

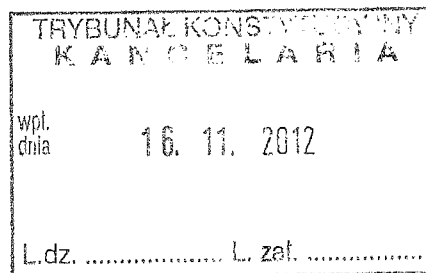


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 16 listopada 2012 r.

Sygn. akt K 23/12

BAS-WPTK-1223/12



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie połączonych wniosków poselskich z 26 kwietnia 2012 r. oraz 10 maja 2012 r. (sygn. akt K 23/12), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

- 1) ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362) **jest zgodna** z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji;
- 2) art. 7 ustawy powołanej w pkt 1 **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz **nie jest niezgodny** z art. 217 Konstytucji;
- 3) art. 4 ustawy powołanej w pkt 1 **jest zgodny** z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji;
- 4) art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy powołanej w pkt 1 **są zgodne** z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji;
- 5) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy powołanej w pkt 1 **są zgodne** z art. 2 Konstytucji;
- 6) art. 17 w związku z art. 27 ustawy powołanej w pkt 1 oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy powołanej w pkt 1 **są zgodne** z art. 2 Konstytucji;
- 7) art. 27 ustawy powołanej w pkt 1 **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

Ponadto, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i zarzuty wnioskodawców

1. Wnioskiem z 26 kwietnia 2012 r. grupa posłów Prawa i Sprawiedliwości (dalej: wniosek I) zakwestionowała ustawę z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (Dz. U. z 2012 r. poz. 362, dalej: ustawa o podatku od kopalin albo u.p.k.), wnosząc o stwierdzenie, że:

1) „art. 7 ust. 1-5 ustawy [...], a w konsekwencji cała ustawa o podatku od wydobywania kopalin, gdyż wymieniony przepis jest nierozdzielnie 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 wydobywania kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie 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 wydobywania kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie 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 wydobywania kopalin, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie 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 ust. 2 Konstytucji w konsekwencji jest niezgodna z ww. przepisami Konstytucji RP” (wniosek I, *petitum*).

2. Wnioskiem z 10 maja 2012 r. grupa posłów Sojuszu Lewicy Demokratycznej (dalej: wniosek II) wniosła o stwierdzenie niezgodności: „art. 1-26

w zw. z art. 27 ustawy [...] z art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. w szczególności wynikającymi z niego zasadami należytej legislacji podatkowej, zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa” (wniosek II, *petitum*).

3. We wniosku I wnioskodawcy stawiają pięć różnych grup zarzutów poszczególnym przepisom ustawy o podatku od kopalin oraz przedstawiają zarzuty odnoszące się do całej ustawy. Przede wszystkim wskazują, że art. 7 ust. 1-5 u.p.k. jest sprzeczny 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 przez to, iż: „[...] ustanawia stawkę podatku od wydobywania kopalin, która – uwzględniając, że dochody podlegają również [opodatkowaniu – uwaga własna] podatkiem dochodowym (od osób fizycznych lub od osób prawnych) – prowadzi do tego, że łączna wysokość opodatkowanych dochodów z wydobywania miedzi i srebra zbliża się do wysokości tych dochodów. Powoduje to z kolei, że podatek od wydobywania niektórych kopalin narusza zasadę proporcjonalności, prowadzi do nadmiernej ingerencji w prawo własności i w swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, jest w istocie podatkiem konfiskacyjnym” (wniosek I, s. 4). W dalszych wywodach wnioskodawcy stwierdzają, że: „[...] podatek od kopalin pozbawia w ogóle przedsiębiorcę zysku z działalności wydobywczej lub skazuje przedsiębiorcę na prowadzenie tego rodzaju działalności ze stratą” (wniosek, s. 8).

Z kolei niezgodności art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 oraz art. 7 ust. 1-5 u.p.k. z art. 2, art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji wnioskodawcy dopatrują się w tym, że ustawa w sposób arbitralny opodatkowuje wybranego podatnika, przez co narusza zasadę powszechności oraz równości opodatkowania (wniosek I, s. 12). Istota niezgodności z chronioną przez Konstytucję zasadą równości w omawianym zakresie ma polegać na tym, że spośród podmiotów wydobywających różne kopaliny wybrano tylko te, które wydobywają miedź i srebro, oraz na tym, że obecnie w Polsce istnieje tylko jeden podmiot, który wydobywa miedź i srebro (KGHM Polska Miedź S.A.). Zdaniem wnioskodawców, powoduje to, że w sensie materialnym podatek nie jest powszechny, lecz *de facto* indywidualny (wniosek I, s. 14-15).

Artykuł 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 7 ust. 1-5 u.p.k. są, według wnioskodawców, sprzeczne z zakazem podwójnego opodatkowywania tych

samych zdarzeń podatkowych, wywodzonym z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji (wniosek I, s. 19-20). Jak wskazują wnioskodawcy, podatek od kopalini: „[...] nie jest zatem li tylko *sui generis* «dodatkiem» do podatku dochodowego, ale jest podatkiem prowadzącym do odrębnego i niezależnego od podatku dochodowego obciążenia dochodów tych przedsiębiorców, a jednocześnie równoważy jakościowo, biorąc pod uwagę wielkość obciążenia, opodatkowanie podatkami dochodowymi [...] przy braku wyłączenia z podatków dochodowych dochodów z wydobycia miedzi i srebra, dochodzi do podwójnego opodatkowania” (wniosek I, s. 21).

Zdaniem wnioskodawców, art. 27 w związku z art. 17 oraz w związku z art. 19 u.p.k. są niezgodne z art. 2 Konstytucji przez to, że: „wprowadza zmiany w podatkach dochodowych, nie uwzględniając zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie roku podatkowego” (wniosek I, s. 22). Prowadzi to do zaskoczenia podatników, którzy nie mogli uwzględnić, że będą zmuszeni do poniesienia dodatkowych kosztów prowadzenia swojej działalności (wniosek I, s. 23).

Przepisy art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 oraz art. 27 u.p.k. są także, w opinii wnioskodawców z dwóch powodów sprzeczne z zasadami prawidłowej legislacji. Po pierwsze, art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 u.p.k. naruszają konstytucyjny standard określoności przez to, że są częściowo niejasne (np. posługują się terminem „wydobycie”, który jest wieloznaczny). Po drugie, art. 27 u.p.k. jest sprzeczny z ustawą zasadniczą, gdyż ustanawia zbyt krótkie *vacatio legis* (wniosek I, s. 24-26).

Wreszcie wnioskodawcy wskazują, że ustawę o podatku od kopalini uchwalano pośpiesznie, zaś niektóre przepisy wprowadzono z naruszeniem procedury trzech czytań (wniosek I, s. 26-28).

4. We wniosku II sformułowano zarzut niezgodności: „[...] art. 1-26 w zw. z art. 27 ustawy [...] z art. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. w szczególności wynikającymi z niego zasadami należytej legislacji podatkowej, zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa” (wniosek II, *petitum*). Wnioskodawcy wskazują, że nie kwestionują: „[...] konstytucyjności całej ustawy z dnia 2 marca 2012 r. Sformułowanie w *petitum* wniosku «art. 1-26 w zw. z art. 27 ustawy o podatku od wydobycia kopalini» 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 jej wejścia w życie” (wniosek II, s. 3).

Równocześnie wnioskodawcy podkreślają, że nie kontestują: „[...] zasadności wprowadzenia podatku od kopalin rud miedzi i srebra, zasad oraz wysokości jego naliczania. Najpoważniejsze wątpliwości budzi moment wejścia w życie ustawy podatkowej, a co za tym idzie również moment powstania obowiązków i zobowiązań podatkowych oraz obowiązków leżących po stronie podatników (podmiotów gospodarczych) polegających na przygotowaniu infrastruktury umożliwiającej dokonanie obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego” (wniosek II, s. 3-4).

Zdaniem wnioskodawców, „[...] przepisy ustawy z dnia 2 marca 2012 r. stanowią zaskoczenie dla ich adresatów. Przede wszystkim nie przewidują odpowiedniego okresu, w którym podatnicy będą mogli przygotować swoje przedsiębiorstwa do poniesienia nowego, dotychczas nieistniejącego wydatku na rzecz Skarbu Państwa. Wynoszący zaledwie 14 dni okres przejściowy nie umożliwia im przygotowania i wdrożenia odpowiednich zmian w kontraktach wiążących ich z kontrahentami, planach biznesowych, finansowych i gospodarczych. Nie mają oni możliwości terminowego przygotowania infrastruktury prawnej, technicznej i personalnej umożliwiającej realizację postanowień ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin” (wniosek II, s. 17).

II. Analiza formalnoprawna

1. W pierwszej kolejności należy odnieść się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie. Biorąc pod uwagę restrykcyjne warunki formalne, które musi spełniać pismo procesowe inicjujące kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym, trzeba wskazać, że nie wszystkie zakwestionowane przepisy w świetle sformułowanych zarzutów stanowią rzeczywisty przedmiot kontroli. Zastrzeżenia w tym względzie budzi przede wszystkim pkt 2 oraz pkt 3 *petitum* wniosku I. W pkt. 2 *petitum* przedmiotem kontroli uczyniono art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 oraz art. 7 ust. 1-5 u.p.k. w kontekście naruszenia przez te przepisy zasady powszechności oraz równości opodatkowania przez to, że *de facto* podatnikiem podatku od wydobywania kopalin jest tylko jeden podmiot, tj. KGHM Polska Miedź S.A. Odnosząc się do tak zakreślonego przedmiotu kontroli, należy zauważyć, że art. 1 ust. 1 u.p.k. określa zakres normowania ustawy, art. 3 ust. 1 u.p.k. wskazuje

działalność podlegającą opodatkowaniu, art. 4 u.p.k. określa, kto jest podatnikiem omawianego podatku, zaś art. 7 ust. 1-5 u.p.k. normuje zasady ustalania wymiaru zobowiązania podatkowego. W świetle powyższego należy zauważyć, że zakres podmiotowy podatku od wydobywania kopalin jest kształtowany jedynie przez art. 4 u.p.k., który przesądza, kto jest podatnikiem podatku od wydobywania niektórych kopalin. Tym samym wskazanie jako przedmiotu kontroli art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 oraz art. 7 u.p.k. nie jest związane z zarzutem sformułowanym przez wnioskodawców, gdyż przepisy te nie zawierają treści kwestionowanej przez nich. W tym też zakresie niegodność ww. przepisów z ustawą zasadniczą nie została przez wnioskodawcę uzasadniona.

Takie same zastrzeżenia trzeba zgłosić względem pkt 3 *petitum* wniosku I w zakresie odnoszącym się do art. 1 ust. 1 oraz art. 7 u.p.k. Przepisy te nie są związane z zarzutem naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania, gdyż nie odnoszą się do podmiotu opodatkowanego czy też przedmiotu opodatkowania.

Wobec powyższego, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm., dalej: u.TK albo ustawa o Trybunale Konstytucyjnym) w zakresie badania zgodności:

— art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 oraz art. 7 u.p.k. z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji;

— art. 1 ust. 1 oraz art. 7 u.p.k. z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji;

2. Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym nakłada na podmioty uprawnione do złożenia wniosku do sądu konstytucyjnego szereg obowiązków, w tym także uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (art. 32 ust. 1 pkt 4 u.TK). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że: „[...] uzasadnienie zarzutów powinno opierać się na przedstawieniu we wniosku takiej argumentacji, która uprawdopodobni ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów. W szczególności argumentacja taka nie może opierać się jedynie na odczuciach czy wyobrażeniach wnioskodawcy, ale powinna być poparta merytorycznym uzasadnieniem, mogącą uwzględniać m.in. wcześniejsze orzecznictwo TK, praktykę stosowania prawa czy dorobek doktryny” (postanowienie TK z 6 listopada 2007 r., sygn. akt Tw 41/05; por. także postanowienia TK z: 12

sierpnia 2005 r., sygn. akt Tw 23/05 oraz 29 sierpnia 2006 r., sygn. akt Tw 14/06). Tym samym, samo sformułowanie zarzutu czy też wskazanie, że kwestionowany przepis jest sprzeczny z innym przepisem aktu hierarchicznie wyższego nie może zostać uznane za uzasadnienie zarzutu w sensie procesowym. Należy bowiem przypomnieć, że zgodnie z art. 66 u.TK Trybunał Konstytucyjny jest związany treścią oraz granicami rozpatrywanego wniosku lub pytania prawnego. Tym samym nie może – wychodząc poza granice określone we wniosku czy pytaniu prawnym – wyręczać podmiotu inicjującego postępowanie w doborze argumentacji adekwatnej do podnoszonych wątpliwości. Brak odpowiedniego uzasadnienia zarzutu niezgodności danego przepisu z przywołanymi wzorcami konstytucyjnymi stanowi zatem o uchybieniu przez wnioskodawcę lub pytający sąd ustawowej powinności określonej w art. 32 ust. 1 pkt 4 u.TK (por. postanowienie TK z 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08).

Z rozważań tych wynika, że nieprzedstawienie argumentów, które uzasadniałyby podniesiony przez wnioskodawcę zarzut niekonstytucyjności określonych unormowań, powoduje brak możliwości jego rozpatrzenia przez sąd konstytucyjny i konieczność umorzenia postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 39 ust. 1 pkt 1 u.TK).

W świetle dokonanych ustaleń Sejm zauważa, że istota zarzutów w odniesieniu do art. 7 u.p.k. (pkt 1 *petitum* wniosku I) sprowadza się do tezy o nałożeniu zbyt wysokiego podatku, który „podwójnie opodatkowuje dochód przedsiębiorcy”. Świadczy to, w opinii wnioskodawców, o konfiskacyjnym charakterze zobowiązania podatkowego, które pozbawia przedsiębiorcę zysku z działalności wydobywczej lub skazuje go na jej prowadzenie ze stratą (wniosek I, s. 7-9). Powyższe zarzuty wnioskodawcy odnoszą do art. 31 ust. 3 („trudno uznać za odpowiadające zasadzie proporcjonalności takie opodatkowanie”, wniosek I, s. 11) oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji („po opodatkowaniu pozostanie w majątku podatnika mniej niż połowa tych zysków”). Naruszenia art. 217 Konstytucji wnioskodawcy dopatrują się w tym, że podatek jest oderwany od zdolności podatkowej (płatniczej) podatnika. W związku z powyższym, trzeba podkreślić, że wnioskodawcy podjęli próbę (na ile udaną stanowi przedmiot analizy merytorycznej) uzasadnienia niezgodności art. 7 u.p.k. z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1, art. 64 ust. 3 oraz z art. 217 Konstytucji, w odniesieniu zaś do innych wzorców kontroli nie sformułowali żadnej argumentacji konstytucyjnoprawnej. Z tego względu Sejm uznaje

zarzuty odnoszące się do naruszenia art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji za nieuzasadnione. Jednocześnie Sejm wskazuje, że naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji będzie rozpatrywał w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Należy bowiem przypomnieć, że w ustalonym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, iż ani art. 64 ust. 1, ani art. 64 ust. 3 Konstytucji nie statuuja *ius infinitum*, lecz prawa, które mogą – a czasem wręcz powinny – być ograniczane na zasadach wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 25 maja 1999 r., sygn. akt SK 9/98; 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01; 20 lipca 2004 r., sygn. akt SK 11/02; 8 października 2007 r., sygn. akt K 20/07; 29 września 2008 r., sygn. akt SK 52/05). Tym samym, za właściwe wzorce kontroli Sejm uznaje: art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 217 Konstytucji. Podsumowując, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 7 u.p.k. z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22 Konstytucji powinno zostać umorzone ze względu na brak uzasadnienia zarzutów w tym zakresie.

W odniesieniu do zarzutów niezgodności art. 4 u.p.k. z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji (pkt 2 *petitum* wniosku I) trzeba zauważyć, że koncentrują się one przede wszystkim na naruszeniu zasady powszechności i równości opodatkowania. Znamienne jest też to, że wnioskodawcy skupiają się na analizie art. 84 Konstytucji, z którego przede wszystkim wywodzą zasadę równości i powszechności opodatkowania, trafnie dostrzegając w niej refleks ogólniejszej zasady równości (art. 32 Konstytucji). Właśnie te dwa przepisy stanowią oś argumentacyjną dla wywodów wnioskodawców, którzy podnoszą przede wszystkim, że ustawa nie traktuje równo podatników, „[...] 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” (wniosek, s. 14). W uzasadnieniu wniosku pozostałe wzorce konstytucyjne – tj. art. 2, art. 64 ust. 2 oraz art. 217 Konstytucji – w omawianym kontekście się nie pojawiają. Z tego względu Sejm przyjmuje, że w odniesieniu do zarzutu sprzeczności zakwestionowanych przepisów z art. 2, art. 64 ust. 2 oraz art. 217 Konstytucji nie przywołano żadnych argumentów, które mogłyby go uprawdopodobnić. Z tego względu art. 4 u.p.k. powinien być oceniany wyłącznie w kontekście art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Postępowanie w zakresie

badania zgodności z art. 2, art. 64 ust. 2 oraz art. 217 Konstytucji powinno zostać umorzone ze względu na brak uzasadnienia zarzutów.

Jeżeli chodzi o zarzut niezgodności art. 3 ust. 1 oraz art. 6 u.p.k. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji (wniosek I, *petitum*, pkt 3,), to należy zauważyć, że jego istotą jest teza o naruszeniu zakazu podwójnego opodatkowania, który wnioskodawcy wywodzą z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji (wniosek, s. 19, 21). Także przytoczona argumentacja i orzecznictwo odnoszą się do tych przepisów. Z tego względu należy uznać, że zarzut naruszenia art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji nie został w tym kontekście uzasadniony, gdyż z przepisy te nie odnoszą się do problemu podwójnego opodatkowania.

W pkt 6 *petitum* wniosku I wnioskodawcy, formułując zarzut naruszenia art. 2 i art. 7 Konstytucji, odnieśli się do tych wzorców kontroli tylko jedynym zdaniem: „Tego rodzaju działania [tj. pośpieszne uchwalenie ustaw i zgłaszania poprawek na etapie II czytania – uwaga własna] godzą w zasadę zaufania obywateli do państwa będącą elementem demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a także w bezpieczeństwo prawne i zasadę praworządności (art. 7 Konstytucji)”. Zdaniem Sejmu, cytowane zdanie formułuje („godzą”) pewien zarzut, lecz go nie uzasadnia. Z tego względu należy przyjąć, że naruszenie przez art. 1-27 u.p.k. art. 2 i art. 7 Konstytucji nie zostało w sposób wymagany prawem uzasadnione. W tym zakresie zatem postępowanie powinno więc zostać umorzone.

W związku z powyższym, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u.TK w zakresie badania zgodności:

- art. 7 u.p.k. z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22 Konstytucji;
- art. 4 u.p.k. z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 217 Konstytucji;
- art. 3 ust. 1 oraz art. 6 u.p.k. z art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.
- art. 1-27 u.p.k. z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

3. Mając na uwadze sposób sformułowania argumentacji wnioskodawców, którzy wskazują na dwie grupy zarzutów (wniosek I, pkt 5 *petitum*), Sejm osobno będzie rozpatrywał zgodność art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 u.p.k. z zasadą określoności prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji oraz art. 27 u.p.k. z zasadą zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

4. Wnioskodawcy we wniosku I kwestionują art. 27 w związku z art. 17 i w związku z art. 19 u.p.k. ze względu na naruszenie zakazu wprowadzania zmian w ciągu roku podatkowego. W tym kontekście należy wyjaśnić, że art. 27 u.p.k. określa termin wejścia w życie omawianej ustawy, zaś art. 17 i art. 19 u.p.k. wprowadzają zmiany w przepisach dotyczących wyłączenia określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów odpowiednio w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm., dalej: u.p.p.) oraz ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej: u.p.f.). Przy tak określonym zarzucie pierwszoplanowe jest nie tyle samo wejście w życie ustawy o podatku od kopalin i zmian nią spowodowanych, co dokonanie zmiany w ustawach statuujących podatki dochodowe. Tym samym wydaje się, że właściwy przedmiot kontroli stanowią (powinny stanowić) art. 17 w związku z art. 27 u.p.k. oraz art. 19 w związku z art. 27 u.p.k.

5. Jeżeli chodzi o wniosek II, to z uwagi na podnoszone w doktrynie wątpliwości związane z dopuszczalnością zakwestionowania w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym całej ustawy z innych względów niż naruszenie procedury ustawodawczej (zob. m.in. A. Kustra, *Kontrola konstytucyjności całej ustawy*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 2, s. 13-33 oraz P. Radzewicz, *Czy Trybunał Konstytucyjny może uchylić całą ustawę? – polemika z artykułem Aleksandry Kustry „Kontrola konstytucyjności całej ustawy”*, 2012, nr 3, s. 161-175) oraz istotę zarzutów wnioskodawcy, należy stwierdzić, że zagadnieniem, które ma być poddane rozstrzygnięciu Trybunału Konstytucyjnego, jest moment wejścia w życie ustawy, a nie jej cała treść normatywna. Tym samym, wbrew *petitum*, a zgodnie z wyrażonymi *expressis verbis* w uzasadnieniu wniosku II zamiarami, przedmiotem kontroli nie są art. 1-26 u.p.k. (nawet ujęte łącznie), lecz tylko art. 27 u.p.k.

W związku z powyższym, przedmiotem analizy będzie zgodność art. 27 u.p.k. z art. 2 Konstytucji w zakresie zachowania odpowiedniego *vacatio legis*. Ponieważ wnioskodawcy zgodnie twierdzą, że przyjęty w art. 27 u.p.k. 14-dniowy okres dostosowawczy jest zbyt krótki i uniemożliwia zainteresowanym przygotowanie się do nowych warunków rynkowych, problem ten będzie rozpatrywany łącznie.

6. Uwzględnivszy dokonane ustalenia, trzeba stwierdzić, że zakres kontroli w niniejszym postępowaniu powinien obejmować ocenę zgodności:

- 1) art. 7 u.p.k. z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 217 Konstytucji;
- 2) art. 4 u.p.k. z art. 84 w związku z art. 32 Konstytucji;
- 3) art. 3 ust. 1 oraz art. 6 u.p.k. z art. 2 oraz 31 ust. 3 Konstytucji;
- 4) art. 17 w związku z art. 27 u.p.k. oraz art. 19 w związku z art. 27 u.p.k. z art. 2 Konstytucji;
- 5) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 u.p.k. z art. 2 Konstytucji;
- 6) art. 27 u.p.k. z art. 2 Konstytucji;
- 7) art. 1-27 u.p.k. z art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji.

III. Analiza zgodności

1. Uwagi ogólne

1. Projekt zakwestionowanej ustawy o podatku od kopalin został złożony do łaski marszałkowskiej 19 stycznia 2012 r. jako przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 144/VII kadencja). Ustawa została podpisana przez prezydenta 27 marca 2012 r. i weszła w życie 18 kwietnia 2012 r.

Ustawa o podatku od kopalin wprowadza do polskiego systemu prawnego nowy podatek – podatek od wydobycia miedzi i srebra (art. 1 ust. 1 u.p.k.). W tym miejscu należy odnotować, że charakter tego zobowiązania nie budzi wątpliwości, gdyż zawiera ono wszystkie konstytutywne cechy podatku, określone w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.): jest świadczeniem pieniężnym, publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym, uiszczanym na rzecz państwa i przeznaczonym na cele publiczne (zob. art. 1 ust. 2 oraz art. 3-5 u.p.k.).

W pierwszej kolejności Sejm pragnie wskazać na specyficzny sposób obliczania wysokości zobowiązania podatkowego. Opodatkowaniu podlega wydobycie miedzi i srebra (art. 3 ust. 1 u.p.k.), zaś podstawą do ustalenia wymiaru zobowiązania podatkowego jest ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie (art. 6 ust. 1 u.p.k.), w przypadku zaś, gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urobku rudy miedzi, podstawę

opodatkowania podatkiem stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w urobku rudy miedzi (art. 6 ust. 2 u.p.k.). Przy czym to sam podatnik jest zobowiązany do codziennych pomiarów wydobytego urobku lub wyprodukowanego koncentratu z urobku oraz codziennego pobierania próbek na zawartość danej kopaliny (art. 15 u.p.k.). Równocześnie, podatnik jest zobowiązany do dokumentowania i ewidencjonowania wyników powyższych pomiarów, a także ilości miedzi oraz srebra zawartych w urobku rudy miedzi lub koncentracie (art. 16 ust. 1 u.p.k.). Wysokość zobowiązania podatkowego jest zatem zależna od rzeczywistego wydobycia kopaliny.

Wysokość podatku jest określona jako suma iloczynów: ilości miedzi, wyrażonej w tonach, i stawki podatku dla miedzi oraz ilości srebra, wyrażonej w kilogramach, i stawki podatku dla srebra (art. 7 ust. 1 u.p.k.). Stawka podatku jest określana następująco:

- jeżeli średnia cena miedzi przekracza 15.000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według wzoru: $0,033 \times \text{średnia cena miedzi} + (0,001 \times \text{średnia cena miedzi})^{2,5}$, jeżeli zaś średnia cena miedzi nie przekracza 15.000 zł za tonę, stawkę podatku za tonę wydobytej miedzi oblicza się według innego wzoru: $(\text{średnia cena miedzi} - 12.000 \text{ zł}) \times 0,44$;
- jeżeli średnia cena srebra przekracza 1.200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według wzoru: $0,125 \times \text{średnia cena srebra} + (0,001 \times \text{średnia cena srebra})^4$, jeżeli zaś średnia cena srebra nie przekracza 1.200 zł za kilogram, stawkę podatku za kilogram wydobytego srebra oblicza się według innego wzoru: $(\text{średnia cena srebra} - 1.000 \text{ zł}) \times 0,75$.

Należy dodać, że przepisy określają również minimalną i maksymalną stawkę podatku. W odniesieniu miedzi ta pierwsza wynosi 0,5% średniej ceny miedzi, ta druga zaś 16.000 zł za tonę (art. 7 ust. 2-3 u.p.k.), zaś w przypadku srebra wynosi 0,5% średniej ceny srebra, ta druga zaś 2.100 zł za kilogram (art. 7 ust. 4-5 u.p.k.).

Średnią cenę danej kopaliny ogłasza w drodze obwieszczenia minister właściwy do spraw finansów publicznych do 10. dnia każdego miesiąca w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, ustalając ją na podstawie średniej arytmetycznej średnich kursów dolara amerykańskiego do złotego ogłoszonych przez Narodowy Bank Polski w poprzednim miesiącu oraz odpowiednio:

1) średniej arytmetycznej dziennych notowań miedzi (*LME Daily Official and*

Settlement Price) ustalonych na London Metal Exchange (*LME*) w poprzednim miesiącu, wyrażonej w dolarach amerykańskich za tonę, zaokrąglonej w górę z dokładnością do jednego centa amerykańskiego; 2) średniej arytmetycznej dziennych notowań srebra (*London Silver Fixing*) ustalonych na London Bullion Market Association (*LBMA*) w poprzednim miesiącu, wyrażonej w dolarach amerykańskich za uncję, zaokrąglonej w górę z dokładnością do jednego centa amerykańskiego, przy czym przyjmuje się, że kilogram zawiera 32,15 uncji. Należy więc podkreślić, że wysokość podatku, zależy od ceny miedzi i srebra na rynkach światowych.

Wreszcie trzeba dodać, że podatek jest płatny w miesięcznych okresach rozliczeniowych – do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 14 ust. 1 u.p.k.).

2. W stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o podatku od kopalin nie istniało tego rodzaju zobowiązanie podatkowe. Podmiot, który chciał zajmować się wydobywaniem kopalin, musiał ponieść koszty wynikające z ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. Nr 163, poz. 981, dalej: u.p.g.) oraz, w zależności od swojego statusu prawnego, z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo – rzadziej – z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wprowadzony podatek od kopalin jest niezależny od innych podatków oraz nie jest wliczany do kosztów uzyskania przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 16 ust. 1 pkt 67 u.p.p.) i osób fizycznych (art. 23 ust. 1 pkt 62 u.p.f.). Oznacza to, że prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wydobywaniu kopalin miedzi i srebra jest opodatkowane nie tylko podatkiem dochodowym, lecz także dodatkowym podatkiem od kopalin.

Z pewnością zatem *ratio legis* kwestionowanych przepisów jest ustalenie nowego zobowiązania podatkowego i zwiększenie wpływów do budżetu państwa (zob. art. 1 ust. 2 u.p.k. oraz druk sejmowy nr 144/VII kadencja, uzasadnienie, s. 13).

3. Zgodność z Konstytucją zakwestionowanej w niniejszym postępowaniu ustawy o podatku od kopalin oraz jej poszczególnych przepisów była przedmiotem dyskusji już podczas prac parlamentarnych. Na posiedzeniach sejmowej Komisji

Finansów Publicznych kilkakrotnie zgłaszano wątpliwości konstytucyjne co do niektórych przepisów tej ustawy (zob. np. wypowiedzi posłów R. Zbrzyznego i P. Wiplera podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych w dniu 14 lutego 2012 r. [w:] *Biuletyn Komisji Finansów Publicznych* z dnia 14 lutego 2012 r., nr 225/VII, s. 9 i n.). Również w czasie dyskusji w Senacie wątki te pojawiały się w wystąpieniach mówców (zob. wypowiedzi senatorów: J. Michalskiego, W. Cimoszewicza, S. Jurcewicz czy H. Ciocha [w:] *Sprawozdanie stenograficzne z 7. posiedzenia Senatu w dniu 14 marca 2012 r.*, Warszawa 2012, s. 3 i n.).

W związku z powyższym ustawa ta była opiniowana przez wielu przedstawicieli doktryny prawa, którzy zajmowali stanowisko wobec konkretnych zagadnień prawnych (W. Odrowąż-Sypniewski, *Opinia z dnia 26 stycznia 2012 r. na temat projektu ustawy o podatku od wydobywania 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; M. Chmaj, *Opinia prawna w przedmiocie oceny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk senacki nr 66)*, [w:] *Opinie prawne o zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk senacki nr 66)*, Warszawa 2012, s. 7 i 10-11; R. Piotrowski, *Opinia prawna w przedmiocie oceny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk senacki nr 66)*, [w:] *Opinie...*, s. 27; M. Reszczyński, *Opinia z dnia 7 marca 2012 r. do ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk nr 66)*, opinia dostępna na stronie internetowej Senatu: www.senat.pl. Data odwiedzin strony: 28 sierpnia 2012 r.).

2. Zgodność ustawy z Konstytucją

2.1. Zarzuty wnioskodawców

Wnioskodawcy wskazują, że ustawę o podatku od kopalin uchwalano pośpiesznie, zaś niektóre przepisy wprowadzono z naruszeniem procedury trzech czytań (wniosek I, s. 26-28). Wnioskodawcy wskazują przede wszystkim, że: „do tekstu ustawy wprowadzono po I czytaniu na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych zmianę [dotyczącą mechanizmu waloryzacji kwot determinujących

wysokość stawki podatkowej o wskaźnik inflacji, tj. obecny art. 9 ust. 1 – uwaga własna], która nie była dyskutowana na forum Izby parlamentu” (wniosek I, s. 26); podczas II czytania zgłoszono poprawkę, polegającą na dodaniu do art. 3 ust. 2 o treści: „Opodatkowaniu podatkiem nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został wykorzystany na cele badawcze” (wniosek I, s. 27); wreszcie zaś pada zarzut zbyt pośpiesznego uchwalenia ustawy (wniosek I, s. 28).

2.2. Wzorce kontroli

Artykuł 118 ust. 1 Konstytucji określa podmioty inicjatywy ustawodawczej; zgodnie z tym przepisem, są nimi: posłowie, Senat, Prezydent i Rada Ministrów. Pod pojęciem inicjatywy ustawodawczej należy rozumieć uprawnienie do wniesienia projektu ustawy do Sejmu (por. szerzej L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, tom II, Warszawa 2001, komentarz do art. 118, s. 12 i n). Artykuł 118 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji zawiera dwa istotne wskazania w tym względzie. Po pierwsze – uprawnienie do wniesienia projektu przysługuje enumeratywnie wymienionym w Konstytucji podmiotom. Po drugie – w razie skorzystania przez uprawniony podmiot z prawa do wniesienia projektu, po stronie parlamentu (w pierwszej kolejności – Sejmu), aktualizuje się obowiązek rozpatrzenia go w trybie określonym przepisami prawa. Tryb ten określają Konstytucja (art. 119-123 wraz z przepisami szczególnymi, np. art. 222-225 i art. 235), regulaminy izb oraz – w wąskim zakresie – ustawy (np. poprzez ustanowienie określonych obowiązków konsultacyjnych).

Z kolei art. 119 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji przewidują odpowiednio, że Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach, a prawo wnoszenia poprawek do projektu ustawy w czasie rozpatrywania go przez Sejm przysługuje wnioskodawcy projektu, posłom i Radzie Ministrów. Pojęcie czytania, którego konstytucjonalizacja została dokonana po raz pierwszy w obecnej ustawie zasadniczej, nie zostało bliżej zdefiniowane, co pozwala odwołać się w tym zakresie do koncepcji tzw. „pojęć zastanych” (pojęcie ma zasadniczo takie znaczenie, jak wykształcone przed wejściem w życie Konstytucji). Należy zatem stwierdzić, że „czytanie” oznacza wyodrębniony etap prac Sejmu nad projektem ustawy. Oparcie rozpatrzenia projektu

o procedurę czytań powoduje tym samym, że postępowanie ustawodawcze w Sejmie jest procesem, w ramach którego wyodrębnić należy określone stadia (etapy). Limitując liczbę etapów, twórcy Konstytucji nie określili jednocześnie czynności, które składają się na treść poszczególnych czytań. Materia ta, zgodnie z dyspozycją art. 112 Konstytucji („porządek prac Sejmu oraz tryb powoływania i działalności jego organów [...] określa regulamin Sejmu uchwalony przez Sejm”) objęta jest zakresem tzw. autonomii regulaminowej. W uchwale Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. M.P. z 2009 r. Nr 5, poz. 47 ze zm., dalej: regulamin Sejmu) powyższą materię regulują: art. 39 ust. 1 (przebieg pierwszego czytania), art. 42 ust. 1 (przebieg drugiego czytania) oraz art. 49 (przebieg trzeciego czytania).

Kolejny z wzorców kontroli – art. 119 ust. 2 Konstytucji – określa podmioty uprawnione do wnoszenia poprawek do projektu ustawy w ramach postępowania ustawodawczego w Sejmie. Podmiotami tymi są: wnioskodawca, posłowie oraz Rada Ministrów. W przypadku, gdy wnoszącym poprawkę jest wnioskodawca, jest ona określana mianem „autopoprawki”.

Pojęcie poprawki nie zostało zdefiniowane w obowiązującym prawie, w związku z czym przyjęto odwoływać się do jego znaczenia w języku ogólnym i dotychczasowej praktyce parlamentarnej. I tak uznaje się, że poprawka jest propozycją legislacyjną, która ma prowadzić do nadania nowego (zmienionego) brzmienia projektowanym przepisom i polega na dodaniu, zmianie bądź wykreśleniu określonych przepisów (por. wyrok TK z 24 marca 2004 r., sygn. akt K 37/03; zob. też L. Garlicki, [w:] *Konstytucja... op. cit.*, komentarz do art. 119, s. 6-10). Skutkiem wniesienia poprawki (poprawek) może być daleko idąca modyfikacja projektowanych przepisów. Przyjmuje się jednak, że prawo wnoszenia poprawek podlega ograniczeniom. Na tym tle wprowadzone zostało rozróżnienie pomiędzy „szerokością” i „głębokością” poprawki (por. m.in. wyroki TK z: 19 czerwca 2002 r., sygn. akt K 11/02 i 22 maja 2007 r., sygn. akt K 42/05). Szerokość dotyczy zakresu przedmiotowego poprawki – wymaga się, aby pomiędzy brzmieniem przepisów nadanym w wyniku poprawki oraz brzmieniem przepisów zaproponowanym w pierwotnym projekcie zachodził związek treściowy i funkcjonalny. Natomiast głębokość to – z jednej strony – stopień szczegółowości danej regulacji, z drugiej zaś sposób normowania danej materii. O ile podmioty wnoszące poprawki mają znaczną swobodę w aspekcie głębokości poprawek (mogą wprowadzać regulacje w pełni

alternatywne względem rozwiązań zaproponowanych w projekcie), to dopuszczalna szerokość poprawek jest ograniczona. Mianowicie, mogą być wnoszone tylko takie poprawki, których treść pozostaje w związku z rozwiązaniami zaproponowanymi w pierwotnej wersji projektu; nie mogą one zatem wprowadzać tzw. nowości normatywnych. Na tym tle podkreśla się, że z przepisów Konstytucji wynika odrębność instytucji inicjatywy ustawodawczej i poprawek – te ostatnie nie mogą przekształcać się w ukryte prawo inicjatywy ustawodawczej (por. wyroki TK z: 24 czerwca 1998 r., sygn. akt K 3/98; 24 marca 2004 r., sygn. akt K 37/03; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt K 45/05; 24 marca 2009 r., sygn. akt K 53/07 i 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 11/08).

2.3. Zgodność przepisów

Pierwsza z wyodrębnionych wyżej grup zarzutów stawianych ustawie o podatku od kopalin dotyczy naruszenia procedury ustawodawczej, które ma skutkować sprzecznością ustawy z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji. Odnosząc się do argumentacji wnioskodawców, należy zauważyć, że projekt ustawy został złożony przez Radę Ministrów – niewątpliwie był to więc podmiot, który mógł skutecznie zainicjować proces ustawodawczy (art. 118 ust. 1 Konstytucji). Z kolei w odniesieniu do zagadnienia zakresu dopuszczalnych poprawek na poszczególnych etapach procedury ustawodawczej, trzeba podkreślić, że zostało ono precyzyjnie wyjaśnione w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W jurysprudencji trybunalskiej zaznaczano, że: „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 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 [...]. Z podstawowej dla procedury ustawodawczej zasady trzech czytań wynika także dopuszczalny zakres (głębokość) poprawek. Poprawki mogą nawet całkowicie zmieniać kierunki rozwiązań przyjęte przez podmiot realizujący inicjatywę ustawodawczą. Muszą one jednak – co do zasady – mieścić się w zakresie projektu wniesionego przez uprawniony podmiot i poddanego pierwszemu czytaniu. Wszelkie bowiem treści normatywne wykraczające poza tak określone ramy poprawki powinny przebyć wszystkie etapy procesu legislacyjnego, co eliminować ma ryzyko ich niedopracowania lub przypadkowości. Wyjście poza zakreślony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy, a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy” (wyrok pełnego składu TK z 24 marca 2004 r., sygn. akt K 37/03; por. także wyroki TK z: 19 września 2008 r., sygn. akt K 5/07 oraz 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 11/08).

W tak zarysowanym kontekście nie ulega wątpliwości, że na etapie prac komisyjnych oraz na etapie II czytania można zgłaszać poprawki do projektu ustawy, o ile są one tożsame zakresowo z materiałą w nim regulowaną. W związku z tym, że art. 3 ust. 2 u.p.k. ustanawia wyjątek od reguły ogólnej, określonej w ustępie 1 tego artykułu, jego związek z materiałą projektu jest oczywisty. W odniesieniu zaś do art. 9 ust. 1 u.p.k. trzeba stwierdzić, że przepis ten reguluje mechanizm podwyższenia kwot stanowiących podstawę zastosowania właściwej stawki podatkowej o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok waloryzacji w stosunku do roku poprzedniego. Treść tego przepisu uzupełnia zatem regulację art. 7 u.p.k., gdyż wprowadza zasadę, że kwoty, od których zależy wysokość stawki podatkowej, określonej na podstawie art. 7 ust. 2-5 u.p.k., powiększa wskaźnik waloryzacji. Tym samym poprawki wniesione do projektu ustawy podczas prac komisji i podczas II czytania są merytorycznie tożsame z materiałą projektu.

Jeżeli chodzi o tempo prac nad ustawą o podatku od kopalin, to należy zauważyć, że terminy odnoszące się do procedury ustawodawczej zostały uregulowane w Konstytucji (pomijając terminy określające porządek procedowania

nad ustawą budżetową oraz ustawą konstytucyjną) w: art. 121 ust. 2 („Senat w ciągu 30 dni od dnia przekazania ustawy może ją przyjąć bez zmian, uchwalić poprawki albo uchwalić odrzucenie jej w całości. Jeżeli Senat w ciągu 30 dni od dnia przekazania ustawy nie podejmie stosownej uchwały, ustawę uznaje się za uchwaloną w brzmieniu przyjętym przez Sejm”), art. 122 ust. 2 („Prezydent Rzeczypospolitej podpisuje ustawę w ciągu 21 dni od dnia przedstawienia i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej”), art. 122 ust. 5 („Jeżeli Prezydent Rzeczypospolitej nie wystąpił z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego w trybie ust. 3, może z umotywowanym wnioskiem przekazać ustawę Sejmowi do ponownego rozpatrzenia. Po ponownym uchwaleniu ustawy przez Sejm większością 3/5 głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów Prezydent Rzeczypospolitej w ciągu 7 dni podpisuje ustawę i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. W razie ponownego uchwalenia ustawy przez Sejm Prezydentowi Rzeczypospolitej nie przysługuje prawo wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego w trybie ust. 3”) oraz art. 123 ust. 3 („W postępowaniu w sprawie ustawy, której projekt został uznany za pilny, termin jej rozpatrzenia przez Senat wynosi 14 dni, a termin podpisania ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej wynosi 7 dni”). Żaden z tych przepisów nie określa minimalnych (ani maksymalnych) terminów prac ustawodawczych nad projektem ustawy. Z tego względu należy przyjąć, że tempo procedowania nad projektem ustawy nie może być samo w sobie kwestionowane.

Stanowisko to znalazło potwierdzenie w wyroku pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 23 marca 2006 r. (sygn. akt K 4/06), w którym stwierdzono, że: „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. Jednak ten drugi aspekt podlega weryfikacji w toku postępowań oceniających merytoryczną wartość przepisów ustawy. Istnieje wprawdzie prawdopodobieństwo, że ustawa pośpiesznie rozpatrzona i uchwalona może zawierać błędy, ale nie może to przesądzać oceny zgodności ustawy z Konstytucją”. Należy jednak odnotować, że niekiedy Trybunał

uznawał, iż zbyt pośpieszna procedura ustawodawcza może zostać uznana, przy wystąpieniu innych naruszeń procedury, za jedną z przesłanek niezgodności z Konstytucją (por. wyrok pełnego składu TK z 20 lipca 2011 r., sygn. akt K 9/11).

W związku z powyższym, Sejm wnosi o uznanie, że ustawa o podatku od kopalin **jest zgodna** z art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji.

3. Zgodność art. 7 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

3.1. Zarzuty wnioskodawców

Wnioskodawcy wskazują, że art. 7 jest sprzeczny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 217 Konstytucji przez to, iż: „[...] ustanawia stawkę podatku od wydobywania kopalin, która – uwzględniając, że dochody podlegają również podatkowi dochodowym (od osób fizycznych lub od osób prawnych) – prowadzi do tego, że łączna wysokość opodatkowanych dochodów z wydobywania miedzi i srebra zbliża się do wysokości tych dochodów. Powoduje to z kolei, że podatek od wydobywania niektórych kopalin narusza zasadę proporcjonalności, prowadzi do nadmiernej ingerencji w prawo własności i w swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, jest w istocie podatkiem konfiskacyjnym” (wniosek I, s. 4). W dalszych wywodach wnioskodawcy stwierdzają, że: „[...] podatek od kopalin pozbawia w ogóle przedsiębiorcę zysku z działalności wydobywczej lub skazuje przedsiębiorcę na prowadzenie tego rodzaju działalności ze stratą” (wniosek, s. 8).

3.2. Wzorce konstytucyjne

1. Przewidziana w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasada proporcjonalności oraz koncepcja nienaruszalności istoty poszczególnych praw i wolności wyznaczają granice ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności. Stwierdzenie, że ograniczenia mogą być ustanawiane tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie, nakazuje rozważyć, czy: 1) wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest połączona; 3) efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela.

Przepis wprowadzający ograniczenie jest niezgodny z Konstytucją, jeżeli te same efekty można osiągnąć za pomocą środków, które w mniejszym zakresie limitują korzystanie z wolności lub prawa podmiotowego. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż istotą tak rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W tym ogólnym ujęciu zakaz nadmiernej ingerencji pełni funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności jednostki (choć, oczywiście, kryteria „nadmierności” muszą być relatywizowane, m.in. z uwagi na charakter poszczególnych praw i wolności). Jego adresatem jest państwo, które powinno działać wobec jednostki w sposób wyznaczony rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się więc jednym z przejawów zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym – jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawne nakłada na swoje organy (por. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; wyroki TK z: 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04, 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99).

2. Zagadnienia dotyczące własności są normowane w różnych przepisach Konstytucji. Po raz pierwszy termin „własność” pojawia się w art. 20 Konstytucji, zgodnie z którym „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Problematyka własności jest potem rozwijana w art. 21 ust. 1 Konstytucji („Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”), a przede wszystkim w jej art. 64 („1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na tle art. 64 Konstytucji ugruntowany jest pogląd, że „na ustawodawcy pozytywnym spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub

też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05, czy też 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). Ochrona zapewniana własności i innym majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03).

W kontekście art. 64 ust. 3 Konstytucji Trybunał podkreśla, że sprzeczne ze standardem konstytucyjnym są w szczególności rozwiązania normatywne, których skutkiem jest „wydrążenie” konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę albo takich, które tworzą pozorne i nieefektywne mechanizmy ochrony praw podmiotowych (zob. wyrok TK z 1 września 2006 r., sygn. akt SK 14/05). W wyroku z 10 października 2000 r., sygn. akt P 8/99, Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in.: „[...] Koncepcja «istoty» praw i wolności opiera się na założeniu, że każde z nich zawiera w sobie pewien rdzeń, bez którego w ogóle nie mogłyby istnieć [...]. «Istota» prawa lub wolności wyznacza zatem bezwzględną granicę dopuszczalnej ingerencji. Interpretacja zakazu naruszenia «istoty» ograniczanego prawa lub wolności nie powinna przy tym sprowadzać się jedynie do strony negatywnej, akcentującej potrzebę odpowiedniego miarkowania dokonywanych ograniczeń. Należy w nim widzieć także stronę pozytywną, związaną z dążeniem do wskazania (określenia) pewnego nienaruszalnego rdzenia danego prawa lub wolności [...]. Ów «rdzeń» musi pozostawać wolny od ingerencji prawodawcy nawet wtedy, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji lub w innym przepisie konstytucyjnym. A zatem żadne względy – nawet konstytucyjne – nie mogą uzasadniać naruszenia istoty prawa lub wolności, których ochronę gwarantuje konstytucja.

W przypadku praw majątkowych objętych zakresem art. 64 Konstytucji, naruszenie istoty prawa następuje w sytuacji, gdy wprowadzane ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiają realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach art. 20 Konstytucji [...]. W przypadku prawa własności «przepisy ustawowe nie mogą niweczyć podstawowych uprawnień

składających się na treść prawa własności, takich jak możliwość korzystania, pobierania pożytków lub pośredniego eksploataowania przedmiotu własności» [...]” (zob. także stanowisko Trybunału wyrażone w wyrokach z: 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; 25 maja 1999 r., sygn. akt SK 9/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98 i powołane tam orzecznictwo wcześniejsze).

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, a jej ograniczenia są dopuszczalne z zachowaniem warunków przewidzianych w art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, tj. na podstawie ustawy i z poszanowaniem zasad równości oraz proporcjonalności. Jak bowiem wielokrotnie stwierdzał w swoich wyrokach Trybunał Konstytucyjny (zob. wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98 i szereg późniejszych orzeczeń), art. 64 ust. 3 Konstytucji nie wyłącza stosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji co do oceny dopuszczalnych ograniczeń (dopuszczalnej ingerencji) w zakresie korzystania z prawa własności. Dlatego każdy przepis prawa, przewidujący ograniczenie własności, a zwłaszcza taki, który prowadzi do jej utraty, winien być uzasadniony koniecznością realizacji jednej z wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ograniczenia prawa własności lub innych praw majątkowych muszą także spełniać przewidzianą w art. 31 ust. 3 przesłankę „konieczności w demokratycznym państwie” (zob. np. wyroki TK z: 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94 i szereg orzeczeń późniejszych).

Wymóg “konieczności” jest spełniony, jeżeli: 1) środki zastosowane przez prawodawcę są w stanie doprowadzić do zamierzonych celów; 2) są one niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane; 3) ich efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (zob. przykładowo wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 26 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 33/98). Ocena, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu.

3. Z kolei art. 217 Konstytucji stanowi, że: „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”. Przepis ten należy interpretować w nawiązaniu do art. 84 Konstytucji, który brzmi: „Każdy jest

obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Oba cytowane przepisy wyrażają zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którą państwo może obciążać obywateli podatkami w celu realizacji zadań publicznych (zob. K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, op. cit., komentarz do art. 84, s. 2; T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 345 i n.; por. także wyrok TK z 26 października 2004 r., sygn. akt SK 7/04).

Przywołane przepisy z jednej strony określają kompetencję państwa do ustanawiania zobowiązań podatkowych, z drugiej zaś wyznaczają minimalny standard regulacji podatkowej. Przede wszystkim należy zauważyć, że nałożenie podatku oraz określenie jego wszelkich istotnych cech musi być dokonane w ustawie, zaś system podatkowy musi być tak ukształtowany, żeby każdy ponosił koszty realizacji zadań publicznych (por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym* [w:] *Konstytucja, ustrój...*, s. 387-389). W ocenie sądu konstytucyjnego, analizowane przepisy wymagają również, aby podatnik znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń, powodujących ich powstanie (wyroki TK z: 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06 oraz 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

W judykaturze zwrócono także uwagę, że płacenie podatków jest jedną z powinności obywateli wobec państwa. Podmiotem opodatkowania powinien być każdy z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg). Jak pisze Trybunał Konstytucyjny: „Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności” (wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01; por. także wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07).

Równocześnie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że: „Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach

prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia [...]. Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności [...]. Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; por. także wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04).

Konsekwencją przyjęcia powyższego stanowiska była konstatacja Trybunału, że: „Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. Treść normatywna pojęcia własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw” (wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07 oraz wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01).

Na koniec trzeba dodać, że przysługująca ustawodawcy swoboda kształtowania systemu podatkowego oznacza, iż: „Kontrola prawodawstwa podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny jest dokonywana wyłącznie na podstawie kryterium zgodności z normami, zasadami i wartościami określonymi w Konstytucji. Innymi słowy, ocena konstytucyjności ustaw podatkowych zależy wyłącznie od przestrzegania przez ustawodawcę ustalonych w ustawie zasadniczej reguł stanowienia prawa” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04).

3.3. Zgodność przepisu

1. Wnioskodawcy twierdzą, że art. 7 u.p.k. nadmiernie ingeruje w prawa majątkowe podatników, gdyż „obciążenie zsumowanym podatkiem dochodowym oraz podatkiem od kopalin sięga 60%” (wniosek I, s. 7). Wnioskodawca więc nie kwestionuje wprowadzenia nowego obowiązku podatkowego, lecz jego wysokość w kontekście systemowym. W związku z tak sformułowanym zarzutem trzeba zauważyć, że ustawodawcy przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwowych (por. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98), w tym znaczna swoboda w konstruowaniu zobowiązań podatkowych, obejmująca także możliwość nowelizowania prawa na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z Konstytucją (por. orzeczenie TK z 19 listopada 1996 r., sygn. akt K 7/95). Odpowiada to założeniu, że: „[...] ustawodawca ma swobodę powiększania obowiązków podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

Istotne dla oceny trafności zarzutu nadmiernej wysokości podatku od wydobywania niektórych kopalin jest spostrzeżenie, że polska ustawa zasadnicza nie określa *expressis verbis* maksymalnego progu obciążeń podatkowych. Pewne ograniczenia dla ustawodawcy w tym zakresie wynikają z treści art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia prawa własności nie mogą naruszać jej istoty. Suma obciążeń podatkowych nie może zatem osiągnąć progu, który prowadziłby do pozbawienia własności. Pogląd taki przyjmuje Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, formułując go w następujący sposób: „[...] przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić

do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia” (wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; por. także R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 559.). Rozwijając tę myśl wskazywano, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty także innych wartości objętych ochroną konstytucyjną. „Realizując tę ochronę – jak zauważa Trybunał Konstytucyjny – ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnianie. W dziedzinie prawodawstwa podatkowego szczególne znaczenie ma również nakaz urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, którego przejawem jest postulat tzw. sprawiedliwości podatkowej. Zgodnie z poglądami doktryny, postulat sprawiedliwości podatkowej oznacza m.in., że przy określaniu wysokości podatku dochodowego należy brać pod uwagę nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny” (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98).

Na gruncie niniejszej sprawy nie ulega wątpliwości, że ustawodawca przy określaniu wysokości podatku od kopalin wziął pod uwagę zdolność płatniczą podatnika, zaś samo obciążenie podatkowe nie jest nadmierne. Na rzecz powyższych tez można przedstawić kilka argumentów, z których najważniejsze to: ustalenie miesięcznego cyklu rozliczenia podatku od wydobywania kopalin; wprowadzenie maksymalnej stawki podatku za tonę miedzi i za kilogram srebra oraz uwzględnienie przy obliczaniu wysokości zobowiązania podatkowego cen miedzi i srebra na rynkach światowych. Należy zatem zauważyć, że wysokość faktycznie należnego podatku rośnie tylko do pewnego momentu (tj. osiągnięcia maksymalnej stawki podatkowej) i jest pochodną nie tylko wielkości wydobywania, lecz także światowej koniunktury gospodarczej.

Trudno zatem uznać, by omawiany podatek służył konfiskacie mienia i prowadził do nadmiernego opodatkowania, czy też był oderwany od zdolności płatniczych podatnika. Nie można też pominąć faktu, że przedmiotem opodatkowania

jest wydobycie miedzi oraz srebra dokonywane przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą (art. 4 u.p.k.). Tym samym, poniesienie przez podatnika dodatkowych kosztów, nawet jeżeli nie będą one wliczane w koszty uzyskania przychodu, zostanie rozwiązane zgodnie z regułami rynkowymi, a więc – przynajmniej częściowo – może zostać przerzucone na klientów przez podniesienie ceny sprzedawanej kopaliny. Z tego powodu nie można (jak uczynili to wnioskodawcy) dodać wartości podatku od wydobycia miedzi oraz srebra do wartości podatku dochodowego od osób prawnych i wskazać na sumę obciążeń podatkowych.

Mając na uwadze cel omawianej regulacji, nie budzi wątpliwości, że ustawodawca dąży do zwiększenia wpływów budżetowych, które będą przeznaczone na finansowanie zadań publicznych (zob. art. 1 ust. 2 u.p.k. oraz druk sejmowy nr 144/VII kadencja, uzasadnienie, s. 13). Cel ten jest nie tylko legitymowany konstytucyjnie (por. art. 1 czy art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz także uznany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego za usprawiedliwiający zmianę prawa na niekorzyść adresatów (zob. wyroki TK z: 20 listopada 2001 r., sygn. akt SK 15/01; 9 marca 2004 r., sygn. akt K 12/02; 31 stycznia 2006 r., sygn. akt K 23/03; 13 grudnia 2004 r., sygn. akt K 20/04 oraz wyrok pełnego składu TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09).

Podsumowując, należy uznać, że art. 7 u.p.k. **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Wnioskodawcy twierdzą, że art. 7 u.p.k. jest sprzeczny z art. 217 Konstytucji przez to, że abstrahuje od zdolności płatniczej podatnika (wniosek I, s. 11). Należy przy tym odnotować, że stwierdzenie to wnioskodawcy wywodzą z zakwestionowanego przez Sejm założenia (patrz: wyżej), iż można wykazać nadmierności opodatkowania przez sumowanie zobowiązań podatkowych z różnych tytułów.

Na gruncie tak sformułowanego zarzutu trzeba stwierdzić, że art. 217 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie przyjęto, że wymieniony przepis ustawy zasadniczej statuuje władztwo podatkowe państwa oraz określa gwarancje proceduralne z nim związane poprzez wprowadzenie wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych (wyroki TK z: 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98;

9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03; 27 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 35/02; 26 maja 2009 r., sygn. akt P 58/07; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06). Z przepisu tego nie wynikają żadne materialne treści, które determinowałyby elementy konstrukcji podatkowej (np. nawiązanie do zdolności płatniczej podatnika).

W związku z powyższym, należy uznać, że art. 7 u.p.k. **nie jest niezgodny** z art. 217 Konstytucji.

4. Zgodność art. 4 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

4.1. Zarzuty wnioskodawców

Niekonstytucyjności art. 4 u.p.k. wnioskodawcy dopatrują się w tym, że ustawa w sposób arbitralny opodatkowuje wybranego podatnika, przez co narusza zasadę powszechności oraz równości opodatkowania (wniosek I, s. 12). Istota niezgodności z chronioną przez Konstytucję zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) w omawianym zakresie ma polegać na tym, że spośród podmiotów wydobywających różne kopalinę wybrano tylko te, które wydobywają miedź i srebro, oraz na tym, że obecnie w Polsce istnieje tylko jeden podmiot, który wydobywa miedź i srebro (KGHM Polska Miedź S.A.). Zdaniem wnioskodawców, powoduje to, że w sensie materialnym podatek nie jest powszechny, lecz *de facto* indywidualny (wniosek I, s. 14-15).

4.2. Wzorce kontroli

1. Konstytucyjna zasada równości (art. 32 ust. 1) wyraża nakaz, aby wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, były traktowane równo, a więc według jednakowej miary – bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że: „Równość oznacza akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), bo równe traktowanie przez prawo tych samych podmiotów pod pewnym względem oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innym względem. [...] różne traktowanie przez prawo określonych grup (klas) podmiotów powinno być jednak uzasadnione w tym sensie, że musi być oparte na uznanych

kryteriach oceny klasyfikacji różnicującej podmioty prawa. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów (adresatów) prawa. Oznacza ono uznanie tej, a nie innej cechy, za istotną, a tym samym uzasadnioną w regulowanej dziedzinie (materii). Kryteria różnicowania sytuacji prawnej obywateli zależą od wielu okoliczności, w tym od tego, jakie dobra są przedmiotem podziału” (orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87; por. także wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00).

Kluczowe znaczenie dla oceny zgodności przepisów aktu normatywnego z art. 32 ust. 1 Konstytucji zawsze ma więc ustalenie „cechy istotnej”, bo przesądza ona o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub odmienne (L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 32, s. 7). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się przy tym, że kryteria różnicujące powinny mieć „uzasadniony charakter” albo „znajdować podstawę w przekonujących argumentach”. Argumenty te muszą:

- a) mieć charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium;
- b) mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;
- c) pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (por. np.: orzeczenia TK z: 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96; 12 grudnia 1994 r., sygn. akt K 3/94; 23 października 1995 r., sygn. akt K 4/95; wyrok TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01).

Konstytucyjna zasada równości nie ma zatem charakteru bezwzględnego i w pewnych sytuacjach możliwe jest ustanowienie od niej wyjątków, niemniej jednak

regulacje prawne mające na celu odejście od jednakowego traktowania podmiotów podobnych powinny spełniać – wspomniany wcześniej – test istotności i proporcjonalności, a także posiadać uzasadnienie w świetle innych norm konstytucyjnych. W orzecznictwie Trybunału i nauce prawa akcentuje się, że zasada równości jest ściśle związana zwłaszcza z zasadą sprawiedliwości społecznej, wywodzoną z art. 2 Konstytucji (por. np.: M. Masternak-Kubiak, *Prawo do równego traktowania*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak i A. Preisner, Warszawa 2002, s. 123). Niekiedy wskazuje się nawet, że zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości w znacznej części nakładają się na siebie, a także, że żadnej z tych zasad nie sposób definiować bez jednoczesnego nawiązania do drugiej (por. orzeczenie TK z 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96; L. Garlicki, *op. cit.*, s. 23-24).

2. W odniesieniu do art. 84 Konstytucji patrz: pkt 3.2.

4.3. Zgodność przepisu

Wnioskodawcy wskazują, że art. 4 u.p.k. w sposób arbitralny opodatkowuje wybranego podatnika, przez co narusza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Rozpatrując zasadność argumentów wnioskodawców, trzeba zwrócić uwagę, że naruszenie zasady równości występuje wtedy, gdy zróżnicowano sytuację prawną podmiotów podobnych bez jakiegokolwiek przyczyny lub bez związku z ochroną wolności lub praw, których znaczenie uzasadniałoby takie odstępstwo.

Odnosząc te ustalenia do rozpatrywanej sprawy, należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy jest związany z wydobywaniem miedzi i srebra (art. 3 ust. 1 u.p.k.). Dla zakresu podmiotowego podatku cechą relewantną jest więc prowadzenie konkretnej działalności gospodarczej. Podmiotem zobowiązanym do uiszczania podatku jest zaś: osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, prowadząca określoną działalność gospodarczą (art. 4 u.p.k.). Treść tych przepisów jednoznacznie dowodzi, że obowiązek podatkowy został skonstruowany w taki sposób, iż podlega mu każdy podmiot wydobywający miedź lub srebro. Tym samym, z przepisów nie wynika zróżnicowanie sytuacji prawnej ww. podmiotów. W tej sytuacji nie można uznać zasadności zarzutu naruszenia zasady równości, gdyż podmioty wyróżnione w oparciu o normatywnie

wyodrębnioną cechę relewantną – wydobycie miedzi lub srebra – są traktowane jednakowo. W tym miejscu należy dodać, że rozważania wnioskodawców dotyczące możliwości opodatkowania wydobycia każdej kopaliny lub niektórych z nich (np. wszystkich rud metali) można traktować co najwyżej jako postulat *de lege ferenda*. Ustawodawca ma bowiem szeroką swobodę w określaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania.

Zarzut wnioskodawcy opiera się na nieporozumieniu, polegającym na utożsamieniu faktycznego i potencjalnego zakresu normowania przepisu. W pierwszym przypadku chodzi o to, ilu adresatów dany przepis realnie (i to w określonym momencie) dotyczy, tj. ile jest w rzeczywistości desygnatów pojęcia „podatnik podatku od wydobycia kopaliny miedzi lub srebra” (*in casu* jest tylko jeden adresat). W drugim przypadku chodzi zaś o to, ilu adresatów dany przepis może dotyczyć – obecne brzmienie zakwestionowanego przepisu dowodzi zaś, że każdy podmiot, który rozpocznie działalność w zakresie wydobycia miedzi lub srebra, będzie musiał uiszczać podatek od wydobycia tych kopalin.

Należy dodać, że zaakceptowanie tezy wnioskodawców (o naruszeniu zasady równości przez opodatkowanie tych sytuacji, w których istnieje tylko jeden desygnat podmiotu opodatkowanego) prowadziłoby do stwierdzenia braku możliwości opodatkowania w chwili obecnej działalności polegającej na wydobyciu miedzi i srebra. Teza powyższa skutkowałaby także koniecznością każdorazowego badania przez ustawodawcę, jaki zakres podmiotowy ma stworzona przez niego generalna i abstrakcyjna norma prawna. Innymi słowy, ustawodawca byłby zmuszony antycypować zmiany liczby adresatów normy.

Nota bene przechodząc z płaszczyzny normatywnej, objętej kontrolą dokonywaną przez Trybunał Konstytucyjny, na płaszczyznę faktyczną, znajdującą się poza jego kognicją, trzeba zauważyć, że fakt istnienia obecnie na polskim rynku tylko jednego podmiotu, którego przedmiotem działalności jest wydobywanie miedzi i srebra, nie wyklucza możliwości pojawienia się innych, nowych podmiotów, które będą prowadzić taką samą działalność. Rozwój rynku wydobywców miedzi lub srebra ma bowiem potencjał, na co wskazują dane Ministerstwa Środowiska, zgodnie z którymi w dniu 1 marca 2012 r. aż 9 podmiotów miało koncesję na wydobywanie, poszukiwanie lub rozpoznawanie rud miedzi (*Zestawienie koncesji na poszukiwanie rozpoznawanie i wydobywanie złóż rud miedzi w Polsce*, www.mos.gov.pl).

Konkludując, należy stwierdzić, że art. 4 u.p.k. **jest zgodny** z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

5. Zgodność art. 3 ust. 1 oraz art. 6 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

5.1. Zarzuty wnioskodawców

Artykuł art. 3 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 u.p.k. są, według wnioskodawców, sprzeczne z zakazem podwójnego opodatkowywania tych samych zdarzeń podatkowych, wywodzonym z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji (wniosek I, s. 19-20). Jak wskazują wnioskodawcy, podatek od kopalin: „[...] nie jest zatem li tylko *sui generis* «dodatkiem» do podatku dochodowego, ale jest podatkiem prowadzącym do odrębnego i niezależnego od podatku dochodowego obciążenia dochodów tych przedsiębiorców, a jednocześnie równoważy jakościowo, biorąc pod uwagę wielkość obciążenia, opodatkowanie podatkami dochodowymi [...] przy braku wyłączenia z podatków dochodowych dochodów z wydobywania miedzi i srebra, dochodzi do podwójnego opodatkowania” (wniosek I, s. 21).

5.2. Wzorce kontroli

1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego klauzulę demokratycznego państwa prawnego pojmuje się jako zbiorcze wyrażenie wielu zasad i reguł, mających postać nakazów lub zakazów, które nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisanym tekście Konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z jej aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego (zob. E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 394).

Jedną z zasad, która zawiera się w klauzuli demokratycznego państwa prawnego, jest zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa (zwana także zasadą lojalności), której treścią jest zakaz „zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania” (W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, tom V, komentarz do art. 2, s. 34).

Omawiana zasada była rozwijana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który, uznając ją za wartość konstytucyjną o szczególnym znaczeniu w stosunkach między państwem a obywatelem (zob. wyrok TK z 18 grudnia 2002 r., sygn. akt K 43/01), wyprowadza z niej szereg konkretnych nakazów i zakazów skierowanych do ustawodawcy, m.in.:

- nakaz ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów będących w toku (zob. wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98);
- nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, bowiem adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania (zob. np. wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. akt K 13/97; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 10 grudnia 2002 r., sygn. akt K 27/02);
- zakaz stanowienia przepisów, które by ograniczały katalog praw, mających podstawę w Konstytucji lub służących ich realizacji (wyrok pełnego składu TK z 3 października 2001 r., sygn. akt K 27/01);
- obowiązek ustawodawcy umożliwienia jednostce układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, że jej działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z tym następstwa będą także i później uznawane przez porządek prawny (zob. wyroki TK z: 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 22/99; 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

Równocześnie w judykaturze Trybunału Konstytucyjnego eksponowano, że ochrona zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrona praw nabytych nie wykluczają stanowienia regulacji mniej korzystnych dla jednostki i nie zakazują ograniczania lub znoszenia tych praw. Odstąpienie od zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest dopuszczalne, jeżeli przemawiają za tym inne zasady, normy lub wartości konstytucyjne. Do wartości takich należy m.in. zapewnienie równowagi budżetowej w państwie, czy też dbałość o stabilność finansową w systemie ubezpieczenia społecznego (wyrok TK z 31 stycznia 2006 r., sygn. akt K 23/03). Prawodawca, wprowadzając zmiany w systemie prawnym, powinien jednak preferować rozwiązania najmniej uciążliwe dla jednostki i ustanawiać regulacje, które ułatwią adresatom dostosowanie się do nowej sytuacji (zob. np. wyrok TK z 16 czerwca 2003 r., sygn. akt K 52/02).

2. W odniesieniu do art. 31 ust. 3 Konstytucji patrz: pkt 3.2.

5.3. Zgodność przepisów

Problematyka podwójnego opodatkowania jest przedmiotem zainteresowania teorii i praktyki prawniczej głównie w kontekście międzynarodowego obrotu handlowego (zob. np. J. Fiszer, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Państwo i Prawo” 1990, z. 9, s. 92 i n.; J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000; P. Selera, *Prawo unijne a metody unikania podwójnego opodatkowania*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2010, nr 12, s. 16 i n.; J. Białobrzeski, *Międzynarodowe prawo podatkowe. Unikanie podwójnego opodatkowania w świetle umów międzynarodowych. Komentarz*, Warszawa 1998), ewentualnie podatku akcyzowego lub podatku od towarów i usług (zob. uchwały NSA w składzie 7 sędziów z: 17 grudnia 2007 r., sygn. akt I FPS 6/07; 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FPS 7/08; 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 3/09; 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10). Także w przedkonstytucyjnym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jak i w nowszej judykaturze sprawy związane podwójnym opodatkowaniem rozpatrywano incydentalnie (zob. np. orzeczenie TK z 26 września 1989 r., sygn. akt K 3/89; wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03 oraz wyrok pełnego składu TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). W odniesieniu do zagadnienia podwójnego opodatkowania podmiotów prawa krajowego (wewnętrznego) nie można zatem zrekonstruować ukształtowanej linii orzeczniczej, co nakazuje odwołać się do zasad ogólnych (tutaj: do zasady proporcjonalności), ustalonych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

W literaturze prawniczej nie ma jednolitej i powszechnie akceptowanej definicji podwójnego opodatkowania. Definicji tej unika się z tego względu, że w przypadku podwójnego opodatkowania nie chodzi o pojęcie prawne, lecz o zjawisko faktyczne, które nie wywołuje skutków materialnoprawnych (zob. P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstwa*, Warszawa 2010, s. 47 i cytowana tam literatura). Niektórzy autorzy uściślają jednak, że o podwójnym opodatkowaniu w sensie prawnym można mówić wtedy, gdy dochodzi do dwukrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku znajdującego się w rękach tej samej osoby (J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów*

z *nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009, Lex 2012, rozdział 1.3.). Na potrzeby prowadzonych rozważań przyjęto powyższą definicję.

W świetle poczynionych uwag wstępnych uściślenia wymaga podmiot i przedmiot omawianego zobowiązania podatkowego. Jeżeli chodzi o stronę podmiotową, to nie ulega wątpliwości, że zobowiązany do uiszczenia podatku jest przedsiębiorca, prowadzący określoną działalność. Istotne różnice występują jednak w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania. W tej kwestii wnioskodawcy wprost przyjmują, że podatek od wydobywania niektórych kopalin prowadzi do opodatkowania dochodu (wniosek I, s. 16, 21). Teza ta na gruncie ustawy o podatku od kopalin ma charakter *contra legem*, gdyż, jak jednoznacznie wynika z art. 3 ust. 1 u.p.k.: „Przedmiotem opodatkowania podatkiem jest wydobywanie miedzi oraz srebra”. Tym samym, opodatkowaniu podlega określona działalność, a wysokość zobowiązania podatkowego jest uzależniona od wielkości wydobywania danej kopaliny. Tymczasem podatek dochodowy jest pobierany od dochodu, za który uznaje się nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągniętą w roku podatkowym (zob. art. 1 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 2 u.p.p. oraz art. 9 ust. 2 u.p.f.). Przedmiot opodatkowania w podatku od wydobywania kopalin jest więc zupełnie inny niż w podatkach dochodowych. W sensie przedmiotowym nie ma zatem tożsamości zobowiązania podatkowego.

Na marginesie należy nadmienić, że różnice w obu podatkach są jeszcze bardziej widoczne, gdy skonstatuje się, iż podatek dochodowy jest płacony od dochodu, który niewątpliwie stanowi własność przedsiębiorcy (co wynika z art. 11 u.p.f. oraz art. 12 u.p.p.). Z kolei podatek od wydobywania niektórych kopalin płaci się od wielkości wydobywania danej kopaliny (*scil.* od ilości miedzi oraz srebra zawartej w wyprodukowanym koncentracie; wielkość produkcji koncentratu jest zaś uzależniona od ilości wydobytego urobku), która przed wydobywaniem stanowiła własność Skarbu Państwa (zob. art. 10 ust. 5 w związku z ust. 1 u.p.g.).

Oceniając konstytucyjność zakwestionowanych przepisów, należy mieć również na względzie ewentualne następstwa przyjęcia stanowiska wnioskodawców, które – zdaniem Sejmu – są dalekosiężne i wielowymiarowe. W pierwszej kolejności wypada zauważyć, że tak szerokie rozumienie pojęcia podwójnego opodatkowania i jego zakazu w sytuacji, gdy dwa różne podatki (z odmiennych tytułów prawnych) musi uiszczać jeden podmiot, prowadziłoby do konieczności gruntownej rekonstrukcji systemu podatkowego w taki sposób, aby dany podmiot tylko raz podlegał

opodatkowaniu. *Eo ipso*, pojawiłaby się konieczność eliminacji większości podatków, pobieranych z różnych tytułów, na rzecz jednego podatku – np. podatku dochodowego. Tytułem przykładu należy wskazać, że w świetle tezy wnioskodawców za niedopuszczalne trzeba byłoby uznać łączenie podatku dochodowego oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

W związku z powyższym, Sejm wnosi o uznanie, że art. 3 ust. 1 oraz art. 6 u.p.k. są zgodne z art. 2 oraz 31 ust. 3 Konstytucji.

6. Zgodność art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 oraz art. 6 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

6.1. Zarzuty wnioskodawców

Zdaniem wnioskodawców, art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 u.p.k. są sprzeczne z zasadami prawidłowej legislacji poprzez to, że naruszają konstytucyjny standard określoności ze względu na posługiwanie się wieloznacznymi i niejasnymi terminami.

6.2. Wzorce konstytucyjne

Wywodzona z art. 2 Konstytucji zasada określoności jest elementem zasad prawidłowej (poprawnej, przyzwoitej) legislacji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że zasady prawidłowej legislacji: „[...] obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów, które powinny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i 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 winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. 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” (wyrok pełnego składu TK z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 5/08; por. także wyrok TK z 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02).

Zasady przyzwoitej legislacji mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności obywatela. Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawnego rodzi niepewność jego adresatów co do treści praw i obowiązków, zwłaszcza gdy stwarza dla organów stosujących przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) interpretacji, które – w zakresie tych zagadnień, które ustawodawca uregulował w sposób niejasny i nieprecyzyjny – mogą prowadzić do wcielania się w rolę prawodawcy lub jego zastępowania. Z tego względu ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego (por. wyrok TK z 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02).

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wywieść można trzy zasadnicze założenia istotne dla oceny zgodności treści określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji. Po pierwsze, każdy przepis przyznający prawa lub nakładający obowiązki powinien być sformułowany w sposób pozwalający na jednoznaczne ustalenie, kto, kiedy i w jakiej sytuacji mu podlega. Po wtóre, powinien być na tyle precyzyjny, by możliwe były jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie, winien być tak skonstruowany, by zakres jego stosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację tworzącą prawa lub obowiązki (zob. wyroki TK z: 27 listopada 2006 r., sygn. K 47/04 oraz 5 grudnia 2007 r., sygn. akt K 36/06).

Równocześnie w orzecznictwie Trybunału podkreślano, że: „[...] 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 niejednorodności 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. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02; por. także wyroki TK z: 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05 oraz 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08).

6.3. Zgodność przepisów

W opinii wnioskodawców: „Ustawa o podatku od wydobycia niektórych kopalin zawiera wiele niejasności i nieprecyzyjnych określeń [...] [co – uwaga własna] utrudnia interpretację ustawy i wymaga pilności archiwisty w celu zrozumienia jej znaczenia” (wniosek I, s. 24-25). Wnioskodawcy przede wszystkim wskazują, że wieloznaczne jest pojęcie „wydobycia”, a wprowadzone definicje ustawowe zawierają wielokrotne odesłania. W związku z tym, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu musi mieć charakter kwalifikowany i musi być uzasadniona przez istnienie daleko idących rozbieżności interpretacyjnych (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02; por. także wyroki TK z: 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05 oraz 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08).

W świetle powyższego trzeba stwierdzić, że siatka pojęciowa ustawy o podatku od niektórych kopalin nie stwarza wątpliwości interpretacyjnych, które miałyby charakter kwalifikowany. Na treść pojęcia „wydobycie” – z uwagi na zbieżność materii i jej powiązania systemowe – rzutuje art. 6 pkt 3 u.p.g., zgodnie z którym za „kopalinę wydobyłą” rozumie się „całość kopaliny odłączonej od złoża”. Tym samym, pojęcie to jest jednoznaczne. Z kolei definicje ustawowe odwołują się do terminologii technicznej, związanej z górnictwem. Także pojęcia „urobku” czy

„wzbogacania urobku” nie wzbudzają wątpliwości interpretacyjnych, gdyż należą do podstawowych terminów używanych w branży górniczej (patrz np. A. Krawczykowska, *Rozpoznawanie obrazów w identyfikacji typów rud i ich właściwości w procesach przeróbki rud miedzi*, Kraków 2007, rozprawa doktorska; I. Baic, W. Blaschke, *Wstępne badania nad możliwością przewidywania parametrów jakościowych odpadów powstających w procesach wzbogacania węgla kamiennych*, „Rocznik Ochrony Środowiska” 2011, tom 13, s. 1373 i n.). Należy zatem stwierdzić, że ustawa nie zawiera niejasności, których nie dałoby się usunąć w procesie wykładni prawa.

W związku z tym, Sejm wnosi o uznanie, że art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 u.p.k. są zgodne z wynikającymi z art. 2 Konstytucji zasadami prawidłowej legislacji.

7. Zgodność art. 17 w związku z art. 27 oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

7.1. Zarzuty wnioskodawców

Zdaniem wnioskodawców, sprzeczność art. 17 i art. 19 u.p.k. z Konstytucją polega na tym, że przepisy te wprowadzają „zmiany w podatkach dochodowych, nie uwzględniając zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie roku podatkowego” (wniosek I, s. 22). Prowadzi to do zaskoczenia podatników, którzy nie mogli uwzględnić, że będą zmuszeni do poniesienia dodatkowych kosztów prowadzenia swojej działalności (wniosek I, s. 23).

7.2. Wzorzec kontroli

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jeszcze w okresie przedkonstytucyjnym sformułowano tezę, że: „[...] gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. 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. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do

podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym. Zaskakiwanie podatników zmianą podatku w trakcie trwania roku podatkowego jest niezgodne z zasadami wynikającymi z art. 1 przepisów konstytucyjnych utrzymanych w mocy przez Małą Konstytucję” (orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93).

Już na gruncie Konstytucji z 1997 r. w orzecznictwie przyjęto, że: „Aktualny na gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Ponadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (wyrok TK z 20 lipca 2006 r., sygn. akt K 40/05; por także wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01 oraz wyrok pełnego składu TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01).

Na gruncie *acquis constitutionnel* nie budzi więc wątpliwości obowiązywanie zasady niezmienniania przepisów regulujących podatki dochodowe w ciągu roku podatkowego.

7.3. Zgodność przepisów

Zakwestionowane przepisy (art. 17 i art. 19 u.p.k.) wprowadzają zmiany w przepisach dotyczących wyłączenia określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów odpowiednio w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Istota tych zmian polega na tym, że podatku od kopalin nie można zaliczyć w poczet kosztów uzyskania przychodu.

Odnosząc się do zarzutów wnioskodawców, trzeba zauważyć, że analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (por. orzeczenia TK z: 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93; z 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94; 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94; 15 marca 1995 r., sygn. akt K. 1/95; 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K 28/95 oraz wyroki TK z: 26 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97, 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04, a także postanowienie TK z 22 lutego 2006 r., sygn. akt K 48/04) prowadzi

do wniosku, iż obowiązywanie zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego nie jest wiązane ze wszystkimi podatkami, lecz jedynie z tymi, które rozlicza się w cyklu rocznym (por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 149; W. Odrowąż-Sypniewski, *op. cit.*, s. 2; M. Chmaj, *op. cit.*, s. 8). W związku z tym, do ustawy o podatku od kopalin zasada ta nie ma zastosowania, gdyż podatek ten jest ustalany comiesięcznie. Co więcej, sąd konstytucyjny podkreślał także, że „nie wyrażał nigdy stanowiska o absolutnym charakterze zakazu zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego”, o ile są one odpowiednio uzasadnione (wyrok pełnego składu TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01).

W niniejszej sprawie nie budzi wątpliwości intencja przyświecająca ustanowieniu nowego podatku. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano: „Wprowadzenie podatku tworząc nowe, stałe źródło przychodów dla budżetu państwa będzie wspierać zachowanie równowagi budżetowej i pozytywnie wpłynie na zmniejszenie państwowego długu publicznego” (druk sejmowy nr 144/VII kadencja, uzasadnienie, s. 38). Niewątpliwie zatem celem projektodawcy była ochrona równowagi budżetowej państwa. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny: „Budżet państwa stanowi podstawowy plan dochodów i wydatków państwa. Bez poprawnie zbudowanego i zrównoważonego budżetu państwo nie jest zdolne do realizacji stawianych przed nim celów, a zwłaszcza do spełnienia konstytucyjnego wymogu troski o dobro wspólne. Tym samym nie ulega wątpliwości, że zachowanie równowagi budżetowej, mimo że nie wyrażone wprost w konkretnym przepisie Konstytucji, stanowi samodzielną wartość konstytucyjną, podlegającą ochronie. Stanowisko to od lat reprezentuje w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie z nim od zapewnienia równowagi budżetowej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania różnorodnych problemów” (wyrok TK z 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07; por. także: wyroki TK z: 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96 oraz 9 kwietnia 2002 r., sygn. akt K 21/01).

Równocześnie trzeba zauważyć, że zmiany w przepisach dotyczących wyłączenia określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów w ustawach o podatkach dochodowych, nie mają charakteru pierwotnego (konstrukcyjnego), lecz wtórny. Ich istota nie polega na ustaleniu nowych zasad obliczania ww. podatków czy ich wymiaru, lecz sprowadza się do określenia relacji pomiędzy nowym podatkiem od kopalin a podatkami dochodowymi. Tym samym w niniejszej sprawie nie doszło

w trakcie trwania roku podatkowego do zmiany prawa w podatkach dochodowych, gdyż ta ma miejsce wówczas, gdy ustawodawca modyfikuje któryś z istniejących elementów zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym.

W związku z powyższym, wprowadzenie nowego, płatnego miesięcznie zobowiązania podatkowego w drodze zakwestionowanej ustawy nie narusza wynikającego z art. 2 Konstytucji zakazu wprowadzania zmian podatkowych w ciągu roku. Sejm wnosi zatem o uznanie, że art. 17 w związku z art. 27 u.p.k. oraz art. 19 w związku z art. 27 u.p.k. **są zgodne** z art. 2 Konstytucji.

8. Zgodność art. 27 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją

8.1. Zarzuty wnioskodawców

Artykuł 27 u.p.k. ma być sprzeczny z ustawą zasadniczą, gdyż ustanawia zbyt krótkie *vacatio legis* (wniosek I, s. 24-26; wniosek II, s. 7 i n.). Prowadzi to, zdaniem wnioskodawców, do tego, 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” (wniosek II, s. 9). Wnioskodawcy wskazują także, że podatnik musi mieć pozostawiony odpowiedni czas nie tylko na formalne zapoznanie się z ustawą, lecz także na dostosowanie się do jej treści (wniosek I, s. 24).

8.2. Wzorce konstytucyjne

Z art. 2 Konstytucji wynika nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, bowiem adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania (zob. np. wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. akt K 13/97; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 10 grudnia 2002 r., sygn. akt K 27/02).

Na gruncie prawa podatkowego Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że: „[...] swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób «równoważona» istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa

prawnego, a w szczególności szanowania zasad «przyszwoitej legislacji». Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa – wyrażają się m.in. obowiązkiem ustawodawcy do ustanawiania «odpowiedniej» *vacatio legis*” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 i cytowane tam orzecznictwo). Z tego względu należy przyjąć, że na gruncie legislacji podatkowej istnieją wyższe standardy w zakresie przepisów przejściowych i przepisów o wejściu w życie niż w innych dziedzinach prawa. Jak wskazuje sam Trybunał Konstytucyjny: „w przypadku prawa daninowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego [niż 14 dni – uwaga własna]” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04). Stanowisko to Trybunał Konstytucyjny uzasadnia następująco: „[...] ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym jednak razie w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich «reguł gry» przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym okresie czasu, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres czasu bezpiecznie wykorzystać. Rozpoczęcie przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego wiąże się z reguły z dokonaniem pierwszych nakładów, a nagła zmiana ram prawnych takiego przedsięwzięcia może narazić obywatela na poważne straty” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/9).

Równocześnie, w orzecznictwie podkreślano, że: „[...] adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania. Jest to szczególnie istotne, gdy nowe przepisy dotyczą działalności gospodarczej, której swoboda jest gwarantowana przez przepisy konstytucyjne, bo podejmowanie decyzji gospodarczych wymaga zwykle czasu, by uniknąć strat. Z drugiej strony, badanie konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów polegać zawsze musi na materialnym określeniu, jaki okres *vacatio legis* ma charakter «odpowiedni» do ich

treści i charakteru” (wyrok TK z 15 grudnia 1997 r., sygn. akt K 13/97; por. także wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99). W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny zaznaczał, że: „Ocena, czy w konkretnym przypadku długość *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona 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” (wyrok pełnego składu TK z 22 września 2005 r., sygn. akt Kp 1/05).

Podkreślenia wymaga stwierdzenie, że wymóg ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* ma charakter gwarancyjny dla jednostek; jest też jednym z warunków dopuszczalności ingerencji ustawodawcy w prawa nabyte (zob. wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99). Tym samym, społeczny sens instytucji *vacatio legis* polega na tym, żeby zapewnić obywatelom nie tylko czas na zaznajomienie się z nowymi przepisami prawnymi, lecz przede wszystkim na dostosowanie się do wymagań, które niosą ze sobą nowe regulacje. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, „odpowiedniość” *vacatio legis* należy rozpatrywać w związku z możliwością pokierowania swoimi prawami z uwzględnieniem treści nowych przepisów. „Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, ale do jego możliwości zapoznania się z nowymi przepisami oraz możliwości adaptacyjnych, które bywają zróżnicowane” (wyrok TK z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt K 14/07, por. także wyroki TK: z 25 marca 2003 r., sygn. akt U 10/01 oraz 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98).

W judykaturze Trybunału Konstytucyjnego można odnaleźć wyroki, w których stwierdzano niezgodność określonych przepisów ustaw podatkowych ze względu na zbyt krótki okres dostosowawczy. Przykładowo, w wyroku z 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619), który wprowadzał nową 50% stawkę podatkową, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji, gdyż ustanawia zbyt krótkie – bo wynoszące tylko 18 dni – *vacatio legis* (patrz także *mutatis mutandis* wyrok TK z 15 września 1998 r., sygn. akt K 10/98).

Z kolei w piśmiennictwie zwracano uwagę, że nie da się wskazać z góry odpowiedniego okresu dostosowawczego dla wszystkich ustaw podatkowych, gdyż

okres ten musi być ustalany *a casu ad casum*. Niemniej stwierdzono, że w przypadku ustaw wprowadzających bądź modyfikujących zasady uiszczania danin publicznych z reguły konieczne jest wydłużenie „podstawowego”, 14-dniowego terminu na wejście w życie ustawy (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 142, 149).

8.3. Zgodność przepisów

Obydwie grupy wnioskodawców wskazują, że wejście w życie ustawy poprzedzał zbyt krótki okres *vacatio legis*. Punktem wyjścia do analizy tego problemu musi być konstatacja, że zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.; dalej: u.a.n.): „Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy”. Przepis ten statuuje „domyślny” okres *vacatio legis*, a jego funkcją jest zabezpieczenie obrotu prawnego przed sytuacjami, w których akt prawny nie zawierałby przepisu o tym, kiedy wchodzi on w życie (tak: G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2009, Lex 2012, komentarz do art. 4, teza 2). Co do zasady zatem, 14-dniowy okres *vacatio legis* należy uznać za prawidłowy i nienaruszający bezpieczeństwa prawnego obywateli.

Należy jednak zauważyć, że na gruncie prawa podatkowego niekiedy okres 14 dni *vacatio legis* bywa uznawany za zbyt krótki (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 142, 149). Także w przedłożonych parlamentowi opiniach prawnych wskazywano, że okres 14 dni do wejścia w życie ustawy może być uznany za zbyt krótki (M. Chmaj, *op. cit.*, s. 9; R. Piotrowski, *op. cit.*, s. 29).

Niemniej powyższe argumenty nie mogą być rozstrzygające, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego należy za każdym razem badać odpowiedniość okresu dostosowawczego do treści nowych regulacji. Problem ten stanowił przedmiot rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku pełnego składu z 20 stycznia 2010 r. (sygn. akt Kp 6/09) stwierdził, że: „[...] «odpowiedniość» *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji [...]. Ocena, czy

w konkretnym wypadku długość okresu *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona 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”. Przy badaniu odpowiedniości *vacatio legis* należy więc wziąć pod uwagę nowość normatywną ocenianego rozwiązania prawnego oraz jego skutki dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

Oceniając nowość normatywną zakwestionowanych przepisów trzeba stwierdzić, że do systemu prawnego wprowadzono zupełnie nowy podatek w sferze dotyczącej działalności gospodarczej, a więc tej, która znajduje się pod szczególną ochroną konstytucyjną. Niemniej ich wprowadzenie nie było całkowitym zaskoczeniem dla adresatów. W tym kontekście należy dodać, że już w *expose* premiera D. Tuska z 18 listopada 2011 r. zaznaczono, iż: „Chcemy po pierwsze wyraźnie zwiększyć i unowocześnić daninę, którą w tej chwili pobieramy w niewystarczającym stopniu od wydobywanych bogactw naturalnych przede wszystkim miedź i srebro. Warto pamiętać, że według źródeł międzynarodowych złoża tych dwóch, bardzo ważnych dla Polski bogactw są jednymi z największych na świecie i największymi w Europie. Chcemy, aby opodatkowanie tych rezerw, tych dwóch kruszców, ale i także innych kopalin było stałym źródłem, stałym strumieniem wspomagającym rozwój polskiej gospodarki. Dotyczy to także eksploatacji i korzyści płynących z tej eksploatacji gazu łupkowego. Przygotowane są już przepisy szczegółowe, które unieważnią także poprzednią rutynę dotyczącą tych kopalin tak, by te nasze marzenia o bogactwie płynącym z ziemi w odniesieniu do gazu łupkowego stały się twardą, bardzo precyzyjną rzeczywistością” (za www.sejm.pl).

Odnosząc się do możliwości dostosowania się do omawianych rozwiązań, trzeba zauważyć, że wprowadzenie podatku od kopalin po stosunkowo krótkim okresie *vacatio legis* i niespełna trzech miesiącach od wpływu projektu do laski marszałkowskiej ma dwojakiego rodzaju skutki.

Po pierwsze, prawidłowe obliczenie i wniesienie podatku wymaga od adresatów przygotowania się i podjęcia odpowiednich działań dostosowawczych (por. art. 15-16 u.p.k.), w szczególności w zakresie dotyczącym przygotowania kadr oraz infrastruktury do oceny wielkości wydobywania kopalin. Trudno jednak zakładać, aby tego typu dane nie były pozyskiwane i gromadzone u przedsiębiorcy zajmującego się zawodowo tego rodzaju działalnością – argument ten nie może mieć zatem charakteru rozstrzygającego.

Po drugie, przedsiębiorcy planują wydatki, a w szczególności inwestycje, w perspektywie wieloletniej, a zatem wprowadzenie w krótkim terminie nowego podatku powoduje brak możliwości korekty tych planów, w szczególności zmiany budżetów inwestycyjnych. Problem ten wynika z tego, że podatek od wydobycia kopalin nie jest wliczany w koszty działalności gospodarczej, stanowi więc dodatkowe i nieprzewidziane obciążenie dla przedsiębiorcy, które uszczupla jego dochód. Istnieje zatem potencjalne niebezpieczeństwo, że pewne zobowiązania długoterminowe mogą okazać się dla przedsiębiorcy – w nowej sytuacji prawno-podatkowej – trudne do wykonania. Obawa ta ma jednak charakter teoretyczny, bez pewności, że się zaktualizuje, gdyż w praktyce obrotu gospodarczego kontrakty długoterminowe są często zawierane z tzw. klauzulami waloryzacyjnymi, które dopuszczają zmianę wysokości świadczenia, zwłaszcza pieniężnego (np. w zakresie wskaźników wynagrodzenia czy elementów składowych ceny końcowej produktu) w przypadku zmiany stawek podatkowych lub wprowadzenia nowych obciążeń publicznoprawnych. Ze względu na zmienność stóp procentowych podatków, ceł i innych należności publicznoprawnych można zakładać, że tego typu rozwiązania umowne są stosowane w praktyce dużych eksporterów surowców lub energii.

Niezależnie od powyższych wątpliwości i niekwestionowanego faktu, że ustalony okres *vacatio legis* jest stosunkowo krótki, dokonując oceny konstytucyjności art. 27 u.p.k. nie można abstrahować od wartości konstytucyjnej, którą jest równowaga budżetowa. W wielu orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że równowaga budżetowa umożliwia troskę o dobro wspólne (zob. wyroki TK: z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96; z 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01; 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07;). Kierując się dobrem wspólnym, ustawodawca – jak napisano w wyroku pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 10 października 2001 r. (sygn. akt K 28/01) – „[...] może żądać ofiar z zasad konstytucyjnie chronionych na rzecz innych wartości konstytucyjnych. Dobro wspólne zabezpieczane jest przede wszystkim przez odpowiednie organy państwa, w tym też organy uprawnione do stanowienia prawa. Organy te – w określonych sytuacjach – jeżeli tego wymaga ochrona dobra wspólnego, nie tylko mogą ale i mają obowiązek wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z wolności, jeżeli jest to konieczne dla takiej ochrony”.

W niniejszej sprawie można dostrzec argumenty, świadczące o zgodności z Konstytucją omawianego rozwiązania prawnego, oraz argumenty przeciwne. W tym

przypadku występuje zatem sytuacja, którą w teorii prawa określa się mianem konfliktu wartości konstytucyjnych: z jednej strony jest równowaga budżetowa i dobro wspólne, z drugiej możliwość dostosowania się adresatów do norm prawnych. Ocena konstytucyjności tego przepisu jest zatem uwarunkowana przyznaniem prymatu jednej z konkurujących wartości konstytucyjnych (zob. na temat konfliktu wartości konstytucyjnych np. wyrok pełnego składu TK z 11 maja 2007 r., sygn. akt K 2/07 oraz wyrok TK z 25 listopada 2008 r., sygn. akt K 5/08).

Sejm, kierując się wszystkimi ww. okolicznościami oraz zasadą *in dubio pro constitutione* uznaje, że art. 27 u.p.k. **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

IV. Dodatkowe wnioski Sejmu RP

W przypadku, gdyby Trybunał Konstytucyjny nie podzielił powyższego stanowiska i uznał zakwestionowane przepisy za niezgodne z Konstytucją, Sejm wnosi o odroczenie terminu utraty ich mocy obowiązującej o 18 miesięcy na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji.

Odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej jest uzasadnione troską o zachowanie równowagi finansów publicznych i zapobieżenie nadmiernemu zadłużeniu państwa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wprowadzenie do systemu prawnego nowego podatku było podyktowane potrzebami fiskalnymi państwa, co potwierdza nie tylko cel nowelizacji, określony w uzasadnieniu projektu ustawy, lecz przede wszystkim jej treść (patrz: pkt 7.3 niniejszego pisma). W tym kontekście trzeba podkreślić, że wymienione wartości konstytucyjne (leżące u podstaw wprowadzenia nowego podatku) mają szczególną rangę, której doniosłość Trybunał Konstytucyjny akcentował w swoich licznych wcześniejszych wypowiedziach, a często także traktował jako czynnik rozstrzygający.

Przykładowo w wyroku z 4 maja 2004 r. (sygn. akt K 40/02) Trybunał wskazał: „W badanej sprawie niewątpliwie dobrem konstytucyjnie chronionym jest równowaga finansów publicznych i ochrona przed nadmiernym zadłużaniem się podmiotów publicznych; zarówno na poziomie państwa, jak i samorządu. Dobro to jest w hierarchii konstytucyjnych wartości aż tak wysoko usytuowane, że chroni je restrykcja konstytucyjna (czyli bezwzględny zakaz nadmiernego zadłużania się państwa), tj. art. 216 ust. 5 Konstytucji. Przyczyną zadłużania się państwa jest dokonywanie większych wydatków publicznych, niż możliwość zgromadzenia

dochodów – czyli planowany i osiągnięty deficyt budżetowy. Na wzrost państwowego długu publicznego składa się nie tylko deficyt budżetowy na poziomie centralnym oraz budżetów lokalnych danego roku, ale także «nie wykupione» obligacje i inne papiery oraz niespłacone kredyty na pokrycie deficytów z lat ubiegłych. Na nadmierny wzrost zadłużenia państwa składają się zatem skutki wieloletnich procesów niezrównoważonej gospodarki finansowej, tj. powtarzających się i nie spłaconych deficytów budżetowych; także na poziomie budżetów lokalnych” (zob. także wyrok z 18 stycznia 2005 r., sygn. akt K 15/03).

Także w piśmiennictwie wypowiedany jest pogląd, że: „Dostrzeganie w równowadze finansów publicznych wartości (zasady) gwarantowanej i chronionej konstytucyjnie pozwala legislaturze podejmować względnie swobodnie działania zmierzające do osiągnięcia lub zachowania tej równowagi” (W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 216, s. 22-23).

Okolicznością istotną dla wyniku niniejszej sprawy, a w związku z tym zasługującą na szczególne uwzględnienie, jest to, że obecnie istnieje realne zagrożenie dla równowagi budżetowej państwa w wymiarze wymagającym pilnego podjęcia specjalnych środków zaradczych. Rada Ministrów przewiduje bowiem, że gospodarka polska w roku 2013 będzie nadal funkcjonowała w niesprzyjającym otoczeniu zewnętrznym, spowodowanym globalnym załamaniem gospodarczym (zob. *Ustawa budżetowa na rok 2013 – uzasadnienie*, tom I, Warszawa 2012, druk sejmowy nr 755/VII kadencja). W tym zakresie istnieje możliwość wystąpienia przez Trybunał Konstytucyjny do Rady Ministrów w trybie art. 44 ust. 1 u.TK o wydanie opinii o skutkach finansowych uznania niezgodności z Konstytucją ustawy o podatku od kopalni.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz