

Podkreślenia w związku z powyższym wymaga, że wzrost obciążeń podatkowych wynikający z porównania art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 139 ust. 2 w zw. z art. 74 u.g.h. naruszył zasadę równości przedsiębiorców nisko- i wysokohazardowych, pomimo ich funkcjonowania w zasadniczo podobnej kategorii działalności gospodarczej. Przedmiotem opodatkowania w ramach obu działalności jest gra na automacie losowym. Jedyną odmiennością, która mogłaby być rozważana jako istotna przy różnicowaniu poziomu wzrostu obciążeń podatkowych jest fakt ustawowego (a zarazem technicznego poprzez odmienny program) ograniczenia w przypadku gier na automatach o **niskich** wygranych wartości pojedynczej stawki za udział w jednej grze, która nie może być wyższa niż 50 groszy, oraz ograniczenie jednorazowej wygranej, która nie może przekraczać 60 złotych. Jednakże powyższa różnica zgodnie z zasadami sprawiedliwości społecznej i podatkowej oraz zasadą proporcjonalności, nakazywałaby raczej ukształtowanie wzrostu stawki podatku według wartości niższej (a w każdym razie proporcjonalnej) względem zwyżki podatku od gier na automatach wysokohazardowych.

Przesłanką do tak odmiennego kształtowania prze Ustawodawcę przepisem z art. 139 ust. 1 u.g.h. zmian ciężarów opodatkowania nie mogą być również koszty uzyskania przychodów, gdyż te w przypadku automatów niskohazardowych mogą być nawet wyższe (automaty o niskich wygranych są bardzo rozproszone lokalizacyjnie, w jednym punkcie nie może stać więcej niż trzy automaty, stąd ich obsługa i konserwacja jest wielokrotnie bardziej kosztowna niż w przypadku salonu gier, gdzie może stać jednocześnie kilkadziesiąt maszyn; znacznie większy w przypadku automatów o niskich wygranych jest koszt czynszu, przypadający na jeden automat, zwykle 50% przychodu z automatu, podczas gdy w salonie miesięczny stały czynsz rozkłada się na wszystkie automaty; nadto poziom atrakcyjności gier na automatach w salonach gier jest znacznie wyższy, gdyż nie ma górnej granicy wygranej, stąd ten rodzaj automatów może przynosić znacznie większe dochody niż automaty o niskich wygranych).

Tym samym dla takiego zróżnicowania poziomu wzrostu stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych brak jest racjonalnego uzasadnienia, a zarazem nie spełnia ono kryterium sprawiedliwości czy też proporcjonalności, które uprawniałyby Prawodawcę do wprowadzenia tak znaczących różnic w zwiększeniu stawek podatkowych pomiędzy działalnością na automatach o niskich wygranych oraz na automatach wysokohazardowych, która w istocie ma dla tej pierwszej charakter dyskryminacyjny, powodujący zdecydowanie dalej idące konsekwencje w zakresie prawa własności, pomimo *prima vista* dostrzegalnych mniejszych zdolności płatniczych.

Niezgodność art. 139 ust. 1 u.g.h. w zw. z art. 145 u.g.h. z art. 2 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji, zwłaszcza wskutek wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h. bez odpowiedniego w tym zakresie vacatio legis; uwzględniając nieprzeprowadzenie realnych konsultacji społecznych w toku prac legislacyjnych nad projektem u.g.h., skutkuje to brakiem właściwego vacatio legis także w związku z uchybieniem w tej mierze art. 20 Konstytucji RP

Podkreślić trzeba, że wymóg ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* oraz należytego formułowania przepisów przejściowych wynika z ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji (*vide*: wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01). Instytucja *vacatio legis* jest elementem koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji i znajduje swe oparcie w zasadzie zaufania obywateli do państwa (vide: wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09). Nakaz stosowania odpowiedniej *vacatio legis* jest samodzielną konstytucyjną zasadą prawa. Jest ona elementem demokratycznego państwa prawnego. Ma ona oparcie także na zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Stosowanie tej zasady ma służyć budowaniu tego zaufania (vide: wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01). Nadto zasada odpowiedniej *vacatio legis* jest jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji, której stosowanie jest obowiązkiem Prawodawcy (*vide*: wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04; wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., K 32/08). Wobec zawartej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego istnieje konieczność stosowania odpowiedniego terminu wejścia w życie ustawy, tak by jej adresaci mogli w należyty sposób przygotować się do jej wymogów i nie byli zaskakiwani przez nowe uregulowania prawne. *Vacatio legis* służy też i samemu Ustawodawcy, który ma możliwość eliminacji ewentualnych błędów w ustawie czy sprzeczności w systemie prawa (*vide*: wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., K 12/03).

Jakkolwiek Skarżąca dostrzega racje przemawiające przeciwko uznaniu, że dokonana wprowadzeniem art. 139 ust. 1 u.g.h. zmiana stawki podatku od gier narusza zawarte w art. 2 Konstytucji RP zasady ochrony praw nabytych oraz interesów w toku, mając też

na uwadze daleko posuniętą (choć nie nieograniczoną, z odesłaniem do wcześniejszych rozważań) swobodę Prawodawcy kształtowania zmian w prawie podatkowym, jednak zaznaczenia wymaga, że nakaz stosowania odpowiedniej *vacatio legis* ma szerszy zasięg stosowania niż zasada ochrony praw nabytych, ponieważ odnosi się również do regulacji, które nie ograniczają ani nie znoszą praw podmiotowych. Zakresy stosowania obu zasad nakładają się na siebie, ponieważ wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jeden z warunków dopuszczalności ingerencji Ustawodawcy w prawa nabyte (*vide*: wyrok TK z dnia 4 stycznia 2000 r., K 18/99).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazał **minimalną** *vacatio legis* dotyczącą zmiany w systemie podatkowym (publikacja ustawy nie krócej niż na miesiąc przed końcem danego roku podatkowego). W odniesieniu do kwestii wprowadzania zmian w materii prawa podatkowego linia orzecznicza Trybunału jest na tyle utrwalona, że można mówić o funkcjonowaniu określonego standardu konstytucyjnego (*vide*: wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., K 32/08). Wskazania jednakże wymaga, że ocena, czy w danym wypadku *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od całokształtu okoliczności, w tym w szczególności od przedmiotu i treści nowo uchwalonych norm oraz od wyniku analizy, jak bardzo różnią się one od dotychczasowych regulacji (*vide*: wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., K 4/99; wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., K 32/08). Tym samym miesięczny *vacatio legis* dla zmian ustaw podatkowych w pewnych warunkach może być uznany za termin zbyt krótki, dla zapewnienia jego zgodności z Ustawą Zasadniczą.

Szczególnego podkreślenia w powyższym kontekście wymaga zatem, że „odpowiedniość" *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji. Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych (*vide*: wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09). Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa nakłada na ustawodawcę obowiązek ustanowienia właściwej *vacatio legis* i przepisów przejściowych dla sytuacji, w której, w przepisach noweli ustawy, wprowadza się nowe uregulowania, zwłaszcza bardziej restrykcyjne dla zainteresowanych (*vide*: wyrok TK z dnia 19 maja 2003 r., K 39/01). Wedle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału, odpowiedniość *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania swoimi sprawami, po ogłoszeniu nowych przepisów, w sposób uwzględniający ich treść. Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej (*vide*: wyrok TK z dnia 25 marca 2003 r., U 10/01).

Stosownie do zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa Prawodawca ma nie tylko umożliwić adresatowi zapoznanie się z nowymi regulacjami, lecz także pozwolić mu dostosować się do zmieniającego się stanu prawnego. (...) na odpowiedniość *vacatio legis* składa się stopień ingerencji prawodawcy w dotychczasową sytuację prawną adresata oraz wzgląd na umożliwienie adresatom zapoznania się z treścią regulacji (*vide*: orzeczenie TK z dnia 1 czerwca 1993 r., P 2/92, orzeczenie TK z dnia 30 listopada 1993 r., K 18/92, wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., K 32/08). Jeśli nie zachodzą sytuacje nadzwyczajne, to okres „spoczywania" aktu normatywnego powinien być dostatecznie długi w wypadku regulowania nowych materii prawnych, a w szczególności w wypadku wprowadzania nakazów oraz zakazów połączonych z odpowiedzialnością karną (*vide*: wyrok TK z dnia 3 października 2001 r., K 27/01). Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania (*vide*: wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97).

Nade wszystko, Trybunał Konstytucyjny, który w orzeczeniach wydawanych zarówno w oparciu o przepisy poprzedniej, jak i obecnej Konstytucji wielokrotnie podkreślał, że kształtowanie wysokości podatków pozostawione zostało – w zasadzie – swobodzie parlamentu, uznawał zarazem, właśnie z tego powodu, że władztwo państwa w dziedzinie stosunków prawnopodatkowych jest wyjątkowo silne, że gwarancje ochrony prawnej interesów życiowych jednostki mają tak duże znaczenie i muszą być przestrzegane. Swobodne kształtowanie materialnych treści prawa podatkowego należy "równoważyć" przestrzeganiem proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego – szanowaniu zasad przyzwoitej legislacji (*vide*: wyrok z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95; wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., K 27/98). Szczególną gwarancją w tym zakresie jest nie tylko nakaz ustanowienia *vacatio legis*, ale też jej okres musi mieć charakter odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu. Szczególnie zaś w przypadku prawa daninowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego (*vide*: wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04). Tym samym często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (*vide*: wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01).

Mając na uwadze powyższe judykaty Trybunału, można stwierdzić, że przewidziany dla wejścia w życie art. 139 ust. 1 u.g.h., a wynikający z art. 145 u.g.h. okres 31 dni *vacatio legis* (licząc od momentu ogłoszenia u.g.h. w dniu 30 listopada 2009 r. do momentu jej wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.) jest **niewystarczający** i nie odpowiada standardom konstytucyjnym w tym zakresie.

Wynika to przede wszystkim ze znacznego, bo wynoszącego 255 % w stosunku do stawki bezpośrednio wcześniej obowiązującej, podwyższenia zryczałtowanego podatku od gier na automatach o niskich wygranych. Tak istotna ingerencja (właściwie niespotykana przy zmianach innych stawek podatkowych) w dotychczasową wysokość podatku od gier bez wątpienia wymagała *vacatio legis* dłuższego niż minimalny miesięczny okres na adaptację i choćby próbę dostosowania się podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych do radykalnie odmiennych warunków ekonomicznych prowadzonej działalności. Racjonalne zaplanowanie w ciągu jednego miesiąca dalszych działań gospodarczych było tym bardziej utrudnione, gdy zważyć, że z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie również pozostałe przepisy przejściowe u.g.h., które faktycznie zmierzały do wygaszenia działalności gospodarczej w zakresie automatów o niskich wygranych. Tym samym podmioty prowadzące działalność w tym zakresie musiały nie tylko w terminie miesiąca dostosować się do **2,7 x** wyższego podatku od gier, ale także podatek ten musiały płacić w nieznanych im wcześniej w praktyce realiach prawnych, obejmujących m. in. zakaz zmiany miejsca prowadzenia punktu gier na automatach o niskich wygranych (art. 135 ust. 2 u.g.h.), czyli pozbawione zostały jednocześnie z wejściem w życie zwyżki w podatku od gier (zdecydowanie rygorystycznej) podstawowego oraz powszechnie wcześniej stosowanego instrumentu dostosowania prowadzonej działalności do zmieniających się warunków rynkowych, w postaci zmiany lokalizacji punktu gier z mniej dochodowej na bardziej rentowną. Zarazem działalność obejmująca automaty niskohazardowe stała się mniej rentowna i konkurencyjna wobec innych podmiotów prowadzących gry na automatach, w tym względem salonów gier na automatach, dla których stawka podatku od gier (liczonego od dochodu) wzrosła w tym samym okresie jedynie o 5 pkt %. Mając więc na uwadze zarówno skalę zmiany podatku, jak i równoczesne wprowadzenie szeregu niekorzystnych rozwiązań prawnych, w sposób znaczący utrudniających sprostanie zwielokrotnionej stawce podatkowej, a także gruntowną zmianę modelu rynku gier na automatach wprowadzoną przepisami u.g.h., przyjęcie, że została zapewniona możliwość racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami przez podmioty obciążone 2,7 x wyższym podatkiem jest nieuzasadniona.

Prawidłowym byłoby w takiej sytuacji wprowadzenie przez Ustawodawcę odpowiednio dłuższego *vacatio legis* dla spornej normy podatkowej z art. 139 ust. 1 u.g.h., tak aby wejście w życie podatku w kwocie 2.000 zł od każdego automatu nastąpiło przynajmniej po miesiącu lub dwóch funkcjonowania przedsiębiorców niskohazardowych w odmiennych po 1 stycznia 2010 r. realiach prawnych. Pozwoliłoby to tym podmiotom na rzeczywiste i realne przygotowanie się do nowych warunków i zracjonalizowanie swojej działalności przed wejściem w życie zwiększonych obciążeń podatkowych. Inną opcją, która nosiłaby znamiona racjonalności byłoby odpowiednie ukształtowanie normy przejściowej, która pozwoliłaby na stopniowe zwiększanie podatku od gier przy uniknięciu jego skokowego

wzrostu. Wybór przez Ustawodawcę drogi przeciwnej, skutkował bowiem znalezieniem się przedsiębiorców niskohazardowych w sytuacji, w której podejmowali decyzje gospodarcze co do dalszego prowadzenia działalności już w warunkach zwiększonego opodatkowania, gdyż wcześniej nie sposób było racjonalnie przewidzieć jaki wpływ wywrą w praktyce gospodarczej przepisy nowo wówczas uchwalonej u.g.h. Wskazać zaś trzeba, że nawet jeden dzień funkcjonowania automatu o niskich wygranych w punkcie gier skutkuje obowiązkiem podatkowym w pełnym zakresie, więc praktyczne sprawdzanie wydolności gospodarczej posiadanych lokalizacji odbywało się kosztem działających przedsiębiorców. Szczególnie ważną jest w tym miejscu notoria, iż podatek jest w gospodarce rynkowej jednym z podstawowych elementów planowania gospodarczego, zaś w przypadku przedsiębiorcy, jednym z zasadniczych parametrów rachunku ekonomicznego - zmiennej zewnętrznej wpływającej na kierunek jego wyboru gospodarczego (*vide*: R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 6). Na gruncie przepisów ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych jednym z wymogów uzyskania zezwolenia na urządzanie i prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych było sporządzenie oraz załączenie do wniosku o udzielenie zezwolenia studium ekonomiczno–finansowego, zawierającego co najmniej określenie inwestycji i przewidywanej rentowności (art. 32 ust. 1 pkt 10 u.g.z.w.), której najważniejszą determinantą była właśnie wysokość podatku od gier (180 €). Studium takie, przygotowane również przez Skarżącą, stało się bezużyteczne w sytuacji nagłego, bardzo znacznego podniesienia wysokości obciążenia podatkowego, które nadto weszło w życie w czasookresie jednego miesiąca. Wzrost obciążeń podatkowych został wprowadzony do porządku prawnego, podobnie jak cała ustawa o grach hazardowych, w wyniku krótkiej, trwającej łącznie **14 dni** procedury legislacyjnej. Podatnicy podatku od gier w zakresie automatów o niskich wygranych, jak Skarżąca, nie byli w stanie rozsądnie przygotować się na skokowy wzrost stawki podatku.

Oprócz więc względu na treść zmiany dokonanej przepisem z art. 139 ust. 1 u.g.h., trzeba dodatkowo wskazać, że miesięczne *vacatio legis* nie zapewniło również możliwości rozsądnego zapoznania się (rozumianego przecież nie jako uzyskanie informacji o treści jednostki redakcyjnej, lecz jako możliwość spokojnego przeanalizowania przez podmiot zainteresowany wpływu normy na własne przedsięwzięcia) z nowym przepisem jego podatnikom, zwłaszcza uwzględniając dotychczasową praktykę ustawodawczą w zakresie podatku od gier na automatach o niskich wygranych, jak i prowadzone bezpośrednio przed wejściem w życie u.g.h. prace legislacyjne nad nowelizacją ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych. Tym samym zaistniał więc negatywny efekt zaskoczenia, któremu instytucja odpowiedniego, dostosowanego do skali modyfikacji *vacatio legis* powinna w demokratycznym państwie prawnym dostatecznie zapobiegać.

Pogląd taki jest tym bardziej usprawiedliwiony, gdy zważyć, że dotychczasowe zmiany podatku od gier w zakresie automatów niskohazardowych, choć nieporównywanie mniej drastyczne, były procedowane i wprowadzane z większym wyprzedzeniem względem ich wejścia w życie. I tak ustawa o grach i zakładach wzajemnych po nowelizacji z dnia 10 kwietnia 2003 r. przewidywała, że podatnicy posiadający zezwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej, w wysokości stanowiącej równowartość: 1) za okres do dnia 31 grudnia 2003 r. – 50 euro; 2) za okres od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia 31 grudnia 2004 r. – 75 euro; 3) za okres od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 31 grudnia 2005 r. – 100 euro; 4) za okres od dnia 1 stycznia 2006 r. – 125 euro – miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie. Tym samym stopniowy wzrost podatku był zaplanowany z nawet kilkuletnim wyprzedzeniem. Natomiast kolejna zmiana stawki podatku od gier do wysokości 180 euro została wprowadzona nowelizacją z dnia 7 września 2007 r., którą następnie ogłoszono w dniu 19 października, a która weszła w życie od dnia 1 stycznia 2008 r., zatem po blisko 2 i pół miesięcznym *vacatio legis*, pomimo zdecydowanie mniejszej zwyżki stawki podatku od gier. Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że ta ostatnia zmiana została dokonana w formie odrębnej nowelizacji, zawierającej tylko rzeczony przepis podatkowy, co tym bardziej służy pewności prawa i budowie zaufania do stanowiącego je państwa, pozostając w wyraźnym kontraście z wprowadzaniem szeregu zasadniczych reform polskiego rynku gier hazardowych, wraz z którym zmianie ulegają zasady podatku od gier w braku klarownego wyodrębnienia przepisów dotyczących tego podatku (sam przepis z art. 139 ust. 1 u.g.h. zawarty jest w Rozdziale 12 u.g.h. zatytułowanym *„przepisy przejściowe i dostosowujące"*). Okoliczność ta, wątpliwa w świetle zasady przyzwoitej legislacji, została również dostrzeżona w opinii Biura Analiz Sejmowych (druk nr 2481), gdzie stwierdza się, że podatek od gier pozostaje obecnie jedynym podatkiem nieuregulowanym w osobnej ustawie podatkowej, co stoi w sprzeczności z podstawowymi zasadami prawa podatkowego (*vide*: opinii Biura Analiz Sejmowych, druk nr 2481, s. 6).

Wymaga również wskazania, że w latach 2008 – 2009 trwały prace legislacyjne nad projektem nowelizacji ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (luty 2008 – październik 2009), w toku których przeprowadzano szerokie konsultacje społeczne dotyczące zmian na rynku gier hazardowych, o czym świadczy treść uzasadnienia projektu, która w osobnym punkcie omawia wyniki przeprowadzonych konsultacji (projekt ten wycofano z prac legislacyjnych w dniu 26 października 2009 r.). W ramach rzeczonego projektu nowelizacji miała zostać zrealizowana koncepcja 10 % dopłat dodatkowo obciążających przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych (podobnie w zakresie salonów gier). Natomiast odnośnie prac legislacyjnych nad projektem u.g.h., zarówno na etapie prac rządowych, jak i parlamentarnych Ustawodawca nie dopuścił wymiany poglądów na temat treści,

form i roli prawa w obszarze gier hazardowych, z góry eliminując wypracowanie społecznego konsensusu w tym zakresie. W ten sposób Parlament naruszył również art. 20 Konstytucji RP, który stanowi, że dialog partnerów społecznych stanowi jeden z fundamentów ustroju Rzeczpospolitej Polskiej. Tytułem przykładu Izba Gospodarcza Producentów i Operatorów Urządzeń Rozrywkowych, do której przynależy Skarżąca, wyznaczono 2-dniowy termin na zaopiniowanie 62 stron założeń do nowej ustawy o grach hazardowych, o diametralnie innych celach od dotychczas projektowanych rozwiązań.

Skarżąca pragnie wskazać, iż uwzględnia fakt, że naruszenie we wskazanym zakresie obowiązku konsultacji społecznych z art. 20 Konstytucji samo nie powoduje niezgodności art. 139 ust. 1 u.g.h. z Konstytucją RP. Jednakże naruszenie to dodatkowo podkreśla niezgodność z art. 2 Konstytucji RP pozostawienia jedynie miesięcznego *vacatio legis* do momentu wejścia w życie tej zmiany podatku od gier, który to okres jest niedostateczny również z uwagi na pośpiech towarzyszący pracom legislacyjnym nad projektem u.g.h. oraz brak szeroko zakrojonych konsultacji społecznych i zaniechanie demokratyzmu procesu ustawodawczego w tym zakresie, ponieważ te okoliczności i uchybienia także powodowały deficyt informacji w materii projektowanych zmian w prawie podatkowym, które to informacje w normalnych warunkach legislacyjnych byłyby szerzej i szybciej dostępne (licząc do dnia wejścia przepisu w życie), co pozwoliłoby na zasadne być może wtedy ograniczenie *vacatio legis* do owego miesięcznego minimum. Także wcześniejsza praktyka Ustawodawcy stopniowego zwiększania stawki podatku od gier i znacząco długie okresy *vacatio legis* obowiązujące przy wcześniejszych zwyżkach powodują, że uznanie przy tak daleko idącej zmianie stawki podatku okresu minimalnego za okres odpowiedni nie może znaleźć oparcia w świetle zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji RP.

Wszystko powyższe powoduje bowiem, że miesięczne *vacatio legis* staje się w takiej sytuacji nie tylko subiektywnie, ale i obiektywnie zbyt krótkie by spełniać swoje najważniejsze konstytucyjnie funkcje – zaznajamiającą i adaptacyjną. Skarżąca domaga się w tym miejscu nie stwierdzenia niezgodności z Konstytucją RP wysokości podatku, gdyż ma na uwadze stanowisko Trybunału w tej mierze (*vide*: wyrok TK z dnia 10 marca 2009 r., P 80/08), ale zbadania zgodności sposobu wprowadzenia podatku tej wysokości, szczególną gwarancją prawidłowości którego jest nie tylko nakaz ustanowienia *vacatio legis*, ale też jej okres, który musi być odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu (*vide*: wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04). W realiach opisanych w niniejszej skardze konstytucyjnej, treść przepisu z art. 139 ust. 1 u.g.h. i wskazane okoliczności jego wprowadzenia, zwłaszcza w porównaniu z poprzednią regulacją prawną, wskazują, że przyjęte dlań w art. 145 u.g.h. *vacatio legis* także uchybia zasadzie państwa prawa.

* * *

Mając na uwadze wszystkie powyższe zarzuty i podniesione dla ich poparcia argumenty niniejszym wnoszę i wywodzę jak w *petitum* niniejszej skargi konstytucyjnej.

ADWOKAT
Krzysztof Budnik

Załączniki:

- *uwierzytelniony odpis pełnomocnictwa;*
- *opinia Biura Analiz Sejmowych (druk nr 2481);*
- *opinia w przedmiocie rentowności gier na AoNW;*
- *informacja MF w przedmiocie realizacji u.g.h.;*
- *opinia prawna Prof. dra hab. Piotra Kruszyńskiego;*
- *pięć odpisów niniejszej skargi wraz z załącznikami.*