RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 16 kwietnia 2015 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA
wpł. dnia 16. 04. 2015
L.dz ..... l. zał. .....

PG VIII TK 5/14
(SK 3/14)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku za skargą konstytucyjną Spółki z o.o. „A." z siedzibą w B. o stwierdzenie niezgodności art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.) z art. 2 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 52 ust. 1 w związku z art. 33 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

1) **art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.) jest zgodny z art. 32 w związku z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 oraz nie jest niezgodny z art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
2) **art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 ustawy wymienionej w pkt 1 jest zgodny z art. 2 w związku z art. 20 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP;**

3) **w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

W dniu sierpnia 2010 r. Spółka z o.o. „A." z siedzibą w B. (dalej: Skarżąca lub Spółka) złożyła do Naczelnika Urzędu Celnego w K. pismo o stwierdzenie nadpłaty w podatku od gier oraz korektę deklaracji podatkowej w tymże podatku za miesiąc czerwiec 2010 r. wraz z uzasadnieniem, w którym podniosła m.in., iż w deklaracji podatkowej błędnie wykazała podatek do zapłaty w wysokości wynikającej z art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.) [dalej: ustawa o grach hazardowych], zamiast na podstawie art. 45a ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.) [dalej: ustawa o grach i zakładach wzajemnych].

Decyzją z dnia listopada 2010 r. Naczelnik Urzędu Celnego w K. określił Spółce zobowiązanie podatkowe w podatku od gier za czerwiec 2010 r. z tytułu prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych w wysokości zł.

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w K. z dnia maja 2011 r.

Wyrokiem z dnia lipca 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. oddalił skargę Spółki na wymienioną decyzję Dyrektora Izby Celnej w K.

Skarga kasacyjna Spółki od tegoż wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lutego 2013 r.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził m.in., iż sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych stanowi

podstawę określenia wysokości zobowiązania podatkowego podatników prowadzących gry na automatach o niskich wygranych na podstawie zezwoleń udzielonych przed 1 stycznia 2010 r., tj. przed wejściem w życie przepisów ustawy o grach hazardowych. NSA podzielił także pogląd, zgodnie z którym przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie jest przepisem technicznym w rozumieniu Dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. (Dz. U. UE. L. 1998. 204. 37 ze zm.), a w związku z tym nie podlegał notyfikacji Komisji Europejskiej.

W *petitum* skargi konstytucyjnej Skarżąca zarzuciła niezgodność art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z wzorcami 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 art. 217 Konstytucji.

Skarżąca podniosła m.in., że zaskarżony przepis narusza wzorce 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 i art. 217 Konstytucji *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 w 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3).

W ocenie Skarżącej, kwestionowany przepis, zwiększający stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych, ma charakter normy ukierunkowanej wyłącznie na cel pozafiskalny w postaci ograniczenia zakresu swobody prowadzenia działalności gospodarczej w tej dziedzinie poprzez znaczące i nieproporcjonalne ograniczenie liczby automatów o niskich

wygranych i punktów gier na tych automatach. Przepis ten prowadzi bowiem do nierentowności prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych. W tym kontekście Skarżąca powołała się na fragment uzasadnienia projektu ustawy o grach hazardowych dotyczący przewidywanego wycofywania z eksploatacji automatów o niskich wygranych w wyniku ich nierentowności. Wskazała przy tym, że projektodawcy zakładali, iż dochody budżetowe nie ulegną w istocie zwiększeniu w następstwie wprowadzonego w zaskarżonym przepisie podwyższenia opodatkowania gier na automatach o niskich wygranych.

Zdaniem Skarżącej, przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, *rozważany jako zmiana stawki podatku ze 180 euro na 2000 zł*, wykazuje neutralność fiskalną, gdyż jego skutek dla budżetu państwa jest w założeniu obojętny. Przepis ten pełni natomiast w zasadzie *pozafiskalną funkcję* regulacji rynku gier.

Skarżąca zarzuciła też przepisowi art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych *niezgodność z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności 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 gier na automatach nieograniczonych co do stawki oraz wygranej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5, 6).

Według Skarżącej, przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych narusza konstytucyjne zasady równości i sprawiedliwości społecznej oraz zakaz dyskryminacji, gdyż nie tylko znacząco podnosi stawkę podatku od gier na automatach o niskich wygranych, ale stanowi także *największe podwyższenie* stawki podatku od gier w stosunku do regulacji zawartych *w* ustawie o grach i zakładach wzajemnych.

W tym kontekście Skarżąca wskazała, iż w kwestionowanym przepisie nastąpiło podwyższenie stawki podatkowej w podatku od gier na automatach o niskich wygranych ze 180 euro do 2000 zł. W zakresie pozostałych gier hazardowych stawka podatku nie uległa natomiast żadnej zmianie bądź były to zmiany marginalne. Stawka podatku nie zmieniła się bowiem w grach liczbowych i loteriach pieniężnych. W zakładach wzajemnych stawka podatku zwiększyła się zaś o 2 punkty procentowe, tj. z 10 do 12 %, zaś w przypadku gier w salonach gry bingo pieniężne o 15 punktów procentowych, tj. z 10 do 25%. Skarżąca zwróciła też uwagę, że w zakresie gier na automatach organizowanych w kasynach gry oraz salonach gier na automatach stawka podatku od gier wzrosła jedynie o 5 punktów procentowych, z 45 do 50 %. Przy czym jest to stawka niezryczałtowana, a zatem uzależniona od rzeczywistego przychodu prowadzącego taką działalność przedsiębiorcy, tj. od różnicy między wpłatami a wypłatami eksploatowanych automatów. Tymczasem *stawka podatku od gier na automatach o niskich wygranych wzrosła o 255%* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8).

W ocenie Skarżącej, *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 wysoko hazardowych, pomimo ich funkcjonowania w zasadniczo podobnej kategorii działalności gospodarczej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8). Skarżąca podkreśliła przy tym, iż jedyna istotna odmienność charakteryzująca gry na automatach o niskich wygranych, tj. ograniczenie wartości pojedynczej stawki za udział w jednej grze, która nie może być wyższa niż 50 gr, oraz ograniczenie jednorazowej wygranej do kwoty nieprzekraczającej 60 zł, nakazywałaby, zgodnie z zasadami sprawiedliwości społecznej i podatkowej oraz zasadą proporcjonalności, ukształtowanie wzrostu stawki podatkowej według wartości niższej w stosunku do wzrostu stawek podatku od gier na automatach wysokohazardowych.

Skarżąca wskazała ponadto, że odmiennego ukształtowania zmian ciężarów opodatkowania w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie uzasadniają również koszty uzyskania przychodów z tytułu prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych. Koszty te mogą być bowiem nawet wyższe niż przy grach na automatach *wysokohazardowych.* Skarżąca podniosła, że gry na automatach w salonach gier mogą przynosić większe dochody niż gry na automatach o niskich wygranych, gdyż w przypadku tych pierwszych nie ma ograniczeń dotyczących górnej granicy wysokości wygranych. W konsekwencji Skarżąca stwierdziła, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla takiego *zróżnicowania poziomu wzrostu stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9). Tym samym 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.*

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca zwróciła też uwagę na niezgodność przepisów art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych z *art. 2 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji, zwłaszcza wskutek wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h. bez odpowiedniego vacatio legis.* W Jej ocenie, nieprzeprowadzenie *realnych konsultacji społecznych w toku prac legislacyjnych nad projektem u.g.h., skutkuje* (...) *brakiem właściwego vacatio legis w związku z uchybieniem w tej mierze art. 20 Konstytucji RP* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9).

W tym kontekście Skarżąca stwierdziła, że, przewidziany w art. 145 ustawy o grach hazardowych, okres *vacatio legis* dla wejścia w życie art. 139 ust. 1 tej ustawy jest niewystarczający i nie spełnia standardów konstytucyjnych. Uniemożliwił bowiem dostosowanie się adresatów regulacji zawartej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych do zmienionego stanu prawnego i radykalnie

odmiennych warunków ekonomicznych prowadzonej dotychczas działalności. Zdaniem Skarżącej, wynikające z tegoż przepisu znaczne, bo wynoszące 255% w stosunku do stawki wcześniej obowiązującej, podwyższenie stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych wymagało dłuższego *vacatio legis.* Skarżąca zwróciła przy tym uwagę, że racjonalne zaplanowanie dalszych działań gospodarczych przez adresatów kwestionowanej regulacji było utrudnione, tym bardziej że *z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie również pozostałe przepisy przejściowe* ustawy o grach hazardowych, które faktycznie zmierzały do wygaszania działalności gospodarczej w zakresie gier na automatach o niskich wygranych. Przewidziany w art. 145 okres *vacatio legis* nie zapewniał zatem możliwości adaptacji i racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych z uwagi na skalę zmiany podatku od tej działalności oraz gruntowną zmianę modelu rynku gier na automatach wprowadzoną przez ustawę o grach hazardowych. Przyjęty przez ustawodawcę kwestionowany okres *vacatio legis* skutkował znalezieniem się przez przedsiębiorców w sytuacji, *w której podejmowali decyzje gospodarcze co do dalszego prowadzenia działalności już w warunkach zwiększonego opodatkowania, gdy wcześniej nie sposób było racjonalnie przewidzieć jaki wpływ wywrą w praktyce gospodarczej przepisy nowo wówczas uchwalonej u.g.h.* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13).

Skarżąca wyraziła też pogląd, że pewności prawa i budowaniu zaufania do stanowiącego je państwa nie służy okoliczność, iż w ustawie o grach hazardowych nie dokonano wyraźnego wyodrębnienia przepisów dotyczących podatku od gier hazardowych, zaś przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych został umieszczony w Rozdziele 12 *Przepisy przejściowe i dostosowujące*. Podatek od gier pozostaje równocześnie jedynym obecnie podatkiem nieuregulowanym w osobnej ustawie podatkowej, co ma stać w sprzeczności z podstawowymi zasadami prawa podatkowego.

Skarżąca podniosła ponadto, iż w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy o grach hazardowych ustawodawca nie dopuścił do wymiany poglądów na temat 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, iż dialog partnerów społecznych stanowi jeden z fundamentów ustroju Rzeczypospolitej Polskiej.

Według Skarżącej, okolicznościami przemawiającymi za niekonstytucyjnością przyjętego w kwestionowanej regulacji okresu *vacatio legis* są także pośpiech towarzyszący pracom legislacyjnym nad projektem ustawy o grach hazardowych i brak szeroko zakrojonych konsultacji społecznych dotyczących tegoż projektu, a także wcześniejsza praktyka ustawodawcy stopniowego zwiększania stawki podatku od gier i przyjmowania znacząco długich okresów *vacatio legis* przy podwyższaniu tychże stawek. Zdaniem Skarżącej, kwestionowany okres *vacatio legis* jest zbyt krótki, aby spełniać swoje najważniejsze konstytucyjne funkcje – zaznajamiającą i adaptacyjną. W Jej ocenie, treść przepisu art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych i okoliczności jego wprowadzenia, zwłaszcza w porównaniu z poprzednią regulacją prawną, wskazują, że przyjęte dla tegoż przepisu *vacatio legis* uchybia zasadzie państwa prawa.

Ustawa o grach hazardowych weszła w życie (z pewnymi wyjątkami) w dniu 1 stycznia 2010 r.

Zgodnie z jej art. 145, *ustawa wchodzi w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem:*

1) art. 95, w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 6,

2) art. 102, art. 106 pkt 1 i pkt 4 lit. a, art. 111 oraz art. 116 pkt 4

– które wchodzą w życie po upływie 6 lat od pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia.

Z dniem wejścia w życie ustawy o grach hazardowych przestała obowiązywać ustawa o grach i zakładach wzajemnych, która dopuszczała m.in. prowadzenie działalności w postaci urządzania i prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych.

W ustawie o grach hazardowych – w porównaniu z ustawą o grach i zakładach wzajemnych – wprowadzono systemowe zmiany w uregulowaniu zagadnień związanych z prowadzeniem reglamentowanej prawnie działalności gospodarczej polegającej na organizowaniu gier hazardowych, m.in. wyłączono możliwość urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Ustawodawca, w art. 129 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, dopuścił prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych na podstawie zezwoleń udzielonych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, do czasu wygaśnięcia tych zezwoleń, przez podmioty, których im udzielono, według przepisów dotychczasowych.

Dotyczy to zatem jedynie działalności rozpoczętej pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych oraz tylko na czas określony, tj. do wygaśnięcia zezwoleń.

W kwestionowanym w niniejszej sprawie przepisie art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych ustawodawca unormował opodatkowanie usług w zakresie gier na automatach o niskich wygranych

Przepis ten stanowi:

Art. 139. 1. Podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości 2.000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

W świetle wskazanej wcześniej regulacji art. 129 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, zaskarżony przepis ma zastosowanie jedynie do podatników, którzy w dacie wejścia w życie ustawy o grach hazardowych prowadzili już działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych (na

podstawie zezwoleń udzielonych w oparciu o przepisy ustawy o grach i zakładach wzajemnych) i tylko do chwili wygaśnięcia tychże zezwoleń.

Jak już wcześniej podniesiono, w skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli zostały wskazane art. 2 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że zarzuty niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 Konstytucji dotyczą naruszenia – wyrażonych w tej normie konstytucyjnej – zasady przyzwoitej legislacji, zasady pewności prawa i zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady sprawiedliwości społecznej.

Niezgodności z zasadą przyzwoitej legislacji Skarżąca upatruje przy tym we wprowadzeniu przez ustawodawcę do porządku prawnego przepisu art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych bez zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Z naruszeniem zaś nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis* wiąże zarzut niezgodności kwestionowanej regulacji ze wspomnianymi zasadami pewności prawa i ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako o systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym (*vide* – K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6). Do owych dyrektyw należą zwłaszcza: zakaz działania prawa wstecz, nakaz dochowania odpowiedniej *vacatio legis*, nakaz ochrony praw nabytych, nakaz określoności przepisów prawa.

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego.

Zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa wobec obywateli, da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania, podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem, będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia, czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych gwarantujących ochronę przysługujących jej praw. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Swoboda ustawodawcy w kształtowaniu treści prawa ograniczona jest istnieniem po jego stronie obowiązku poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji (*vide* – wyroki

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/2008, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2; 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16).

Jeśli chodzi o zasadę sprawiedliwości społecznej w ujęciu art. 2 ustawy zasadniczej, to jest ona celem, który ma urzeczywistniać demokratyczne państwo prawne. *Nie jest demokratycznym państwem prawnym państwo, które nie realizuje idei sprawiedliwości, przynajmniej pojmowanej jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. K. 8/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 87).

Z konstytucyjnej zasady równości, sformułowanej w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej, wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 czerwca 2001 r. sygn. K. 23/00, OTK ZU Nr 5/2001, poz. 124; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz.60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117).

Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywających argumentach (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109). Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70 czy 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24).

Kryterium to musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy – wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Kryterium zróżnicowania musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42).

Art. 32 ust. 2 Konstytucji precyzuje bliżej znaczenie konstytucyjnej zasady równości. Po pierwsze, przepis ten wyraża uniwersalny charakter zasady równości, nakazując jej przestrzeganie we wszystkich sferach życia – zarówno w życiu politycznym, społecznym jak i gospodarczym. Po drugie, określa bliżej granice dopuszczalnych różnicowań podmiotów prawa. W myśl tego przepisu, żadne kryterium nie może stanowić podstawy dla różnicowań niesprawiedliwych, dyskryminujących określone podmioty (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 2001 r., sygn. K 22/01, OTK

ZU nr 7/2001, poz. 215). Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96). Zasada sprawiedliwości społecznej nie jest przy tym tożsama z zasadą równości. O ile zasada równości zakłada jednakowe traktowanie podmiotów wyróżnionych według cechy relewantnej w danej sferze stosunków społecznych, o tyle zasada sprawiedliwości ujawnia, czy wybór danego kryterium wyodrębnienia był prawidłowy, adekwatny do sytuacji danego podmiotu (*vide* – L. Garlicki, K*onstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., tom III, uwagi do art. 32, str. 58, 59).

Jeśli chodzi o art. 20 Konstytucji, to stanowi on, iż społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. W przepisie tym została sformułowana zasada społecznej gospodarki rynkowej, która nadaje kształt ustrojowi gospodarczemu Rzeczypospolitej i określa kierunek dążeń państwa w tym zakresie, wskazując na zasadnicze elementy społecznej gospodarki rynkowej: wolność działalności gospodarczej, własność prywatną oraz dialog i współpracę partnerów społecznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. K 8/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 72).

Przepis art. 22 Konstytucji stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Wzorzec ten, dotycząc wolności prowadzenia działalności gospodarczej, sam tej wolności nie ustanawia.

Ustanawiają ją przede wszystkim art. 20 Konstytucji oraz – w sposób uzupełniający i dotyczący pewnych wycinków tej wolności – inne normy konstytucyjne (m.in. art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 65 ust. 1 Konstytucji).

Przepis art. 22, uzupełniając treść art. 20 Konstytucji, tworzy podstawy ustroju gospodarczego Polski (*vide* – L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne*, Liber, Warszawa 2000 r., str. 78, 79). Użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji pojęcia *wolność działalności gospodarczej* świadczy wyraźnie o tym, że przepisy te można uważać także za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56 czy 14 grudnia 2004 r., sygn. K 25/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 116).

Adresatami wolności gospodarczej, o której mowa w art. 20 i art. 22 Konstytucji, są osoby fizyczne i inne podmioty, które korzystają z praw i wolności przysługujących człowiekowi i obywatelowi. Nie są natomiast jej adresatami państwo i inne instytucje publiczne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 maja 2001 r., sygn. K. 19/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 82; 21 kwietnia 2004 r., sygn. K 33/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 31; 18 lipca 2012r., sygn. K 14/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 82).

Wśród obowiązków państwa, wynikających z zasady wolności działalności gospodarczej, wyróżnia się obowiązki pozytywne, polegające na zobowiązaniu państwa do tworzenia materialnych warunków sprzyjających realizacji wolności gospodarczej, i negatywne, zakazujące wydawania aktów prawnych sprzecznych z tą zasadą.

Wolność prowadzenia działalności gospodarczej nie ma charakteru absolutnego, o czym świadczy cytowane brzmienie art. 22 Konstytucji. Przepis ten określa formalne i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia te

znajdowały uzasadnienie w *ważnym interesie publicznym*, a w płaszczyźnie formalnej – aby były wprowadzone *tylko w drodze ustawy*. Z art. 22 Konstytucji wynika zakaz ograniczania wolności działalności gospodarczej w sposób z nim sprzeczny lub niezgodny z wymienionymi w nim warunkami. W przypadku konstytucyjnej ochrony zasady wolności prowadzenia działalności gospodarczej występuje przy tym szeroki katalog konstytucyjnych przesłanek pozwalających ustawodawcy na ingerencję, tzn. na ograniczenia tej zasady (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18 oraz przytoczone tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Wzorzec z art. 31 ust. 3 Konstytucji określa przesłanki ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności. Ograniczenia takie mogą zostać ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Nie mogą naruszać istoty tych wolności i praw, które ograniczają.

Ze sformułowanej w tym przepisie Konstytucji zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2003 r., sygn. P 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22].

Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można w pierwszej kolejności stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w gwarantowane w innych przepisach ustawy zasadniczej wolności lub prawa człowieka i obywatela (*vide* – wyrok Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

Artykuł 21 Konstytucji gwarantuje ochronę własności oraz ustanawia zasadę dopuszczalności wywłaszczenia tylko na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Przepis ten wyraża zasadę ustroju Rzeczypospolitej, nakłada na władze publiczne określony zespół obowiązków oraz gwarantuje pewne prawa o podmiotowym charakterze (*vide* – L. Garlicki, teza 7 do art. 21, [w:] Leszek Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz,* tom III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r.).

W świetle przepisu art. 21 ustawy zasadniczej, zagwarantowanie ochrony własności jest konstytucyjną powinnością państwa, przy czym powinność ta urzeczywistniana jest zarówno przez działania o charakterze prawodawczym, jak i faktyczne czynności organów państwa, mające za przedmiot dobra stanowiące własność (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2, por. także Bogusław Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz,* Warszawa 2009, str. 130).

Charakter art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej, jako zasady ustrojowej, oznacza, że inne przepisy konstytucyjne muszą być interpretowane i stosowane na tle treści wynikających z tego przepisu. Wprawdzie orzekanie o prawie własności opierać się powinno przede wszystkim na bardziej szczegółowej normie art. 64, jednak unormowanie art. 21 ust. 1 Konstytucji, mimo że należące do zasad programowych Konstytucji, a więc wyznaczających kierunek działań państwa, może być przywołane pomocniczo, dla umocnienia kontekstu konstytucyjnego żądań skargi konstytucyjnej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. SK 25/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 1).

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Obowiązkiem ustawodawcy jest zatem ustanowienie i ochrona tych praw, zapewniająca realizację zasady swobody majątkowej. Ustawodawca może zatem ograniczać i modyfikować treść poszczególnych praw majątkowych, ale pod warunkiem utrzymania istnienia systemu tych praw.

Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi, iż własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. W normie tej zawarty jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, tj. wprowadzania takiej regulacji prawnej, która – nie znosząc formalnie prawa własności – w praktyce uniemożliwiałaby korzystanie z niego (*vide* – B. Banaszak, *Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 2008, Wydawnictwo CH. Beck, str. 470-471 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 marca 2000 r., sygn. K. 14/99, OTK ZU Nr 2/2000, poz. 61).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, to przepis ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

W art. 84 Konstytucji wyrażona jest zasada sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadą powszechności i równości.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (*vide* – E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym,* [w] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl,*

Warszawa 1999 r., str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Pojęcie równości w odniesieniu do prawa daninowego sytuuje się w ogólnej zasadzie równości. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to co proporcjonalne (L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str 10). W doktrynie prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym sprawiedliwość podatkową, jako czynnik ograniczający władztwo podatkowe państwa, należałoby traktować nie w kategoriach pojęcia sprawiedliwości (rozdzielczej lub wyrównawczej), lecz jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych, które winny wyznaczać zakres i wysokość obowiązku daninowego (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001 r., str. 55, powołane za L. Garlicki, *op. cit.*, uwagi do art. 84, str. 10).

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo. Przepis art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a art. 217 ustawy zasadniczej wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego

stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67 i 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

Art. 217 Konstytucji stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zawarte w tym przepisie wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. O wszystkich istotnych elementach zobowiązania podatkowego, w tym o jego wysokości, powinien decydować ustawodawca (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i 15 listopada 2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96).

W niniejszej sprawie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się bowiem, że na każdym etapie postępowania Trybunał jest obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania

ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70).

Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało spełnieniem wymogów wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji, sprecyzowanych w ustawie z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

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. 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 (*vide* –

postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, *op. cit.*; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101; 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).

Podnieść ponadto należy, że, zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać: dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114). Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami konstytucyjnymi, które

stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Do oceny niekonstytucyjności przepisu konieczne jest więc przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 września 2008 r., sygn. U 5/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 122 i 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Obowiązkiem skarżącego jest więc wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Skarżący musi zatem wykazać, jakie z powołanego wzorca kontroli wynikają uprawnienia, i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek ustawodawcy. Przedstawiona przez niego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122 i 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68).

W związku z tym zauważyć trzeba, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie wskazano, na czym polegać ma niezgodność normy

wyrażonej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z wzorcami z art. 21 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nie określono bowiem, w jaki sposób zaskarżony przepis narusza prawo własności i jego istotę. W szczególności nie wykazano, aby art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych tak ukształtował obowiązek podatkowy w podatku od gier na automatach o niskich wygranych, iż godzi to w zasadę ochrony prawa własności i w praktyce uniemożliwia korzystanie z tegoż prawa przez podmiot prowadzący w tym zakresie działalność gospodarczą. Zarzutu tego nie uzasadniono i nie przedstawiono dowodów na jego poparcie.

Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie stwierdzenia, iż *do ustawodawcy podatkowego kierowany jest postulat zakazu doprowadzenia za pomocą podatków do naruszenia istoty prawa własności* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4), zaś *przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, poprzez blisko trzykrotne zwiększenie stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych, narusza wymienione w tejże skardze prawa i wolności konstytucyjne, w tym przede wszystkim jej własność oraz wolność prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie urządzania gier na tych automatach, poprzez ekonomiczne ograniczenie jej rentowności* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3) oraz że przepis ten narusza zasadę *ochrony własności* wskutek zmiany w tymże przepisie stawki podatkowej na pełniącą przede wszystkim funkcje pozafiskalne, polegające na znacznym ograniczeniu działalności w zakresie automatów do gier o niskich wygranych (*vide* – cytowany już fragment uzasadnienia skargi konstytucyjnej, str. 3).

Skarżąca nie przedstawiła argumentów uzasadniających tezę, iż wskazane podwyższenie stawki podatkowej czyni z regulacji zawartej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych instrument pozbawiający podmioty prowadzące działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych dochodów z tejże działalności czy też powoduje, że dla wywiązania się

z obowiązku podatkowego muszą one naruszyć posiadane zasoby finansowe uzyskane z innych źródeł.

Zwrócić ponadto należy uwagę, że wymóg odpowiedniego uzasadnienia naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji przez regulację nakładającą obowiązek uiszczenia podatku ma zasadnicze znaczenie ze względu na ugruntowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pogląd o niedopuszczalności utożsamiania obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, iż sama ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku. Nałożenie bowiem obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151). Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X ustawy zasadniczej. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego

z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.* i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*).

Skarżąca nie wykazała też, w jaki sposób przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych narusza wzorzec z art. 21 ust. 2 Konstytucji, który określa konstytucyjne przesłanki dopuszczalności wywłaszczenia. Dodać trzeba, że przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie reguluje kwestii wywłaszczeniowych.

W skardze konstytucyjnej nie wskazano także, na czym polegać ma niezgodność art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z art. 217 Konstytucji. W szczególności nie określono, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza wyrażony w tymże wzorcu nakaz uregulowania jedynie w drodze ustawy wysokości stawek podatkowych, jako istotnego elementu stosunku daninowego. Przypomnieć bowiem należy, że kwestionowany przepis ma rangę regulacji ustawowej.

Okoliczność, że w skardze konstytucyjnej przepisy art. 21, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji zostały wskazane jako pozostające w związku z innymi wzorcami kontroli, nie zwalnia skarżącego z obowiązku określenia, w jaki sposób zostały one naruszone przez zaskarżony przepis, oraz uzasadnienia tego zarzutu.

Nie uzasadniono także zarzutu naruszenia wzorca z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W szczególności nie wykazano, w jaki sposób kwestionowana regulacja, prowadząc do ingerencji w prawa podmiotowe gwarantowane w art. 64 ust. 1 lub art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji, naruszałaby zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej

W tym miejscu przypomnieć należy, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest przepis określający wysokość stawki podatkowej.

Regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają – co trzeba ponownie podkreślić – wyraźną podstawę konstytucyjną i ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu

z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Wskazać ponadto należy, że art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli, musi występować w związku z przepisem konstytucyjnym będącym źródłem prawa podmiotowego lub wolności.

W kontekście wskazanych w niniejszej sprawie wzorców z art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji zauważyć trzeba, iż *w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że art. 22 Konstytucji, regulując wprost w sposób wyczerpujący i kompleksowy zarówno formalne, jak i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej, stanowi lex specialis w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyłączając jego stosowanie jako adekwatnego wzorca kontroli ustawowych ograniczeń wolności działalności gospodarczej. (...) zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest, przynajmniej patrząc pod kątem materialnych podstaw (przesłanek) ograniczeń, szerszy od zakresu dopuszczalnych ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji* [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2014 r., sygn. P 31/13 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 16)].

Zgodnie z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. 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 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16; 20 grudnia 2007 r., sygn. P 39/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 161; 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 21).

W świetle powyższego uznać należy, że w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna – w zakresie dotyczącym zarzutu naruszenia przez art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych wzorców z art. 31 ust. 3, art. 21, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji – nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Postępowanie w tej części podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W zakresie, w jakim skarga konstytucyjna spełnia wymogi formalne pozwalające na jej rozpoznawanie przez Trybunał Konstytucyjny, w niniejszej sprawie konieczne wydaje się zrekonstruowanie sformułowanych w niej zarzutów niekonstytucyjności – zarówno co do treści normatywnej poddanej kontroli, jak i wzorców tej kontroli.

Należy przy tym uwzględnić, iż, zgodnie z ugruntowaną w europejskiej kulturze prawnej zasadą *falsa demonstratio non nocet,* na istotę skargi konstytucyjnej składają się zarówno treści wyrażone w jej *petitum*, jak i te, które zawarte są w uzasadnieniu, a zatem decydujące znaczenie w tej materii ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie. Zasada ta znajduje zastosowanie zarówno w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, jak również do norm będących podstawą kontroli (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia:

8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120 i 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68).

Rola *petitum* ogranicza się przy tym do usystematyzowania wątpliwości konstytucyjnych oraz wskazania głównych w tym względzie wzorców kontroli (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lutego 2003 r., sygn. P 11/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 12 oraz 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9). Szczegółowa argumentacja przytoczona przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym może jednak jednoznacznie wskazywać, że – wbrew brzmieniu *petitum* pytania prawnego (skargi konstytucyjnej, wniosku) – zmierza ono w istocie do poddania kontroli konstytucyjnej innej treści normatywnej, wyrażonej przez określone przepisy prawne, niż wskazana w *petitum* lub z perspektywy innego wzorca niż powołany w *petitum* środka zaskarżenia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 r., sygn. P 21/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 7). W każdej sprawie konieczne jest zatem rekonstruowanie zgłoszonego zarzutu niekonstytucyjności, z punktu widzenia treści normatywnej poddawanej kontroli i wzorców tejże kontroli, łącznie z treści *petitum* skargi konstytucyjnej (pytania prawnego, wniosku), jak i uzasadnienia (*vide* – wyroki Trybunału z dnia 8 czerwca 2010 r., sygn. P 62/08, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 47 i 18 lutego 2014 r., sygn. P 41/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 21).

Odnosząc się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, zauważyć trzeba, że w *petitum* skargi konstytucyjnej został wskazany jedynie przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, zaś w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej – w kontekście zarzutu niezachowania odpowiedniej *vacatio legis* i nieprzeprowadzenia konsultacji społecznych w toku procesu legislacyjnego – tenże przepis w związku z art. 145 wymienionej ustawy.

Na podstawie *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej zasadne jest przyjęcie, że przedmiotem kontroli jest zatem norma zawarta w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych oraz – odrębnie – treść normatywna wyrażona w tymże artykule 139 ust. 1 w związku z art. 145 wymienionej ustawy. Kwestia ta szerzej zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że przytoczona w niej argumentacja skupia się na zarzutach: naruszenia przez art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych zasady równej ochrony prawa własności, z powołaniem wzorca z art. 32 Konstytucji, w powiązaniu z zasadą sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2, i zasadą sprawiedliwości podatkowej, tj. art. 84 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5 - 9), zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej w dziedzinie gier na automatach o niskich wygranych, tj. wzorca z art. 20 i art. 22 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4, 5), oraz niezgodności art. 139 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych z art. 2 w zw. z art. 20 Konstytucji poprzez naruszenie zasad przyzwoitej legislacji, pewności prawa i zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (na skutek niezachowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu art. 139 ust. 1 tej ustawy) oraz nieprzeprowadzenie konsultacji społecznych w toku prac nad ustawą (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9 - 15).

W kontekście wskazanego zarzutu dotyczącego naruszenia przez art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych zasady równej ochrony praw majątkowych, z argumentacji przytoczonej w tym zakresie w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca w istocie domaga się skontrolowania tegoż przepisu także z perspektywy wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji – chociaż przepis ten nie został wymieniony w *petitum* ani w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9 oraz, m.in., przytoczony tam argument, iż przyjęte w zaskarżonym przepisie zróżnicowanie

wysokości stawki podatkowej ma charakter dyskryminacyjny dla działalności polegającej na prowadzeniu gier na automatach o niskich wygranych, powodując *zdecydowanie dalej idące konsekwencje w zakresie prawa własności pomimo prima vista dostrzeganych mniejszych zdolności płatniczych*).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika ponadto, że zarzut dotyczący naruszenia przez art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych art. 20 i art. 22 Konstytucji został sformułowany jako zarzut samodzielny, niepowiązany z zarzutami dotyczącymi niezgodności z pozostałymi wzorcami kontroli, aczkolwiek w *petitum* zostały one wskazane jako pozostające w związku.

Jeśli chodzi o zarzut niezgodności normy wyrażonej w art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych z art. 2 w zw. z art. 20 Konstytucji, to dotyczy on niezachowania standardów konstytucyjnych dotyczących uchwalania regulacji podatkowych przy wprowadzeniu regulacji z art. 139 ust. 1 tej ustawy – co wskazuje na zasadność jego powiązania z zarzutem naruszenia wzorca z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Niezgodne z Konstytucją naruszenie konstytucyjnych reguł stanowienia podatków może bowiem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

W odniesieniu do zarzutu naruszenia wzorca z art. 64 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna spełnia zatem wymogi formalne dotyczące dopuszczalności jej rozpoznania, lecz tylko w odniesieniu do kontroli konstytucyjnej treści normatywnej wynikającej z art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych.

W związku z powyższym, zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet*, nie wychodząc poza zakres skargi konstytucyjnej, na podstawie jej

petitum oraz uzasadnienia można przyjąć, iż w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli są zarzuty dotyczące niezgodności:

- art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji;

- art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z art. 32 w zw. z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji;

- art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych z art. 2 w zw. z art. 20 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z wzorcami z art. 20 i art. 22 Konstytucji, należy zwrócić uwagę, że z omawianego wcześniej uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż istota tego zarzutu opiera się na stwierdzeniu, że kwestionowany przepis został wprowadzony wyłącznie w celu pozafiskalnym, polegającym na ograniczeniu działalności gospodarczej w dziedzinie gier na automatach o niskich wygranych poprzez zmniejszenie liczby tych automatów oraz punktów gier na tychże automatach. Przewidziana w nim znacząca – w stosunku do regulacji zawartych w ustawie o grach i zakładach wzajemnych – podwyżka stawek podatkowych prowadzić ma bowiem do nieopłacalności dalszego prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych.

Podnieść w związku z tym trzeba, że w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest jednolity pogląd, zgodnie z którym przedmiotem regulacji zawartej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych jest określenie uproszczonej (zryczałtowanej) formy opodatkowania urządzania gier na automatach o niskich wygranych oraz wysokości stawki kwotowej podatku od tego rodzaju działalności. W zestawieniu z przepisami art. 71 ust. 1 i ust. 2 ustawy o grach hazardowych, określającymi zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania podatkiem od gier, wskazuje to na fiskalny charakter 139 ust. 1 tej ustawy (*vide* – wyroki NSA z dnia:16 lutego 2012 r.,

sygn. II FSK 2266/11, LEX nr 1116131; 28 lutego 2013 r., sygn. II FSK 313/12, LEX nr 1311163; 12 marca 2013 r., sygn. II FSK 292/12, LEX nr 1305440; 17 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1996/12, LEX nr 1336974; 18 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 2512/12, LEX nr 1310009; 8 maja 2013 r., sygn. II FSK 2943/12, LEX nr 1327885).

Przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych jest więc regulacją prawa podatkowego, nakładającą obowiązek uiszczenia podatku na podmiot prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych według określonej w tymże przepisie wysokości stawki podatkowej.

Nie można także uznać, iż przepis ten *per se* prowadzi do zaprzestania działalności gospodarczej w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Jak już wcześniej podniesiono, w ustawie o grach hazardowych ustawodawca przyjął rozwiązania skutkujące niedopuszczalnością prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych.

W ustawie o grach hazardowych wyłączono bowiem możliwość podejmowania działalności gospodarczej w obszarze urządzania gier z elementem losowości na automatach poza kasynami gry, albowiem ustawa ta nie przewiduje już udzielania zezwoleń na taką formę działalności w punktach lub salonach gier. Zgodnie z jej art. 14 ust. 1, urządzanie gier na automatach dopuszczalne jest wyłącznie w kasynach gry.

Przyjęte rozwiązania prowadzą więc do całkowitej likwidacji kategorii punktów gier na automatach o niskich wygranych.

Ustawa o grach hazardowych – poza przepisami przejściowymi i dostosowującymi zawartymi w jej rozdziale 12 – nie posługuje się przy tym pojęciem *gier na automatach o niskich wygranych*. W ustawie tej występuje natomiast kategoria pojęciowa *gier na automatach*.

W rozumieniu art. 2 ustawy o grach hazardowych, grami na automatach są gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub

elektronicznych, w tym komputerowych, o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których gra zawiera element losowości, oraz gry na takich urządzeniach organizowane w celach komercyjnych, w których grający nie ma możliwości uzyskania wygranej pieniężnej lub rzeczowej, ale mają one charakter losowy (ust. 3 i 5).

Ustawodawca wyłączył zatem ze sfery legalnego w przyszłości rynku gier hazardowych gry na automatach o niskich wygranych.

We wspomnianych już przepisach przejściowych ustawy o grach hazardowych uregulowano jedynie kwestie dotyczące kontynuowania działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia i urządzania gier na automatach o niskich wygranych, rozpoczętej przed wejściem tej ustawy w życie.

W przytaczanym już w niniejszym stanowisku art. 129 ust. 1 ustawy o grach hazardowych dopuszczono możliwość dalszego prowadzenia takiej działalności, ale pod warunkiem rozpoczęcia jej pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych – na podstawie uzyskanych wówczas zezwoleń i tylko do czasu ich wygaśnięcia.

W art. 138 ust. 1 ustawy o grach hazardowych ustawodawca jednoznacznie wyłączył przy tym możliwość przedłużania zezwoleń na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych, udzielonych przed wejściem w życie tej ustawy.

Zgodnie z jej art. 117, udzielone przed dniem wejścia w życie ustawy zezwolenia na urządzanie i prowadzenie gier i zakładów wzajemnych zachowują ważność do czasu ich wygaśnięcia (ust. 1), zaś zatwierdzone przed dniem wejścia w życie ustawy regulaminy gier i zakładów wzajemnych zachowują ważność do czasu ich wygaśnięcia (ust. 2).

W art. 135 ustawy o grach hazardowych przewidziano dopuszczalność zmiany zezwoleń na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych, przez właściwych dyrektorów izb celnych, na zasadach określonych w tej ustawie dla

zmiany koncesji (ust. 1), przy czym zmiana zezwolenia nie mogła pociągnąć za sobą zmiany miejsc urządzania gry, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gry na automatach o niskich wygranych (ust. 2).

Ograniczenie działalności gospodarczej w zakresie wykorzystywania automatów do gier o niskich wygranych i zmniejszenie liczby tych automatów nie jest zatem następstwem regulacji wprowadzonej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, lecz przyjętego w tej ustawie rozwiązania systemowego przewidującego całkowite zaprzestanie tego rodzaju działalności. Kwestia ta pozostaje jednak w sferze dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy i nie jest oraz nie może być przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

Jest przy tym rzeczą oczywistą, iż w sytuacji, gdy, zgodnie z powołanymi przepisami art. 129 ust. 1 i art. 138 ust. 1, działalność w zakresie urządzania i organizowania gier na automatach o niskich wygranych musi zostać definitywnie zakończona z datą wygaśnięcia stosownych zezwoleń – następuje stopniowe jej wygaszanie, a, co za tym idzie, zmniejszanie liczby wykorzystywanych takich automatów.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, że wzorce z art. 20 i art. 22 Konstytucji nie dotykają wprost problematyki prawa podatkowego. Choć nie wyklucza to oceny przepisów z tej dziedziny z punktu widzenia wyrażonych w tych wzorcach kontroli norm, to jednak mają one charakter uzupełniający wobec tych norm konstytucyjnych, które tej problematyki bezpośrednio dotyczą.

Jak już wcześniej wskazano, wyrażona w art. 20 i art. 22 Konstytucji zasada wolności gospodarczej zapewnia możliwość swobodnego podejmowania i prowadzenia działalności zarobkowej, a także wyboru prawno - organizacyjnej formy takiej działalności. Do cech wolności prowadzenia działalności gospodarczej należy przede wszystkim możliwość wyboru działalności gospodarczej. Drugą istotną cechą wolności prowadzenia działalności gospodarczej jest wolność prowadzenia i wykonywania tej działalności

niezakłóconej nieusprawiedliwionymi i nadmiernymi działaniami organów władzy publicznej. Wolność działalności gospodarczej (wolność gospodarcza) obejmuje nie tylko możliwość podejmowania i prowadzenia działalności, której zasadniczym celem jest osiągnięcie zysku, ale także możliwość podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru przedmiotu działalności i prawnych form ich realizacji.

Zasada wolności gospodarczej ma podstawowe znaczenie dla oceny ustawowych ograniczeń w jej prowadzeniu polegających na wymogu uzyskania zezwoleń lub koncesji dla jej podjęcia w określonej dziedzinie gospodarki. Wolność gospodarcza nie koliduje z władztwem podatkowym państwa, gdyż realizuje się ona w ramach wyznaczonych przez obowiązujące normy konstytucyjne oraz ustawowe. Oczywiście nie można wykluczyć sytuacji, gdy instrumenty podatkowe stałyby się środkiem do pośredniego, faktycznego ograniczenia wolności gospodarczej w pewnej dziedzinie, jednak sytuację taką uznać wypada za wyjątkową (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44 i postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2003 r., sygn. Ts 172/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 114).

Taka sytuacja nie występuje w niniejszej sprawie. Przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych określa wysokość stawki podatkowej w zryczałtowanym podatku od gier na automatach o niskich wygranych, przyjmując, iż wynosi ona 2000 zł comiesięcznie od każdego automatu.

Brak jest danych, które uzasadniałyby pogląd, iż przyjęta w zaskarżonym przepisie wysokość stawki podatkowej prowadzi do faktycznej nieopłacalności prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych.

Nie może stanowić wystarczającego uzasadnienia tego zarzutu okoliczność, iż stawka podatkowa wprowadzona kwestionowanym przepisem jest zdecydowania wyższa od stawki podatku od gier na automatach o niskich

wygranych określonej w art. 45a ustawy o grach i zakładach wzajemnych, a zatem w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o grach hazardowych.

W tym miejscu zauważyć wypada, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym, społecznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów i duże możliwości wyboru różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, realizujących politykę gospodarczą państwa.

W przypadku unormowania zawartego w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych ustawodawca działał zatem w ramach przysługującej mu swobody regulacyjnej. W stosunku do ustawy o grach i zakładach wzajemnych (art. 45a) wprowadził co prawda wyższą stawkę opodatkowania, jednakże, nawet przy uwzględnieniu skali owej podwyżki, nie można uznać tejże stawki za instrument konfiskaty mienia, skoro podatek płacony jest wyłącznie od urządzania gier na automacie. Jeżeli automat nie jest wykorzystywany do ich urządzania, nie powstaje obowiązek podatkowy. Podatnik może zatem zrezygnować z urządzania gier na tych automatach, które nie przynoszą wystarczająco wysokich przychodów. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym urządzanie gier na automatach o niskich wygranych także było opodatkowane ryczałtowo, podstawa opodatkowania nie była w związku z tym zależna od wysokości faktycznie uzyskanych przychodów z gier na jednym automacie (*vide* – wyrok NSA z dnia 7 maja 2013 r., sygn. II FSK 2346/11, LEX nr 1328142).

Podnieść ponadto należy, że kwestia oczekiwania, iż działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych będzie przynosiła określone dochody, stanowi materię pozaprawną. Założenia ekonomiczne dotyczące danego rodzaju działalności gospodarczej wpisane są

w ryzyko jej prowadzenia (*vide* – wyrok NSA z dnia 25 września 2014 r., sygn. II FSK 380/12, LEX nr 1572542).

Podkreślić przy tym trzeba, że adresaci norm prawnych muszą liczyć się ze zmianą prawa, która może być uzasadniona, albo wręcz wymuszona, zmianą warunków społecznych bądź gospodarczych. Dotyczy to w szczególności tak specyficznej sfery działalności gospodarczej, jaką jest działalność w zakresie gier hazardowych.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji należy przyjąć, iż przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie może być uznany za przepis normujący materię swobody prowadzenia działalności gospodarczej – w rozumieniu art. 20 i art. 22 Konstytucji – w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Przepisy art. 20 i art. 22 Konstytucji nie są zatem adekwatnymi wzorcami kontroli w odniesieniu do art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych.

Zasadne jest więc uznanie, iż art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie jest niezgodny z art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji.

Niezależnie od przedstawionego powyżej stanowiska, na marginesie zauważyć wypada, że wszelkie wprowadzone w ustawie o grach hazardowych ograniczenia, dotyczące prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych, są uzasadnione ważnym interesem publicznym, o którym mowa w art. 22, i są proporcjonalne w rozumieniu wynikającym z art. 20 w zw. z art. 22 Konstytucji.

Uchwalenie i wejście w życie ustawy o grach hazardowych wynikało z dostrzeżonej przez ustawodawcę potrzeby dokonania kompleksowej zmiany przepisów regulujących obszar dynamicznie rozwijającego się rynku gier hazardowych i zakładów wzajemnych, uzasadnionej występującymi na tym rynku niekorzystnymi społecznie zmianami i nieprawidłowościami. Konieczność doregulowania tego obszaru aktywności gospodarczej związana była z rosnącym zagrożeniem uzależnienia się coraz szerszych kręgów

społeczeństwa od hazardu i potrzebą przeciwdziałania temu zjawisku, które zaczęło przybierać cechy patologii społecznej. Propozycję wprowadzenia regulacji, zgodnie z którą urządzanie gier na automatach dozwolone byłoby wyłącznie w kasynach gry, a tym samym rezygnacji z działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, uzasadniano jako konieczną dla realizacji przytoczonych wcześniej celów społecznych (*vide* – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481, Sejm VI kadencji, str. 2 i 11).

W uzasadnieniu powołanego rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, odnosząc się do kwestii uzależnienia od hazardu, wskazano m.in., że *problem uzależnienia od hazardu dotyczy w takim samym stopniu dorosłych, jak i nastolatków. Praktycznie nieograniczony dostęp do różnorakich form hazardu skutkuje według specjalistów od uzależnień niepokojącym wzrostem w Polsce liczby osób uzależnionych* (...). *Problemy osobiste będące następstwem hazardu przynoszą uszczerbek na zdrowiu psychicznym (depresje), skutkują wyalienowaniem społecznym uzależnionych osób, współuzależnieniem bliskich, kosztami finansowymi (zadłużeniem, bankructwem, utratą dochodów). Koszty społeczne i ekonomiczne tego uzależnienia ponoszą nie tylko rodziny hazardzistów czy ich pracodawcy, ale całe społeczeństwo.*

Zauważyć należy, że do kwestii dotyczących wyłączenia dopuszczalności prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych odniesiono się w uzasadnieniu poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach i zakładach wzajemnych, przedstawionego Marszałkowi Sejmu przez grupę posłów należących do różnych klubów parlamentarnych w dniu 27 października 2009 r., a więc jeszcze przed wniesieniem do Sejmu rządowego projektu nowej ustawy o grach hazardowych, odnotowując, że [*o*]*kres obowiązywania ustawy, która wprowadziła w 2003 r. możliwość instalowania automatów o niskich wygranych wskazuje, iż ten segment rynku gier hazardowych nadal stwarza możliwość – co wykazała*

praktyka – prania brudnych pieniędzy. Podkreślono też, że z danych statystycznych wynika, iż *w ciągu ostatnich lat gwałtownie wzrosła liczba automatów o niskich wygranych*, ponieważ urządzenia te są instalowane w setkach lokali handlowych, usługowych i gastronomicznych. Automaty do gier są zaś *źródłem uzależniającym od tej formy hazardu tysiące młodych ludzi i w świetle dotychczasowej praktyki nie są objęte przejrzystym modelem podatkowym*. Projektodawcy stwierdzili, iż po wprowadzeniu nowych regulacji tego sektora rynku można spodziewać się *ograniczenia negatywnych skutków społecznych związanych ze zwiększeniem się w ostatnich latach dostępu do pewnej kategorii gier hazardowych, w szczególności najbardziej na to narażonych ludzi młodych, a także ograniczenia praktyki uczestniczenia w tej formie hazardu niejednokrotnie osób niepełnoletnich* (druk sejmowy nr 2482, Sejm VI kadencji).

Sfera gier hazardowych, w tym gier na automatach o niskich wygranych, ma charakter specyficzny. Jest to działalność przynosząca bardzo duży zysk. Równocześnie jednak, z uwagi na wykorzystywanie ludzkich skłonności do hazardu, prowadzi niejednokrotnie do uzależnienia od niego. Prowadzenie działalności w sferze gier hazardowych wiąże się przy tym z wysokim ryzykiem wystąpienia negatywnych zjawisk w postaci prania brudnych pieniędzy, oszustw, penetracji ze strony zorganizowanych grup przestępczych środowisk, z których pochodzą osoby będące klientami ośrodków hazardu, w tym zwłaszcza uzależnione od hazardu (*vide* – L. Wilk, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych*, Prokuratura i Prawo z 2011 r., nr 1, str. 146 i nast.).

Jak stwierdził WSA w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z dnia 17 grudnia 2012 r., sygn. VI SA/Wa 1899/12 (Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych), odnosząc się m.in. do gier na automatach o niskich wygranych, *celem ustawy o grach hazardowych było nie tyle ograniczenie, co "ucywilizowanie" tej najbardziej popularnej działalności w zakresie gier hazardowych, w tym w części przewidującej możliwość prowadzenia takiej*

działalności tylko w ośrodkach gier (kasynach) oraz niedopuszczającej (poza działalnością, na którą udzielone w oparciu o przepisy poprzedniej ustawy zezwolenia nadal są ważne) prowadzenia takiej działalności w lokalach gastronomicznych, handlowych i usługowych, przez osoby, których wieku nie sposób skontrolować.

Podkreślić przy tym trzeba, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, iż działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym, może podlegać ograniczeniom w stopniu większym niż prawa i wolności o charakterze osobistym bądź politycznym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 kwietnia 1998 r., sygn. K. 10/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 29 i 10 kwietnia 2001 r., sygn. U. 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56). Interwencja państwa w mechanizm wolnorynkowy jest przy tym dopuszczalna, gdy w danym porządku prawnym pewne wartości zajmują wyższą pozycję niż zachowania oparte wyłącznie o prawidła ekonomiczne (*vide* – K. Klecha, *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009 r., str. 34). Istnieje legitymowany interes państwa w stworzeniu takich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, jeżeli skutki te ujawniają się w sferze, która nie może pozostać obojętna dla państwa ze względu na ochronę powszechnie uznawanych wartości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 kwietnia 1998 r., sygn. K. 10/97, *op. cit.* i 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 56).

Oceniając zasadność zarzutu niezgodności art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych z art. 32 w zw. z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji, podnieść trzeba, iż z argumentacji przytoczonej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wynika, że, w istocie, Skarżąca nie kwestionuje konstytucyjności samej wysokości podatku określonej w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych,

lecz skalę podwyższenia w tymże przepisie wysokości stawki podatkowej w podatku od gier na automatach o niskich wygranych w relacji do zwiększenia stawek podatku od innych gier hazardowych – przy przyjęciu jako punktu odniesienia wysokości stawek podatkowych określonych w ustawie o grach i zakładach wzajemnych. Niezgodne z konstytucyjną zasadą równości ma być zatem podwyższenie stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych w stopniu znacząco wyższym niż w przypadku stawek podatkowych dotyczących innych gier hazardowych.

Należy uznać, że wskazany zarzut oparty jest na błędnym założeniu, iż w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność w sferze gier hazardowych przewidziany w ustawie o grach hazardowych stopień wzrostu stawek podatkowych w podatku od gier (w stosunku do ich wysokości przewidzianej w przepisach ustawy o grach i zakładach wzajemnych) powinien być taki sam lub zbliżony – niezależnie od tego, jaki rodzaj gier jest przedmiotem podwyższonego opodatkowania, tj. czy dotyczy gier na automatach o niskich wygranych, czy gier na automatach bądź też zakładów wzajemnych, gier w salonach, gry bingo pieniężne, gier liczbowych i loterii pieniężnych. Wzrost wysokości stawek podatkowych w podatku od gier na automatach o niskich wygranych prowadzonych w punktach gry na takich automatach powinien bowiem być – zdaniem Skarżącej – taki sam albo zbliżony do wzrostu stawek podatkowych w podatku od innych gier.

Jak już wskazano, zasada równości oznacza nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy (kategorii). Inaczej mówiąc, wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. W świetle zasady równości jest zatem dopuszczalne różnicowanie odmiennych podmiotów w zakresie przysługujących im praw czy też nakładanych na nie obowiązków. Naruszenie zasady równości ma miejsce

dopiero wówczas, gdy zróżnicowanie to nabiera charakteru dyskryminującego, a więc oparte jest na nieobiektywnych, nieracjonalnych i niesprawiedliwych społecznie kryteriach.

W związku z tym podkreślić trzeba, że działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych ma odmienny charakter od działalności gospodarczej w sferze gier na automatach, jak również innych rodzajów gier hazardowych – zarówno pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych, jak i ustawy o grach hazardowych.

Z uwagi na to, iż art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych ma zastosowanie do działalności prowadzonej na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem tej ustawy w życie oraz ze względu na charakter sformułowanego zarzutu, odnieść należy się do wskazanych odmienności w kontekście przepisów ustawy o grach i zakładach wzajemnych.

Zgodnie z art. 2 ust. 2b ustawy o grach i zakładach wzajemnych, grami na automatach o niskich wygranych były gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których wartość jednorazowej wygranej nie mogła być wyższa niż równowartość 15 euro, a wartość maksymalnej stawki za udział w jednej grze nie mogła być wyższa niż 0,07 euro (7 eurocentów). Równowartość ta ustalana była według ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski kursu kupna z ostatniego dnia poprzedniego roku kalendarzowego. Tego rodzaju gry były dozwolone jedynie osobom pełnoletnim (art. 17 ust. 1a ustawy o grach i zakładach wzajemnych).

W przepisach przejściowych ustawy o grach hazardowych ustawodawca zmodyfikował pojęcie *automaty do gier o niskich wygranych*, przyjmując w art. 139 ust. 3, iż przez gry na automatach o niskich wygranych rozumie się gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których wartość jednorazowej wygranej

nie może być wyższa niż 60 zł, a wartość maksymalnej stawki za udział w jednej grze nie może być wyższa niż 0,50 zł.

Modyfikacja dotyczyła zatem tylko maksymalnej wysokości jednorazowej wygranej i maksymalnej stawki za udział w jednej grze.

W ustawie o grach i zakładach wzajemnych wyraźnie rozróżniono gry losowe, zakłady wzajemne, gry na automatach i gry na automatach o niskich wygranych (art. 1).

Grami losowymi były gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe, których wynik w szczególności zależy od przypadku, a warunki gry określa regulamin. Zaliczone do nich zostały:

1) gry liczbowe, w których wygraną uzyskuje się przez prawidłowe wytypowanie liczb, znaków lub innych wyróżników, a wysokość wygranych zależy od łącznej kwoty wpłaconych stawek;
2) loterie pieniężne, w których uczestniczy się poprzez nabycie losu lub innego dowodu udziału w grze, a podmiot urządzający loterię oferuje wyłącznie wygrane pieniężne;
3) wideoloterie, które są urządzane w sieci terminali wideo połączonych z centralnym systemem sprawozdawczym i monitorującym, a uczestniczy się w nich poprzez nabycie losu lub innego dowodu udziału w grze, przy czym gracz może typować liczby, znaki lub inne wyróżniki, a podmiot urządzający wideoloterię oferuje wyłącznie wygrane pieniężne;
4) gra telebingo, w której uczestniczy się przez nabycie dowodu udziału w grze zawierającego przypadkowe zestawy liczb lub znaków z góry ustalonego zbioru liczb lub znaków, przeprowadzana na skalę ogólnokrajową z losowaniem nadawanym jako audycja telewizyjna, a podmiot urządzający grę oferuje wygrane pieniężne lub rzeczowe;
5) loterie fantowe, w których uczestniczy się poprzez nabycie losu lub innego dowodu udziału w grze, a podmiot urządzający loterię oferuje wyłącznie wygrane rzeczowe;

6) gry cylindryczne, w których uczestniczy się w grze poprzez wytypowanie liczb, znaków lub innych wyróżników, a wysokość wygranej zależy od z góry określonego stosunku wpłaty do wygranej, wynik zaś gry ustalany jest za pomocą urządzenia obrotowego;
7) gry w karty: black jack, poker, baccarat;
8) gry w kości;
9) gra bingo pieniężne, w której uczestniczy się poprzez nabycie przypadkowych zestawów liczb z ustalonego z góry zbioru liczb, a podmiot urządzający grę oferuje wyłącznie wygrane pieniężne, których wysokość zależy od łącznej kwoty wpłaconych stawek;
10) gra bingo fantowe, w której uczestniczy się poprzez nabycie przypadkowych zestawów liczb z ustalonego z góry zbioru liczb, a podmiot urządzający grę oferuje wyłącznie wygrane rzeczowe;
11) loterie promocyjne, w których uczestniczy się przez nabycie towaru, usługi lub innego dowodu udziału w grze i tym samym nieodpłatnie uczestniczy się w loterii, a podmiot urządzający loterię oferuje wygrane pieniężne lub rzeczowe;
12) loterie audioteksowe, w których uczestniczy się poprzez odpłatne połączenie telefoniczne, a podmiot urządzający loterię oferuje wygrane pieniężne lub rzeczowe (art. 2 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych).

Zgodnie z ar. 2 ust. 2 ustawy o grach i zakładach wzajemnych, *zakładami wzajemnymi są zakłady o wygrane pieniężne, polegające na odgadywaniu:*

1) wyników sportowego współzawodnictwa ludzi lub zwierząt, w których uczestnicy wpłacają stawki, a wysokość wygranej zależy od łącznej kwoty wpłaconych stawek - totalizatory;
2) zaistnienia różnych zdarzeń, w których uczestnicy wpłacają stawki, a wysokość wygranych zależy od umówionego, pomiędzy przyjmującym

zakład a wpłacającym stawkę, stosunku wpłaty do wygranej - bukmacherstwo.

W myśl art. 2a tej ustawy, grami na automatach *były gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych.*

Zgodnie z art. 7 ustawy o grach i zakładach wzajemnych:

- urządzanie gier na automatach o niskich wygranych było dozwolone wyłącznie w punktach gier na automatach o niskich wygranych (ust. 1);

- urządzanie gier cylindrycznych, gier w karty oraz gier w kości dozwolone było zaś wyłącznie w kasynach gry, a gier na automatach - w kasynach gry lub w salonach gier na automatach (ust.1);

- urządzanie gry bingo pieniężne dozwolone było wyłącznie w salonach gry bingo pieniężne (ust. 2); przyjmowanie zaś zakładów wzajemnych dozwolone było wyłącznie w punktach przyjmowania zakładów wzajemnych (ust. 3).

W myśl art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o grach i zakładach wzajemnych, punkty gier na automatach o niskich wygranych to miejsca, w których prowadzi się tego rodzaju gry na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów nie może przekraczać 3 sztuk.

Ustawa nie nakładała zatem wymogu, aby były to miejsca wydzielone jedynie dla tego typu działalności. Zgodnie z art. 30 ustawy o grach i zakładach wzajemnych, punkty takie mogły być usytuowane w lokalach gastronomicznych (np. barach, kawiarniach), handlowych (sklepach) lub usługowych (np. stacjach benzynowych) jedynie pod warunkiem, że były one oddalone co najmniej 100 m od szkół, placówek oświatowo-wychowawczych, opiekuńczych oraz ośrodków kultu religijnego Działalność w zakresie gier na automatach, gier cylindrycznych, gier w kości, gier w karty, gry bingo pieniężne nie mogła być zaś prowadzona w tego typu miejscach.

W myśl postanowień ustawy o grach i zakładach wzajemnych, gry cylindryczne, gry w karty, gry w kości oraz gry na automatach mogły być prowadzone jedynie w kasynach gry, tj. wydzielonych miejscach, w których były one prowadzone na podstawie zatwierdzonego regulaminu, zaś minimalna łączna liczba urządzanych gier cylindrycznych i gier w karty wynosi 4, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 5 do 30 sztuk (art. 9 ust. 1 pkt 1 lit. a). Gry na automatach mogły być też prowadzone w salonach gier na automatach, tj. wydzielonych miejscach, w których prowadzi się gry na automatach na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów wynosiła od 15 do 70 sztuk (art. 9 ust. 1 pkt 1 lit. b).

Gry bingo pieniężne mogły być zaś prowadzone jedynie w salonie gry bingo pieniężne, tj. wydzielonym miejscu, w którym prowadzi się grę bingo pieniężne na podstawie zatwierdzonego regulaminu (art. 9 ust. 1 pkt 1 lit. c).

W przypadku kasyn gry, ustawa o grach i zakładach wzajemnych wprowadziła szereg obostrzeń dotyczących prowadzonej tam działalności, nakładając na prowadzące je podmioty m.in. obowiązek rejestracji gości (art. 18 ust. 1) oraz zainstalowania systemu służącego kontroli przebiegu i prowadzenia gier (art. 22).

W spółkach prowadzących działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych lub gier na automatach nie mogło być zaś akcji (udziałów) uprzywilejowanych, a maksymalna wartość akcji (udziałów) jednego podmiotu nie mogła przekraczać jednej trzeciej wartości kapitału spółki (art. 27 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych).

W ustawie o grach hazardowych dopuszczono prowadzenie gier hazardowych jedynie w wydzielonych miejscach (poza omawianymi regulacjami o charakterze przejściowym dotyczącymi gier na automatach o niskich wygranych).

Przepis art. 14 ustawy o grach hazardowych stanowi:

Art. 14. 1. Urządzanie gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości oraz gier na automatach dozwolone jest wyłącznie w kasynach gry.

2. Urządzanie gry bingo pieniężne dozwolone jest wyłącznie w salonach gry bingo pieniężne.

3. Przyjmowanie zakładów wzajemnych dozwolone jest - stosownie do udzielonego zezwolenia - wyłącznie w punktach przyjmowania zakładów wzajemnych lub przez sieć Internet.

Zgodnie z art. 6 tej ustawy:

- działalność w zakresie gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości oraz gier na automatach może być prowadzona na podstawie udzielonej koncesji na prowadzenie kasyna gry (ust. 1);.

- działalność w zakresie gry bingo pieniężne może być prowadzona na podstawie udzielonego zezwolenia na prowadzenie salonu gry bingo pieniężne (ust. 2);

- działalność w zakresie zakładów wzajemnych może być prowadzona na podstawie udzielonego zezwolenia na urządzanie zakładów wzajemnych (ust. 3).

W rozumieniu ustawy o grach hazardowych kasyno gry to wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry cylindryczne, gry w karty, gry w kości lub gry na automatach, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, przy czym minimalna łączna liczba urządzanych gier cylindrycznych i gier w karty wynosi 4, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 5 do 70 sztuk (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a). Salon gry bingo pieniężne to wydzielone miejsce, w którym prowadzi się grę bingo pieniężne na podstawie zatwierdzonego regulaminu (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. b), zaś punkt przyjmowania zakładów wzajemnych to wydzielone miejsce, w którym przyjmowane są zakłady totalizatora lub bukmacherstwa, na podstawie zatwierdzonego regulaminu (art. 4 ust. 1 pkt 2).

Reasumując, zarówno sam charakter, jak i wymagania dotyczące warunków prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich

wygranych odróżniają tego typu działalność od działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych i gier na automatach.

Podmioty prowadzące działalność w sferze gier na automatach o niskich wygranych znajdują się zatem w odmiennej sytuacji faktycznej i prawnej od podmiotów prowadzących gry losowe, zakłady wzajemne i gry na automatach, niezależnie od dalszego zróżnicowania wewnątrz tej drugiej kategorii podmiotów.

W związku z tym dopuszczalne konstytucyjnie jest zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych, a co za tym idzie także stopnia podwyższenia tych stawek w stosunku do ich wysokości przewidzianej w ustawie o grach i zakładach wzajemnych w podatkach od gier nakładanych na te podmioty – w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. Zróżnicowanie podatników opiera się na zasadzie zdolności świadczenia, zgodnie z którą podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany na podstawie indywidualnej zdolności podatkowej podatnika, uwzględniającej czynniki ekonomiczno – finansowe. W sytuacji, gdy ustawodawca zróżnicował wysokość stawki podatkowej zależnie od rodzaju opodatkowanej działalności, brak jest podstaw do uznania, iż nie dostosował obciążenia podatników do ich zdolności świadczenia, czyli zdolności do zapłacenia podatku.

W niniejszej sprawie nie doszło do obalenia konstytucyjności tegoż zróżnicowania, wynikającego z art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych.

Zauważyć ponadto należy, że na gruncie prawa podatkowego równość pojmowana jest w kategoriach względnych, które nie wykluczają istnienia różnic w obciążeniach podatkowych (co przejawia się w przedmiotowej sprawie w różnej wysokości stawek podatkowych w zależności od rodzaju prowadzonej działalności w sferze gier hazardowych). Skoro podatnicy prowadzą różnego rodzaju działalność gospodarczą - nie znajdują się oni w identycznej sytuacji podatkowej. W związku z tym mogą być inaczej traktowani. Kwestionowane przez Skarżącą zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej podmiotów

prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz podmiotów prowadzących działalność w zakresie pozostałych gier hazardowych – odpowiada obiektywnie istniejącej pomiędzy nimi różnicy w postaci rodzaju świadczonych usług podlegających opodatkowaniu.

Podkreślić ponadto należy, że Konstytucja – w art. 84 – wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych. Organy władzy ustawodawczej mają w dziedzinie prawa podatkowego szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81 i 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Stosowanie różnych zasad opodatkowania, w tym różnicowanie wysokości stawek podatkowych służących realizacji określonej polityki budżetowej (a także szerzej – społecznej) państwa, należy zatem do konstytucyjnych uprawnień prawodawcy. Wprowadzając określone instrumenty prawne służące realizacji tej polityki, ustawodawca może dokonać zróżnicowania sytuacji prawnej określonych kategorii podmiotów.

W kontekście sformułowanego w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia przez art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych, tj. art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji, szczególnie mocnego podkreślenia wymaga, że konsekwencją swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do formułowania ocen co do celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę.

Rozwiązania podatkowe przyjęte przez ustawodawcę mogą być uznane

za niezgodne z Konstytucją tylko wtedy, gdy w sposób oczywisty naruszają zasady konstytucyjne, w oparciu o które zostały skonstruowane formalne lub materialne ograniczenia dotyczące władztwa daninowego państwa. Brak jest podstaw do uznania takiej niezgodności w sytuacji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii podatkowej, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 3).

Jeśli chodzi o wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę sprawiedliwości społecznej, to stanowi ona dyrektywę dla ustawodawcy, na podstawie której powinien kształtować normatywną treść obowiązków podatkowych nakładanych na obywateli. Z przepisu tego nie wynika jednak prawo jednostki do żądania sprawiedliwego opodatkowania rodzące obowiązek ustawodawcy nakładania podatków o określonej wysokości [*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23)].

W świetle przedstawionej argumentacji brak jest zatem podstaw do przyjęcia, iż art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych jest niezgodny z zasadą równej ochrony prawa własności, określonej w art. 32 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji, oraz zasadą powszechności i równości opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji, a także konstytucyjną zasadą sprawiedliwości społecznej.

Zasadne jest zatem uznanie, że 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych jest zgodny z art. 32 w zw. z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Jak już wyjaśniono, z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że, w odniesieniu do regulacji z art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych, Skarżąca podnosi zarzut naruszenia, wynikających z art. 2 Konstytucji, zasad: zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji – na skutek niezachowania

odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych. Innymi słowy, Skarżąca zakwestionowała prawidłowość wprowadzenia regulacji z art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych – ze względu na niezachowanie standardów konstytucyjnych dotyczących uchwalania regulacji podatkowych. Skarżąca powiązała ten zarzut z naruszeniem art. 20 Konstytucji, na skutek nieprzeprowadzenia konsultacji społecznych w toku prac nad ustawą o grach hazardowych.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wyraźnie przy tym stwierdziła, iż *naruszenie we wskazanym zakresie obowiązku konsultacji społecznych z art. 20 Konstytucji RP samo nie powoduje niezgodności art. 139 ust. 1 u.g.h. z Konstytucją. Jednakże naruszenie to dodatkowo podkreśla niezgodność z art. 2 Konstytucji RP jedynie miesięcznego okresu vacatio legis* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15). Z uzasadnienia wynika zatem, iż okoliczność ta została podniesiona przez Skarżącą dla wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia art. 2 Konstytucji na skutek przyjęcia jedynie miesięcznej *vacatio legis* dla wejścia w życie art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych.

Odnosząc się do zarzutu przyjęcia zbyt krótkiego okresu między ogłoszeniem aktu prawnego a jego wejściem w życie, wskazać należy, że w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz doktrynie uznaje się instytucję *vacatio legis* za element koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, znajdujący swe oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 92; 22 lutego 2006 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 15; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3 oraz S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym,* [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, red. G. Skąpska, Kraków 1992 r., str. 335-348). Wymóg ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* oraz należytego formułowania przepisów przejściowych wynika

z ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz jest elementem prawidłowej legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 12 czerwca 2002 r., sygn. P 13/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42; 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75).

Minimalny standard *vacatio legis* wyznacza ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.), która w art. 4 ust. 1 przyjmuje, że dla wejścia w życie aktów normatywnych, zawierających przepisy powszechnie obowiązujące, przewidziany jest czternastodniowy okres spoczynku. Od tej podstawowej zasady możliwe są jednak odstępstwa. Ustawodawca może wręcz zrezygnować z *vacatio legis*, jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny. Zgodnie z art. 4 ust. 2 powołanej ustawy, jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Zasada ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma więc charakteru bezwzględnie obowiązującego. Ustawodawca może zrezygnować z *vacatio legis,* jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można zrównoważyć interesem jednostki (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 czerwca 2009 r., sygn. K 14/07, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 87 i przytoczone tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego). Dodać należy, że, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, dopuszczalne jest nawet nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Ocena, czy w konkretnym wypadku długość okresu *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy jednak od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym

i od tego, jak dalece różnią się one od unormowań dotychczasowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. K. 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165).

W tym kontekście zauważyć należy, że, z uwagi na wyjątkowo silne władztwo państwa w dziedzinie stosunków prawnopodatkowych, gwarancje ochrony prawnej interesów życiowych jednostki mają szczególne znaczenie i muszą być przestrzegane. Swobodne kształtowanie materialnych treści prawa podatkowego należy *równoważyć* przestrzeganiem proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego – szanowaniem zasad przyzwoitej legislacji (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 marca 1995 r., sygn. K. 1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1 i 12 czerwca 2001 r., sygn. P 13/01, *op. cit.*). Szczególną gwarancją w tym zakresie jest nie tylko nakaz ustanowienia *vacatio legis,* ale też to, że jej okres musi mieć charakter odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu.

Podkreślić w tym miejscu należy, że zwłaszcza w przypadku prawa daninowego trzeba wymagać dłuższego okresu dostosowawczego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15). Również w literaturze prezentowany jest pogląd, że w przypadku ustaw wprowadzających nowe bądź modyfikujących obowiązujące dotychczas zasady uiszczania danin publicznych z reguły konieczne jest wydłużenie 14 – dniowego terminu wejścia ustawy w życie (*vide* – A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011 r., str. 142, 149).

W odniesieniu do kwestionowanej regulacji trzeba na wstępie zwrócić uwagę, że ustawodawca dostosował się do wskazanego postulatu wydłużenia okresu *vacatio legis*, w tym także co do wejścia w życie przepisu art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych. Przepis art. 145 ustawy o grach hazardowych przewiduje bowiem miesięczny okres *vacatio legis.*

Podkreślić ponadto trzeba, że przepis art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie wprowadził do polskiego systemu prawnego nowego podatku. Przed wejściem w życie ustawy o grach hazardowych w polskim systemie podatkowym podmioty prowadzące działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych podlegały opodatkowaniu podatkiem od gier.

Art. 45a ustawy o grach i zakładach wzajemnych stanowił:

Art. 45a.1. Podatnicy posiadający zezwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości stanowiącej równowartość 180 euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

2. Wartość euro ustala się przy zastosowaniu kursu kupna walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym następuje zapłata podatku.

W stosunku do stanu prawnego, obowiązującego pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych, w art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych ustawodawca zmienił zatem jedynie wysokość stawki podatkowej.

Zauważyć ponadto należy, że pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych pozwolenia na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych wydawane były na określony w nich czas.

Zgodnie bowiem z art. 36 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych, zezwolenie na prowadzenie działalności w zakresie gier urządzanych na automatach o niskich wygranych udzielane było na okres 6 lat.

Tym samym ustawodawca gwarantował osobie urządzającej gry, że w tym czasie będzie ona mogła prowadzić tego typu działalność na zasadach określonych w zezwoleniu. Zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych, zezwolenie na urządzanie gier na automatach do gier określało nazwę spółki, zatwierdzoną strukturę udziałów lub akcji imiennych, a także nazwiska członków zarządu i rady nadzorczej spółki, miejsce urządzania gier, rodzaj i minimalną oraz maksymalną liczbę gier, warunki, które powinna

spełniać spółka, w szczególności dotyczące zabezpieczeń, o których mowa w art. 38 tej ustawy, zatwierdzone warunki rejestracji gości, o której mowa w art. 18 ust. 2 tej ustawy, oraz nieprzekraczalny termin rozpoczęcia działalności. Ani z tego przepisu, ani z innych unormowań ustawy o grach i zakładach wzajemnych nie wynikało zapewnienie, że w okresie, na jaki zostało udzielone zezwolenie, nie ulegnie zmianie sposób i stawka opodatkowania urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Warto również zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 23 lipca 2013 r., sygn. P 4/11 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 82), orzekł o zgodności art. 135 ust. 2 ustawy o grach hazardowych z art. 2 Konstytucji.

Rozpatrywany w tamtej sprawie problem konstytucyjny dotyczył wpływu zmian obowiązującego prawa na trwającą przez czas dłuższy sytuację prawną przedsiębiorców, działających zarówno pod rządami ustawy o grach hazardowych, jak i ustawy o grach i zakładach wzajemnych. Istotą zaś sprawy było, *czy warunki prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej mogą zostać przez ustawodawcę doprecyzowane w sposób niekorzystny dla przedsiębiorców, albo - inaczej rzecz ujmując - czy konstytucyjna zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i pochodna w stosunku do niej zasada ochrony interesów w toku gwarantuje niepogorszenie sytuacji prawnej przedsiębiorcy.*

W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż *ustawodawca nie naruszył zasady ochrony interesów w toku. Przeciwnie, właśnie w jej poszanowaniu, choć docelowo generalnie zakazał prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami, to jednak - na podstawie przepisów przejściowych - dopuścił tę działalność, o ile prowadzona jest ona na podstawie zezwolenia wydanego pod rządami ustawy dawnej, do czasu upływu jego ważności i w punktach w nim wymienionych. Ani ustawodawca, ani organy stosujące prawo nie ograniczają*

zatem praw przedsiębiorców prowadzących działalność hazardową, wynikających z zezwolenia na prowadzenie tej działalności.

Można zatem uznać, że przepisy przejściowe i dostosowujące, zawarte w rozdziale 12 ustawy o grach hazardowych, zabezpieczają dostatecznie interesy przedsiębiorców działających na podstawie dotychczasowych zezwoleń dotyczących gier na automatach o niskich wygranych.

W świetle tych regulacji, dotyczących możliwości kontynuowania działalności w zakresie prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych, nie można uznać, iż sam przepis art. 139 ust. 1 tej ustawy stanowił dla jego adresatów swoistą *pułapkę prawną*, gdyż określał wyższą niż dotychczas zryczałtowaną stawkę podatkową za prowadzenie wskazanej działalności.

Jeszcze raz podkreślić trzeba, że ustawodawca nie gwarantował podatnikom podatku od gier na automatach o niskich wygranych, że w okresie, na jaki otrzymali zezwolenia na urządzanie tego rodzaju gier, wysokość stawki podatkowej nie ulegnie zmianie.

Należy ponadto zauważyć, że podmioty prowadzące działalność w sferze gier hazardowych mogły i powinny liczyć się ze zmianą stanu prawnego, zważywszy na wielokrotnie ogłaszane w mediach publicznych informacje o podjęciu działań ustawodawczych, mających na celu zmianę omawianej materii prawnej, w związku z potrzebą zwiększenia ochrony społeczeństwa i porządku publicznego przed negatywnymi skutkami hazardu oraz koniecznością kontroli rynku gier hazardowych.

Dotyczy to także podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, które mogły liczyć się z tym, iż zmiana stanu prawnego w dziedzinie gier hazardowych będzie wiązała się z wyłączeniem możliwości prowadzenia takiej działalności. Tym bardziej zatem mogły przewidywać zmiany zasad opodatkowania, w tym wysokości stawek podatkowych od tego typu działalności, w razie dopuszczenia do jej

prowadzenia w okresie przejściowym, już po wejściu w życie nowych uregulowań.

Ustawa o grach hazardowych – co ponownie należy podkreślić – nie pozbawiła przy tym podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych prawa do dalszego jej prowadzenia aż do czasu wygaśnięcia zezwoleń na jej prowadzenie.

W świetle powyższego należy uznać, że wynikająca z art. 139 ust. 1 ustawy o grach hazardowych zmiana wysokości opodatkowania została dokonana z niewielkim, acz wystarczającym wyprzedzeniem, pozwalającym podatnikowi dostosować się do nowych warunków prowadzenia działalności. Przewidziany w art. 145 ustawy o grach hazardowych miesięczny okres *vacatio legis* ma charakter odpowiedni do natury przepisu art. 139 ust. 1 tej ustawy.

W odniesieniu do zarzutu dotyczącego nieprzeprowadzenia konsultacji społecznych w trakcie prac nad projektem ustawy o grach hazardowych podnieść trzeba, że założenia rządowego projektu ustawy o grach hazardowych były poddane konsultacjom społecznym z Izbą Gospodarczą Producentów i Operatorów Urządzeń Rozrywkowych, Związkiem Pracodawców Prowadzących Gry Losowe i Zakłady Wzajemne, Stowarzyszeniem Menadżerów Firm Działających w Zakresie Gier Losowych, Bussines Center Club, Krajową Izbą Gospodarczą, Stowarzyszeniem Producentów i Pracowników Firm Bukmacherskich (*vide* – uzasadnienie projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481, VI kadencja Sejmu).

Zauważyć ponadto trzeba, że w toku prac parlamentarnych nad projektem ustawy o grach hazardowych, w posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych w dniu 18 listopada 2009 r. uczestniczyli i wypowiadali się co do proponowanych w tym projekcie rozwiązań m.in. przedstawiciele: Izby Gospodarczej Producentów i Operatorów Urządzeń Rozrywkowych, Polskiej Federacji Pokera Sportowego, Stowarzyszenia Menadżerów Firm Działających w Zakresie Gier Losowych, Stowarzyszenia Producentów i Pracowników Firm

Bukmacherskich, Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością *Star – Typ – Sport Zakłady Wzajemne*, Stowarzyszenia Forum Solidarnego Rozwoju, Stowarzyszenia na Rzecz Promocji Odpowiedzialnej Gry, Stowarzyszenia Popularnych Gier Towarzyskich *Mariasz* (*vide* – biuletyn nr 2986/VI z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu VI kadencji w dniu 18 listopada 2009 r.).

Tym samym brak jest podstaw do uznania, że nie zostały przeprowadzone konsultacje społeczne dotyczące projektu ustawy o grach hazardowych i nie dopuszczono do wymiany poglądów na temat proponowanych w tymże projekcie regulacji.

Wskazać ponadto należy, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, iż Trybunał, badając zasadność zarzutów naruszenia procedury prawodawczej polegającego na nieprzeprowadzeniu konsultacji czy braku opinii dotyczących projektowanego aktu prawnego, bierze pod uwagę całokształt okoliczności, na które składają się m.in.: usytuowanie w systemie źródeł prawa aktu normatywnego, w którym statuowane są obowiązki dotyczące konsultacji i opiniowania; materię, której dotyczy obowiązek konsultacji i zasięgnięcia opinii; etap prac legislacyjnych, na którym zaniechano konsultacji czy uzyskania opinii; kumulowanie i częstotliwość naruszeń procedury prawodawczej w postaci braku konsultacji czy opinii oraz faktyczny udział organów zewnętrznych w postępowaniu legislacyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 czerwca 1998 r., sygn. K. 3/98,OTK ZU nr 4/1998, poz. 52; 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 112; 14 października 2009 r. sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134 oraz A. Krzywoń, *op. cit.*, str. 165). Przy badaniu dochowania poszczególnych elementów procedury legislacyjnej w kontekście konstytucyjności aktu prawnego uwzględnia się, iż uchwalanie ustaw należy z mocy Konstytucji do Sejmu. Rola podmiotów, którym przyznano prawo wyrażania opinii do projektowanych ustaw, ogranicza się do zajęcia stanowiska pozwalającego

Sejmowi na orientację w ich poglądach. Przedstawienie wyników konsultacji umożliwia bowiem wnikliwe rozpatrzenie projektu ustawy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, *op. cit.*).

Konstytucja nie zakazuje przy tym dokonywania zmian w tekście projektu w toku prac ustawodawczych. Wręcz przeciwnie, prawo wnoszenia poprawek do projektu ustawy podczas jego rozpatrywania przez izby ustawodawcze wynika z samej Konstytucji. Niezależnie od podkreślenia roli i swobody izb ustawodawczych w kształtowaniu treści ustaw, prawo do wnoszenia poprawek ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady państwa prawnego, służy bowiem również zapewnieniu ustawom optymalnego kształtu, tak pod względem politycznym, jak i techniczno-legislacyjnym. Nawet w sytuacji, gdy wskazany przez projektodawców termin konsultacji był krótki, to z faktu tego nie można wywodzić twierdzenia, iż konsultacje miały charakter pozorny. Fakt, że stanowisko wymienionych podmiotów, biorących udział w posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, nie zostało uwzględnione w procesie ustawodawczym, sam w sobie nie może świadczyć o pozorności konsultacji społecznych.

Wprawdzie instrumenty konsultacyjne mają charakter legitymizujący i o to w nich chodzi, aby były środkiem osiągania konsensu, były brane na serio, a nie jedynie czysto formalnie, bez wpływu na losy projektowanych zmian normatywnych, jednak uprawnienie do zajęcia stanowiska w przedmiocie projektu ustawy nie oznacza możliwości narzucania jakichkolwiek rozwiązań Sejmowi i w żadnym stopniu nie daje też prawa „weta" wobec decyzji parlamentu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1998 r., sygn. K. 3/98, OTK ZU nr 4/1998, poz. 52).

W kontekście podniesionej w skardze konstytucyjnej okoliczności, dotyczącej szybkiego tempa prac nad ustawą o grach hazardowych, zauważyć trzeba, że rządowy projekt ustawy o grach hazardowych, zawierający propozycję wprowadzenia do systemu prawnego kwestionowanych w niniejszej

sprawie przepisów, został skierowany do laski marszałkowskiej w dniu 12 listopada 2009 r. W dniach 17 i 19 listopada odbyły się kolejne jego czytania w Sejmie. Ustawa została uchwalona w dniu 19 listopada, zaś podpisana przez Prezydenta RP w dniu 26 listopada 2009 r.

Przepisy Konstytucji nie określają jednak, jak długo trwać mają prace ustawodawcze nad projektem ustawy. Sam fakt szybkiego procedowania nad projektem ustawy o grach hazardowych nie jest równoznaczny z naruszeniem trybu ustawodawczego i to takim, które stanowiłoby podstawę uznania całej tej ustawy za niezgodną z Konstytucją.

Szybkość postępowania ustawodawczego sama w sobie nie może więc uzasadniać zarzutu niekonstytucyjności uchwalonego prawa. *Może być oceniana, po pierwsze ze względu na wpływ, jaki wywierała na respektowanie pluralistycznego charakteru parlamentu, tzn. przez badanie, czy przebieg prac parlamentarnych nie pozbawił określonej grupy parlamentarnej możliwości przedstawienia w poszczególnych fazach postępowania ustawodawczego swojego stanowiska. Po drugie, z punktu widzenia związku między szybkim tempem prac ustawodawczych a jakością ustawy.* (...). *Istnieje wprawdzie prawdopodobieństwo, że ustawa pospiesznie rozpatrzona i uchwalona może zawierać błędy, ale nie może to przesądzać oceny zgodności ustawy z Konstytucją* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 marca 2006 r., sygn. K 4/06, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 32).

W wyroku z dnia 20 lipca 2011 r., sygn. K 9/11 (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 61), Trybunał Konstytucyjny uznał co prawda, iż pośpiech w toku prac ustawodawczych nad ustawą może być uznany za jedną z przesłanek uznania jej za niezgodną z zasadą demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Zauważyć jednak należy, że orzeczenie to dotyczyło ustawy z dnia 3 lutego 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks wyborczy (Dz. U. Nr 26, poz. 134), której projekt został poddany pierwszemu czytaniu w dniu 1 lutego 2011 r. i tego samego dnia podjęła i zakończyła nad nim pracę komisja

sejmowa. Drugie czytanie odbyło się następnego dnia, a trzecie czytanie (głosowanie w Sejmie) – 3 lutego. W dniu 4 lutego ustawę rozpatrzył Senat i tego samego dnia podpisał ją Prezydent Rzeczypospolitej. Ustawa ta została opublikowana w Dzienniku Ustaw w dniu 7 lutego, tj. 6 dni po pierwszym czytaniu. W sprawie tej pośpiech procedowania nad ustawą miał zatem charakter rażący, rzeczywiście budzący wątpliwości co do możliwości namysłu i refleksji m.in. nad jej zgodnością z Konstytucją. Podkreślić przy tym należy, iż podstawą do uznania niekonstytucyjności tej ustawy, oprócz stwierdzenia *niezwykłego* pośpiechu w trybie prac ustawodawczych, było również stwierdzenie wystąpienia innych naruszeń procedury ustawodawczej (m.in. uchwalenie tej ustawy w okresie *vacatio legis* ustawy przez nią zmienianej).

W przypadku ustawy o podatku od gier hazardowych pośpiech w pracach ustawodawczych nad tą ustawą nie prowadził do naruszenia standardów konstytucyjnych. Brak jest podstaw do stwierdzenia, iż pośpiech procedowania miał charakter rażący, w szczególności zaś, iż uniemożliwił przedstawienie przez określoną grupę parlamentarną swojego stanowiska w poszczególnych stadiach procesu ustawodawczego. Przy uchwaleniu ustawy nie doszło także do innych naruszeń procedury ustawodawczej.

Brak jest też przesłanek do stwierdzenia, iż szybkość procedowania miała negatywny wpływ na jakość ustawy o grach hazardowych. Nie stwierdzono bowiem, aby ustawa ta zawierała błędy mogące mieć związek ze zbyt pośpiesznym jej uchwaleniem.

W niniejszej sprawie, niezależnie od wskazanych zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjnej, odnieść należy się także do kwestii zachowania ogółu wymogów formalnych dotyczących procedury uchwalania ustawy o grach hazardowych.

Zgodnie bowiem z treścią art. 42 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, orzekając o zgodności aktu normatywnego lub

ratyfikowanej umowy międzynarodowej z Konstytucją, Trybunał bada zarówno treść takiego aktu lub umowy, jak też kompetencję oraz dochowanie trybu wymaganego przepisami prawa do wydania aktu lub zawarcia i ratyfikacji umowy. Artykuł ten wskazuje zatem trzy kryteria kontroli: materialne, kompetencyjne i proceduralne. O ile zarzuty materialnoprawne muszą zawsze wynikać z treści wniosku (skargi konstytucyjnej), o tyle zarzuty niekonstytucyjności ze względu na kryteria proceduralne i kompetencyjne Trybunał Konstytucyjny podejmuje także z urzędu, niezależnie od treści wniosku (skargi konstytucyjnej). Podejmowanie badania konstytucyjności w tym zakresie z urzędu wynika z konieczności wypełnienia hipotezy art. 188 Konstytucji, dotyczącego kompetencji Trybunału Konstytucyjnego.

Istotne uchybienia formalne stanowią samodzielną przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności badanego aktu normatywnego. Trybunał ma zatem kompetencję do przeprowadzania tej kontroli z urzędu w stosunku do zakwestionowanych przez wnioskodawcę (skarżącego) przepisów, i to nawet wtedy, gdy inicjator kontroli nie sformułował stosownych zarzutów i nie wskazał odpowiednich wzorców kontroli w piśmie inicjującym kontrolę norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 129 i z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, *op. cit.*).

W tym kontekście wskazać trzeba, że projekt ustawy o grach hazardowych został wniesiony przez uprawniony podmiot, a w ramach postępowania ustawodawczego w Sejmie przeprowadzono trzy czytania projektu ustawy. W tym miejscu wypada zauważyć, że również skrócenie terminów regulaminowych, dotyczących oczekiwania na kolejne stadia postępowania ustawodawczego, zostało zrealizowane zgodnie z przepisami uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (M. P. z 2012 r., poz. 32 ze zm.). Podobnie prawidłowo przebiegł senacki etap trybu ustawodawczego, a Senat

wypowiedział się w przedmiocie uchwalonej przez Sejm ustawy o grach hazardowych, stosownie do art. 121 ust. 2 Konstytucji.

W toku prac nad projektem ustawy o grach hazardowych nie doszło zatem do naruszenia żadnych przepisów regulujących tryb ustawodawczy, zawartych zarówno w Konstytucji, jak i przepisach Regulaminu Sejmu.

Zasadne jest zatem przyjęcie, iż przepis art. 139 ust. 1 w zw. z art. 145 ustawy o grach hazardowych jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 20 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego