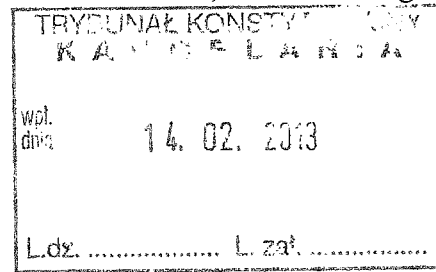




Warszawa, dnia 13 lutego 2013 r.

PG VIII TK 59/12  
(K 23/12)



**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku z połączonymi wnioskami:

- 1) Grupy posłów na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 kwietnia 2012 r. o stwierdzenie, że:
  - a) art. 7 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r., poz. 362), a w konsekwencji cała ta ustawa, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwanie związany z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
  - b) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4, art. 7 ustawy wymienionej w pkt 1 lit. a), a w konsekwencji cała ta ustawa, gdyż wymienione przepisy są nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP,
  - c) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 oraz art. 7 ustawy wymienionej w pkt 1 lit. a), a w konsekwencji cała ta ustawa, gdyż wymienione przepisy są nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji RP,
  - d) art. 27 w związku z art. 17 oraz w związku z art. 19 ustawy wymienionej w pkt 1 lit. a), są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP,
  - e) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 oraz art. 27 ustawy wymienionej w pkt 1 lit. a), a w konsekwencji cała ta ustawa, gdyż wymienione przepisy są

nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP,

f) ustawa wymieniona w pkt 1 została uchwalona z naruszeniem art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, a w konsekwencji jest niezgodna z tymi przepisami;

2) Grupy posłów na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 maja 2012 r. o stwierdzenie, że art. 1 - 26 w związku z art. 27 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r., poz. 362), są niezgodne z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadami należytej legislacji podatkowej, zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis* i zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

- 1) ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r., poz. 362) w zakresie trybu jej uchwalenia jest zgodna z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) postępowanie w części dotyczącej badania zgodności art. 27 ustawy wymienionej w pkt 1, w zakresie, w jakim ustanawia on 14-dniową *vacatio legis*, z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji RP zasadami zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz przyzwoitej legislacji podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1

- pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na zbędność orzekania;
- 3) art. 17 i art. 19 w związku z art. 27 ustawy wymienionej w pkt 1 są zgodne z art. 2 Konstytucji RP;
  - 4) art. 7 ustawy wymienionej w pkt 1 jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji RP;
  - 5) art. 4 ustawy powołanej w pkt 1 jest zgodny z art. 32 i art. 64 ust. 2 oraz art. 84 Konstytucji RP;
  - 6) art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy wymienionej w pkt 1 są zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą proporcjonalności i nie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
  - 7) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy wymienionej w pkt 1 są zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji;
  - 8) 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

Wnioskami z dnia 26 kwietnia i 10 maja 2012 r. Grupy posłów na Sejm (dalej: Wnioskodawcy lub Grupy posłów) wystąpiły do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r., poz. 236) [dalej: ustawa o podatku od wydobycia kopalin].

Wnioskiem z dnia 26 kwietnia 2012 r. (dalej: wniosek I) Grupa posłów wystąpiła o stwierdzenie, że:

- 1) *art. 7 ust. 1 – 5 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r., poz. 362) (dalej Ustawa), a w konsekwencji cała ustawa o podatku od wydobycia kopalin, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwalnie związany z całą zaskarżoną ustawą, jest niezgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i ust. 3 i art. 217 Konstytucji RP,*
- 2) *art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4, art. 7 ust. 1 – 5 Ustawy, a w konsekwencji cała ustawa o podatku od wydobycia kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP,*
- 3) *art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 7 ust. 1 – 5 Ustawy, a w konsekwencji cała ustawa o podatku od wydobycia kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2 oraz z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji RP,*
- 4) *art. 27 w związku z art. 17 oraz w związku z art. 19 Ustawy jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP,*
- 5) *art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 oraz art. 27 Ustawy, a w konsekwencji cała ustawa o podatku od wydobycia kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozzerwalnie związane z całą zaskarżoną ustawą, są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP,*
- 6) *Ustawa została uchwalona z naruszeniem art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji i w konsekwencji jest niezgodna z ww. przepisami Konstytucji RP (petitum wniosku I).*

Wnioskiem z dnia 10 maja 2012 r. (dalej: wniosek II) Grupa posłów wystąpiła o stwierdzenie, że art. 1 – 26 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin są niezgodne z art. 2 Konstytucji, w szczególności wynikającymi z niego zasadami należytej legislacji podatkowej, zachowania

*odpowiedniego okresu vacatio legis, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (petitum wniosku II).*

W uzasadnieniu wniosku I Wnioskodawcy podnieśli, że, w Ich ocenie, ustawa o podatku od wydobycia kopalin została uchwalona z przekroczeniem granic, jakie Konstytucja określa dla nakładania podatków. Zarzucili m.in., że art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest niezgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz z art. 217 Konstytucji, przez to, że *ustanawia stawkę podatku od wydobycia kopalin, która – uwzględniając, że dochody podlegają również opodatkowaniu podatkiem dochodowym (od osób fizycznych lub od osób prawnych) – prowadzi do tego, że łączna wysokość opodatkowania dochodów z wydobycia miedzi i srebra zbliża się do wysokości tych dochodów* (uzasadnienie wniosku I, str. 4).

W konsekwencji, podatek od wydobycia kopalin prowadzić ma do nadmiernej ingerencji w prawo własności i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz naruszenia zasady proporcjonalności. Według Wnioskodawców, przedmiotowy podatek jest *w istocie podatkiem konfiskacyjnym* oraz powoduje opodatkowanie zdarzeń podatkowych bez uwzględnienia zdolności podatkowej podatnika. Podatek ten *pozbawia w ogóle przedsiębiorcę zysku z działalności wydobywczej lub skazuje przedsiębiorcę na prowadzenie tego rodzaju działalności ze stratą* (uzasadnienie wniosku I, str. 8).

W ocenie Wnioskodawców, wprowadzenie podatku od wydobycia miedzi i srebra narusza istotę prawa własności, gdyż wiąże się z *konfiskatą 60 – 70 % zysku spółki prawa handlowego* (tamże). Konfiskata ta nie znajduje zaś wystarczającego usprawiedliwienia w ochronie interesu publicznego w postaci zapewnienia dochodów Państwa.

Wnioskodawcy podkreślili ponadto, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin nie dość, że nie wyłącza dochodów z tej działalności z opodatkowania podatkiem dochodowym, to nie pozwala również na uwzględnienie uiszczonych kwot podatku od wydobycia kopalin *po stronie kosztów uzyskania przychodów*.

W ocenie Wnioskodawców, z materialnego punktu widzenia wprowadzenie podatku od wydobywania niektórych kopalin prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu oraz *do obciążenia dochodów w sposób uniemożliwiający korzystanie z tych dochodów, a przez to naruszający w sposób nieproporcjonalny konstytucyjnie chronioną swobodę działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji oraz art. 22 Konstytucji RP) oraz naruszający istotę konstytucyjnie chronionego prawa własności (art. 64 ust. 1 w związku z art. 3 tego artykułu oraz w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji RP)* [uzasadnienie wniosku I, str. 10].

Wnioskodawcy podnieśli ponadto, że regulacja prawnopodatkowa bez określenia podstawy i stawki podatku jest niepełna, a w związku z tym konstytucyjnie niedopuszczalna. Stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów określających przedmiot, podstawę opodatkowania i stawkę podatkową powoduje zaś stwierdzenie niekonstytucyjności całej ustawy o podatku od wydobywania kopalin. Przepisy te są bowiem nierozdzielnie związane z całą tą ustawą.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 1 ust. 3, art. 3 ust. 1, art. 4, art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, Wnioskodawcy upatrują jej w tym, że ustawa *opodatkowuje arbitralnie wybranego podatnika i narusza zasadę powszechności oraz równości opodatkowania* (uzasadnienie wniosku I, str. 12).

W ocenie Wnioskodawców, naruszenie zasady powszechności opodatkowania, tj. art. 84 Konstytucji, wynika z faktu, że ustawa o podatku od wydobywania kopalin opodatkowuje jeden podmiot. Tymczasem uwzględnienie zasady powszechności opodatkowania wymagałoby opodatkowania wszystkich podmiotów wydobywających kopaliny.

Ustawa narusza także zasadę równości, *gdyż spośród podmiotów wydobywających różne kopaliny, a także spośród podmiotów wydobywających rudy metali lub rudy metali nieżelaznych opodatkowano wybiórczo i arbitralnie*

*tylko te, które wydobywają miedź i srebro. Dodatkowo te metale wydobywa w Polsce tylko jeden podmiot – KGHM Polska Miedź SA (uzasadnienie wniosku I, str. 14). Fakt wydobywania miedzi lub srebra nie uzasadnia różnicowania sytuacji podatkowej tego podmiotu.*

Zdaniem Wnioskodawców, ustawa o podatku od wydobywania kopaliny dyskryminuje KGHM Polska Miedź SA, gdyż spółka ta podlega opodatkowaniu z tego powodu, że wydobywa miedź i srebro. We wniosku I zwrócono także uwagę, że wprowadzając zasadę, iż podatek od wydobywania niektórych kopaliny nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodu, doprowadzono do podwójnego opodatkowania części zysku. Podatek od wydobywania niektórych kopaliny *jako koszt niestanowiący kosztu uzyskania przychodu zwiększa podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Na skutek takiego rozwiązania od kwoty podatku od wydobywania niektórych kopaliny nalicza się według stawki 19% podatek dochodowy. Oznacza to zarówno podwójne opodatkowanie, jak i opłacanie podatku od podatku* (uzasadnienie wniosku I, str. 15).

Według Wnioskodawców, art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 1 i 2 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopaliny są niezgodne z art. 2 oraz art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji przez to, że nie zawierają wyłączenia z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych oraz od osób prawnych dochodów z wydobywania miedzi i srebra, co skutkuje podwójnym opodatkowaniem dochodów z tej działalności. Wnioskodawcy podnieśli, że konstrukcja podstawy opodatkowania i stawki podatku od wydobywania niektórych kopaliny *uprawniają stwierdzenie, że podatek (...) jest podatkiem od dochodów* (uzasadnienie wniosku I, str. 16).

Wskazali, że, zgodnie z art. 6 ust. 1 i 2 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopaliny, podstawą opodatkowania pozornie jest ilość wydobytej miedzi lub srebra. Wysokość stawki podatku jest jednak uzależniona od wysokości ceny rynkowej miedzi lub srebra, *stanowiąc matematyczne działanie na cenie rynkowej tych kopaliny*. Powoduje to, że podstawą opodatkowania w

istocie jest szacunkowa wielkość przychodów uzyskanych ze sprzedaży wydobytej kopaliny, tj. iloczyn ilości wydobytej kopaliny oraz średniej ceny rynkowej miedzi lub srebra z uwzględnieniem współczynników określonych w przepisach określających stawkę podatku.

Wnioskodawcy podnieśli ponadto, że również progi podatkowe ustalone są w odniesieniu do ceny rynkowej kopaliny, co *jest zabiegiem typowym przy tworzeniu skal podatkowych w podatkach dochodowych* (uzasadnienie wniosku I, str. 17). W związku z tym nie budzi wątpliwości, że podstawą opodatkowania przy podatku do wydobycia kopaliny są szacunkowe wpływy ze sprzedaży wydobytej kopaliny – pomimo literalnego brzmienia art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopaliny. Opodatkowanie wpływów z określonej działalności jest zaś charakterystyczne dla podatków dochodowych.

Według Wnioskodawców, podatek od wydobycia kopaliny jest podatkiem dochodowym, choć nie jest to *opodatkowanie dochodu rzeczywistego, ale opodatkowanie ryczałtowe*, ustalane w oparciu o średnią cenę rynkową wydobytej kopaliny oraz współczynniki zastosowane w przepisach określających stawkę podatku. W ocenie Wnioskodawców, nieuwzględnienie wyłączenia lub zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z działalności polegającej na wydobyciu kopaliny stanowi pominięcie ustawodawcze, niezgodne z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. W uzasadnieniu wniosku I podkreślono, że podatek od wydobycia kopaliny, w kształcie wprowadzonym zaskarżoną ustawą, nie stanowi uzupełniającego opodatkowania dochodu z tej działalności. Jest to podatek prowadzący, *do odrębnego i niezależnego od podatku dochodowego obciążenia dochodów (...) przedsiębiorców, a jednocześnie równoważy jakościowo, biorąc pod uwagę wielkość obciążenia, opodatkowanie podatkami dochodowymi* (uzasadnienie wniosku I, str. 21). Nie może być traktowany, jako li tylko *sui generis dodatek* do podatku dochodowego.



Zdaniem Wnioskodawców, *tym bardziej zatem w przypadku podatku od wydobywania niektórych kopalin i podatków dochodowych, przy braku wyłączenia z podatków dochodowych dochodów z wydobywania miedzi i srebra, dochodzi do podwójnego opodatkowania dochodów z działalności polegającej na wydobywaniu miedzi lub srebra* (tamże).

W odniesieniu do art. 27 w zw. z art. 17 oraz w zw. z art. 19 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, Wnioskodawcy upatrują niezgodności tej regulacji z art. 2 Konstytucji w tym, że *wprowadza zmiany w podatkach dochodowych, nie uwzględniając zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie roku podatkowego* (uzasadnienie wniosku I, str. 22). W Ich ocenie, prowadzi to do zaskoczenia podatników, którzy na początku roku podatkowego nie uwzględniali, że będą zmuszeni do poniesienia kosztów w postaci podatku od wydobywania kopalin, których nie mogli uwzględnić przy ustalaniu wielkości dochodu podatkowego. Przedmiotowy podatek spowoduje ponadto znaczące zmniejszenie majątku podatników, które nie zostanie uwzględnione po stronie kosztów uzyskania przychodu, w związku z czym zmiana, wprowadzona przepisami art. 17 i art. 19 zaskarżonej ustawy w trakcie trwania roku podatkowego, w sposób szczególnie rażąco narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (*vide* – uzasadnienie wniosku I, str. 23).

Wnioskodawcy podnieśli ponadto, że art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 oraz art. 27 ustawy o podatku od wydobywania kopalin są niezgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji przez to, że są nieprecyzyjne i niejasne oraz przewidują zbyt krótki okres *vacatio legis*.

W Ich ocenie, ustawa o podatku od wydobywania kopalin narusza zasadę państwa prawnego w *aspekcie jawności prawa przez ustanowienie zbyt krótkiego vacatio legis* (uzasadnienie wniosku I, str. 24). W sytuacji, gdy wymieniona ustawa wymaga wdrożenia systemu pomiarów oraz ewidencji pomiarów ilości rudy miedzi oraz zawartości miedzi i srebra w urobku,

przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin 14-dniowy okres *vacatio legis* jest zbyt krótki na przygotowanie się przez podatników do wejścia ustawy w życie.

Według Wnioskodawców, zaskarżona ustawa zawiera *wiele niejasności i nieprecyzyjnych określeń*, co narusza konstytucyjny wymóg określoności regulacji podatkowej. Posługuje się m.in. wielokrotnie pojęciem wydobycie, które jest pojęciem wieloznacznym. Może być rozumiane, tak jak w języku potocznym, jako przetransportowanie urobku na powierzchnię albo, jak w art. 6 ust. 1 pkt 3 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze, jako odłączenie kopaliny od złoża. Zwrócono ponadto uwagę, że *definicje zawarte w art. 2 ustawy zawierają wielokrotne odesłania*. Wskazano przy tym, że definicja *wydobycia miedzi i srebra*, zawarta w art. 2 pkt 2 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, zawiera odesłanie do pojęcia *koncentrat*, zdefiniowanego w pkt 3 tegoż artykułu. Definicja pojęcia *koncentrat* zawiera zaś odesłanie do pojęcia *urobku rudy miedzi*, którego definicja zawarta jest w pkt 1 artykułu 2 zaskarżonej ustawy.

W ocenie Wnioskodawców, takie ukształtowanie definicji utrudnia interpretację ustawy.

Wnioskodawcy podnieśli ponadto, że kwestionowana ustawa rozdziela przedmiot opodatkowania od jego podstawy. Przedmiotem opodatkowania jest wydobycie miedzi oraz srebra, zaś podstawę opodatkowania stanowi – co do zasady – ilość miedzi lub srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie. Obowiązek podatkowy – również co do zasady – powstaje zaś z momentem wyprodukowania koncentratu. Ich zdaniem, *w rzeczywistości interpretując postanowienia o podstawie opodatkowania, obowiązku podatkowym, stawkach podatkowych można dojść do wniosku, że przedmiotem opodatkowania jest wyprodukowanie koncentratu z wydobytego urobku* (uzasadnienie wniosku I, str. 25). Takie określenie przedmiotu opodatkowania jest jednak sprzeczne z literalnym brzmieniem ustawy i stanowi *nieścistość, która nie powinna mieć miejsca w języku prawnym w jakim pisana jest ustawa podatkowa* (tamże).

Wnioskodawcy wskazali ponadto, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin przewiduje *dwie alternatywne możliwości opodatkowania*, różniące się momentem powstania obowiązku podatkowego i podstawą opodatkowania.

Pierwsza z nich dotyczy sytuacji, gdy podmiot dokonujący wydobycia jest równocześnie producentem koncentratu (Wnioskodawcy wskazali tutaj KGHM Polska Miedź S.A.), zaś druga sytuacji, w której podatnik nie jest producentem koncentratu.

Według Wnioskodawców, wprowadzenie *dwóch alternatywnych sposobów opodatkowania* jest zaprzeczeniem zasady zaufania do prawa, w sposób nieuzasadniony różnicuje sytuację podatników, naruszając zasadę równości, oraz narusza zasadę swobody działalności gospodarczej wyrażoną w art. 20 i art. 22 Konstytucji, gdyż wpływa *w sposób nieuzasadniony na sytuację podatników* (uzasadnienie wniosku I, str. 26).

Wnioskodawcy podnieśli, że, z uwagi na różny sposób opodatkowania, podatnik posiadający zakład wzbogacania urobku rudy miedzi nie będzie go zbywał, *a ewentualny podatnik, który takiego zakładu nie posiada będzie dyskryminowany wobec podatnika wzbogacającego urobek rudy* (tamże).

Uzasadniając zarzut naruszenia, przy uchwalaniu ustawy o podatku od wydobycia kopalin, art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji, Wnioskodawcy podnieśli, że do naruszenia tego doszło przez to, że:

- do tekstu tej ustawy, po pierwszym czytaniu, wprowadzono na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych zmianę, która nie była dyskutowana na forum Izby parlamentu;
- istotną poprawkę do ustawy wprowadzono po drugim czytaniu, a więc za późno, by spełnić wymóg trzech czytań projektu ustawy;
- ustawę uchwalono *w sposób pospieszny*.

W związku z tym, w ocenie Wnioskodawców, przedmiotowa ustawa została uchwalona z naruszeniem zasad procedury ustawodawczej.

W tym kontekście Wnioskodawcy podnieśli m.in., że po pierwszym czytaniu rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, które odbyło się na 6. posiedzeniu Sejmu w dniu 27 stycznia 2012 r., projekt ten został skierowany do Komisji Finansów Publicznych. Wynikiem prac Komisji było przyjęcie projektu ustawy z niektórymi proponowanymi poprawkami i złożenie sprawozdania Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190, Sejm VII kadencji). Wnioskodawcy zwrócili uwagę, że Komisja *zasugerowała Sejmowi (...) przyjęcie istotnych nowych postanowień odnoszących się do stworzenia mechanizmu waloryzacyjnego kosztów wydobycia miedzi i srebra o wskaźnik inflacji w zakresie ustalania zysku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od kopalin. Te istotne zmiany wprowadzono na etapie prac Komisji i nie wyłuszczo ich podczas obrad Sejmu i późniejszego głosowania* (uzasadnienie wniosku I, str. 27). W dniu 28 lutego 2012 r., podczas 9. posiedzenia Sejmu, odbyło się drugie czytanie przedmiotowego projektu, w czasie którego zgłoszono do niego wiele poprawek. Nie poruszono jednak kwestii poprawek odnoszących się do waloryzacji i dokonywania pomiarów. Projekt ustawy został skierowany ponownie do Komisji Finansów Publicznych, która obradowała w dniu 29 lutego 2012 r. nad poprawkami przedstawionymi w drugim czytaniu. Wnioskodawcy podnieśli, że Komisja, w dodatkowym sprawozdaniu o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190-A, Sejm VII kadencji), zaproponowała przyjęcie zmian, w szczególności istotnego postanowienia, iż opodatkowaniu podatnikiem nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został wykorzystany na cele badawcze. W dniu 2 marca 2012 r., podczas 9. posiedzenia Sejmu, odbyło się trzecie czytanie projektu ustawy. W pierwszej kolejności podjęto głosowania nad poprawkami do projektu zgłoszonymi podczas drugiego czytania, a następnie głosowano nad całym projektem ustawy.

W głosowaniu przyjęto ustawę wraz z niektórymi poprawkami. W dniu 14 marca 2012 r. ustawa została przyjęta przez Senat, a w dniu 27 marca 2012 r. podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej.

Wnioskodawcy wskazali, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin została przyjęta w brzmieniu proponowanym przez Komisję Finansów Publicznych. W Ich ocenie, przyjęcie regulacji dotyczących waloryzacji kosztów wydobycia miedzi i srebra, *które wprowadzono dopiero na etapie prac Komisji, i które nie były dyskutowane na forum całej Izby*, jest niezgodne z art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji. Poprawki te, niezmiernie istotne i silnie modyfikujące, zostały wprowadzone na etapie prac Komisji Finansów Publicznych po pierwszym czytaniu, *inkorporowane w treści ujednoliconego tekstu projektu ustawy proponowanego przez Komisję w druku nr 190 i nie zostały poddane wystarczającej dyskusji* (uzasadnienie wniosku I, str. 28).

W ocenie Wnioskodawców, również zgłoszenie dopiero w drugim czytaniu projektu ustawy istotnej poprawki – modyfikującej przedmiot opodatkowania – w postaci wprowadzenia postanowienia, że opodatkowaniu nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie wykorzystany na cele badawcze, należy uznać za zbyt późne, a jej przyjęcie za niezgodne z art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

W opinii Wnioskodawców, pośpiech towarzyszący pierwszemu posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, dotyczącemu projektu zaskarżonej ustawy, która to Komisja została zobowiązana do przedłożenia sprawozdania w dniu 14 lutego 2012 r., tj. w dniu, w którym odbywało się posiedzenie, oraz późniejszym etapom procesu legislacyjnego, nie gwarantował wyczerpującej analizy zagadnień związanych z tymże projektem (*vide* – uzasadnienie wniosku I, str. 27 i 29). Zdaniem Wnioskodawców, zostały zignorowane *potrzeba pochylenia się nad kwestią zgodności ustawy z Konstytucją, ale również konieczność przeprowadzenia szczegółowych badań wpływu ustawy na gospodarkę* (uzasadnienie wniosku I, str. 29). W Ich ocenie, tego rodzaju

działania godzą w zasadę zaufania obywateli do państwa będącą elementem zasady demokratycznego państwa prawnego i wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a także w bezpieczeństwo prawne i zasadę praworządności, tj. art. 7 Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku II Wnioskodawcy wskazali, że kwestionują konstytucyjność całej ustawy o podatku od wydobycia kopalin, zaś użyte w *petitum* tegoż wniosku *sformułowanie* «art. 1 – 26 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin» *ma na celu podkreślenie niekonstytucyjności momentu wejścia w życie całej ustawy, co skutkuje jej wadliwością i potrzebą derogacji z porządku prawnego lub określenia nowego, zgodnego z zasadami konstytucyjnymi, terminu wejścia jej w życie* (uzasadnienie wniosku II, str. 3).

Wnioskodawcy podnieśli, że stwierdzenie niekonstytucyjności art. 27 zaskarżonej ustawy powoduje, iż wszystkie pozostałe jej przepisy będą niezgodne z ustawą zasadniczą w *aspekcie czasowego ich obowiązywania (wejścia w życie)*. Art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin pozostaje w *nirozzerwalnym sprzężeniu* ze wszystkimi regulacjami zawartymi w tej ustawie. Podkreślili przy tym, że nie kwestionują *zasadności wprowadzenia podatku od kopalin rud miedzi i srebra, zasad oraz wysokości jego naliczenia* (tamże). W Ich ocenie *najpoważniejsze wątpliwości* budzi moment wejścia w życie ustawy o podatku od wydobycia kopalin, a tym samym również moment powstania obowiązków i zobowiązań podatkowych oraz zobowiązań podatników polegających na przygotowaniu infrastruktury umożliwiającej dokonanie przez nich obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wnioskodawcy wskazali, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin określa przedmiot opodatkowania (art. 3), adresata obowiązku podatkowego (art. 4), termin (zdarzenie), z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego (art. 5), podstawę opodatkowania (art. 6) oraz stawki podatkowe (art. 7 – 9). Zgodnie z art. 27 tej ustawy, weszła ona w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia. Wnioskodawcy podnieśli, że przedmiotowa ustawa

wprowadza całkowicie nowy, dotychczas nieistniejący podatek. Jest to podatek rozliczany w skali miesięcznej. Jednakże – Ich zdaniem – nie zmienia to faktu, iż podatnicy (podmioty gospodarcze) zostali nim obciążeni w trakcie trwania roku podatkowego. Ustawa o podatku od wydobycia kopalin nie modyfikuje obowiązującego podatku, z którego istnieniem podatnicy musieli się liczyć.

W ocenie Wnioskodawców, przewidziany w art. 27 zaskarżonej ustawy okres przejściowy, wynoszący zaledwie 14 dni, uniemożliwia podatnikom przygotowanie się do poniesienia dodatkowego obciążenia na rzecz Skarbu Państwa. Podatnicy nie są bowiem w stanie w terminie 14 dni *przygotować się pod względem ekonomicznym, gospodarczym, infrastrukturalnym, personalnym do realizacji obowiązków wynikających z ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin* (uzasadnienie wniosku II, str. 6).

Wnioskodawcy wskazali również na bardzo krótki okres prac sejmowych nad ustawą, której projekt został wniesiony do Sejmu w dniu 19 stycznia 2012 r., zaś 27 marca została ona podpisana przez Prezydenta RP. Procedura przygotowania i uchwalenia ustawy o podatku od wydobycia kopalin wynosiła zatem 4 miesiące, wliczając w to 14 – dniowy okres *vacatio legis*. W ocenie Wnioskodawców, wskazana szybkość działania prawodawcy uniemożliwiła w praktyce podmiotom zajmującym się wydobyciem rud miedzi i srebra przygotowanie się do poniesienia skutków prawnych wejścia tej ustawy w życie.

Wnioskodawcy zwrócili też uwagę, że ustanowienie nowego podatku i wprowadzenie go bez zachowania odpowiedniego okresu przejściowego umożliwiającego zmianę planów i polityki finansowej przez podatników będzie prowadzić do utraty płynności finansowej i w konsekwencji może być przyczyną ich upadłości (*vide* – uzasadnienie wniosku II, str. 9).

W ocenie Wnioskodawców, 14 – dniowy okres przejściowy czyni ustawę o podatku od wydobycia kopalin *de facto niewykonalną*. W tym kontekście Wnioskodawcy wskazali m.in., że tak krótki okres przejściowy

uniemożliwia podatnikom realizację obowiązku, o którym mowa w art. 14 ustawy o podatku od wydobycia kopalin. W Ich ocenie, sporządzenie deklaracji podatkowej oraz obliczenie podatku wymaga odpowiedniego przeszkolenia pracowników (księgowych) oraz przygotowania komputerowych programów obliczeniowych – co wymaga dłuższego okresu niż 14 dni. Podnieśli też, że do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wydobycia kopalin konieczne jest dokonanie pomiarów, o których mowa w art. 15 ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Dokonanie tych pomiarów wymaga od przedsiębiorców posiadania odpowiednich urządzeń oraz uzyskania dla nich stosownych certyfikatów i akredytacji, o których mowa w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności (Dz. U. z 2010 r. Nr 138, poz. 935 ze zm.). Wnioskodawcy zwrócili m.in. uwagę, że przedsiębiorcy prowadzący działalność wydobywczą muszą owe urządzenia pomiarowe zakupić i zamontować. Montaż tych urządzeń wiązać się będzie z *dokonaniem modyfikacji w procesie wydobywczym i produkcyjnym urobku i koncentratu, albowiem do linii produkcyjnych włączone zostaną nowe urządzenia* (uzasadnienie wniosku II, str. 11). Według Wnioskodawców, przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin okres przejściowy jest zbyt krótki, aby dać przedsiębiorcom możliwość przygotowania odpowiedniej infrastruktury technicznej, tj. zakupu i montażu urządzeń pomiarowych oraz *infrastruktury prawnej*, tj. uzyskania certyfikatów i akredytacji owych urządzeń (*vide* – uzasadnienie wniosku II, str. 11). Zdaniem Wnioskodawców, przedsiębiorcy nie mieli również odpowiedniego czasu na dokonanie zmian w ich przedsięwzięciach ekonomicznych, w szczególności planowanych inwestycjach. Tymczasem wprowadzenie nowego podatku w sposób istotny wpłynie na wysokość ich dochodów, co ma znaczenie przy realizacji wszystkich rozpoczętych bądź planowanych przedsięwzięć gospodarczych.



Wnioskodawcy zwrócili również uwagę, że ustawodawca wprowadził do ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy przepis art. 75a penalizujący niewykonanie przez podatnika obowiązku dokonywania pomiarów, o których mowa w art. 15 ustawy o podatku od wydobywania kopalin. Przepis art. 75a K.k.s. wchodzi w życie, zgodnie z dyspozycją art. 27 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, po upływie 14 dni od jej ogłoszenia, tj. równocześnie z przepisami tej ustawy.

W ocenie Wnioskodawców, ustawodawca, ustanawiając niemożliwy do realizacji termin wykonania ustawy (przygotowania odpowiedniej infrastruktury służącej obliczeniu ilości wydobywanego urobku), doprowadza do sytuacji, w której przedsiębiorcy prowadzący eksploatację złóż rud miedzi i srebra nie będą w stanie uniknąć odpowiedzialności za czyn z art. 75a K.k.s.

Wnioskodawcy podnieśli ponadto, że Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, iż przy wprowadzaniu zmian w prawie podatkowym należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (*vide* – uzasadnienie wniosku II, str. 13). Ich zdaniem, jest to minimalny okres przewidziany dla dokonywania modyfikacji już istniejących zobowiązań podatkowych. Przy wprowadzeniu nowego podatku okres ten powinien być znacznie dłuższy, a nowe obowiązki podatkowe powinny powstawać z początkiem nowego roku podatkowego. Regulacje ustawy o podatku od wydobywania kopalin zobowiązują podatników wydobywających rudę srebra i miedzi do natychmiastowej korekty swoich planów finansowych i uwzględnienia w nich nowego podatku, gdyż ustawodawca nie przewidział wystarczającego terminu na dokonanie takiej korekty. Zdaniem Wnioskodawców, *twórca aktu prawnego powinien wybrać taki moment jego wejścia w życie (...) by nie naruszać jednej z podstawowych wartości państwa prawa, jaką jest zaufanie obywateli do prawa* (uzasadnienie wniosku II, str. 14). Ustawodawca powinien stworzyć adresatom nowych regulacji prawnych możliwość zapoznania się z treścią zawartych w nim norm

prawnych oraz – na podstawie tej wiedzy – dostosowania do nich swoich zachowań. Jednostka powinna prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki swoich działań i decyzji, niemożliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania.

W ocenie Wnioskodawców, dochowanie tych zasad na gruncie ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest o tyle istotne, że nakłada ona na podatników liczne obowiązki związane z obowiązkiem podatkowym. Dotyczy to obowiązków w postaci: dokonywania codziennych pomiarów ilości urobku, pobierania próbek na zawartość srebra w urobku, pomiaru ilości wyprodukowanego koncentratu czy też dokumentowania i ewidencjonowania wyników pomiarów. Niewykonanie tych obowiązków zagrożone jest zaś sankcjami karnymi skarbowymi.

Według Wnioskodawców, wprowadzenie 14-dniowego okresu *vacatio legis* w ustawie o podatku od wydobycia kopalin należy oceniać również z punktu widzenia naruszenia zasady proporcjonalności. Przyjęcie tak krótkiego okresu *vacatio legis* nie znajduje bowiem uzasadnienia w jakichkolwiek nadzwyczajnych okolicznościach (*vide* – uzasadnienie wniosku II, str. 15).

Podsumowując argumentację przytoczoną w uzasadnieniu wniosku II, Wnioskodawcy stwierdzili, iż przepisy ustawy o podatku od wydobycia kopalin stanowią zaskoczenie dla ich adresatów. *Przede wszystkim nie przewidują odpowiedniego okresu, w którym podatnicy będą mogli przygotować swoje przedsiębiorstwa do poniesienia nowego (...) wydatku na rzecz Skarbu Państwa* (uzasadnienie wniosku II, str. 17). 14 – dniowy okres przejściowy uniemożliwia podatnikom przygotowanie i wdrożenie odpowiednich zmian w kontraktach wiążących ich z kontrahentami, planach biznesowych, finansowych i gospodarczych oraz terminowe przygotowanie infrastruktury prawnej, technicznej i personalnej umożliwiającej realizację postanowień ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Przed przystąpieniem do oceny zasadności zarzutów zawartych we wnioskach Grup posłów, rozważyć należy kwestię formalną, dotyczącą zakresu dopuszczalności ich merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wniosek albo pytanie prawne powinny odpowiadać wymaganiom dotyczącym pism procesowych, a ponadto zawierać: wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt normatywny (pkt 1), określenie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (pkt 2), sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą kwestionowanego aktu normatywnego (pkt 3) oraz uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (pkt 4).

Wynikający z art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym warunek zawierania przez każdy wniosek skierowany do Trybunału zarówno sformułowania zarzutu niezgodności z Konstytucją, jak i uzasadnienia postawionego zarzutu oznacza, że do oceny niekonstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania wniosku przez Trybunał Konstytucyjny. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa co do zasady na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

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. Trzcíński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113-114).

W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego wymóg uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie, należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (przy czym jako wzorzec należy rozumieć normę konstytucyjną, której podstawą może być jeden lub kilka powiązanych przepisów Konstytucji). *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przyniesione 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).

Na wstępie odnieść należy się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie.

Jak już wskazano, w pkt 2 *petitum* wniosku I jako przedmiot kontroli wskazano art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 i art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Z uzasadnienia wniosku wynika, że wobec przepisów tych sformułowano zarzut naruszenia zasady równości i powszechności opodatkowania wywodzonych z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, poprzez opodatkowanie podatkiem od wydobycia niektórych kopalin arbitralnie wybranego podatnika, którym jest tylko jeden podmiot, tj. KGHM Polska Miedź S.A.

Wymienione w pkt 2 *petitum* wniosku I przepisy ustawy o podatku od wydobycia kopalin stanowią:

*Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od wydobycia niektórych kopalin, zwanym dalej „podatkiem”, wydobycia:*

- 1) miedzi;*
- 2) srebra.*

*Art. 3. 1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem jest wydobycie miedzi oraz srebra.*

*Art. 4. Podatnikiem podatku jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, dokonująca w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobycia miedzi oraz srebra.*

*Art. 7. 1. Wysokość podatku za dany miesiąc stanowi suma iloczynów:*

- 1) ilości miedzi, wyrażonej w tonach, oraz stawki podatku określonej w ust. 2 albo 3, oraz*
- 2) ilości srebra, wyrażonej w kilogramach, oraz stawki podatku określonej w ust. 4 albo 5.*

*2. Jeżeli średnia cena miedzi przekracza 15 000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według następującego wzoru:*

$$\text{stawka podatku} = 0,033 \times \text{średnia cena miedzi} + (0,001 \times \text{średnia cena miedzi})^{2,5}$$

*- przy czym maksymalna stawka podatku wynosi 16 000 zł za tonę.*

*3. Jeżeli średnia cena miedzi nie przekracza 15 000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według następującego wzoru:*

$$\text{stawka podatku} = (\text{średnia cena miedzi} - 12\ 000\ \text{zł}) \times 0,44$$

*- przy czym minimalna stawka podatku wynosi 0,5% średniej ceny miedzi.*

*4. Jeżeli średnia cena srebra przekracza 1200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według następującego wzoru:*

$$\text{stawka podatku} = 0,125 \times \text{średnia cena srebra} + (0,001 \times \text{średnia cena srebra})^4$$

*- przy czym maksymalna stawka podatku wynosi 2100 zł za kilogram.*

5. Jeżeli średnia cena srebra nie przekracza 1200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według następującego wzoru:

$$\text{stawka podatku} = (\text{średnia cena srebra} - 1000 \text{ zł}) \times 0,75$$

- przy czym minimalna stawka podatku wynosi 0,5% średniej ceny srebra.

Cytowane przepisy określają zatem: zakres zastosowania ustawy o podatku od wydobywania kopalin (art. 1 ust. 1), przedmiot opodatkowania przewidzianym w niej podatkiem (art. 3 ust. 1), podmioty będące podatnikiem tegoż podatku (art. 4) oraz zasady określania jego wysokości (art. 7).

Przedmiotem kontroli, w kontekście zarzutu naruszenia konstytucyjnych zasad równości i powszechności opodatkowania, jest niewątpliwie art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, który określa podmioty będące podatnikami podatku, o którym mowa w art. 1 ust. 1 tej ustawy (dalej: podatek od wydobywania niektórych kopalin).

Z zarzutem tym nie są natomiast związane art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 i art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, gdyż nie określają one podmiotów zobowiązanych do uiszczenia podatku od wydobywania niektórych kopalin ani nie wprowadzają podmiotowego zróżnicowania obciążenia tym podatkiem. Nie zawierają zatem treści kwestionowanych w tym zarzucie.

W tym zakresie, we wniosku I nie uzasadniono zarzutu niezgodności tych przepisów z wzorcami z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217, w kontekście naruszenia wywodzonej z nich przez Wnioskodawców zasady powszechności i równości opodatkowania.

Z uzasadnienia wniosku I wynika ponadto, że, w odniesieniu do art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin, wskazanych jako przedmiot kontroli w pkt 3 *petitum* tegoż wniosku, zarzut niezgodności z Konstytucją dotyczy braku regulacji wyłączającej z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych i od osób

prawnych dochodów z wydobycia miedzi i srebra, przez co dochodzi do podwójnego opodatkowania dochodów z tej działalności.

Z cytowanego brzmienia art. 1 ust. 1 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin wynika, że przepisy te nie określają przedmiotu opodatkowania oraz podmiotów będących podatnikami podatku od wydobycia niektórych kopalin. Nie zawierają zatem unormowań związanych z zarzutem naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania, wywiedzionego przez Wnioskodawców z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W tym zakresie niezgodność art. 1 ust. 1 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z Konstytucją również zatem nie została przez Wnioskodawców uzasadniona.

Odniesć należy się także do spełnienia przesłanek określonych w powołanym art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w odniesieniu do wzorców kontroli wskazanych przez Wnioskodawców w *petitum* wniosku I.

W tym kontekście trzeba zauważyć, że we wniosku I brak jest uzasadnienia zarzutów w zakresie dotyczącym niezgodności art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji (pkt 1 *petitum* wniosku I). Wnioskodawcy nie wskazują bowiem, na czym miałyby polegać niezgodność zaskarżonego przepisu z wymienionymi wzorcami kontroli, nie przedstawiają też argumentów przemawiających za zasadnością tego zarzutu oraz dowodów na jego poparcie.

Za niewystarczające w tym zakresie należy uznać wskazanie w uzasadnieniu wniosku I, że podatek od wydobycia niektórych kopalin *łącznie z podatkami dochodowymi – przy braku wyłączenia w podatkach dochodowych* – prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu oraz *do obciążenia dochodów w sposób uniemożliwiający korzystanie z tych dochodów,*

*a przez to naruszający w sposób nieproporcjonalny konstytucyjnie chronioną swobodę działalności gospodarczej (uzasadnienie wniosku I, str. 10).*

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji, w uzasadnieniu wniosku I nie sprecyzowano, jakie konstytucyjne zasady wyrażone w tym przepisie i w jaki sposób zostały naruszone przez art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin. Uzasadnienie wniosku nie zawiera także argumentacji konstytucyjnoprawnej dotyczącej naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 21 ust. 1 Konstytucji. Dodać należy, że, w odniesieniu do zaskarżonego przepisu, zarzut nadmiernej ingerencji w prawo własności w następstwie *konfiskacyjnego* charakteru podatku od wydobywania niektórych kopalin podnoszony jest w kontekście wzorca z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W zakresie dotyczącym badania zgodności art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji, wniosek I nie spełnia zatem także warunku formalnego z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, pozwalającego na jego rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności z Konstytucją art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin (pkt 2 *petitum* wniosku I), z uzasadnienia tegoż wniosku wynika, że dotyczy on przede wszystkim naruszenia przez kwestionowaną regulację zasady powszechności i równości opodatkowania przez opodatkowanie arbitralnie wybranego podatnika.

W tym zaś kontekście w uzasadnieniu wniosku I nie skonkretyzowano sposobu naruszenia przez ten przepis norm zawartych w art. 2 i art. 217 Konstytucji, które to skonkretyzowanie polegać miałyby na wykazaniu niezgodności zachodzącej między unormowaniem z art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin a wymienionymi normami konstytucyjnymi. Zarzutu tego nie uzasadniono i nie przedstawiono dowodów na jego poparcie.



W szczególności Wnioskodawcy nie wskazali, na czym miałyby polegać naruszenie przez kwestionowany przepis zasady demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej oraz konstytucyjnego nakazu nakładania podatków i innych danin publicznych oraz określenia podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych w drodze ustawy. W uzasadnieniu wniosku I nie przytoczono argumentów uzasadniających ten zarzut oraz dowodów na jego poparcie.

Wniosek I w zakresie, w jakim dotyczy badania zgodności art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin z art. 2 i art. 217 Konstytucji, nie spełnia zatem wymogów określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobywania kopalin z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji (*vide* – pkt 3 *petitum* wniosku I), jak już wskazano, z uzasadnienia wniosku I wynika, że zarzut ten jest podnoszony w kontekście braku w tych przepisach wyłączenia opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z wydobywania miedzi i srebra, co prowadzić ma do podwójnego opodatkowania dochodów z tej działalności.

W uzasadnieniu wniosku I podnoszona jest przy tym argumentacja oraz przytaczane dowody uzasadniające zarzut naruszenia, przez wymienione przepisy, wzorców z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji – poprzez doprowadzenie do podwójnego opodatkowania tych samych zdarzeń podatkowych w postaci wydobywania miedzi i srebra, w następstwie pominięcia ustawodawczego polegającego na niewyłączeniu lub braku zwolnienia dochodów z tej działalności od podatku dochodowego (*vide* – uzasadnienie wniosku I, str. 19-21).

Wnioskodawcy nie uzasadniają w tym kontekście zarzutu naruszenia przez art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobywania kopalin wzorców z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nie przytaczają w tym zakresie

argumentacji oraz dowodów uzasadniających zarzut naruszenia konstytucyjnie gwarantowanych: ochrony prawa własności i prawa każdego do własności i innych praw majątkowych oraz konstytucyjnego nakazu ograniczania własności tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ono istoty prawa własności.

Tym samym, wniosek I, w zakresie, w jakim dotyczy niezgodności art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji, również nie spełnia przesłanek dopuszczalności jego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Podkreślenia wymaga w tym miejscu, że, zgodnie z art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. 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. Dotyczy to także sytuacji, w której skarżący ogranicza się do wskazania i zacytowania treści przepisu Konstytucji, nie precyzując jednakże w konkretnej sytuacji, do której odnosi się skarga, argumentów na potwierdzenie postawionej w skardze tezy.

W świetle powyższego należy uznać, że postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym wobec niedopuszczalności wydania wyroku, w zakresie, w jakim dotyczy badania zgodności:

- art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 oraz art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji (pkt 2 *petitum* wniosku I),
- art. 1 ust. 1 oraz art. 7 wymienionej ustawy z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji (pkt 3 *petitum* wniosku I),

- art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji (pkt 1 *petitum* wniosku I),
- art. 4 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2 i art. 217 Konstytucji (pkt 2 *petitum* wniosku I),
- art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji (pkt 3 *petitum* wniosku I).

W niniejszej sprawie zakres kontroli obejmuje zatem ocenę zgodności:

- 1) art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji,
- 2) art. 4 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 32, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji,
- 3) art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 4) art. 17 i art. 19 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2 Konstytucji RP,
- 5) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 oraz art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2 Konstytucji ,
- 6) art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2 Konstytucji,
- 7) procedury uchwalenia ustawy o podatku od wydobycia kopalin z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Wzorcami kontroli w niniejszej sprawie są zatem przepisy art. 2, art. 7, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84, art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 oraz art. 217 Konstytucji.

Art. 2 Konstytucji stanowi: *Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.*

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji, z uzasadnień obydwu wniosków Grup posłów wynika, że podniesione w nich zarzuty dotyczą przede

wszystkim naruszenia wyrażonych w tym przepisie zasady przyzwoitej legislacji oraz zasady 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* (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.

Zasada określoności przepisów prawa wymaga, aby były one formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8). Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest dziedzina prawa daninowego. Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; 13

lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). W wypadku prawa daninowego, gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90 i 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06 (OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37), Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciężące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji.(...). Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.* W powoływanym już wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, Trybunał Konstytucyjny wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzi również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał stwierdził, że *w zakresie*

*konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.*

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13). Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 23 października 2007 r., sygn. P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100). Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalność stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za *przyzwoitą*, choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50).

Wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa względem 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 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 (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Zgodnie z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą demokratycznego państwa prawnego, normy obowiązującego prawa muszą być stanowione w trybie określonym Konstytucją, a każdy organ państwa podejmuje działania wyłącznie na podstawie i w granicach prawa.

Wzorzec z art. 7 Konstytucji nakłada na wszystkie organy władzy publicznej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa.

Naruszenie elementów procedury prawodawczej, które zostały uregulowane na poziomie konstytucyjnym, jak również sformułowane w przepisach rangi ustawowej oraz w przepisach regulaminów parlamentarnych, może być rozpatrywane w kategoriach jednoczesnego naruszenia art. 7 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1998 r., sygn. K. 3/98, OTK ZU nr 4/1998, poz. 52).

W kontekście zgodności z art. 2 i art. 7 Konstytucji może być rozpatrywane naruszenie przepisów regulujących tryb uchwalenia ustawy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134).

Z konstytucyjnej zasady równości, zawartej 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 wskazanie 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; 14 lipca 2004 r., sygn. SK 8/03, OTK ZU Nr 7/A/2004, poz. 65 czy 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88).

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). Równe traktowanie oznacza traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań tak dyskryminujących, jak i faworyzujących.

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., 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, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., tom III, uwagi do art. 32, str. 58, 59).

Jeśli chodzi o art. 64 ust. 2 Konstytucji, przepis ten wskazuje, iż ochrona prawna własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia ma być

równa dla wszystkich. Jest to jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów art. 64 ust. 2 powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – L. Garlicki, *op. cit.*, uwagi do art. 64, str. 16 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/A/2001, poz. 216 i 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi, że 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.

Zgodnie zaś z art. 64 ust. 3 Konstytucji, 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 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).

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

W kontekście oceny dopuszczalności tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie 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. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych

nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. 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 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. 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.*).

W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą.

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Przepisy

podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być więc kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa majątkowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz.153). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii

źródeł prawa. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć należy, że zarzuty dotyczące zaskarżonych regulacji, w zakresie naruszenia przez nie art. 64 Konstytucji, związane są z nadmierną ingerencją ustawodawcy w prawo własności podatników oraz formą i sposobem nakładania obowiązków podatkowych.

Tym samym, przepis ten może być uznany za adekwatny wzorzec kontroli w niniejszej sprawie.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, 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.

Art. 84 Konstytucji wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. 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 (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, 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.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. 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 (por. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003r., uwagi do art. 84, s. 10).

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *art. 84 wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”, tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. (...) Nakładanie przez władze publiczne*

*ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).*

Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

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 (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007r., sygn. SK 70/06, OTK ZU Nr 9/A/2007, poz. 103).

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.

W art. 217 Konstytucji prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania



podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy (*Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998 r., str. 319). Zawarte w art. 217 Konstytucji 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).

Art. 118 ust. 1 Konstytucji stanowi, że inicjatywa ustawodawcza przysługuje posłom, Senatowi, Prezydentowi Rzeczypospolitej i Radzie Ministrów. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji, Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Art. 119 ust. 2 ustawy zasadniczej określa zaś, że prawo wnoszenia poprawek do projektu ustawy w czasie rozpatrywania go przez Sejm przysługuje wnioskodawcy projektu, posłom i Radzie Ministrów.

Z art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji wynika, że zarówno wymóg trzech czytań w Sejmie, jak i prawo wnoszenia poprawek, odnoszą się do projektu ustawy złożonego w Sejmie przez jeden z podmiotów określonych w art. 118 ust. 1 Konstytucji. Kontrola procesu legislacyjnego z punktu widzenia art. 119 ust. 1 i 2 winna więc w pierwszym rzędzie stwierdzić, czy odbyły się trzy czytania tego samego projektu ustawy oraz czy poprawki wniesione przez jeden z uprawnionych podmiotów będą, w swej istocie, zgodnie z wymogami

określonymi przez Konstytucję i Regulamin Sejmu, poprawkami do projektu będącego efektem inicjatywy ustawodawczej uprawnionego podmiotu (art. 118 ust. 1 Konstytucji). Zarówno wymóg trzech czytań, jak i wymogi dotyczące poprawek są więc ściśle związane z respektowaniem tożsamości projektu ustawy, który winien przejść drogę trzech czytań i zachować swoją materialną tożsamość, określoną przez zakres materialny projektu ustawy oraz jej cele. Tożsamości tej nie mogą w szczególności naruszyć poprawki, które swoim charakterem, wynikającym z zakresu lub konsekwencji normatywnych, wychodzą poza funkcje poprawki do określonego projektu ustawy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 27).

Przystępując do oceny zasadności zarzutów podniesionych we wnioskach Grup posłów, w pierwszej kolejności odnieść należy się do zarzutów natury proceduralnej, dotyczących uchwalenia ustawy o podatku od wydobycia kopalin z naruszeniem art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 119 Konstytucji.

W tym kontekście przedstawić należy przebieg procedury legislacyjnej związanej z uchwaleniem tej ustawy.

Rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 144, Sejm VII kadencji) został złożony do Marszałka Sejmu w dniu 19 stycznia 2012 r. W dniu 23 stycznia 2012 r. Marszałek Sejmu skierował projekt do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu. Pierwsze czytanie projektu odbyło się na 6. posiedzeniu Sejmu w dniu 27 stycznia 2012 r. Po pierwszym czytaniu Sejm skierował projekt do Komisji Finansów Publicznych.

Podczas prac Komisji Finansów Publicznych została m.in. zgłoszona poprawka dotycząca podwyższenia kwot determinujących wysokość stawki podatku od wydobycia kopalin, w każdym roku kalendarzowym, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok waloryzacji w stosunku do roku

poprzedniego. Komisja Finansów Publicznych na posiedzeniu w dniu 14 lutego 2012 r. przyjęła sprawozdanie o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190, Sejm VII kadencji), w którym wniosła o uchwalenie przez Sejm załączonego projektu ustawy wraz z poprawkami zgłoszonymi do tegoż projektu podczas posiedzenia Komisji.

Na 9. posiedzeniu Sejmu w dniu 28 lutego 2012 r. odbyło się drugie czytanie projektu ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

W czasie drugiego czytania do projektu ustawy zgłoszono m.in. poprawkę dotyczącą wyłączenia spod opodatkowania podatkiem od wydobycia kopalin urobku rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został wykorzystany na cele badawcze.

Na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2012 r. Sejm skierował projekt ustawy ponownie do Komisji Finansów Publicznych, celem rozpatrzenia poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu.

Komisja Finansów Publicznych, po rozpatrzeniu tych poprawek na posiedzeniu w dniu 29 lutego 2012 r., sporządziła dodatkowe sprawozdanie o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190-A, Sejm VII kadencji). W sprawozdaniu tym Komisja wniosła o przyjęcie przez Sejm poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu, w tym poprawki dotyczącej wyłączenia spod opodatkowania urobku rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został wykorzystany na cele badawcze.

W dniu 2 marca 2012 r. Sejm uchwalił ustawę o podatku od wydobycia kopalin wraz z wymienionymi poprawkami i w tym samym dniu została ona przekazana Marszałkowi Senatu. Senat, na posiedzeniu w dniu 14 marca 2012 r., nie wniósł poprawek do ustawy i w dniu 27 marca 2012 r. została ona podpisana przez Prezydenta RP.

W niniejszej sprawie zarzuty uchybień procedury legislacyjnej (pkt 6 *petitum* wniosku I) dotyczą w istocie wykorzystania prawa do wnoszenia poprawek do projektu ustawy jako substytutu inicjatywy ustawodawczej.

W tym kontekście zauważyć należy, że przepisy Konstytucji w odniesieniu do procesu legislacyjnego wyróżniają trzy instytucje: inicjatywę ustawodawczą, poprawki do projektu ustawy wniesione podczas rozpatrywania projektu przez Sejm oraz poprawki Senatu do ustawy uchwalonej przez Sejm. Wszystkie służą wprowadzeniu zmian do obowiązującego stanu prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 49). Instytucją o podstawowym znaczeniu dla procesu ustawodawczego jest niewątpliwie inicjatywa ustawodawcza, otwierająca postępowanie, którego końcowym efektem ma być wejście w życie nowej ustawy.

Inicjatywa ustawodawcza jest samodzielną propozycją legislacyjną, dotyczącą unormowania zagadnień objętych jej przedmiotem. Przedmiotowe ramy inicjatywy zależą w zasadzie od uznania jej autorów (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lutego 1999 r., sygn. K. 25/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 23). Realizacja inicjatywy ustawodawczej polega na przedłożeniu tekstu projektowanej ustawy w takiej postaci, aby nadawał się on do uchwalenia bez konieczności dokonywania w nim zmian. Winien więc odpowiadać tradycyjnie przyjętym w Polsce zasadom redagowania ustaw (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21).

Wnoszenie poprawek do projektu ustawy jest możliwe wyłącznie w przypadku uprzedniego skorzystania przez uprawniony podmiot z prawa inicjatywy ustawodawczej, a ponadto tylko w określonych fazach procesu ustawodawczego (w Sejmie i w Senacie). Są to więc instytucje nie tylko odrębne od instytucji inicjatywy ustawodawczej, ale i spełniające wobec niej rolę uboczną, wtórną. Z powyższych względów wykładnia przepisów

regulujących poprawki sejmowe i senackie musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 1993 r., sygn. K. 5/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 39 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 września 1997 r., sygn. K. 25/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 35; 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, *op. cit.*).

Konstytucja nie zakazuje 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. Istotne znaczenie dla rekonstrukcji konstytucyjnej koncepcji poprawki do projektu ustawy ma przytaczany już art. 119 ust. 2 Konstytucji, który upoważnia wymienione w nim podmioty do wnoszenia poprawek do projektu ustawy w czasie jego rozpatrywania przez Sejm. Uprawnienie do wnoszenia poprawek oznacza *prima facie* prawo składania wniosków, które polegają na propozycji wykreślenia, dopisania lub zastąpienia innymi określonych wyrazów lub określonej części projektu ustawy. W sensie technicznym poprawka ma postać propozycji skreślenia pewnej części w tekście projektu ustawy, uzupełnienia go przez dopisanie pewnych elementów lub zastąpienia niektórych części tekstu projektu, zwłaszcza określonych wyrazów, innymi (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 49).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już wyroku z dnia 24 marca 2004 r., sygn. K. 37/03, *interpretację pojęcia „poprawka” należy rozpocząć od ustalenia językowego znaczenia tego terminu. Odwołać się tu można do dwóch znaczeń tego słowa, które określane jest jako „doprowadzenie do poprawności, usunięcie usterki, błędu, korekta” oraz w innym znaczeniu jako „uzupełnienie, wprowadzenie uzasadnionej zmiany,*

*modyfikacja” (...). Oba te znaczenia zakładają związek poprawki z pewnym „elementem bazowym”, z tym, do czego się ona odnosi, a więc z projektem ustawy. Także treść art. 119 ust. 2 Konstytucji podkreśla ten związek mówiąc wyraźnie o poprawkach „do projektu”, a więc do określonego projektu konkretnej ustawy, który stanowi przedmiot rozpatrzenia przez Sejm. Oznacza to, że poprawki, które polegają na uzupełnieniu tekstu ustawy o nowe elementy, z samej swej istoty powinny pozostawać w związku ze złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę projektem. Należy tu podkreślić, że poprawkę można zgłosić tylko określając dokładnie, do którego projektu ustawy ma się ona odnosić. Nie wyczerpuje to jednak związku między poprawką a projektem. Związek ten ma wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu muszą pozostawać w odpowiednim powiązaniu z jego treścią, muszą zmierzać do modyfikacji treści projektu, a nie do stworzenia nowego projektu (op. cit.).*

Treść normatywna konstytucyjnego pojęcia poprawki do projektu ustawy nie wynika z samego art. 119 ust. 2 Konstytucji. Powinna być ustalana w drodze wykładni systemowej, z uwzględnieniem art. 118 i art. 119 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, *op. cit.*).

*[N]ajistotniejsze elementy dla interpretacji konstytucyjnego pojęcia poprawki do projektu ustawy wynikają z art. 119 ust. 1 Konstytucji, który ustanawia zasadę rozpatrywania projektu ustawy w trzech czytaniach. Zasada ta nie powinna być rozumiana w sposób czysto formalny, tzn. jako wymaganie trzykrotnego rozpatrywania tak samo oznaczonego projektu ustawy. Taka interpretacja byłaby sprzeczna z ratio legis tego przepisu, którą bez wątpienia było dążenie do dalej idącego sformalizowania procesu ustawodawczego i wyeliminowanie możliwości wprowadzenia w drodze regulaminowej znanego w polskim prawie parlamentarnym mniej skomplikowanego systemu dwóch czytań. Celem, któremu służy zasada trzech czytań, jest możliwie najbardziej*

*dokładne i wnikliwe rozpatrzenie projektu ustawy, a w konsekwencji wyeliminowanie ryzyka niedopracowania lub przypadkowości przyjmowanych w toku prac ustawodawczych rozwiązań. Rozwiązanie to widzieć należy także w kontekście dążenia do zapewnienia w działalności Sejmu większej sprawności. Przy takim założeniu stwierdzić należy, że zasada trzech czytań oznacza konieczność trzykrotnego rozpatrywania przez Sejm tego samego projektu ustawy w sensie merytorycznym, a nie tylko technicznym. Musi zatem występować „zakresowa tożsamość” rozpatrywanego projektu, czego oczywiście nie należy rozumieć w sposób skrajny. Zasada trzech czytań byłaby w części pozbawiona sensu, gdyby jeden projekt ustawy w niezmienionej formie miał być trzykrotnie rozpatrywany przez Sejm. Jednakże za naruszenie art. 119 ust. 1 Konstytucji uznać należałoby sytuację, gdy projekt ustawy, przedłożony zgodnie z regulaminem Sejmu przez odpowiednią komisję, a stanowiący przedmiot II czytania, tak różni się swym zakresem od „projektu wyjściowego”, że jest to w istocie inny projekt ustawy (powoływany wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, *op. cit.*).*

Dopuszczalne konstytucyjnie są więc poprawki do wniesionego projektu ustawy, złożone w toku jego rozpatrywania przez Sejm, które nie wychodzą poza zakres przedmiotowy tegoż projektu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 czerwca 1998 r., sygn. K. 3/98, *op. cit.*). Poprawki, polegające ze swej istoty na uzupełnieniu tekstu projektu ustawy o nowe elementy, powinny zatem pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez uprawniony podmiot. Związek ten powinien mieć charakter zarówno formalny, jak i merytoryczny. Poprawki odnoszące się do projektu powinny zmierzać do modyfikacji jego pierwotnej treści, a nie do stworzenia nowego projektu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 49).

Przepis art. 119 ust. 3 Konstytucji nie wyklucza możliwości zgłoszenia poprawek do projektu ustawy dopiero w drugim czytaniu. Poprawki takie mogą

nawet całkowicie zmieniać kierunek rozwiązań przyjętych przez podmiot realizujący inicjatywę ustawodawczą, co do zasady muszą jednak mieścić się w zakresie projektu wniesionego przez ten podmiot i poddanego pierwszemu czytaniu. Wyjście poza zakres przedmiotowy projektu, zakresłony przez samego projektodawcę, może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, *op. cit.*; 29 listopada 2007 r., sygn. K 39/07, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 129; 19 września 2008 r., sygn. K 5/07, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 124; 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, *op. cit.*).

Norma, w myśl której wniesiona poprawka powinna pozostawać w związku z treścią projektu, zakłada konieczność sprecyzowania i wskazania kryteriów istotnych dla ustalenia takiego związku lub jego braku. Podkreślić należy po pierwsze, że związek ten zachodzić powinien między poprawką a projektem pierwotnym, tj. projektem złożonym w Sejmie, a nie kolejną zmienioną jego wersją. Po drugie, stwierdzić należy, iż zgodnie z art. 118 Konstytucji istotną okolicznością dla określenia ram przedmiotowych ustawy jest określenie skutków finansowych jej wykonania. Jeżeli proponowane poprawki powodują, że w istotny sposób wzrosną koszty wykonania ustawy przewidziane przez określenie w projekcie koniecznych wydatków z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub środków będących w dyspozycji instytucji publicznych, uznać należy, że propozycja taka nie ma charakteru jedynie poprawki, ale jest to propozycja mająca w istocie charakter nowej inicjatywy ustawodawczej. Po trzecie, stwierdzić należy, iż dla oceny związku poprawki z projektem, będącym podstawą prac Sejmu, nie ma znaczenia tytuł ustawy, ale przedmiot jej regulacji. Ustalenie tego przedmiotu winno odbywać się w pierwszej kolejności przez analizę projektu wraz z uzasadnieniem określającym cel ustawy.



Wykroczenie poza zakres zmian w projekcie ustawy, które dopuszczalne są w drodze poprawek zgłoszonych podczas rozpatrywania projektu przez Sejm, naruszałoby powinność Sejmu do rozpatrzenia złożonego projektu oraz uprawnienia podmiotów legitymowanych do wykonania inicjatywy ustawodawczej.

Zauważyć przy tym należy, że, 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 techniczno-legislacyjnym. Ewentualne ograniczenia uprawnienia do wnoszenia poprawek nie mogą prowadzić do faktycznego pozbawienia go posłów, zwłaszcza należących do opozycji parlamentarnej. Konstytucja nie zakazuje bowiem dokonywania w toku prac ustawodawczych zmian w tekście wniesionego projektu. Przeciwnie, prawo wnoszenia poprawek do projektu jest zakotwiczone w samej Konstytucji.

Za dopuszczalne konstytucyjnie należy uznać zatem zgłoszenie poprawek do projektu ustawy zarówno w toku prac komisji sejmowej, do której projekt ten został skierowany po pierwszym czytaniu, jak i w drugim jego czytaniu w Sejmie – jeżeli mieszczą się one w zakresie przedmiotowym projektu poddanego pierwszemu czytaniu.

W niniejszej sprawie, w trakcie prac Komisji Finansów Publicznych nad rządowym projektem ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, do projektu tego wprowadzono poprawkę polegającą na nadaniu art. 9 tegoż projektu następującego brzmienia:

*Art. 9. 1. Kwoty, o których mowa w art. 7 ust. 2-5, z wyjątkiem maksymalnych stawek podatku, podlegają w każdym roku kalendarzowym podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok waloryzacji w stosunku do roku poprzedniego, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną,*

*kwoty nie ulegają zmianie.*

*2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, do dnia 20 stycznia danego roku, kwoty, o których mowa w art. 7 ust. 2-5, z wyjątkiem maksymalnych stawek podatku, wyrażone w złotych, z pominięciem groszy.*

(sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin – druk nr 190, Sejm VII kadencji).

Przepis oznaczony w projekcie poddanym pierwszemu czytaniu jako art. 9, w projekcie załączonym do sprawozdania Komisji Finansów Publicznych został oznaczony jako art. 10 (*vide* – druk nr 190, Sejm VII kadencji).

Przedmiotowa poprawka, zgłoszona w toku prac Komisji Finansów Publicznych nad projektem ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, dotyczyła wprowadzenia mechanizmu podwyższenia kwot stanowiących podstawę określenia stawki podatku za wydobytą tonę miedzi i kilogram srebra w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok waloryzacji w stosunku do roku poprzedniego.

Zgodnie z tą poprawką, jeżeli wskaźnik ten miałby wartość ujemną, kwoty stanowiące podstawę określenia właściwej stawki podatkowej nie uległyby zmianie. Przewidziane w poprawce podwyższenie wymienionych kwot nie dotyczyło maksymalnych stawek podatku.

Zauważyć należy, że wysokość kwot, od których uzależniona została wysokość stawki podatku od wydobycia tony miedzi i kilograma srebra, zostały określone w art. 7 ust. 2-5 rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, które stanowiły:

*Art. 7. (...).*

*2. Jeżeli średnia cena miedzi przekracza 15 000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według następującego wzoru:*

*stawka podatku = 0,033 × średnia cena miedzi + (0,001 × średnia cena miedzi)<sup>2,5</sup>*

*- przy czym maksymalna stawka podatku wynosi 16 000 zł za tonę.*

*3. Jeżeli średnia cena miedzi nie przekracza 15 000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według następującego wzoru:*

*stawka podatku = (średnia cena miedzi - 12 000 zł) × 0,44*

*- przy czym minimalna stawka podatku wynosi 0,5% średniej ceny miedzi.*

*4. Jeżeli średnia cena srebra przekracza 1200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według następującego wzoru:*

*stawka podatku = 0,125 × średnia cena srebra + (0,001 × średnia cena srebra)<sup>4</sup>*

*- przy czym maksymalna stawka podatku wynosi 2100 zł za kilogram.*

*5. Jeżeli średnia cena srebra nie przekracza 1200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według następującego wzoru:*

*stawka podatku = (średnia cena srebra - 1000 zł) × 0,75*

*- przy czym minimalna stawka podatku wynosi 0,5% średniej ceny srebra.*

(druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Wskazana poprawka Komisji Finansów Publicznych stanowiła zatem uzupełnienie regulacji zawartej w art. 7 ust. 2-5 rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, wprowadzając mechanizm podwyższania określonych tam kwot (poza maksymalnymi stawkami podatku) w stopniu odpowiadającym określonemu wskaźnikowi waloryzacji. Prowadziła do modyfikacji pierwotnej treści projektowanej ustawy, pozostając w ścisłym związku z jej przedmiotem.

Nie można zatem uznać, że poprawka ta nie mieści się w zakresie przedmiotowym rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia

niektórych kopalin, poddanemu pierwszemu czytaniu na 6. posiedzeniu Sejmu w dniu 27 stycznia 2012 r.

Poza merytoryczny zakres rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, w wersji poddanej pierwszemu czytaniu, nie wychodzi również poprawka zgłoszona w drugim jego czytaniu, zgodnie z którą dotychczasowa treść art. 3 tego projektu została oznaczona jako ust. 1 i dodano do niego ust. 2 w brzmieniu:

*2. Opodatkowaniu podatkiem nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został wykorzystany na cele badawcze (dodatkowe sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin – druk nr 190-A, Sejm VII kadencji).*

Poprawka ta została przyjęta przez Sejm w uchwalonej ustawie o podatku od wydobycia kopalin (art. 3 ust. 2).

W rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, w wersji poddanej pierwszemu czytaniu, art. 3 stanowił:

*Art. 3. Przedmiotem opodatkowania jest wydobycie miedzi i srebra.* (druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Wprowadzony, omawianą poprawką, ust. 2 art. 3 ustawy o podatku od wydobycia kopalin określa przypadek, w którym wydobycie miedzi i srebra nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wydobycia niektórych kopalin.

Jest to zatem wyjątek od zasady opodatkowania tymże podatkiem wydobycia miedzi i srebra, określonej w ust. 1 art. 3 ustawy o podatku od wydobycia kopalin. Wydaje się zatem nie ulegać wątpliwości, że przedmiotowa poprawka mieści się w zakresie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin. Podkreślić ponadto należy, że, przewidziane w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, wyłączenie spod opodatkowania nie zmienia zasadniczo przedmiotu opodatkowania określonego w tejże ustawie. Dotyczy bowiem zwolnienia z podatku niewielkiej ilości

wydobytego urobku rudy miedzi (do 1 tony miesięcznie) i to pod warunkiem, iż urobek ten został wykorzystany na cele badawcze.

Poprawka dotycząca wprowadzenia do projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin tego przepisu nie zmienia zatem projektu ustawy w takim stopniu, aby konieczne było poddanie jej procedurze trzech czytań. Nie powoduje bowiem, że projekt ustawy uwzględniający tę poprawkę różni się swym zakresem od *projektu wyjściowego* w takim stopniu, że jest to w istocie inny projekt.

Ocena taka dotyczy również innych poprawek zgłoszonych w toku prac ustawodawczych nad ustawą o podatku od wydobycia kopalin.

W świetle powyższego uznać należy, że kwestionowane poprawki mieszczą się w dopuszczalnym konstytucyjnie zakresie przedmiotowym poprawek zgłaszanych do projektu ustawy zarówno w toku prac komisji sejmowej nad tymże projektem, po jego pierwszym czytaniu w Sejmie, jak i na etapie drugiego czytania. Ich wprowadzenie nie stanowiło naruszenia art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz nie doprowadziło do obejścia przepisów o inicjatywie ustawodawczej, o których mowa w art. 118 ust. 1 Konstytucji, a tym samym przy jej uchwalaniu nie naruszono również art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Za niezasadny należy uznać także zarzut dotyczący zbyt pospiesznego trybu prac nad projektem kwestionowanej ustawy, co narusza ma zasadę zaufania obywateli do państwa i ustanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego, wyrażone w art. 2 Konstytucji, oraz zasadę praworządności, o której mowa w art. 7 Konstytucji.

Zauważyć należy, że przepisy Konstytucji nie określają, jak długo trwać mają prace ustawodawcze nad projektem ustawy.

Jak już wskazano w niniejszym stanowisku, rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin wpłynął do Sejmu w dniu 19 stycznia 2012 r., w dniu 23 stycznia 2012 r. odbyło się pierwsze jego czytanie,

w dniu 2 marca 2012 r. Sejm uchwalił tę ustawę, zaś w dniu 27 marca 2012 r. ustawa została podpisana przez Prezydenta RP.

Sam fakt szybkiego procedowania nad projektem ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin nie jest równoznaczny z takim naruszeniem trybu ustawodawczego, które stanowiłoby podstawę uznania całej tej ustawy za niezgodną z Konstytucją.

Szybkość postępowania ustawodawczego sama w sobie nie może stanowić zarzutu niekonstytucyjności. *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 do 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 RP. 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 wydobycia kopalin pośpiech w pracach ustawodawczych nad tą ustawą nie prowadził do naruszenia standardów konstytucyjnych. Tempo tych prac, aczkolwiek duże, samoistnie nie uniemożliwiało dyskusji w przedmiocie m.in. oceny jej zgodności z Konstytucją. W tym kontekście wskazać należy, że w toku prac nad ustawą o podatku od wydobycia kopalin przedstawione zostały m.in. opinie prawne dotyczące tejże ustawy: W. Odrowąża – Sypniewskiego, *Opinia z dnia 26 stycznia 2012 r. na temat projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 144) w kontekście zakazu dokonywania zmian podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego* (opinia dostępna na stronie internetowej Sejmu: [www.sejm.pl](http://www.sejm.pl)); M. Chmaja, *Opinia prawna w przedmiocie oceny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk senacki nr 66)*; R. Piotrowskiego, *Opinia prawna w przedmiocie oceny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk senacki nr 66)* [w:] *Opinie prawne o zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk senacki nr 66)*, Warszawa 2012, str. 7, 10 i 27).

W tych warunkach brak jest podstaw do uznania, że szybkość procedowania nad ustawą o podatku od wydobycia kopalin jest sprzeczna z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

W świetle powyższego uznać należy, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin, w zakresie trybu jej uchwalenia, jest zgodna z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin jako samoistnego przedmiotu kontroli, przede wszystkim należy dokonać oceny, czy przepis ten jest zgodny z Konstytucją w zakresie, w jakim powoduje, iż ustawa ta, wprowadzająca obowiązek podatkowy w podatku od wydobycia kopalin, weszła w życie z dniem 18 kwietnia 2012 r., a więc w trakcie trwania roku podatkowego, oraz czy przewidziany w zaskarżonym przepisie okres od ogłoszenia do wejścia w życie ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest odpowiedni w rozumieniu standardów konstytucyjnych.

Przepis art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin stanowi, iż ustawa ta *wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia*.

Przedmiotowa ustawa została ogłoszona w dniu 3 kwietnia 2012 r. w Dzienniku Ustaw z 2012 r., pod pozycją 362. Zgodnie zatem z brzmieniem przytoczonego art. 27, weszła ona w życie z dniem 18 kwietnia 2012 r.

Zasada niewprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego traktowania jest jako egzemplifikacja zakazu retroaktywności prawa (J. Jaskiernia, *Zasady demokratycznego państwa prawnego w sejmowym postępowaniu ustawodawczym*, Warszawa 1999 r., str. 321). Ujmowania jest również jako zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego oraz nakaz dokonywania tych zmian i ogłaszania w roku poprzednim (*vide* – J. Oniszczyk, *Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000 r., str. 124). Zasada ta uznawana jest za konkretyzację zakazu retroaktywności na gruncie prawa podatkowego. Ma również charakter szczególnie restryktywnego wymogu w zakresie *vacatio legis* ustaw podatkowych (*vide* – A. Krzywoń, *Podatki i inne*



*daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011 r., str. 142 i nast.).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wyrażany był pogląd, zgodnie z którym zmiany w prawie podatkowym nie powinny być wprowadzane w trakcie trwania roku podatkowego, zaś zmiany w podatku dochodowym powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (*vide* – orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 marca 1994 r., sygn. K. 13/93, OTK w 1994 cz. I, poz.6; 24 maja 1994 r., sygn. K. 1/94, OTK w 1994 cz. I, poz.10; 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK 1995/1/2; 15 marca 1995 r., sygn. K. 1/95, OTK w 1995, poz. 7; 28 grudnia 1995 r., sygn. K. 28/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 3 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5 – 6/1997, poz. 64; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, *op. cit.*; 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 6; 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/2004, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

Przykładowo wskazać należy, iż w orzeczeniu z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K. 13/93, Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że *zmian podatków płaconych w skali rocznej nie można wprowadzać w toku danego roku podatkowego, lecz w roku poprzednim(...). Należy przeto wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownego vacatio legis w roku poprzedzającym rok podatkowy.* W orzeczeniu z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, Trybunał wskazał, że *w procesie stanowienia norm prawa podatkowego ustawodawca nie może naruszyć kardynalnych zasad państwa prawa, a mianowicie: zakazu retroaktywności, odpowiedniej vacatio legis, ochrony praw niewadliwie nabytych oraz zakazu ingerowania w system podatkowy w toku roku podatkowego.* W wyroku z dnia 26 listopada 1997 r., sygn.

K. 26/97, Trybunał Konstytucyjny, dokonując kontroli art. 1 pkt 12 i pkt 15 w związku z art. 9 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638), podniósł m.in., *gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano już, iż nie jest, w zasadzie, dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (...). Zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (...). Nie są to wprowadzić wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstąpienie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne.* Podobny pogląd wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, w którym stwierdził niekonstytucyjność przepisów art. 25 w związku z art. 28 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 dotyczących zniesienia, z dniem 1 kwietnia 2001 r., ustanowionego w ustawie z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104) zwolnienia od podatku dochodowego dochodów ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu papierami wartościowymi. W wyroku z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, Trybunał Konstytucyjny wskazał z kolei, iż *na gruncie Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. aktualny pozostaje pogląd, wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie TK, że nie jest - w zasadzie - dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Nadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego.* Pogląd ten podzielił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04. W wyroku z dnia 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

Trybunał stwierdził, że *wprowadzenie zmian przepisów podatkowych musi być poprzedzone odpowiednią vacatio legis. Chodzi w szczególności o wymogi pewności prawa i zaufania do państwa wynikające z art. 2 Konstytucji, które mają istotne znaczenie zwłaszcza w prawie daninowym. Jedną z gwarancji ochrony interesów jednostki, na którą Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę w swoim orzecznictwie (m.in. orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 21), jest wymóg, aby ustawodawstwo podatkowe znane było podatnikom z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem roku podatkowego, tak aby mogli oni rozporządzać swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji opublikowanych jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego (kalendarzowego). W wyroku pełnego składu z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że z zasady państwa prawnego został wyprowadzony w dotychczasowym orzecznictwie zakaz dokonywania w trakcie roku podatkowego zmian w dziedzinie prawa podatkowego odnoszących się do podatków pobieranych w skali roku podatkowego (kalendarzowego).*

Analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego prowadzi zatem do wniosku, że zakaz wprowadzania obciążeń podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego dotyczy podatków płaconych w skali rocznej (podobnie – A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011 r., str. 149).

Podatek od wydobycia kopalin nie jest podatkiem rozliczanym w skali rocznej. Zgodnie bowiem z art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, podatnik obowiązany jest składać właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklarację podatkową oraz obliczać i wpłacać podatek od wydobycia niektórych kopalin na rachunek właściwej izby celnej za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Przedmiotowy podatek jest zatem płacony w skali miesięcznej.

Tym samym jego wprowadzenie ustawą, która weszła w życie z dniem 18 kwietnia 2012 r., a zatem w trakcie trwania roku kalendarzowego, nie narusza zasady przyzwoitej legislacji poprzez naruszenie konstytucyjnego zakazu wprowadzania obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, że w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy o podatku od wydobycia kopalin odmienny pogląd w tym przedmiocie wyraził R. Piotrowski w *Opinii o zgodności z Konstytucją RP ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia kopalin (druk senacki nr 66)*, str. 25, [w:] *Opinie prawne o zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia kopalin (druk senacki nr 66)*, [Kancelaria Senatu, Biuro Analiz i Dokumentacji, Warszawa 2012 r.]. Zgodnie z wyrażoną w tej opinii oceną, wprowadzenie nowego podatku w ciągu roku podatkowego narusza zasadę prawidłowej legislacji, niezależnie od tego, w jakim okresie podatek ten jest rozliczany.

Odnosząc się do zarzutu dotyczącego niezgodności z Konstytucją art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin w następstwie przyjęcia w tym przepisie zbyt krótkiego okresu między ogłoszeniem aktu prawnego a jego wejściem w życie wskazać należy, że w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz doktrynie uznaje się, że instytucja *vacatio legis* jest elementem koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji i znajduje 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 stanowi element prawidłowej legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 czerwca 2002 r., sygn. P 13/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42; 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 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. Nr 62, poz. 718, 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 (art. 4 ust. 2 powołanej ustawy). Zasada ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma więc charakteru bezwzględnie obowiązującego (*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).

14 – dniowy okres *vacatio legis*, przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, formalnie odpowiada wskazanemu, minimalnemu standardowi określonymu w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

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 - szanowaniu 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 i 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 wejście ustawy w życie (*vide* – A. Krzywoń, *op. cit.*, str. 142, 149).

Jak już wskazano, nie ma przeszkód do wprowadzenia podatku od wydobycia niektórych kopalin w trakcie trwania roku podatkowego, ale nie uzasadnia to nałożenia obowiązku podatkowego w tym przedmiocie na podmioty wydobywające miedź i srebro w sposób nagły, uniemożliwiający im odpowiednie przygotowanie się do realizacji obowiązków nałożonych na nie ustawą o podatku od wydobycia kopalin.

Ustawa o podatku od wydobycia kopalin wprowadziła do polskiego systemu prawnego nowy podatek. Przed jej wejściem w życie, w polskim systemie podatkowym nie istniało dotychczas tego rodzaju zobowiązanie

podatkowe podmiotów wydobywających kopaliny w postaci rudy miedzi i produkujących miedź i srebro.

Wprowadzenie nowego podatku niewątpliwie wpływa na wysokość dochodu uzyskiwanego z tytułu wydobycia rudy miedzi, jak i wytworzenia koncentratu miedzi i srebra. Tym bardziej, jeśli uwzględni się, że, zgodnie ze zmianami w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) [dalej: u.p.d.o.p.] oraz ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361) [dalej: u.p.d.o.f.] wprowadzonymi przez art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, podatku od wydobycia niektórych kopalin nie wlicza się w koszty uzyskania przychodu. Podatek ten, stanowiąc dodatkowe i nieprzewidziane obciążenie dla podatnika, realnie może wpływać więc na obniżenie uzyskiwanego przez niego dochodu. Przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin 14 – dniowy okres *vacatio legis* może być zbyt krótki dla dokonania stosownych zmian kontraktów zawartych przez podmioty będące podatnikami podatku od wydobycia niektórych kopalin z odbiorcami rudy miedzi, koncentratu czy też miedzi i srebra, które pozwoliłyby na przeniesienie na tych ostatnich – choćby w części – podwyższonych kosztów wydobycia miedzi i srebra, związanych z wprowadzeniem przedmiotowego podatku. W konsekwencji stwarzać to może, po stronie podatników tegoż podatku, znaczne trudności w wywiązaniu się z realizacją wcześniej zawartych kontraktów na dotychczasowych zasadach.

Podnieść ponadto należy, że przedsiębiorcy wydobywający rudy miedzi oraz produkujący koncentrat planują wydatki związane z prowadzoną działalnością w perspektywie wieloletniej.

Wskazać w tym kontekście trzeba na specyfikę procesu związanego z wydobyciem miedzi i srebra.

Rudy miedzi wydobywane w zakładach górniczych przesyłane są do zakładów wzbogacania rudy, gdzie poddawane są procesowi przeróbki

polegającej głównie na jej wzbogacaniu. W wyniku tego procesu wytwarzany jest koncentrat o takiej zawartości miedzi, która umożliwia jego przetwarzanie metalurgiczne. Koncentrat taki jest przetwarzany w hutach na miedź konwertorową i blister, w dalszej kolejności na miedź anodową, a następnie na miedź rafinowaną (w procesie elektrorafinacji). Coraz powszechniej stosowana jest również metoda pozyskiwania miedzi bezpośrednio ze złóż lub odpadów poprzez ługowanie, ekstrakcję rozpuszczalnikową i rafinację elektrolityczną. Poprzez metalurgiczne przetwórstwo koncentratów, a następnie proces elektrorafinacji miedzi anodowej, otrzymywane są srebronośne szlamy anodowe zawierające od 35 do 50 % srebra. Szlamy te poddaje się następnie elektrorafinacji, w następstwie czego odzyskiwane jest z nich srebro, z którego z kolei – po odpowiedniej obróbce – uzyskiwane jest srebro rafinowane wysokiej czystości (*vide* – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Proces wydobycia rudy miedzi i produkcji koncentratu, ze względu na swoją specyfikę, wymaga m.in. ciągłej modernizacji zakładów wzbogacania rudy, co wiąże się z koniecznością dokonywania systematycznych nakładów finansowych (*vide* – A. Łuszczkiewicz, A. Wieniewski, *Kierunki rozwoju technologii wzbogacania rud w krajowym przemyśle miedziowym*, Górnictwo i Geoinżynieria, Wydawnictwo Akademii Górniczo-Hutniczej, zeszyt 3/1, 2006 r., str. 181-196).

Wynikający z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin 14 – dniowy okres wejścia tej ustawy w życie, wydaje się zbyt krótki dla możliwości stosownego skorygowania przez przedsiębiorców planów inwestycyjnych, które uwzględniać powinny dodatkowe obciążenie finansowe ich działalności związane z wprowadzeniem nowego podatku.

Przy ocenie, czy okres przejściowy przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest odpowiedni, uwzględnić należy podniesione już w niniejszym stanowisku tempo prac nad tą ustawą. Po raz



kolejny wskazać należy, że rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia kopalin wpłynął do laski marszałkowskiej w dniu 19 stycznia 2012 r. (a więc już po rozpoczęciu nowego roku podatkowego w zakresie p.d.o.p.). Na posiedzeniu w dniu 2 marca 2012 r. Sejm uchwalił ustawę, zaś w dniu 27 marca 2012 r. została ona podpisana przez Prezydenta RP. Ustawa została opublikowana w Dzienniku Ustaw w dniu 3 kwietnia 2012 r.

Zgodnie z wyrażonym w niniejszym stanowisku poglądem, fakt szybkiego procedowania nad ustawą o podatku od wydobycia niektórych kopalin samoistnie nie stanowi podstawy uznania tej ustawy za niezgodną z Konstytucją. Zauważyć jednak należy, że od wpłynięcia projektu tej ustawy do Sejmu do jej opublikowania w Dzienniku Ustaw upłynęło dwa i pół miesiąca. W tej sytuacji, przewidziany w kwestionowanym przepisie 14 – dniowy okres od ogłoszenia ustawy o podatku od wydobycia kopalin do dnia jej wejścia w życie należy ocenić jako zbyt krótki dla realnej możliwości przygotowania się jej adresatów do skutków nowych regulacji prawnych. W tym kontekście jeszcze raz podkreślić należy, że wymieniona ustawa nie modyfikowała już istniejącego, lecz wprowadzała nowy obowiązek podatkowy – co powinno przemawiać za wydłużeniem jej *vacatio legis*.

Odpowiedniość *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych - po ogłoszeniu nowych przepisów - swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji. Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 września 1995 r., sygn. P 1/95, OTK w 1995 r., cz. II, poz. 26 oraz wyroki z dnia: 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23; 16 czerwca 1999 r., sygn. P. 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98 i 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, *op. cit.*).

Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy samo rozpoczęcie prac parlamentarnych nad nowym podatkiem nastąpiło już po rozpoczęciu roku podatkowego, a więc element zaskoczenia podatników tą zmianą ich sytuacji w trakcie roku podatkowego winien być uwzględniony.

Podnieść ponadto należy, że w ustawie o podatku od wydobycia kopalin nałożono na podatników dodatkowe powinności, mające na celu zapewnienie należytej realizacji wprowadzonego tą ustawą obowiązku podatkowego.

Jak stanowią art. 15 ust.1 – 3 ustawy o podatku od wydobycia kopalin:

*1. Podatnik nieprodukujący koncentratu z urobku rudy miedzi jest obowiązany do:*

- 1) pomiaru każdego dnia, w którym wydobyto urobek, ilości urobku rudy miedzi z zastosowaniem przyrządów pomiarowych podlegających prawnej kontroli metrologicznej;*
- 2) pomiaru każdego dnia, w którym wydobyto urobek, zawartości miedzi w urobku rudy miedzi;*
- 3) pobierania każdego dnia, w którym wydobyto urobek, próbek na zawartość srebra w urobku rudy miedzi oraz pomiaru zawartości srebra w urobku rudy miedzi za każdy miesiąc na podstawie pobranych próbek dziennych.*

*2. Podatnik produkujący koncentrat z urobku rudy miedzi jest obowiązany do:*

- 1) pomiaru każdego dnia, w którym wyprodukowano koncentrat, ilości wyprodukowanego koncentratu z zastosowaniem przyrządów pomiarowych podlegających prawnej kontroli metrologicznej;*
- 2) pomiaru każdego dnia, w którym wyprodukowano koncentrat, zawartości miedzi w koncentracie;*
- 3) pobierania każdego dnia, w którym wyprodukowano koncentrat, próbek na zawartość srebra w koncentracie oraz pomiaru zawartości srebra w koncentracie za każdy miesiąc na podstawie pobranych próbek dziennych.*

3. Pomiarów, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2 pkt 2 i 3, dokonuje się zgodnie z metodykami badawczymi zatwierdzonymi przez krajową jednostkę akredytującą, o której mowa w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności (Dz. U. z 2010 r. Nr 138, poz. 935 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 586 i Nr 227, poz. 1367).

Zgodnie zaś z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, podatnik jest obowiązany do dokumentowania i ewidencjonowania wyników pomiarów, o których mowa w art. 15 ust. 1 i 2 tej ustawy, a także ilości miedzi oraz srebra zawartych w urobku rudy miedzi lub koncentracie.

Dla realizacji wymienionych obowiązków konieczne jest posiadanie przez zobowiązanych przedsiębiorców odpowiednich urządzeń pomiarowych ze stosownymi certyfikatami i akredytacjami, o których mowa w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności, zamontowanych w sposób umożliwiający dokonywanie pomiarów w procesie wydobywania urobku rudy miedzi, jak i produkcji koncentratu.

14 – dniowy okres *vacatio legis*, przy wskazanym krótkim okresie procedowania w parlamencie nad ustawą o podatku od wydobywania kopalin, wydaje się zbyt krótki do należytego przygotowania przez podatników stosownej infrastruktury, pozwalającej na wywiązywanie się przez nich z obowiązków związanych z wymienionymi pomiarami i ich ewidencjonowaniem (co zasadnie podnieśli Wnioskodawcy).

Podkreślić przy tym należy, że ustawodawca spenalizował niewykonanie obowiązków dotyczących pomiaru i ewidencji, o których mowa w cytowanych przepisach art. 15 i 16 ustawy o podatku od wydobywania kopalin.

Przepisem art. 21 ustawy o podatku od wydobywania kopalin znowelizowano bowiem przepisy Kodeksu karnego skarbowego, dodając m.in. przepisy art. 75a i art. 75b § 1 w następującym brzmieniu:

*Art. 75a. § 1. Podatnik podatku od wydobywania niektórych kopalin, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje pomiaru zawartości miedzi oraz srebra*

w urobku rudy miedzi lub koncentracie, lub dokonuje pomiaru z naruszeniem zasad określonych w art. 15 ust. 1 pkt 2 i 3, ust. 2 pkt 2 i 3 oraz ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin, przez co naraża podatek od wydobycia niektórych kopalin na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Tej samej karze podlega podatnik podatku od wydobycia niektórych kopalin, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje pomiaru ilości urobku rudy miedzi lub koncentratu, lub dokonuje pomiaru z naruszeniem zasad określonych w art. 15 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin, przez co naraża podatek od wydobycia niektórych kopalin na uszczuplenie.

Art. 75b § 1. Podatnik podatku od wydobycia niektórych kopalin, który wbrew obowiązkowi nie prowadzi ewidencji pomiarów zawartości miedzi oraz srebra w urobku rudy miedzi lub koncentracie, lub pomiaru ilości urobku rudy miedzi lub wyprodukowanego koncentratu, o której mowa w art. 16 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Dodać należy, że w odniesieniu do czynu określonego w art. 75b § 1 K.k.s. przewidziano przypadek mniejszej wagi podlegający odpowiedzialności jak za wykroczenie skarbowe (75b § 3 K.k.s.).

Zgodnie z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, w odniesieniu do wymienionych przepisów K.k.s., tak jak całej ustawy o podatku od wydobycia kopalin, obowiązywała 14 – dniowa *vacatio legis*.

Zbyt krótka *vacatio legis*, przewidziana dla ustawy o podatku od wydobycia kopalin, w konsekwencji prowadzić mogła zatem także do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej przez osoby odpowiedzialne za wykonywanie nowych obowiązków w zakresie dokonywania pomiarów i ich ewidencji, o których w mowa w wymienionych przepisach tej ustawy.

Niezgodna z Konstytucją jest sytuacja, w której okres przejściowy nie daje realnej możliwości dostosowania się adresatów do nowych warunków prawnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 93). Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

W sytuacji, gdy ustawa o podatku od wydobycia kopalin wywołuje konkretne skutki finansowe dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie wydobycia miedzi i srebra oraz może wiązać się z uszczupleniem dochodów uzyskiwanych z tej działalności, ustawodawca powinien przy wprowadzaniu przedmiotowej ustawy w życie uwzględniać okoliczność, iż w związku z prowadzoną działalnością podmioty te mogły zaplanować pewne posunięcia ekonomiczne, a różne ich interesy mogą znajdować się w toku.

Wskazać w związku z tym należy, że w prawie regulującym daniny publiczne pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 8; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Przyjęty w art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin okres *vacatio legis* stwarzał niebezpieczeństwo braku realnej możliwości dostosowania się adresatów ustawy o podatku od wydobycia kopalin do wprowadzonych przez nią nowych regulacji prawnych oraz uniemożliwiał im spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania w sferze prowadzonej przez nich działalności gospodarczej w związku z nałożeniem na nich nowego obciążenia podatkowego.

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wyznacza sytuację prawną nie tylko obywateli, lecz także chroni przed ingerencją władzy państwowej inne podmioty stosunków prawnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Trybunał Konstytucyjny odniósł ją przykładowo do jednostek samorządu terytorialnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia z 12 kwietnia 2000 r., sygn. K 8/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 87), spółdzielni (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 marca 2004 r., sygn. K 32/03, OTK ZU nr 3/2004, poz. 22) oraz zakładów pracy chronionej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). Z tego względu adekwatny wydaje się termin: zasada ochrony zaufania jednostki (a nie tylko obywatela) do państwa

i stanowionego przez nie prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 46).

Wydaje się, że nie ma przeszkód, aby zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa miała zastosowanie również do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w których udziały ma Skarb Państwa, zwłaszcza udziały mniejszościowe. Dotyczy to także KGHM Polska Miedź S.A., w której Skarb Państwa jest właścicielem 31,79% akcji.

Wskazać należy, że ustawodawca ma prawo wprowadzenia nowego obowiązku podatkowego związanego z wydobywaniem miedzi i srebra, nałożenia na zobowiązane podmioty powinności związanych z realizacją tegoż obowiązku, jak również spenalizowania działań polegających na niewywiązywaniu się z nałożonych przez ustawę obowiązków.

Po raz kolejny podkreślić jednak należy, że jednym z konstytucyjnie określonych warunków wprowadzenia takich regulacji prawnych jest zachowanie odpowiedniej *vacatio legis*.

Jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, w zakresie posługiwania się *vacatio legis* ustawodawcy służy stosunkowo znaczny margines swobody decyzji. Nie może być to jednak arbitralność nieznajdująca dostatecznego wyjaśnienia w motywach legislatora i okolicznościach sprawy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 czerwca 2004 r., sygn. U 2/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 54).

W odniesieniu do ustawy o podatku od wydobywania kopalin nie wystąpiły jakieś szczególne, nadzwyczajne okoliczności, które uzasadniałyby przyjęcie jedynie 14 – dniowego okresu przejściowego od ogłoszenia ustawy do dnia jej wejścia w życie. Okoliczności takie nie zostały wskazane w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o podatku od wydobywania kopalin, jak również w toku prac parlamentarnych nad ustawą. W szczególności nie wykazano, aby za przyjęciem tak krótkiej *vacatio legis* przemawiało zagrożenie równowagi budżetowej państwa, która to wartość konstytucyjna niewątpliwie uzasadniałaby

konieczność nagłego wprowadzenia ustawy o podatku od wydobycia kopalin, z naruszeniem konstytucyjnych zasad lojalności państwa wobec obywatela oraz zasady prawidłowej legislacji.

Wobec znaczenia i skutków prawnych, jakie dla interesów podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wydobycia miedzi i srebra miało wejście w życie ustawy o podatku od wydobycia kopalin, przyjęty w art. 27 tej ustawy okres *vacatio legis* może budzić wątpliwości w świetle standardów wynikających z zasady przyzwoitej legislacji i zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonych w art. 2 Konstytucji.

Odnieść należy się jednak do dopuszczalności orzekania w przedmiocie niezgodności art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z Konstytucją, z uwagi na ustanowienie zbyt krótkiej *vacatio legis*.

Przepis ten jest nierozzerwalnie związany z całą ustawą o podatku od wydobycia kopalin.

Ewentualne wyeliminowanie tegoż przepisu z porządku prawnego ze względu na jego niekonstytucyjność pozbawiałoby bowiem przedmiotową ustawę przepisu określającego termin jej wejścia w życie. Niemożliwe byłoby wówczas stosowanie pozostałych przepisów ustawy o podatku od wydobycia kopalin, gdyż powstałaby w niej luka prawna, niemożliwa do wypełnienia w drodze dopuszczalnych technik wykładni.

Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić ustawodawcy i zadekretować właściwego okresu *vacatio legis*. Nie ma bowiem kompetencji do ustalania, jaka *vacatio legis* jest odpowiednia, jak również nie ma możliwości bezpośredniego wpływania na jej ustalenie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75).

Podkreślić należy, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin weszła już w życie i obowiązuje od 18 kwietnia 2012 r. Wejście ustawy w życie oznacza, że adresaci przewidzianych w niej regulacji prawnych dostosowali się do



zawartych w niej norm – pomimo krótkiej *vacatio legis*. Brak jest w każdym razie danych wskazujących na negatywne następstwa wejścia ustawy o podatku od wydobycia kopalin w życie wywołane zbyt krótkim okresem *vacatio legis*.

Ewentualne orzeczenie o niezgodności z Konstytucją kwestionowanego przepisu oznaczałoby jego wyeliminowanie z systemu prawnego, ale nie prowadziłyby do usunięcia skutków wejścia w życie i obowiązywania ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Dotyczy to w szczególności działań podjętych przez adresatów tej ustawy, które pozwoliły im na dostosowanie się do nowych regulacji prawnych, a które wymagały niewątpliwie podjęcia znacznego wysiłku organizacyjnego, jak i poniesienia stosownych nakładów finansowych.

W konsekwencji ewentualne orzeczenie o niekonstytucyjności art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin powodowałoby konieczność stosowania fikcji, iż ustawa ta nie zaczęła obowiązywać.

Ponowne wejście jej w życie, w kształcie merytorycznie niezmienionym, uzależnione byłoby od decyzji Parlamentu w sprawie *vacatio legis*.

Przyjęcie przy tym, w uchwalonej na nowo ustawie, dłuższej *vacatio legis*, nie usuwałoby skutków wywołanych dotychczasowym obowiązywaniem ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Dodatkowo wskazać należy, że działające – w rzeczywistości – z mocą wsteczną orzeczenie, przekreślające wejście w życie tej ustawy, mogłoby być oceniane przez podatników podatku od wydobycia kopalin w kategoriach naruszenia ich zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Oznaczałoby bowiem, iż posłuszeństwo ustawie i szczególna staranność w dopasowaniu swej działalności do wymagań prawnych nie jest opłacalna, gdyż wymienieni podatnicy znaleźliby się w korzystniejszej sytuacji, gdyby nowo wprowadzone w 2012 roku normy prawne zlekceważyli.

W świetle powyższego uznać należy, że orzeczenie stwierdzające niezgodność art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, w zakresie,

w jakim ustanawia on zbyt krótką *vacatio legis*, z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz przyzwoitej legislacji byłoby bezprzedmiotowe, gdyż nie prowadziłyby do usunięcia skutków wejścia wymienionej ustawy w życie.

Z tych względów, postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na zbędność orzekania.

Za niezasadny należy uznać zarzut naruszenia przez art. 17 i art. 19 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie trwania roku podatkowego.

Przepisy art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od wydobycia kopalin stanowią:

*Art. 17. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361) w art. 23 w ust. 1 w pkt 61 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 62 w brzmieniu:*

*62) podatku od wydobycia niektórych kopalin.*

*Art. 19. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.<sup>2)</sup>) w art. 16 w ust. 1 w pkt 66 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 67 w brzmieniu:*

*67) podatku od wydobycia niektórych kopalin.*

Cytowane przepisy wprowadzają w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. zmiany polegające na rozszerzeniu katalogu wydatków, które nie są wliczane do kosztów uzyskania przychodów, o podatek od wydobycia niektórych kopalin.

Zmiany wprowadzone przez art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, z uwagi na brzmienie art. 27 tejże ustawy, weszły w życie z dniem 18 kwietnia 2012 r., a zatem w trakcie trwania roku podatkowego,

w którym rozliczane są podatki dochodowe od osób fizycznych i od osób prawnych.

Przepisy art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od wydobycia kopalin nie wprowadzają jednak nowego obciążenia podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych w trakcie trwania roku podatkowego. Określają one natomiast relacje pomiędzy nowym podatkiem w postaci podatku od wydobycia niektórych kopalin i sposobem określenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania wymienionymi podatkami dochodowymi – wyłączając możliwość wliczenia podatku od wydobycia niektórych kopalin w koszty uzyskania przychodu. Tym samym przepisy te nie naruszają zakazu wprowadzania obciążeń podatkowych w podatkach dochodowych rozliczanych w skali rocznej.

Art. 17 i art. 19 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalin są zatem zgodne z art. 2 Konstytucji.

Niezasadny jest także zarzut naruszenia przez art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin wzorców kontroli z art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji.

W art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin wskazany został sposób ustalania wysokości podatku od wydobycia kopalin (ust. 1) oraz określone stawki podatkowe – odrębnie dla jednej tony wydobytej miedzi (ust. 2 i 3) i jednego kilograma wydobytego srebra (ust. 4 i 5). Zgodnie z przyjętą w tym przepisie konstrukcją wysokość podatku od wydobycia niektórych kopalin ustalana jest jako suma iloczynów: ilości miedzi, wyrażonej w tonach, oraz stawki podatku określonej dla miedzi, zaś w przypadku srebra ilości srebra, w kilogramach, oraz stawki podatku określonej dla tego metalu. Stawki podatku ustalane są metodami uwzględniającymi koniunkturę gospodarczą na rynku miedzi i srebra, uzależniając ich wysokość od średniej ceny miedzi i srebra.

Średnia cena tony miedzi oraz średnia cena kilograma srebra, o których mowa w art. 7 ust. 2-5 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, ogłaszana jest w drodze obwieszczenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na podstawie średniej arytmetycznej średnich kursów dolara amerykańskiego do złotego ogłoszonych przez Narodowy Bank Polski oraz średniej arytmetycznej dziennych notowań miedzi ustalonych na London Metal Exchange i średniej arytmetycznej dziennych notowań srebra ustalonych na London Bullion Market Association w poprzednim miesiącu, wyrażonych w dolarach amerykańskich – odpowiednio – za tonę miedzi oraz za uncję srebra (art. 8 ustawy o podatku od wydobycia kopalin).

Jeżeli średnia cena miedzi przekracza 15 000 zł za tonę, zaś średnia cena srebra przekracza 1 200 zł za kilogram, stawki podatkowe ustalane są według wzorów progresywnych.

Maksymalny poziom stawki podatku obliczonego według tych wzorów nie może przy tym przekraczać 16 000 zł za tonę miedzi i 2 100 zł za kilogram srebra.

W przypadku, gdy średnia cena miedzi nie przekracza 15 000 zł za tonę, zaś cena srebra 1 200 zł za kilogram, stawka podatkowa obliczana jest według wzorów liniowych, wskazanych odpowiednio w art. 7 ust. 3 i ust. 5 ustawy o podatku od wydobycia kopalin. Minimalna stawka podatku nie może być przy tym niższa niż 0,5% średniej ceny miedzi i 0,5% średniej ceny srebra.

Przy przyjętej w zaskarżonym przepisie konstrukcji, stawki podatkowe mają charakter elastyczny i uzależnione są od sytuacji rynkowej (cen srebra i miedzi na rynku metali). Wzrost średnich cen tych surowców powoduje więc zwiększenie stawek podatkowych, a co za tym idzie wzrost wysokości podatku. Wysokość tego podatku uzależniona jest bowiem zarówno od wielkości wydobycia, jak i notowań cen miedzi i srebra na rynku światowym.

W kontekście zarzutu dotyczącego nadmiernej ingerencji w prawa majątkowe w następstwie zastosowania stawek podatkowych określonych

w art. 7 ust. 2-5 ustawy o podatku od wydobycia kopalin zauważyć należy, że w przepisie tym zostały określone maksymalne stawki podatkowe. Jak już wskazano, wynoszą one 16 000 zł za tonę miedzi i 2 100 zł za kilogram srebra.

W związku z tym wzrost wysokości podatku od wydobycia niektórych kopalin będzie następował tylko do określonej wysokości średniej ceny miedzi i srebra.

Maksymalny poziom stawki podatku określony w kwestionowanym przepisie dla miedzi odpowiada średniej cenie miedzi w wysokości około 46 000 zł za tonę, zaś dla srebra średniej cenie srebra wynoszącej około 6000 zł za kilogram (*vide* – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia kopalin, druk nr 144, Sejm VII kadencji).

W sytuacji, gdy średnia cena za kilogram srebra lub tonę miedzi przekroczy wskazane kwoty, nie będzie więc to powodowało dalszego wzrostu wysokości podatku od wydobycia tych metali, a tym samym wzrastał będzie zysk uzyskany przez podatnika.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że wprowadzenie wzoru liniowego dla niższych średnich wartości cen miedzi i srebra (art. 7 ust. 3 i ust. 5 ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin) chronić ma przed zbyt wysokim opodatkowaniem w przypadku spadku cen do poziomu zagrażającego rentowności opodatkowanej działalności (uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Przez zastosowanie wzorów określających wysokość stawek podatkowych, stawki te będą niższe niż zysk podmiotu wydobywającego miedź oraz srebro – w przeliczeniu odpowiednio na tonę lub kilogram (*vide* – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, druk nr 144, Sejm VII kadencji). Tym samym wysokość podatku od wydobycia będzie niższa niż zysk uzyskany z tego tytułu przez podatnika.

Istotą podatku jest oddanie Skarbowi Państwa tylko części przysporzenia majątkowego. Jeżeli wysokość obciążenia może przekroczyć zysk osiągnięty przez podatnika, to jest on wyłącznie sankcją i nie może być uznany za podatek (A. Bartoszewicz, D. Kubacki, *VAT. Komentarze Zakamycza*, Zakamycze 2004, str. 1150). Wskazać w tym miejscu należy, że Konstytucja nie określa dopuszczalnego progu wysokości obciążeń podatkowych, o ile nie są one ukrytą formą konfiskaty mienia.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p., podatek dochodowy od osób prawnych zasadniczo wynosi 19 % podstawy opodatkowania, tj. dochodu uzyskanego przez podatnika (nadwyżka sumy przychodów nad kosztami uzyskania). Podatek dochodowy od osób fizycznych pobierany jest zaś zasadniczo od podstawy jego obliczenia według skali określonej w art. 27 u.p.d.o.f. Przy podstawie do 85 528 zł podatek dochodowy pobierany jest w wysokości 18 % tej podstawy pomniejszonej o kwotę zmniejszającą podatek, powyżej tej kwoty w wysokości 32 % nadwyżki ponad kwotę 85 528 zł powiększonej o kwotę 14 839 zł 2 gr.

W świetle istniejących regulacji prawnych, łączna wysokość podatku od wydobycia miedzi i srebra oraz podatków dochodowych od osób prawnych albo osób fizycznych nie osiągnie progu, przy którym podatnik mógłby zostać pozbawiony całości zysku uzyskanego z tytułu prowadzenia działalności obciążonej tymi podatkami.

Nie można zatem uznać, że, przewidziany w art. 7 ustawy o podatku od kopalni, sposób określenia wysokości podatku od wydobycia miedzi i srebra oraz stawek podatkowych prowadzi do sytuacji, w której przewidziany w tejże ustawie obowiązek podatkowy mógłby stać się instrumentem konfiskaty mienia. Uwzględnia tym samym także zdolność płatniczą podatników obciążonych podatkiem od wydobycia niektórych kopalni.

Zauważyć ponadto należy, że przedmiotem opodatkowania tymże podatkiem jest wydobywanie miedzi lub srebra dokonywane w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez podmiot będący podatnikiem.

Przy zastosowaniu sposobu ustalenia wysokości podatku oraz stawek podatkowych, określonych w art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, podatek od wydobywania miedzi i srebra stanowi niewątpliwie znaczne obciążenie finansowe dla podatników prowadzących działalność w zakresie wydobywania miedzi i srebra. Podatnicy ci zobowiązani są ponadto do uiszczenia podatku dochodowego (od osób fizycznych albo osób prawnych) oraz opłaty eksploatacyjnej za wydobytą kopalinę i opłaty za wydanie koncesji na poszukiwanie lub rozpoznanie kopalin.

W tej sytuacji, łączna wysokość obciążeń daninami publicznoprawnymi podatników prowadzących działalność w sferze wydobywania miedzi i srebra może być na tyle wysoka, że istotnie prowadzi do pozbawienia ich znacznej części dochodu uzyskanego z tytułu prowadzenia tej działalności – aczkolwiek nie ma charakteru ukrytej konfiskaty tegoż dochodu.

W tym kontekście podnieść należy, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowania takich rozwiązań prawnych, które – jego zdaniem – będą najlepiej służyły realizacji tych celów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 października 1994 r., sygn. K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36; 12 września 2000 r., sygn. K. 1/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 185; 25 czerwca 2002 r., sygn. K. 45/01). Władza ustawodawcza ma więc swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa, w tym, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa.

W ramach daleko idącej swobody w kształtowaniu prawa daninowego, organy władzy ustawodawczej mają 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: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). W tym zakresie swoboda ustawodawcy oparta jest o kryteria i cele polityczne oraz gospodarcze. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem realizacji tych określonych celów. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność polityczną przed społeczeństwem (wyborcami).

Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może więc ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli godzą w sposób oczywisty w normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (*vide* – K. Działocha, komentarz do art. 84 Konstytucji RP [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe, tom III, Warszawa 2003 r., str. 3). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).



Przyjęte w art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin rozwiązanie, dotyczące sposobu ustalania wysokości podatku od wydobycia miedzi i srebra oraz wysokości stawek podatkowych, mieści się zatem w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody regulacyjnej ustawodawcy.

Nie można przy tym uznać, że kwestionowany przepis kształtuje obowiązek podatkowy w podatku od wydobycia miedzi i srebra w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika w takim stopniu, iż jest to niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

O zakresie, zasadach i wysokości opodatkowania (w tym także o wysokości stawek podatkowych) decydują bowiem głównie względy ekonomiczne i społeczne, a nie przesłanki o charakterze prawnym. W sferze daninowej wprowadzenie określonych rozwiązań podatkowych, w tym także określonej skali podatkowej, zasadniczo wynika bowiem z obiektywnej konieczności, niezbędnej dla zachowania równowagi budżetowej państwa, a nie subiektywnego przekonania o takiej potrzebie.

Dodać przy tym należy, że art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Celem wprowadzenia podatku od wydobycia miedzi i srebra jest uzyskanie wyższych wpływów budżetowych, poprzez zwiększenie udziału Skarbu Państwa w zyskach pochodzących z wydobycia tych surowców. Wprowadzenie tego podatku, jako nowego, stałego źródła dochodu ma służyć wspieraniu zachowania równowagi budżetowej i wpływać na zmniejszenie

długu publicznego (*vide* – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycie niektórych kopalnin, druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Zapewnienie równowagi budżetowej jest więc doniosłą wartością konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i do wypełniania jego zadań. Zapewnienie tej równowagi jest konstytucyjnym obowiązkiem wszystkich organów państwowych, spoczywa jednak w szczególności na parlamencie jako organie odpowiedzialnym za nadanie budżetowi ostatecznego kształtu normatywnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 listopada 1994 r., sygn. K. 6/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 39 oraz 13 grudnia 2004 r., sygn. K 20/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 115).

Zachowanie równowagi budżetowej i zapobieganie nadmiernemu zadłużaniu się państwa są wartościami konstytucyjnymi uzasadniającymi zarówno samo wprowadzenie podatku od wydobycia miedzi i srebra, jak i przyjęte w art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalnin rozwiązania dotyczące jego stawek oraz określenia wysokości. Konieczność ochrony tych wartości konstytucyjnych nie pozwala również na uznanie, że podatek od wydobycia miedzi i srebra, ustalany w sposób określony w art. 7 przedmiotowej ustawy, w sytuacji obciążenia podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wydobycia tych kopalnin również podatkiem dochodowym, prowadzi do, niedopuszczalnej konstytucyjnie, nadmiernej i nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe tychże podatników.

Niezależnie od powyższego podnieść należy, że, przewidywanego obniżenia zysków z dywidendy akcjonariuszy podmiotu wydobywającego miedź i srebro, w następstwie wprowadzenia ustawą o podatku od wydobycia

kopalin podatku od wydobycia miedzi i srebra w ustalonej w art. 7 tejże ustawy wysokości, nie można rozpatrywać w kategoriach naruszenia konstytucyjnego prawa do własności akcjonariuszy. Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. Nr 163, poz. 981 ze zm.), złoża miedzi i srebra są objęte własnością górniczą. Na podstawie art. 10 ust. 5 tej ustawy, prawo własności górniczej przysługuje zaś Skarbowi Państwa, nie zaś akcjonariuszom podmiotów wydobywających rudy miedzi i srebra. Podstawy do udziału w zyskach z dywidendy są w związku z tym niezależne od prawa państwa do udziału w zyskach z wydobywania kopalin ze złóż do niego należących, w tym w formie podatku wprowadzonego ustawą o podatku od wydobycia kopalin. Dywidenda nie jest daniną publiczną, zaś ustawa o podatku od wydobycia kopalin nie zawiera regulacji dotyczących jej wypłacania. Podkreślić należy przy tym, że ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również wprowadzenia niekorzystnych zmian systemu prawnego, w tym także w zakresie prawa podatkowego, mogących wpłynąć na obniżenie zysków z tej działalności. Uznanie, iż zmiany takie godzą w konstytucyjnie chronione prawo własności uniemożliwiłoby podwyższanie istniejących czy też wprowadzanie nowych podatków.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, że przepis art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu dotyczącego naruszenia art. 217 Konstytucji, wskazać należy, iż wzorzec ten, jak już wskazano w niniejszym stanowisku, ustanawia władztwo podatkowe państwa oraz wprowadza nakaz regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego wyłącznie w drodze ustawy.

Przepis art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin jest przepisem rangi ustawowej, a zatem spełnia warunki nałożone w tym zakresie przez wskazany art. 217 Konstytucji.

Art. 217 Konstytucji nie formułuje w stosunku do ustawodawcy materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań, w tym także w odniesieniu do zdolności płatniczej podatnika. W zakresie dotyczącym zarzutu niekonstytucyjności art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, polegającej na nieuwzględnieniu *zdolności do udźwignięcia ciężaru podatkowego* (uzasadnienie wniosku I, str. 11) przez podatnika, art. 217 Konstytucji nie jest zatem wzorcem adekwatnym.

Na marginesie zauważyć należy, że ustalenie właściwej wysokości opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika, wiąże się raczej z zasadą powszechności opodatkowania wynikającą z art. 84 Konstytucji.

Jak wskazano już w niniejszym stanowisku, brak jest jednak podstaw do uznania, aby wysokość podatku od wydobywania niektórych kopalin, określona w art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, była oderwana od możliwości płatniczych podatnika.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 31 ust. 3 Konstytucji, to podnieść należy, że regulacje prawne, dotyczące obowiązków podatkowych, mają wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji). Ich dopuszczalność powinna być rozpatrywana – przede wszystkim – w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego 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).

Przepis art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin określa wysokość i stawki podatkowe podatku od wydobywania kopalin. Jest więc regulacją dotyczącą obowiązku podatkowego.

W odniesieniu do tego przepisu art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest zatem adekwatnym wzorcem kontroli, tym bardziej że nie ma tu mowy o przekształceniu podatku w instrument konfiskaty mienia podatnika.

W świetle powyższego zasadne jest więc uznanie, że art. 7 ustawy o podatku od wydobywania kopalin jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji.

Za niezasadny należy uznać zarzut niezgodności art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin z art. 32, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Zgodnie z art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, podatnikiem podatku od wydobywania niektórych kopalin jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, dokonująca w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobywania miedzi oraz srebra.

Działalność gospodarcza w zakresie wydobywania miedzi lub srebra może być przy tym wykonywana jedynie po uzyskaniu koncesji (art. 21 pkt 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze).

Art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin nie wskazuje konkretnego, indywidualnie oznaczonego, podmiotu będącego podatnikiem podatku od wydobywania miedzi i srebra. Zgodnie z treścią tegoż przepisu, podatnikiem podatku od wydobywania miedzi i srebra jest każdy podmiot dokonujący wydobywania miedzi lub srebra, niezależnie od tego, w jakiej formie prawnej prowadzi działalność gospodarczą. Norma prawna zawarta w zaskarżonym przepisie ma charakter abstrakcyjny i generalny.

Okoliczność, iż aktualnie jedynym podmiotem dokonującym w zakresie swojej działalności gospodarczej wydobywania miedzi i srebra, a tym samym będącym podatnikiem w rozumieniu art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, jest KGHM Polska Miedź S.A., nie uzasadnia więc zarzutu, że zaskarżona regulacja prowadzi do opodatkowania arbitralnie wybranego

podatnika. Kwestionowany przepis będzie miał zastosowanie do każdego podmiotu, spełniającego określone w nim przesłanki do uznania za podatnika.

Zgodnie z ustawą o podatku od wydobycia kopalin, przewidziany w niej obowiązek podatkowy związany jest z wydobyciem miedzi i srebra, rozumianym jako wydobycie urobku rudy miedzi albo wydobycie urobku rudy miedzi i produkcja koncentratu (art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 2). Przedmiotem opodatkowania jest wydobycie miedzi i srebra (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od wydobycia kopalin). Na podstawie art. 4 tej ustawy, podatnikiem podatku od wydobycia niektórych kopalin jest zaś każdy podmiot wydobywający miedź i srebro.

W świetle tych regulacji, obowiązek podatkowy w podatku od kopalin spoczywa na wszystkich podmiotach wydobywających miedź i srebro, zaś podatkiem tym objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się tenże obowiązek podatkowy. Tym samym realizowana jest zasada powszechności opodatkowania, wyrażona w art. 84 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację konstytucyjnej zasady równości w zakresie obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych, wskazać należy, iż dla stwierdzenia naruszenia tej zasady przez zaskarżony przepis konieczne jest wykazanie nierównego potraktowania podmiotów podobnych.

Podstawowego znaczenia nabiera więc ustalenie „cechy istotnej”, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. Dopiero bowiem stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza różnicowanie), prowadzić może do postawienia pytania, czy takie różnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości (*vide* – L. Garlicki, komentarz do art. 32 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, pod red. L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003 r., str. 7).

Rozumienie zasady równości uwzględniać musi przy tym dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, *i tym większa winna być gotowość Sądu Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych* (L. Garlicki, *op. cit.*, str. 19). Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych.

W świetle powyższego konieczne jest przede wszystkim ustalenie, czy kwestionowana norma prawna, dekodowana z art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopaliny, istotnie prowadzi do niekonstytucyjnego zróżnicowania podmiotów wydobywających miedź i srebro oraz podmiotów wydobywających inne kopaliny w kontekście obciążenia podatkiem od wydobywania niektórych kopaliny.

Przedmiotowy podatek istotnie został nałożony wyłącznie na przedsiębiorców wydobywających miedź i srebro. Okoliczność ta nie oznacza jednak, że podmioty te zostały potraktowane przez ustawodawcę w sposób dyskryminujący je w stosunku do podmiotów zajmujących się wydobywaniem innych kopaliny.

W tym kontekście zauważyć należy, że, w świetle art. 4 ustawy o podatku od wydobywania kopaliny, o zaliczeniu podmiotów wydobywających kopaliny do podatników podatku od wydobywania niektórych kopaliny decyduje wydobywanie określonej kopaliny w postaci miedzi i srebra i związana z tym jednorodność działalności gospodarczej, polegająca na uzyskiwaniu dochodów z tego samego źródła. Jest to cecha relewantna, różnicująca podmioty wydobywające miedź i srebro, które zostały obciążone z tego powodu

podatkiem od wydobycia niektórych kopalin, od podmiotów wydobywających inne kopaliny. Tym samym, pomiędzy obydwoma grupami podmiotów występuje zasadnicza różnica, uniemożliwiająca uznanie ich za podmioty podobne.

Podkreślić w tym miejscu należy, że ustawodawcy przysługuje swoboda określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów norm. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje, korzystają z domniemania konstytucyjności (*vide* – L. Garlicki, *op. cit.*, str. 18).

Naruszenia w zaskarżonej regulacji konstytucyjnej zasady równości można byłoby upatrywać w sytuacji, w której prawodawca dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów dokonujących wydobycia kopalin. Wskazana odmienność sytuacji prawnej wymienionych grup podmiotów uzasadnia jednak ich zróżnicowanie, przyjęte w kwestionowanej regulacji. Odmienne podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być zaś traktowane w różny sposób i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103).

Niezależnie od powyższego podnieść ponadto należy, że ustawa o podatku od wydobycia kopalin nie przewiduje odstępstw od nałożonego obowiązku podatkowego. W świetle jej przepisów, sytuacja prawna podmiotów wydobywających miedź i srebro jest jednakowa. Ustawa nie zawiera bowiem regulacji prowadzącej do wyodrębnienia, wśród tej grupy podatników, podmiotów, które mogłyby być traktowane inaczej aniżeli pozostali przedsiębiorcy wydobywający miedź i srebro. Dla wszystkich podmiotów wydobywających miedź i srebro w jednakowy sposób zostały określone



przesłanki uznania ich za podatników podatku od wydobycia niektórych kopalin, przedmiot i podstawa opodatkowania oraz stawki podatkowe.

Ustawa o podatku od wydobycia kopalin przewiduje zatem objęcie wszystkich podmiotów wydobywających miedź i srebro w równym stopniu obowiązkiem podatkowym związanym z wydobyciem tychże metali, a tym samym równe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji ekonomicznej.

W związku z przedstawioną argumentacją zasadne jest przyjęcie, że kwestionowana regulacja nie narusza konstytucyjnej zasady równości, a co za tym idzie także obowiązku ustawodawcy realizacji tej zasady na gruncie prawa podatkowego.

Uznać zatem należy, że art. 4 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 32, art. 64 ust. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, zauważyć należy, że podniesiony w nim problem konstytucyjny dotyczy naruszenia przez kwestionowane przepisy zakazu podwójnego opodatkowania.

Z *petitum* oraz uzasadnienia wniosku I wynika, że zarzut ten podnoszony jest w kontekście naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności.

Zauważyć w tym miejscu trzeba, że – wyrażona w art. 2 Konstytucji – zasada proporcjonalności ma szersze znaczenie i odnosi się do ogółu sytuacji, w których państwo, za pomocą ustanowionego przez siebie prawa, oddziałuje na pozycję jednostki pozostającej pod jego władzą. W takich sytuacjach zarzut braku proporcjonalności jest oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34; 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26; 24 listopada 2008 r., sygn.

K 66/07, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 158; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Problematyka podwójnego opodatkowania była poruszana w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w kontekście podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W wyroku z dnia 11 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 972/09 (LEX nr 607599), NSA uznał za niedopuszczalne opodatkowanie podatkiem od towarów i usług tej samej czynności prawnej – pierwszy raz jako sprzedaży (dostawy) towaru, drugi jako zakupu (świadczenia usługi) przez nabywcę tego samego towaru, w ramach tej samej transakcji. Wiązało się to z uznaniem, że premie pieniężne, czy też bonusy otrzymywane przez nabywcę od dostawcy za dokonanie nabycia określonej ilości czy wartości towaru nie są wynagrodzeniem za świadczenie usługi, a wypłacenie takich premii nie kreuje odrębnej od dostawy towaru czynności objętej podatkiem od towarów i usług. Nie może bowiem wystąpić taka sytuacja faktyczna, która stanowiłaby jednocześnie dostawę towaru i świadczenie usług. W uzasadnieniu uchwały 7 sędziów z dnia 11 października, sygn. I FSP 1/10 (LEX nr 603396), NSA wskazał m.in., że do podwójnego opodatkowania dochodzi w sytuacji, w której ta sama czynność gospodarcza jest dwukrotnie opodatkowana podatkiem VAT. Zakaz podwójnego opodatkowania podatkiem VAT wynika z zasady jego neutralności, na której opiera się system tegoż podatku. W odniesieniu do podatku akcyzowego w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano zaś, że do podwójnego opodatkowania dochodzi w sytuacji, gdy dwukrotnie jest nim opodatkowany ten sam wyrób, co jest sprzeczne z zasadą jednokrotności przedmiotowego podatku. Podatek ten jest bowiem podatkiem jednofazowym. Taki jego charakter wywołuje ten skutek, że podatek powinien być pobierany tylko raz. Tym samym za sprzeczne z elementarną zasadą podatku akcyzowego trzeba uznać przypadki podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu (*vide* - uchwały 7 sędziów NSA z dnia: 17 grudnia 2007 r., sygn. I FSP 6/07, ONSAiWSA 2008/2/5 i 13 lipca 2009 r., sygn. I FSP 3/09, ONSAiWSA

2009/06/01). Podnoszono też, że ujawnienie się takich przypadków należałoby uznać za sprzeczne z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego (*vide* – wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., sygn. I FSK 401/05, LEX nr 187607).

Problematyka podwójnego opodatkowania była także przedmiotem oceny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, m.in. w orzeczeniu z dnia 26 września 1989 r., sygn. K. 3/89 (OTK z 1989 r., poz. 5) oraz wyrokach z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01 (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6); 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU 3/A/2002, poz. 33) i 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94). W uzasadnieniu powołanego wyroku pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 6/02, odnosząc się do kwestii podwójnego opodatkowania, Trybunał stwierdził m.in., że *wprowadzenie podatku dochodowego od kwot przekazywanych za granicę w ramach obrotu kapitałowego wywołuje również poważne zastrzeżenia z uwagi na brak spójności wewnętrznej przepisów ustawy podatkowej ze względu na wprowadzenie w ustawie nowelizowanej podwójnego opodatkowania tego samego dochodu a nawet majątku podatnika. Powstają wewnętrzne sprzeczności i kolizje, nie rozstrzygnięte przez ustawodawcę, między rozpatrywanym przepisem art. 52b ustawy o podatku dochodowym a przepisami innych ustaw polskiego systemu podatkowego dotyczącymi zakresu obowiązku podatkowego z wykluczeniem podwójnego opodatkowania (...). Transfer za granicę osiągniętych przez osoby fizyczne dochodów w ramach obrotu kapitałowego oznacza z reguły podwójne (ponowne) opodatkowanie tego samego dochodu. Zachodzi to zawsze, gdy osiągnięcie dochodu było już opodatkowane podatkiem dochodowym.*

W świetle powyższego, podwójne opodatkowanie dotyczy istnienia zjawiska podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, a także ponownego opodatkowania majątku, którego nabycie było już raz opodatkowane.

Jak już wcześniej wskazano, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, przedmiotem opodatkowania podatkiem od wydobycia niektórych kopalin jest wydobycie miedzi i srebra.

W rozumieniu tej ustawy, przez wydobycie miedzi oraz srebra rozumie się wydobycie urobku rudy miedzi albo wydobycie urobku rudy miedzi i produkcję koncentratu (art. 2 ust. 1 pkt 2).

Art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin określa podstawę opodatkowania podatkiem od wydobycia niektórych kopalin.

Przepis ten ma następujące brzmienie:

*Art. 6. 1. Podstawę opodatkowania podatkiem stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie.*

*2. W przypadku gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urobku rudy miedzi, podstawę opodatkowania podatkiem stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w urobku rudy miedzi.*

Podstawą opodatkowania podatkiem od wydobycia niektórych kopalin jest zatem miedź i srebro, a nie rudy tych metali.

W świetle regulacji zawartych w art. 3 ust. 1, art. 4, art. 6 i art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin, opodatkowaniu podatkiem od wydobycia niektórych kopalin podlega działalność gospodarcza polegająca na wydobyciu miedzi i srebra, a wysokość zobowiązania podatkowego uzależniona jest od ilości miedzi oraz srebra zawartych w urobku rudy miedzi albo wyprodukowanym koncentracie oraz średniej ceny tych metali na rynku światowym (co, jak już wcześniej podniesiono, ma znaczenie dla określenia wielkości stawki podatkowej).

Klasyfikacja podatków wiąże się z systematyką podatków wyodrębnionych na podstawie określonego rodzaju kryterium w pokrewne rodzajowo grupy. Powszechnie stosowana jest klasyfikacja dokonywana z punktu widzenia źródła poboru podatku, która związana jest z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania dochodu. Zgodnie z tą klasyfikacją,

podatki dzielą się na przychodowe, dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne. Jak podkreśla się w literaturze, dochód może być ujmowany zgodnie z założeniami teorii czystego przyrostu majątku, która traktuje dochód jako czysty przyrost majątkowy w pewnym określonym czasie. Inna teoria, zwana teorią źródeł, jako dochód traktuje tylko te wpływy, których źródło jest stałe (*vide* – A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010 r., str. 126 i nast.). Podatki dochodowe to podatki, których przedmiotem jest dochód.

W u.p.d.o.f. zasadniczo przyjmuje się, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Obok tej generalnej definicji ustawa przewiduje dla określonych rodzajów działalności i zdarzeń szczególne sposoby określania dochodu. Stosowne regulacje w tym względzie zawarte są w przepisach art. 24 i art. 25 u.p.d.o.f.

Również w u.p.d.o.p. dochód generalnie zdefiniowany jest jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 7 ust. 2, art. 9 ust. 2, art. 10 i art. 11).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. W wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22 tej ustawy, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Podobne rozwiązanie przyjęte zostało w u.p.d.o.f.

W świetle istniejących regulacji prawnych, podmiot, który w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wykonuje wydobywanie miedzi i srebra, jest podatnikiem zarówno podatku dochodowego od dochodów uzyskanych z tytułu tej działalności, jak i podatnikiem podatku od wydobycia miedzi i srebra.

Jak wynika z powołanych przepisów u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. oraz ustawy o podatku od wydobycia kopalin, przedmiot opodatkowania podatkiem

dochodowym od osób fizycznych oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych jest określony inaczej, aniżeli przedmiot opodatkowania podatkiem od wydobycia niektórych kopalin.

Jeszcze raz podkreślić trzeba, że, w tym pierwszym przypadku, przedmiotem opodatkowania jest dochód rozumiany generalnie jako nadwyżka przychodu nad kosztami jego uzyskania, zaś w drugim wydobycie miedzi i srebra, a precyzyjnie ilość miedzi i srebra zawarta w koncentracie wyprodukowanym z wydobytego urobku miedzi bądź w urobku wydobytej rudy miedzi (gdy podatnik nie produkuje koncentratu).

Podnieść w tym miejscu należy, że w ekonomicznym procesie powstawania i użytkowania dochodu, dochód najpierw się kształtuje, tj. powstaje przychód podatkowy, następnie zostaje ustalony (przychód pomniejszony o koszty), a następnie zostaje zużyty (majątek, konsumpcja) [vide – A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010 r., str. 126 i nast.].

Środki finansowe uzyskane przez podatnika ze sprzedaży miedzi i srebra stanowią jego przychód, uwzględniany przy ustalaniu wysokości dochodu w roku podatkowym. Dochód ten podlega następnie opodatkowaniu wymienionymi podatkami dochodowymi.

W przypadku podatku od wydobycia niektórych kopalin, przedmiotem opodatkowania jest wydobycie miedzi i srebra, a nie środki finansowe uzyskane ze sprzedaży tych kopalin. Zgodnie z konstrukcją przyjętą w ustawie o podatku od wydobycia kopalin, jest on przy tym pobierany na etapie jego wydobycia, a precyzyjnie w miesięcznych terminach rozliczeniowych, do 25. dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 14 ust. 1), tj. podatnik wyprodukował koncentrat z wydobytego urobku rudy miedzi bądź wydobył ten urobek (gdy nie produkuje koncentratu).

W świetle powyższego nie można uznać, że dochód z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, w zakresie której wydobywa się miedź

i srebro, stanowiący przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych czy podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest tożsamy z przedmiotem opodatkowania podatkiem od niektórych kopalin.

Dodatkowo wskazać należy, że, przy konstrukcji przyjętej w ustawie o podatku od wydobywania kopalin, przewidziany w niej podatek uiszczany jest w wysokości uzależnionej od ilości miedzi i srebra zawartej w koncentracie. Wielkość produkcji tegoż koncentratu uzależniona jest jednak od ilości wydobytego urobku rudy miedzi. Tym samym przedmiotowy podatek pobierany jest od wydobytego urobku rudy miedzi, która to kopalina – jak podniesiono już w niniejszym stanowisku – przed wydobywaniem stanowiła własność Skarbu Państwa.

W przypadku podatków dochodowych, przewidzianych w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., są one pobierane z dochodu stanowiącego własność podatnika (art. 11 u.p.d.o.f. i art. 12 u.p.d.o.p.).

Nie można przy tym uznać, że nieuwzględnienie przez ustawodawcę, w ustawie o podatku od wydobywania kopalin, wyłączenia lub zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z działalności polegającej na wydobywaniu miedzi i srebra stanowi pominięcie ustawodawcze prowadzące do naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wykształciło się rozróżnienie zaniechania od pominięcia legislacyjnego. Obie sytuacje dotyczą braku regulacji prawnej, ale różnią się w zasadniczy sposób. Jak wskazano w wyroku, wydanym w pełnym składzie Trybunału, z dnia 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216), istotne jest *odróżnienie sytuacji zaniechania ustawodawczego od sytuacji przyjęcia uregulowania niepełnego (pomijającego)*. *Pierwsza sytuacja polega na tym, że ustawodawca świadomie pozostawia określoną kwestię w całości poza uregulowaniem prawnym. Ponieważ polskie ujęcie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach ustawodawcy, nie*

*ma możliwości wnoszenia takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału.* Trybunał Konstytucyjny nie jest zatem władny orzekać o zaniechaniach ustawodawczych, polegających na niewydaniu aktu normatywnego i nieuregulowaniu określonego zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26 czy 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 109). Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa Trybunał Konstytucyjny może i ma obowiązek badać, czy w uchwalonych przepisach nie brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji, bo stanowiących pominięcie legislacyjne. Jest zatem uprawniony do orzekania o wadliwości regulacyjnej w postaci pominięcia ustawodawczego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39, 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, *op. cit.* czy 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, *op. cit.*).

Brak w ustawie o podatku od wydobywania kopalin regulacji dotyczącej wyłączenia lub zwolnienia dochodów z wydobywania miedzi i srebra od podatku dochodowego określonego w u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. jest świadomym wyborem ustawodawcy, który celowo nie wprowadził takiego unormowania.

Wskazuje na to choćby regulacja z art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od wydobywania kopalin, w których wyłączono możliwość zaliczenia podatku od wydobywania niektórych kopalin do kosztów uzyskania przychodów w u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f.

W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin podnoszono, że uznanie podatku od wydobywania niektórych kopalin za koszt uzyskania przychodu w podatkach dochodowych od osób fizycznych albo od osób prawnych spowodowałoby zmniejszenie podstawy opodatkowania w tych podatkach, co w konsekwencji zmniejszyłoby wpływy



z tychże podatków do jednostek samorządu terytorialnego. Obecnie udział gmin, powiatów oraz województw we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (podatników zamieszkałych na obszarze danej jednostki) wynosi – odpowiednio – 39,34%, 10,25% oraz 1,6%. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych udział wymienionych jednostek samorządu terytorialnego wynosi – odpowiednio – 6,71%; 1,4% oraz 14,75%. Uznanie przedmiotowego podatku za koszt uzyskania przychodu oznaczałoby, że przejście przez Państwo części zysku z tytułu wydobycia miedzi i srebra nastąpiłoby kosztem obniżenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego (*vide* – rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin, druk nr 144, Sejm VII kadencji).

Ewentualne wyłączenie dochodów z wydobycia miedzi i srebra z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem dochodowym od osób prawnych odbyłoby się zatem także kosztem obniżenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego – czego ustawodawca chciał uniknąć.

W tym kontekście ponownie należy zwrócić uwagę, że nieunormowanie w ustawie o podatku od wydobycia kopalin przedmiotowego wyłączenia lub zwolnienia z opodatkowania podatkami dochodowymi dochodów z wydobycia miedzi i srebra nie prowadzi do, niezgodnego z Konstytucją, podwójnego opodatkowania tego samego dochodu.

Tym samym, brak w ustawie o podatku od wydobycia kopalin regulacji dotyczącej wyłączenia lub zwolnienia dochodów z wydobycia miedzi i srebra od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem dochodowym od osób prawnych należy ocenić jako zaniechanie ustawodawcze.

Niezależnie od powyższego odnieść należy się do wzajemnych relacji pomiędzy podatkiem od wydobycia niektórych kopalin oraz opłatą eksploatacyjną i opłatą od ustanowienia użytkowania górniczego.

Jeśli chodzi o opłatę eksploatacyjną, to jest ona wnoszona przez przedsiębiorcę, który uzyskał koncesję na wydobywanie kopaliny ze złoża, w wysokości ustalonej jako iloczyn jej stawki oraz ilości kopaliny wydobytej ze złoża bilansowego i pozabilansowego, w okresie rozliczeniowym (art. 134 ust. 1 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze). W przypadku rudy miedzi stawka opłaty eksploatacyjnej wynosi 3,1 zł za tonę (art. 134 ust. 2 i załącznik do ustawy – Prawo geologiczne i górnicze).

Stawka opłaty eksploatacyjnej jest waloryzowana jedynie o wskaźnik inflacji (art. 136 ust. 1 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze) i – w przeciwieństwie do stawek podatku od wydobywania niektórych kopaliny – nie uwzględnia rynkowych cen miedzi.

Opłata eksploatacyjna jest przy tym *wynagrodzeniem za gospodarcze korzystanie ze środowiska, nie zaś dodatkowym opodatkowaniem niektórych dziedzin produkcji* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Pogląd ten został podtrzymany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09 (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56). W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał stwierdził m.in., że *opłata eksploatacyjna nie ma cech podatku zdefiniowanych w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.). (...). Nakładanie obowiązku uiszczania opłat eksploatacyjnych za wydobywanie kopaliny ma na celu m.in. uzyskanie środków finansowych na przygotowanie warunków zapewniających funkcjonowanie gospodarczo-społeczne rejonów górniczych w okresie po wyczerpaniu eksploatowanych zasobów. Realizację tego celu zapewnić powinna część wpływów z opłat przekazywanych gminom (zob. R. Uberman, Opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopaliny po nowelizacji prawa geologicznego i górniczego ustawą z dnia 27 lipca 2001 r., "Górnictwo odkrywkowe" nr 1/2002, s. 46). Charakter opłaty eksploatacyjnej zbliżony jest do opłat za korzystanie ze środowiska. (...). Choć opłata eksploatacyjna nie ma*

*przeznaczenia celowego, to jednak umożliwi wykonywanie zadań, które gminy górnicze muszą realizować w konsekwencji prowadzonej na tych terenach eksploatacji.*

*Opłaty publiczne wiążące się z prawną ochroną wartości środowiska (opłaty ekologiczne) są powiązane ściśle z określonymi zadaniami, głównie z zakresu kształtowania i ochrony środowiska naturalnego jako dobra wspólnego. Opłaty te mogą być powiązane z prawem do prowadzenia działalności szkodzącej lub zagrażającej środowisku naturalnemu w zakresie niewymiernym lub trudno wymiernym, które, dzięki swojemu charakterowi, w dużym stopniu pełnią wówczas funkcję restytucyjno-kompensacyjną. W tej grupie opłat mieszczą się przede wszystkim opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska, ale także opłaty eksploatacyjne (zob. J. Gliniecka, Opłaty ..., s. 71). Funkcja kompensacyjna opłat publicznych może być rozumiana dwojako. W znaczeniu węższym oznacza naprawienie szkód i pokrycie strat poniesionych przez poszkodowanego. W znaczeniu szerszym ma charakter zryczałtowanego wynagrodzenia i zadośćuczynienia dla "zbiorowego pokrzywdzonego" (zob. J. Gliniecka, Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych, [w:] Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 166). (...). Opłata eksploatacyjna, z racji wskazanej wyżej funkcji, stanowi swoiste wynagrodzenie za ingerencję w środowisko naturalne (ekwiwalent finansowy).*

Opłata za ustanowienie użytkowania górniczego (art. 13 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze) ustalana jest w drodze umowy pomiędzy koncesjonariuszem (użytkownikiem górnicznym) a Skarbem Państwa. Wysokość opłaty nie jest regulowana przepisami prawa. Należność z tytułu tej opłaty ma charakter należności cywilnoprawnej, a nie publicznoprawnej.

W świetle powyższego, opłata eksploatacyjna oraz opłata za ustanowienie użytkowania górniczego nie mają cech podatku. Przedmiot tych

opłat zasadniczo różni się przy tym od przedmiotu opodatkowania podatkiem od wydobycia niektórych kopalin.

Nie można zatem uznać, iż podatek od wydobycia niektórych kopalin w sposób niedopuszczalny konstytucyjnie *dubluje* opłatę eksploatacyjną za wydobytą kopalinę oraz opłatę za ustanowienie użytkowania górniczego.

Reasumując, zaskarżone przepisy nie prowadzą do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu tego samego podatnika, a tym samym nie naruszają wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności.

W odniesieniu do wzorca z art. 31 ust. 3 Konstytucji, nie jest on wzorcem adekwatnym dla kontroli zaskarżonych przepisów. Odpowiednie zastosowanie w tym zakresie ma, dotycząca tego wzorca kontroli, przytoczona wcześniej argumentacja dotycząca oceny zgodności z Konstytucją art. 7 ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

W świetle powyższego uznać należy, że art. 3 ust.1 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin nie naruszają zakazu podwójnego opodatkowania wynikającego z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności oraz nie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji, zauważyć należy, że jest on podnoszony w kontekście nieprecyzyjności i niejasności zaskarżonych przepisów.

Przypomnieć należy, że zaskarżone przepisy mają następujące brzmienie:

*Art. 2. Ilekroć w ustawie jest mowa o:*

- 1) urobku rudy miedzi - rozumie się przez to kopalinę wydobytą ze złóż położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zawierającą miedź lub srebro w ilościach nadających się do przemysłowego wykorzystania;*
- 2) wydobyciu miedzi oraz srebra - rozumie się przez to:*

- a) wydobywanie urunku rudy miedzi albo
  - b) wydobywanie urunku rudy miedzi i produkcję koncentratu;
- 3) koncentracie - rozumie się przez to produkt wzbogacania urunku rudy miedzi w postaci nadającej się do dalszego przetwarzania w procesach hutniczych.

*Art. 3. 1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem jest wydobywanie miedzi oraz srebra.*

*Art. 5. 1. Obowiązek podatkowy powstaje w dniu wyprodukowania koncentratu z wydobytego przez podatnika urunku rudy miedzi.*

*2. W przypadku gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urunku rudy miedzi, obowiązek podatkowy powstaje w dniu wydobywania tego urunku.*

*3. Jeżeli nie można określić dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy w związku z wyprodukowaniem koncentratu albo wydobywaniem urunku rudy miedzi, za dzień jego powstania uznaje się dzień, w którym organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej stwierdził dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu.*

*Art. 6. 1. Podstawę opodatkowania podatkiem stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie.*

*2. W przypadku, gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urunku rudy miedzi, podstawę opodatkowania podatkiem stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w urunku rudy miedzi.*

Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku.

Kwestionowane przepisy nie zawierają jednakże pojęć, które byłyby niedookreślone w takim stopniu, że byłyby to sprzeczne z zasadą poprawnej legislacji.

Jeśli chodzi o użyte w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od wydobycia kopalin pojęcie *kopaliny wydobytej* podnieść należy, że w art. 6 pkt 3 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze zawarta jest definicja pojęcia *kopaliny wydobytej*, rozumianego jako *całość kopaliny odłączonej od złoża*. W tym kontekście wydaje się, że nie powinny budzić wątpliwości interpretacyjnych definicje pojęć *urobku rudy miedzi oraz wydobycia miedzi oraz srebra* zawarte w art. 2 ustawy o podatku od wydobycia kopalin.

Podkreślić w tym miejscu należy, że sytuacja, w której w procesie stosowania prawa należy brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co zazwyczaj oznacza konieczność szczegółowego rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa, jest sytuacją typową. Występuje zwłaszcza w wypadku regulacji podatkowych przewidujących podatki związane z aktywnością gospodarczą. Złożone stany prawne, charakteryzujące się *nakładaniem i krzyżowaniem* regulacji stanowią przy tym typową osnowę rozstrzygnięć organów władzy publicznej, w tym sądów (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). *Rozproszenie materii jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej. Liczne odesłania utrudniają niewątpliwie lekturę i zrozumienie tekstu prawnego zwłaszcza przez osoby niebędące specjalistami z danej dziedziny prawa, ale samo uregulowanie określonego zagadnienia w różnych częściach aktu normatywnego, a nawet w różnych aktach normatywnych, tylko w skrajnych wypadkach uznać należałoby za naruszenie Konstytucji. Miałoby to miejsce wówczas, gdy ustawodawca bez żadnego uzasadnienia ujął regulację jednego zagadnienia w różnych przepisach (a nawet różnych ustawach), a skutkiem tego działania byłaby «poważna» dezorientacja adresatów i organów stosujących prawo. Inaczej mówiąc, działanie prawodawcy musiałoby w oczywisty sposób podważać zaufanie do jego racjonalności, którą uznać należy za istotny element zasady bezpieczeństwa*

*prawnego i ochrony zaufania do państwa i prawa* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

Ustawodawca podatkowy nie musi przy tym zawsze korzystać ze swej autonomii w takim zakresie, aby tworzyć definicje pojęć występujących także w innych aktach prawnych. Dla praktyki istotne jest takie tworzenie konstrukcji prawnopodatkowych w sposób autonomiczny, aby zachować także wartości jedności systemu prawa (*vide* – R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd Podatkowy z 2003 r., nr 10; P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011 r., str. 17).

Nie narusza także zasady określoności w stopniu kwalifikowanym definicja pojęcia *koncentrat* zawarta w art. 2 pkt 3 ustawy o podatku od wydobywania kopaliny, w której ustawodawca odwołał się do pojęcia *urobku rudy miedzi* zdefiniowanego jako kopalina wydobyta ze złóż położonych na terytorium Rzeczypospolitej, zawierających miedź lub srebro w ilościach nadających się do wykorzystania przemysłowego. W szczególności w sposobie definiowania pojęcia *koncentrat* nie doszło do błędu logicznego w postaci tłumaczenia nieznanego przez nieznaną (*ignotum per ignotum*).

Również pozostałe pojęcia zawarte w kwestionowanych przepisach nie zawierają niejasności, których nie można byłoby usunąć w drodze powszechnie przyjętych metod wykładni przepisów prawa. Zauważyć przy tym należy, że w przepisach tych zawarte są także terminy techniczne, m.in. *wzbogacenie urobku rudy miedzi*. Pojęcia te występują w branży wydobywczej i ich znaczenie jest określone w literaturze fachowej (*vide* – I. Baic, W. Blaschke, *Wstępne badania nad możliwością przewidywania parametrów jakościowych odpadów powstających w procesach wzbogacania węgla kamiennych*, Rocznik Ochrony Środowiska, tom 13, str. 1373 i nast.).

Zauważyć przy tym należy, że każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyjać przy tym może uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*).

W ustawie o podatku od wydobycia kopalin w sposób precyzyjny i jasny zostały określone zarówno przedmiot opodatkowania (art. 3 ust. 1), jak i podstawa opodatkowania (art. 6). Również moment powstania obowiązku podatkowego w art. 5 tej ustawy został określony na tyle precyzyjnie, że nie powinien budzić wątpliwości interpretacyjnych w praktyce.

Niezgodność określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., *dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego*



*przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. (sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).*

Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest przy tym tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27

kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36). Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa (w tym w szczególności prawa daninowego) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103].

Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39 i 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120). O uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań.

Dodać należy, że przyjęcie poglądu, iż niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadziłyby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna*.

W przypadku kwestionowanych regulacji, przy zastosowaniu powszechnie przyjętych i dopuszczalnych metod wykładni, możliwa jest ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja.

Uzasadnione jest zatem przyjęcie, że art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od wydobycia kopalin są zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji.

W związku z powyższym wnoszę, jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
Robert Hosiński  
Zastępca Prokuratora Generalnego