SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 3/14
BAS-WPTK-243/14

Warszawa, dnia 11 maja 2017 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
K A N C E L A R I A
wpł. dnia 12. 05. 2017
L.dz. ..... L. zał. .....

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej A spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z 24 czerwca 2013 r. (sygn. akt SK 3/14), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

1) art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.):

a) **jest zgodny** z art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji;

b) **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji;

c) **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji;

2) art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 ustawy powołanej w pkt 1 **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i prawny sprawy

W dniu 31 stycznia 2014 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej A spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: skarżąca spółka., skarżąca) z 24 czerwca 2013 r. (sygn. akt SK 3/14). Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Skarżąca spółka prowadziła działalność gospodarczą polegającą na organizowaniu gier na automatach o niskich wygranych w przeznaczonych do tego celu punktach. Pismem z sierpnia 2010 r. skierowała do Naczelnika Urzędu Celnego w K korektę deklaracji w podatku od gier POG-4 za czerwiec 2010 r., w której wykazała podatek od gier w wysokości niższej niż w pierwotnie złożonej deklaracji oraz wniosła o stwierdzenie nadpłaty w tym podatku. Zdaniem spółki w pierwotnie złożonej deklaracji błędnie obliczono podatek na podstawie art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.; dalej: u.g.h., ustawa hazardowa), zamiast na podstawie art. 45a ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.; dalej: u.g.z.w.). Wymaga odnotowania, że przepisy obowiązujące przed wejściem w życie ustawy hazardowej operowały niższą stawką podatku uiszczanego przez skarżącą. W wypadku ustawy hazardowej stawka zryczałtowanego podatku wynosi 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie o niskich wygranych. Natomiast zgodnie z art. 45a ust. 1 u.g.z.w. podatnicy posiadający zezwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych uiszczali podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości stanowiącej równowartość 180 euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie. Stanowisko spółki opierało się na twierdzeniu o nieobowiązywaniu art. 139 ust. 1 u.g.h. ze względu na wprowadzenie tego przepisu z naruszeniem Konstytucji oraz prawa wspólnotowego (braku notyfikacji projektu

ustawy hazardowej) a co za tym idzie braku skuteczności ustawy hazardowej wobec skarżącej.

Na skutek wystąpienia przez skarżącą z korektą deklaracji podatkowej Naczelnik Urzędu Celnego w K wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od gier za czerwiec 2010 r., zakończonego wydaniem przez ów organ decyzji z listopada 2010 r. (nr:) określającej kwotę zobowiązania podatkowego za czerwiec 2010 r. z tytułu prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych w wysokości zł. W postępowaniu podatkowym ustalono, że w czerwcu 2010 r. skarżąca spółka urządzała gry na automatach o niskich wygranych, zaś art. 139 ust. 1 u.g.h. uznano za wiążący skarżącą spółkę.

Od decyzji tej spółka wniosła odwołanie, domagając się jej uchylenia oraz umorzenia postępowania. Dyrektor Izby Celnej w K , po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z maja 2011 r. (nr:), utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Skarżąca wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , zarzucając organowi naruszenie m.in. przepisów postępowania podatkowego, prawa europejskiego oraz norm konstytucyjnych. Wyrokiem z lipca 2012 r. (sygn. akt) Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oddalił skargę. Natomiast skargę kasacyjną od tego wyroku oddalił Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z lutego 2013 r. (sygn. akt).

II. Przedmiot zaskarżenia

W *petitum* skargi konstytucyjnej wniesiono o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 139 ust. 1 u.g.h. Zgodnie z tym przepisem: „Podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie".

Należy jednak odnotować, że jednym z zarzutów wysuniętych pod adresem przywołanej regulacji jest uchybienie przez ustawodawcę nakazowi określenia adekwatnej *vacatio legis*. W części skargi konstytucyjnej zawierającej wyodrębnione uzasadnienie owego zarzutu skarżąca, określając przedmiot zaskarżenia, wskazała

na art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h., który stanowi: „Ustawa wchodzi w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem: 1) art. 95, w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 6, 2) art. 102, art. 106 pkt 1 i pkt 4 lit. a, art. 111 oraz art. 116 pkt 4 – które wchodzą w życie po upływie 6 lat od pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia".

Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie stawał na stanowisku, że na wniosek, skargę lub pytanie prawne składa się cała treść pisma, a w *petitum* następuje jedynie usystematyzowanie wątpliwości oraz wskazanie głównych w tym względzie wzorców kontroli (zob. np. wyroki TK z: 24 lutego 2010 r., sygn. akt K 6/09; 8 czerwca 2010 r., sygn. akt P 62/08; postanowienie TK z: 24 września 2013 r., sygn. akt SK 39/12). Przyjmując zatem na podstawie rozpoznawanej i akceptowanej w orzecznictwie trybunalskim dyrektywy *falsa demonstratio non nocet*, że kluczowe znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, Sejm, w stosownym zakresie, odniesie się również do konstytucyjności art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h.

III. Analiza formalnoprawna

1. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjne należy ocenić poprawność formalną skargi i związaną z nią dopuszczalność kontroli zaskarżonego przepisu z przywołanymi wzorcami kontroli. W *petitum* skargi konstytucyjnej wskazano następujące przepisy ustawy zasadniczej: „art. 2 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji".

Wymaga odnotowania, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżąca spółka usystematyzowała wymienione wyżej wzorce kontroli wiążąc je z poszczególnymi zarzutami wysuniętymi pod adresem art. 139 ust. 1 u.g.h. (oraz art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h.) I tak w ramach pierwszego zarzutu – polegającego na przypisaniu zaskarżonej regulacji celu pozafiskalnego, nieproporcjonalnie ograniczającego działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych – odwołano się do „art. 2 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji". Drugi zarzut dotyczy uchybienia zasadzie równości oraz zakazowi niedyskryminacji, a jako wzorce kontroli wskazano art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 w związku z art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 1 i ust. 3, art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wreszcie tłem dla

rozpoznania trzeciego zarzutu (brak odpowiedniej *vacatio legis*) uczyniono art. 2 Konstytucji (pomocniczo odwołując się również do art. 20 ustawy zasadniczej).

Zgodnie z art. 79 Konstytucji skarga konstytucyjna przysługuje w wypadku ostatecznego rozstrzygnięcia o prawach, wolnościach lub obowiązkach określonych w Konstytucji. Naruszenie musi przy tym nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie krzywdzące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo (zob. np. wyroki TK z: 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03; 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15). Postanowienia ustawy zasadniczej, które nie wyrażają praw, wolności lub obowiązków konstytucyjnych, nie mogą zatem stanowić wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną. Wzorcem kontroli nie może być więc przepis określający tylko ogólne zasady ustrojowe, adresowane do ustawodawcy i dotyczące sposobu wykonywania prze niego kompetencji do regulowania poszczególnych dziedzin życia społecznego (zob. m.in. postanowienia TK z: 26 czerwca 2002 r., sygn. akt SK 1/02; 18 lipca 2005 r., sygn. akt SK 25/04; 3 listopada 2004 r., sygn. akt SK 24/01 oraz wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03).

2. Zgodnie ze stałą linią orzeczniczą sądu konstytucyjnego, do postanowień o charakterze ogólnym, które nie przyznają konkretnych praw lub wolności konstytucyjnych, należy – zasadniczo – art. 2 Konstytucji i wyprowadzane z niego zasady: prawidłowej legislacji, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, ujmowane w oderwaniu od innych norm ustawy zasadniczej przyznających lub zabezpieczających takie prawa lub wolności (zob. przykładowo wyroki TK z: 23 listopada 1998 r., sygn. akt SK 7/98; 10 lipca 2000 r., sygn. akt SK 21/99; 27 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 41/07 oraz postanowienia TK z: 27 kwietnia 1998 r., sygn. akt Ts 46/98; 24 sierpnia 2006 r., sygn. akt Ts 13/06; 24 czerwca 2010 r., sygn. akt Ts 275/09). Postanowienie art. 2 Konstytucji wyznacza jedynie standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa (zob. postanowienia TK z: 10 stycznia 2001 r., sygn. akt Ts 72/00; 20 lutego 2008 r., sygn. akt SK 27/07). Dlatego, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 23 listopada 1998 r. (sygn. akt SK 7/98): „[...] dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw w trybie skargi konstytucyjnej podstawy poszukiwać należy nie w ogólnej

klauzuli demokratycznego państwa prawnego, lecz w konkretnych postanowieniach konstytucji".

Analogiczne stanowisko jest prezentowane przez Trybunał w odniesieniu do art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jakkolwiek problem dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej opartej na zarzucie naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji był przedmiotem pewnych wątpliwości w orzecznictwie pod koniec lat 90-tych XX wieku (zob. przykładowo aprobujące taką praktykę postanowienia TK z: 1 września 1998 r., sygn. akt Ts 107/98; 16 stycznia 2001 r., sygn. akt Ts 84/00 oraz negatywne rozstrzygnięcia zawarte w postanowieniach TK z: 17 lutego 1999 r., sygn. akt Ts 154/98; 30 września 1999 r., sygn. akt Ts 97/99; 6 lutego 2001 r., sygn. akt Ts 188/00), został on – jak się wydaje – ostatecznie przesądzony w postanowieniu pełnego składu TK z 24 października 2001 r. (sygn. akt SK 10/01), w którym Trybunał dopuścił możliwość powoływania się w skardze konstytucyjnej na zasadę równości tylko w związku z innymi konkretnymi prawami i wolnościami wskazanymi w Konstytucji. Od wydania przywołanego postanowienia orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tej kwestii jest wyjątkowo konsekwentne. Artykuł 32 ust. 1 Konstytucji jest przywoływany zawsze jako przepis związkowy w stosunku do innego postanowienia Konstytucji, normującego konkretną wolność lub prawo podmiotowe (zob. przykładowo orzeczenia TK z: 18 lipca 2011 r., sygn. akt SK 10/10; 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10; 16 listopada 2011 r., sygn. akt SK 45/09; 13 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 44/09).

Wniosek o konsekwencjach niesamodzielności wzorca kontroli, sformułowany wobec art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji zachowuje aktualność także w odniesieniu do art. 84 Konstytucji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przeważa bowiem pogląd, że także w tym wypadku nie można mówić o odrębnym prawie konstytucyjnym „do sprawiedliwego traktowania" (tutaj – w sferze nakładania danin publicznych). Treścią art. 84 Konstytucji jest ustanowienie powszechnego obowiązku ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (zob. przykładowo postanowienie pełnego składu TK z 16lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06, a także postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 23 marca 2009 r., sygn. akt Ts 94/06; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Myśl tę wyraził Trybunał m.in. w postanowieniu wydanym w sprawie o sygn. akt SK 23/06, stwierdzając, że: „[...] art. 84 Konstytucji, wbrew wywodom skarżącej, nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie

formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenie takiego prawa podmiotowego [...]. Tak samo art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy. Ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze". Opinia ta była powtarzana w późniejszych orzeczeniach Trybunału (w szczególności w sprawie o sygn. akt SK 19/10). W rezultacie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, art. 84 Konstytucji może (powinien) być powoływany w procedurze skargi konstytucyjnej wyjątkowo, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych (zob. przykładowo postanowienie TK z 20 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 2/06 i cytowane tam orzeczenia).

Przypomnieć należy również stanowisko pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego, według którego: „Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości. Naruszenie tych dyrektyw może też być przedmiotem kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jednakże w przypadku skargi konstytucyjnej wszczęcie takiej kontroli obwarowane jest dodatkowym wymogiem wskazania naruszonych wolności lub praw konstytucyjnych skarżącego. Wynika to wprost z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości nie może jednak stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej. Skarżący, podnosząc zarzut naruszenia prawa do równego traktowania, powinni wskazać, w zakresie jakiej wolności lub prawa konstytucyjnego to nierówne traktowanie występuje. Wymóg powyższy nie jest spełniony, gdy skarżący zarzut naruszenia zasady równości łączy z zasadą sprawiedliwości, gdyż z obu tych zasad nie wynika publiczne prawo podmiotowe w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Prawo takie nie wynika również z powiązania wskazanych wyżej zasad z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji" (postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06).

Mając na uwadze utrwalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego należy odnotować, że skarżąca spółka odwołała się do praw podmiotowych wyrażonych w art. 20 i 22 Konstytucji (wolność działalności gospodarczej) oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji (prawo własności). Przy czym

uzasadnienie skargi konstytucyjnej wskazuje, że naruszenie zasady równości powiązano wyłącznie z prawem własności. To zatem te postanowienia ustawy zasadniczej powinny stanowić pierwszoplanowy wzorzec kontroli w niniejszym postępowaniu.

2. W pierwszej kolejności należy stwierdzić dopuszczalność przywołania przez skarżącą art. 20 Konstytucji w niniejszym postępowaniu. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się bowiem, że możliwe jest konstruowanie – w oparciu o konstytucyjną zasadę wolności gospodarczej – prawa podmiotowego „przysługującemu każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą" (zob. wyrok TK z 10 kwietnia 2001 r., sygn. akt U 7/01; w judykaturze sądu konstytucyjnego zdaje się przy tym przeważać pogląd, że podstawą owego prawa podmiotowego winny być ujmowane łącznie art. 20 i art. 22 Konstytucji – zob. np. wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08 wraz z przywołanym tam piśmiennictwem; odmiennie stwierdził natomiast Trybunał w wyroku z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03, w którym wyraził pogląd, że „art. 20 nie może stanowić wzorca kontroli w przypadku skarg konstytucyjnych, gdyż przepis ten wyraża podstawowe zasady ustroju gospodarczego RP, a nie prawo podmiotowe").

3. Gdy idzie o art. 21 Konstytucji trzeba podkreślić, że przepis ten składa się z dwóch jednostek redakcyjnych. W ustępie pierwszym stanowi, że Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia, podczas gdy ustęp drugi precyzyjne konstytucyjne warunki wywłaszczenia. Ponieważ skarga konstytucyjna nie dotyczy instytucji wywłaszczenia, dalszej ocenie należy poddać wyłącznie art. 21 ust. 1 Konstytucji. Artykuł 21 Konstytucji jest umiejscowiony w rozdziale I zatytułowanym „Rzeczpospolita". Wyrażona w art. 21 ust. 1 Konstytucji norma należy do podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej, co wynika z faktu zamieszczenia go w rozdziale I Konstytucji. W wyroku z 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „W świetle tego przepisu zagwarantowanie ochrony własności jest konstytucyjną powinnością państwa, przy czym powinność ta urzeczywistniana jest zarówno przez działania o charakterze prawodawczym (ukształtowanie podstawowych instytucji prawnych konkretyzujących treść własności, określenie środków ochrony prawa własności), jak i faktyczne

czynności organów państwa, mające za przedmiot dobra stanowiące własność jakiejś osoby. Art. 21 nie przewiduje ochrony praw majątkowych innych niż własność". Ustrojowy charakter przepisu stanowi wartość wyznaczającą kierunek interpretacji zarówno art. 64 Konstytucji, jak i unormowań zawartych w ustawodawstwie zwykłym (zob. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98).

Należy mieć jednak na uwadze, że „unormowanie art. 21 ust. 1 Konstytucji, mimo że należące do zasad programowych Konstytucji, a więc wyznaczających kierunek działań państwa, może być przywołane pomocniczo, dla umocnienia kontekstu konstytucyjnego żądań skargi konstytucyjnej" (zob. np. wyrok TK z 10 stycznia 2012 r., sygn. akt SK 25/09). Dlatego też odwołanie się przez skarżącą spółkę do art. 21 ust. 1 Konstytucji zostanie rozpatrzone łącznie z przywołanym w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

4. W orzecznictwie Trybunału ugruntował się pogląd, że „prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności (i w jaki sposób) zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi nie tylko na wskazaniu (numerycznym) postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, ale również na precyzyjnym przedstawieniu treści prawa lub wolności, wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez ustawodawcę. Powinna temu towarzyszyć szczegółowa i precyzyjna argumentacja, uprawdopodabniająca stawiane zarzuty" (postanowienie TK z 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11; por. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09).

Braki w uzasadnieniu pisma inicjującego kontrolę konstytucyjności winny natomiast skutkować umorzeniem (w odpowiedniej części) postępowania: „Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w tym zakresie oznaczałoby przerzucenie ciężaru dowodu na sąd konstytucyjny, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym" (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04; zob. także postanowienie TK z 26 maja 2015 r., sygn. akt SK 6/13).

Wątpliwości budzi przywołanie przez skarżącego art. 2 jako wzorca kontroli. W każdym z trzech postawionych zarzutów ma on charakter wzorca związkowego

jednak wyłącznie w zakresie problematyki należytej *vacatio legis* poświęcono temu przepisowi więcej miejsca. Można tylko przypuszczać, że w ramach pierwszego zarzutu z art. 2 wywiedziono zasadę proporcjonalności, zaś przy zarzucie drugim ten wzorzec ma być źródłem zasady sprawiedliwości społecznej. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej nie jest jednak w tym zakresie precyzyjne i zdaniem Sejmu nie spełnia kryteriów wypracowanych w orzecznictwie Trybunału.

Wobec powyższego Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w części obejmującej kontrolę art. 139 ust. 1 u.g.h. z zasadą proporcjonalności oraz zasadą sprawiedliwości społecznej wywodzonymi z art. 2 Konstytucji.

5. Ze względu na braki uzasadnienia skargi postępowanie powinno zostać umorzone także w zakresie kontroli art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przepis ten nie został bowiem bezpośrednio powiązany z postanowieniami Konstytucji wyrażającymi prawa lub wolności. Skarżąca spółka nie poświęciła mu ponadto uwagi w części skargi zawierającej pisemne uzasadnienie postawionych zarzutów. Sejm wnosi zatem o **umorzenie** postępowania w części obejmującej kontrolę zgodności art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Niezależnie od powyższego warto zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntował się pogląd o nieadekwatności art. 31 ust. 3 Konstytucji dla oceny przepisów prawa daninowego. W wyroku TK z 7 lipca 2009 r. (sygn. akt SK 49/06), stwierdzono: „W ocenie skarżącej [...] wskazany przepis ustawy, jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony [...] Wzorzec konstytucyjności wynikający z art. 31 ust. 3 należy uznać więc za nieadekwatny w sprawie".

Z kolei w postanowieniu TK z 16 lutego 2009 r. (sygn. akt Ts 202/06), wydanym w pełnym składzie, zauważono: „Zakres swobody ustawodawcy ograniczony jest również przez konstytucyjne wolności i prawa człowieka. Należy

jednak podkreślić, że relacja między konstytucyjnymi wolnościami i prawami człowieka a obowiązkami podatkowymi wyznaczona jest przede wszystkim przez zasadę powszechności opodatkowania. Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84, nie może ono być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczania praw jednostki, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywatela może być kontrolowany z punktu widzenia jego zgodności z Konstytucją, jednak podstawą tej kontroli nie może być zasada proporcjonalności". Analogiczne zapatrywanie wyrażono w wyroku TK z 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10).

6. Dla porządku należy odnotować, że skarżąca dwukrotnie – tzn. w kontekście pierwszego i drugiego zarzutu – odwołała się do art. 32 Konstytucji wyrażającego zasadę równości. Ze względu na szczegółowe rozwinięcie wątków związanych z naruszeniem tej zasady w ramach drugiego zarzutu, Sejm – odwołując się do dyrektywy *falsa demonstratio non nocet* – pominie art. 32 ustawy zasadniczej w ramach analizy wątpliwości zawartych w pierwszej części skargi konstytucyjnej.

7. Wreszcie gdy idzie o ostatni z postawionych zarzutów, a mianowicie brak adekwatnej *vacatio legis*, trzeba wskazać, że w uzasadnieniu swojej skargi spółka odwołała się wyłącznie do zasad dekodowanych z art. 2 Konstytucji (zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji). Jak już była o tym mowa, w orzecznictwie Trybunału przeważa stanowisko, zgodnie z którym dla skutecznego zainicjowania kontroli zgodności prawa z art. 2 Konstytucji w zakresie wspomnianych zasad niezbędne jest odwołanie się do innych jeszcze – wyrażających prawa lub wolności – postanowień ustawy zasadniczej. Z tego też powodu Sejm uznaje za właściwe uzupełnienie omawianego wzorca kontroli z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji. Przepisy te obok art. 64 Konstytucji znalazły się wszak w *petitum* skargi konstytucyjnej, zaś treść jej uzasadnienia przekonuje, że to właśnie na gruncie wolności konstytucyjnej dekodowanej z tych przepisów skarżąca upatruje wadliwości *vacatio legis* przyjętej przez ustawodawcę. Skarżąca spółka stwierdza bowiem, że tak istotna ingerencja w dotychczasową wysokość podatku od gier wymagała dłuższego okresu „na

adaptację i choćby próbę dostosowania się podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych do radykalnie odmiennych warunków ekonomicznych prowadzonej działalności" oraz racjonalne zaplanowanie dalszych działań gospodarczych.

8. Podsumowując, trzem wysuniętym zarzutom niekonstytucyjności można przypisać w kolejności zawartości merytorycznej następujące wzorce kontroli:
a) art. 20 w związku z art. 22, art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku art. 21 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji;
b) art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji;
c) art. 2 w związku z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

IV. Wzorce kontroli

IV.1. Wolność działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji)

Zgodnie z art. 20 Konstytucji: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej". Natomiast art. 22 ustawy zasadniczej stanowi: „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny".

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny: „Artykuł 22 Konstytucji pełni dwojaką funkcję. Z jednej strony traktować go należy jako wyrażenie zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej (i w tym zakresie stanowi on konkretyzację ogólniejszych zasad, wyrażonych w art. 20), z drugiej strony – może on stanowić podstawę do konstruowania prawa podmiotowego, przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą. [...] Niezależnie jednak od uzasadnienia merytorycznego, wszelkie ograniczenia wolności działalności gospodarczej mogą następować «tylko w drodze ustawy». Formuła użyta w art. 22 jest w tym zakresie niemal identyczna z ogólną formułą z art. 31 ust. 3, a całkowicie identyczna z formułą z art. 64 ust. 3. Pozwala to przyjąć, że znaczenie prawne i skutki tych uregulowań w znacznej mierze mogą się pokrywać" (wyrok TK z 10 kwietnia 2001 r., sygn. akt

U 7/00; w judykaturze sądu konstytucyjnego zdaje się przy tym przeważać pogląd, że podstawą owego prawa podmiotowego winny być ujmowane łącznie art. 20 i art. 22 Konstytucji – zob. np. wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; 14 czerwca 2004 r., sygn. akt SK 21/03; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08 wraz z przywołanym tam piśmiennictwem; odmiennie w wyroku z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03, w którym Trybunał wyraził pogląd, że „art. 20 nie może stanowić wzorca kontroli w przypadku skarg konstytucyjnych, gdyż przepis ten wyraża podstawowe zasady ustroju gospodarczego RP, a nie prawo podmiotowe").

Z użycia w art. 20 i art. 22 Konstytucji wyrażenia „wolność działalności gospodarczej" wynika, że chodzi o działalność jednostek (osób fizycznych) oraz instytucji „niepaństwowych" (czy też – szerzej rzecz ujmując – niepublicznych), które mają prawo samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodnego podejmowania różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi tu więc o osoby fizyczne i inne podmioty, które korzystają z praw i wolności przysługujących człowiekowi i obywatelowi (zob. wyrok TK z 7 maja 2001 r., sygn. akt K 19/00).

Gdy chodzi o ograniczenia w zakresie korzystania z wolności działalności gospodarczej, w doktrynie zauważono, że art. 22 Konstytucji – posługując się pojęciem ważnego interesu publicznego – upoważnia do wykorzystania takich kryteriów, jak m.in. konieczność ochrony ważnego dla interesu państwa sektora gospodarki, a także wprowadzenie zasad uczciwego obrotu gospodarczego (J. Ciapała, *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 2009, s. 374). Zarazem odnotowuje się, że „Konstytucja nie precyzuje tego, jaki interes publiczny jest na tyle ważny, by jego pojawienie się uzasadniło to ograniczenie; odsyła w tym względzie do oceny i decyzji ustawodawcy" (P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 62).

IV.2. Prawo własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji)

1. Artykuł 64 Konstytucji obejmuje zakresem trzy zasadnicze zagadnienia: sformułowanie gwarancji prawa własności i innych praw majątkowych („Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia" – ust. 1), ustanowienie zasady „równej dla wszystkich" ochrony tych praw („Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej" – ust. 2) oraz wskazanie przesłanek dopuszczalnego ograniczania prawa własności („Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności" – ust. 3).

Jak wskazuje się w doktrynie prawa, art. 64 Konstytucji wyraża przede wszystkim prawo podmiotowe, jednak należy go rozumieć również jako refleks ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie własności prywatnej za jedną z podstawowych wartości, wokół których zbudowany jest porządek prawny i społeczny Rzeczypospolitej. Ponadto z art. 64 Konstytucji wynika uznanie ochrony własności (i innych praw majątkowych) za element obiektywnego porządku prawnego, co zobowiązuje organy władzy publicznej do ustanowienia dokładnych reguł prawnoinstytucjonalnych funkcjonowania stosunków majątkowych – zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 64, s. 5-6. Z Konstytucji wynika prawo do wolności majątkowej, mające charakter publicznego prawa podmiotowego i rozumiane jako prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymywania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem (zob. *ibidem*, s. 7).

W realiach przedmiotowej sprawy szczególne znaczenie mają te komponenty art. 64 Konstytucji, z którymi wiąże się możliwość ograniczania oraz zakaz naruszania istoty prawa własności. Ramy dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wyznacza art. 64 ust. 3 Konstytucji, którego postanowienia nakładają się na ogólne uregulowanie art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak zauważa L. Garlicki: „Nie może to jednak dawać podstawy do traktowania art. 64 ust. 3 jako *lex specialis* i wyłączania stosowania art. 31 ust. 3 do ochrony prawa własności [...]. Każde

ograniczenie prawa własności podlega zatem łącznej ocenie na tle art. 64 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3" (zob. *ibidem*, s. 18).

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wypowiadał się wielokrotnie w przedmiocie istoty prawa własności oraz dopuszczalności ograniczeń w korzystaniu z tego prawa. Jak zauważył w – wydanym w pełnym składzie – wyroku z 12 stycznia 2000 r. (sygn. akt P 11/98): „[O]kreślenie «istoty» prawa własności musi nawiązywać do podstawowych składników tego prawa, tak jak ukształtowały się one w historii jego rozwoju. Obejmują one w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności oraz pobierania pożytków. Możliwości te mogą być poddawane różnego rodzaju ograniczeniom przez ustawodawcę, a ograniczenia te są dopuszczalne, jeżeli czynią zadość wymaganiom określonym w art. 31 ust. 3 zdanie 1 konstytucji. Jeżeli jednak zakres ograniczeń prawa własności przybierze taki rozmiar, że niwecząc podstawowe składniki prawa własności, wydrąży je z rzeczywistej treści i przekształci w pozór tego prawa, to naruszona zostanie podstawowa treść («istota») prawa własności, a to jest konstytucyjnie niedopuszczalne. Ocena każdego konkretnego unormowania ingerującego w prawo własności musi być przy tym dokonywana na tle wszystkich ograniczeń już istniejących. Dla ustalenia, czy zachowana została «istota» prawa własności konieczna jest bowiem analiza sumy ustanowionych prawem ograniczeń". Jednocześnie, w tym samym judykacie, Trybunał potwierdził wyrażany w swym wcześniejszym orzecznictwie ogólny pogląd, że „prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być jednak traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom. Tym samym, także ochrona własności nie może mieć charakteru absolutnego".

2. Zgodnie z art. 21 ust. 1 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia". Artykuł 21 Konstytucji statuuje zasadę ustrojową, zgodnie z którą Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. Zasady ustrojowe, takie jak wyrażona w art. 21 Konstytucji, mają kluczowe znaczenie w perspektywie poszukiwania wzorca konstytucyjnego w zakresie dotyczącym badania konstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, jeśli Konstytucja nie zawiera norm bardziej szczegółowych. W zakresie dotyczącym ochrony prawa własności oraz ograniczonych praw rzeczowych takie szczegółowe normy zawiera art. 64 Konstytucji.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na tle art. 21 ust. 1, a także art. 64 ust. 1 Konstytucji ugruntowany jest pogląd, że na ustawodawcy 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; 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08).

IV.3. Zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji)

1. Zgodnie z art. 84 Konstytucji: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie". Przepis ów statuuje kilka istotnych zasad prawa daninowego. W pierwszym rzędzie określa obowiązek podatkowy, jako powszechny obowiązek obywatelski. Należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nieraz uznaje się, że źródłem obowiązku podatkowego jest również art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym: „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" (zob. wyrok TK z: 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14).

System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony, przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80-92; R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 560; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 36 oraz wyroki TK z: 2 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08; 9 maja 2005 r., sygn. akt

SK 14/04 i cytowane tam orzecznictwo, a także postanowienie TK z 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06).

2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie powoływał się na zasadę sprawiedliwości podatkowej (por. m.in. orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K 10/93; wyroki TK z: 24 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 24 czerwca 1997 r., sygn. akt K 21/96; 3 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98; uchwała TK z 6 stycznia 1993 r., sygn. akt W 9/92). We wczesnym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości podatkowej stanowiła pewne uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej, specyficznie rozumianej ze względu na obszar, którego dotyczyła (por. np. orzeczenie TK z 16 lutego 1993 r., sygn. akt K 13/92). Zasada sprawiedliwości społecznej na użytek prawa daninowego dotyczy bowiem tylko sprawiedliwości obciążeń, nie zaś dystrybucji dóbr (J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 143). W późniejszych wyrokach Trybunału Konstytucyjnego pojawia się już pojęcie „sprawiedliwości podatkowej", której wyrazem jest zwłaszcza równość i powszechność opodatkowania, skuteczność pobierania podatków i wykrywania przestępstw podatkowych.

Wypowiadając się wielokrotnie w kwestii zasady powszechności i równości opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznawał daleko idącą swobodę ustawodawcy w zakresie prowadzenia polityki podatkowej. Wskazywał bowiem, że: „Funkcją odpowiednio ukształtowanego sytemu podatkowego jest – jak wiadomo – zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków" (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). Władza ustawodawcza ma pełną swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, rozmaicie realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (por. orzeczenia TK z: 14 grudnia 1993 r., sygn. akt K 8/93; 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94). Także w orzeczeniu z 29 maja 1996 r. (sygn. akt K 22/95) Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na swobodę ustawodawcy w kształtowaniu poszczególnych elementów konstrukcji podatku, gdyż decydują o nich w dużej mierze przesłanki ekonomiczne i społeczne, a nie prawne.

3. Zadanie parlamentu polega na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody, umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze i społeczne zachowania podatników. Za wybór właściwych metod i celów działania parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem (orzeczenie TK z 12 grudnia 1995 r., sygn. akt K 12/95). Podobnie w orzeczeniu z 2 marca 1993 r. (sygn. akt K 9/92) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „Parlament, jako organ polityczny ma – pod warunkiem działania w ramach konstytucji i dochowania umów międzynarodowych wiążących państwo – w zasadzie pełną swobodę w kształtowaniu zakresu i wysokości danin publicznych".

Poglądy te podtrzymał sąd konstytucyjny także po wejściu w życie obecnie obowiązującej Konstytucji. W wyroku z 3 listopada 1998 r. (sygn. akt K 12/98) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Trybunał Konstytucyjny uznał także, iż ustawodawca ma swobodę zwiększania obowiązku podatkowego, chyba że zakres tego obciążenia będzie tak szeroki, że podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia (wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie akcentował, że „władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej jednak ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08). Z kolei jak zaznaczył Trybunał w postanowieniu z 30 maja 2007 r. (sygn. akt SK 67/06): „[D]aleko idąca swoboda ustawodawcy odnosząca się do wyboru realizowanych celów i instrumentów temu służących nie oznacza zupełnej arbitralności. Swoboda ta ograniczona jest obowiązkiem poszanowania zasad i wartości konstytucyjnych. Dotyczy to w szczególności dochowania należytej legislacji, transparentności wprowadzanych regulacji i ich uzasadnienia, przestrzegania zasady zaufania do

państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji), jak również zachowania odpowiedniej rangi przepisów, w jakich mogą być stanowione".

4. Władztwo daninowe państwa nie jest nieograniczone. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż: „Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną [...]" (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00). Co prawda obowiązek zapłaty podatku nie może być postrzegany w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności, ale w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i konstytucyjną ochroną wartości z drugiej strony (orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95), jednak istnieją konstytucyjne podstawy ograniczenia władztwa daninowego, które należy wywieść głównie z zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady wyłączności ustawy w ujęciu art. 217 Konstytucji, a także zasady równości i sprawiedliwości społecznej. O ile dwie pierwsze służą sformułowaniu formalnych ograniczeń w stanowieniu prawa, tak pozostałe stanowią podstawę dla wyznaczania granic o charakterze materialnym (K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do podrozdziału „Obowiązki", s. 5).

W literaturze przedmiotu sprawiedliwość podatkowa w ujęciu materialnym jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Powszechność opodatkowania ma swój aspekt podmiotowy i przedmiotowy. W pierwszym ujęciu oznacza, że podatek powinien spoczywać na wszystkich – muszą oni przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawy w prawie podatkowym* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 389). W ujęciu przedmiotowym zasada powszechności opodatkowania polega na objęciu podatkiem wszystkich stanów faktycznych i prawnych oraz zjawisk gospodarczych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (*ibidem*, s. 393). Zasada równości opodatkowania nawiązuje natomiast do koncepcji opodatkowania według zdolności płatniczej. Oznacza to konieczność zgodności opodatkowania z zasadą zdolności świadczenia, która obejmuje zwłaszcza „sprawność gospodarczą podatnika", przy

równoczesnym uwzględnieniu „aspektów socjalnych opodatkowania" (R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 46). Zasada zdolności podatkowej odgrywa istotną rolę, ograniczając swobodę ustawodawcy podatkowego (A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 90).

Na temat zasady równości, jako czynnika kształtującego obowiązek podatkowy i konkretyzującego zasadę sprawiedliwości podatkowej, doktryna i orzecznictwo wypowiada zbieżne poglądy – „[...] oznacza ona [zasada równości – uwaga własna], najszerzej rzecz ujmując, właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, odpowiednio do zasady zdolności świadczenia, uważanej współcześnie za jedną z najistotniejszych zasad podatkowych. Zgodnie z jej treścią, podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany w oparciu o indywidualną zdolność, uwzględniającą wyniki ekonomiczno-finansowe, jak i socjalne podmiotu, tak aby w efekcie doprowadzić do relatywnej równości opodatkowania (E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawy...*, s. 389).

5. W doktrynie prawa podkreśla się, że art. 217 Konstytucji zalicza regulowanie spraw podatków do wyłączności ustawy, ale nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczyłyby treść i kierunki przyjmowanych rozwiązań – ustalenie tych treści i kierunków pozostawiono ustawodawcy (zob. J. Oniszczuk, *Podatki...*, s. 37-38). Tym samym, art. 217 Konstytucji postrzegany samoistnie ustanawia wymóg drogi ustawowej dla regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daniowego), określając materię przewidzianej regulacji, ale nie odnosząc się do jej treści (zob. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, komentarz do art. 217, s. 9; por. wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14). Takie odczytanie art. 217 Konstytucji nakazywałoby uznać, że skarżąca spółka nie odniosła się bezpośrednio do jego zawartości normatywnej, bowiem o – czym już wspomniano – nie podniosła zarzutów związanych z kompletnością regulacji ustawowej.

Wymaga jednak odnotowania, że wyrażane jest także stanowisko o szerszym zakresie stosowania omawianego wzorca kontroli, zgodnie z którym wymaganie określenia w ustawie stawki podatkowej, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, to nie tylko formalny nakaz, aby ustawa regulowała tę materię z pominięciem

rozporządzenia: „Regulacja musi być pełna. Pełność nie jest równoznaczna z jej kompletnością formalną. Regulacja pełna znaczy w tym wypadku, że przepisy ustawowe muszą pozwalać na jednoznaczne ustalenie wysokości pieniężnego ciężaru publicznoprawnego. Niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej (kwota lub sposób ustalenia stawki), nie mogą prowadzić do konfiskaty mienia, ani nie mogą być oderwane od celu fiskalnego i społecznego, któremu służą. Ponadto muszą uwzględniać możliwości płatnicze zobowiązanego, a w przypadku opłat – pozostawać w racjonalnym związku z czynnością wzajemną władzy publicznej. Tezy te były obecne w orzecznictwie Trybunału" (zdanie odrębne sędziego TK M. Zubika do wyroku TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14).

Przepis ten, rozpatrywany w łączności z art. 84 Konstytucji, dostarcza zaś substratu dla odkodowania zasady władztwa podatkowego, według której państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań (przy tym kluczowe znaczenie ma tutaj zasada wyłączności ustawowej w zakresie danin publicznych) – zob. np. wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02.

IV.4. Zasada równości (art. 32 Konstytucji)

Artykuł 32 ust. 1 Konstytucji stanowi: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne". Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie wszystkich adresatów norm prawnych znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Z zasady tej wynika zatem nakaz równego (jednakowego) traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą, co oznacza zarówno zakaz dyskryminowania, jak i faworyzowania takich osób. Ustalenie naruszenia w konkretnym stanie faktycznym zasady równości musi być poprzedzone ustaleniem kręgu adresatów budzącej wątpliwości normy prawnej oraz wskazania tych elementów określających ich sytuację, które są prawnie relewantne (zob. wyroki TK z: 29 maja 2001 r., sygn. akt K 5/01; 14 lipca 2004 r., sygn. akt SK 8/03; 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 6/10).

Z zasady równości nie można jednak wyprowadzić bezwzględnego obowiązku ustawodawcy identycznego traktowania w każdej sytuacji wszystkich podmiotów,

którym można przypisać cechę relewantną (zob. orzeczenie TK z 18 marca 1997 r., sygn. akt K 15/96). Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę, że nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji – niezgodności z art. 32 Konstytucji. Wszelkie odstępstwo od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych musi mieć charakter wyjątkowy i zawsze być odpowiednio uargumentowane.

Po pierwsze, zróżnicowanie musi 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, zróżnicowania nie można dokonać według dowolnie ustalonego kryterium (zob. orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., sygn. akt K 3/94). Po drugie, 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. Po trzecie, argumenty przemawiające za zróżnicowaniem muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. np. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 7 listopada 2007 r., sygn. akt K 18/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 77/06; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07).

Z kolei w myśl art. 32 ust. 2 Konstytucji: „Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny". Zakaz dyskryminacji wynikający z analizowanego przepisu to zakaz nieuzasadnionego, różnego kształtowania sytuacji podobnych podmiotów prawa, w procesie stanowienia oraz stosowania prawa. Dyskryminacja oznacza zatem nienadające się do zaakceptowania tworzenie różnych norm prawnych dla podmiotów prawa, które powinny być zaliczone do tej samej klasy (kategorii), albo nierówne traktowanie podobnych podmiotów prawa w indywidualnych przypadkach, gdy zróżnicowanie nie znajduje podstaw w normach prawnych. Tak więc dla oceny danej sytuacji jako dyskryminacji, albo jej braku, istotne jest określenie kryterium zróżnicowania, a także ocena zasadności jego wprowadzenia. W przypadku podmiotów podobnych, należących do tej samej klasy (kategorii) istotnej, domniemanie przemawia za brakiem zróżnicowania (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 15 lipca 2010 r., sygn. akt K 63/07).

IV.5. Zasady: ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, przyzwoitej legislacji, pewności prawa (art. 2 Konstytucji)

Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej". Skarżąca spółka odwołuje się do wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji, których naruszenie wiąże z niedochowaniem wystarczającej *vacatio legis*. Zasady te, analizowane na tle art. 2 Konstytucji, pozostają ze sobą w związku.

Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego, art. 2 Konstytucji i wyrażona w nim generalna klauzula demokratycznego państwa prawnego „stanowi swego rodzaju zbiorcze wyrażenie szeregu reguł i zasad, które wprawdzie nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisanym tekście konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego. Owe reguły i zasady miały najróżniejszy charakter, odnosząc się zarówno do prawa materialnego jak i do tzw. zasad przyzwoitej legislacji (np. zakaz stanowienia przepisów z mocą wsteczną, nakaz zachowania «odpowiedniej» *vacatio legis*, nakaz poszanowania praw słusznie nabytych), a ogólną podstawą było uznanie, że demokratyczne państwo prawne wymaga poszanowania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa" (wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98; zob. też np. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 10 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 30/04). Z zasady tej wyprowadza się zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, a tym samym stwarzania organom państwowym możliwości i zachęty nadużywania władzy względem obywateli (zob. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2014, s. 64). W wyroku z 8 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 18/10) Trybunał stwierdził w kontekście niniejszej zasady, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki.

Gdy idzie o nakaz wprowadzenia „odpowiedniej" *vacatio legis*, w orzecznictwie Trybunału wskazuje się, że 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 «przyzwoitej 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 26/97).

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).

Należy podkreślić, 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 orzeczniczą Trybunału, „odpowiedniość" *vacatio legis* należy rozpatrywać w związku z możliwością pokierowania swoimi sprawami 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. wyroki TK z: 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98; 25 marca 2003 r., sygn. akt U 10/01).

W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca

z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą. Niemniej jednak, co podkreśla sam Trybunał, powyższa dyrektywa jest odnoszona jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 32/12) a do takich nie należy podatek od gier na automatach o niskich wygranych. Dlatego też w związku z niniejszą sprawą trzeba przypomnieć, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*, a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania ustawy (zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98), który wynika z ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 296 ze zm.; dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych). Równocześnie ustawodawcy przysługuje w tej mierze pewna swoboda; w niektórych okolicznościach może on wręcz zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględnego. Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki". Ponadto odstąpienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna. Trybunał podkreślał, że interes publiczny przejawia się zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12 i cytowane tam orzeczenia).

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 krótką – bo wynoszącą 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, *Podatki...*, s. 142, 149).

V. Zarzuty skarżącej

Skarżąca spółka przedstawiła następujące zarzuty naruszenia wymienionych wyżej przepisów ustawy zasadniczej.

Po pierwsze, zarzut naruszenia „zasad przyzwoitej legislacji podatkowej, sprawiedliwości podatkowej, zasady ekonomiczności opodatkowania, w tym zasady ochrony źródeł opodatkowania i zakazu naruszania podstaw opodatkowania oraz nakazu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika, jak również zasady proporcjonalności, ochrony własności i swobody działalności gospodarczej". Powodem naruszenia powołanych zasad konstytucyjnych ma być – w ocenie skarżącej spółki – określona w zakwestionowanym przepisie stawka podatku od gier (2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie o niskich wygranych). Wymaga odnotowania, że przepisy obowiązujące przed wejściem w życie ustawy hazardowej operowały niższą stawką podatku uiszczanego przez skarżącą. Zgodnie bowiem z art. 45a ust. 1 u.g.z.w. podatnicy posiadający zezwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych uiszczali podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości stanowiącej równowartość 180 euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

W ocenie skarżącej spółki zakwestionowana regulacja, ze względu na znaczną różnicę wysokości stawki zryczałtowanego podatku (2000 zł zamiast 180 euro od gier urządzanych na każdym automacie) nie realizuje celu fiskalnego konstytutywnego dla każdego podatku, stanowiąc w istocie instrument regulacji rynku gier, naruszający istotę prawa własności oraz prawo do podejmowania oraz prowadzenia działalności gospodarczej: „Zwiększenie przepisem z art. 139 ust. 1 u.g.h. stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych ma charakter normy ukierunkowanej w zasadzie wyłącznie na cel pozafiskalny w postaci ograniczenia zakresu swobody prowadzenia działalności gospodarczej w tej dziedzinie, poprzez znaczące oraz nieproporcjonalne ograniczenie liczby automatów

o niskich wygranych i punktów gier na tych automatach poprzez spowodowanie ich nierentowności".

Po drugie, skarżąca spółka zarzuca naruszenie „zasad sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności i równości opodatkowania", które ma być wynikiem naruszenia zasady „równości wobec prawa, zakazu dyskryminacji oraz zasady proporcjonalności". Powodem owego naruszenia ma być „nierówne i dyskryminacyjne zwiększenie stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych w relacji do zwiększenia stawki podatku od innych gier, w tym od gier na automatach nieograniczonych co do stawki oraz wygranej". Na poparcie tego zarzutu zestawiono stawki podatkowe określone w ustawie o grach i zakładach wzajemnych z odpowiednimi stawkami zawartymi w ustawie hazardowej, podnosząc, że wzrost stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych zdecydowanie odbiega od pozostałych podwyżek dokonanych ustawą hazardową. Skarżąca spółka odnotowuje przykładowo, że stawka podatku od na automatach organizowanych w kasynach gry oraz salonach gier wzrosła o 5 punktów procentowych, zaś różnica w przypadku gier urządzanych na automatach o niskich wygranych wynosi aż 255 punktów procentowych, co nie znajduje racjonalnego uzasadnienia i nie spełnia kryteriów sprawiedliwości oraz proporcjonalności.

Po trzecie, zarzut naruszenia „zasad zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, pewności prawa oraz przyzwoitej legislacji, zwłaszcza wskutek wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h. bez odpowiedniej w tym zakresie *vacatio legis*". Ustawa o grach hazardowych została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 30 listopada 2009 r. i weszła w życie – z niewielkimi wyjątkami – 1 stycznia 2010 r. W ocenie skarżącej spółki miesięczny okres spoczywania ustawy nie gwarantował odpowiedniego czasu na przedsięwzięcie działań adaptacyjnych związanych z obowiązkiem zapłaty wyższego podatku, zwłaszcza, że nie była to jedyna zmiana normatywna wpływająca na działalność gospodarczą prowadzoną przez skarżącą spółkę: „Tak istotna ingerencja (właściwie niespotykana przy zmianach innych stawek podatkowych) w dotychczasową wysokość podatku od gier bez wątpienia wymagała *vacatio legis* dłuższego niż minimalny miesięczny okres na adaptację i choćby próbę dostosowania się podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych do radykalnie odmiennych warunków ekonomicznych prowadzonej działalności. Racjonalne zaplanowanie w ciągu jednego miesiąca dalszych działań gospodarczych było tym bardziej utrudnione, gdy zważyć,

że z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie również pozostałe przepisy przejściowe u.g.h., które faktycznie zmierzały do wygaszenia działalności gospodarczej w zakresie automatów o niskich wygranych. Tym samym podmioty prowadzące działalność w tym zakresie musiały nie tylko w terminie miesiąca dostosować się do 2,7x wyższego podatku od gier, ale także podatek ten musiały płacić w nieznanych im wcześniej w praktyce realiach prawnych, obejmujących m.in. zakaz zmiany miejsca prowadzenia punktu gier na automatach o niskich wygranych (art. 135 ust. 2 u.g.h.), czyli pozbawione zostały jednocześnie z wejściem w życie zwyżki w podatku od gier (zdecydowanie rygorystycznej) podstawowego oraz powszechnie wcześniej stosowanego instrumentu dostosowania prowadzonej działalności do zmieniających się warunków rynkowych, w postaci zmiany lokalizacji punktu gier z mniej dochodowej na bardziej rentowną. Zarazem działalność obejmująca automaty niskohazardowe stała się mniej rentowna i konkurencyjna wobec innych podmiotów prowadzących gry na automatach, w tym względem salonów gier na automatach, dla których stawka podatku od gier (liczonego od dochodu) wzrosła w tym samym okresie jedynie o 5 pkt %".

VI. Analiza merytoryczna

1. Problematyka poruszona w skardze konstytucyjne wiąże się z organizowaniem gier hazardowych na tzw. automatach o niskich wygranych, w tym, w szczególności, z przyjętym przez ustawodawcę modelem opodatkowania organizacji wspomnianej formy hazardu. Jak już była jednak o tym mowa, argumenty skarżącej spółki wykraczają poza prostą konstatację o nieadekwatnym modelu podatku lub też nieproporcjonalności stawki. Skarżąca sugeruje bowiem, że ustawodawca podwyższając, w stosunku do regulacji poprzednio obowiązującej, stawkę podatku od organizowania gier na automatach o niskich wygranych w istocie zaprzeczył fiskalnej funkcji podatku, czyniąc z niego wyłącznie instrument do ograniczenia (czy też wręcz odjęcia) wolności działalności gospodarczej w omawianym zakresie.

W pierwszej kolejności wypada wskazać, że elementy reglamentacji w zakresie prowadzenia gier na automatach występowały już w poprzednio obowiązującej ustawie o grach i zakładach wzajemnych. Zgodnie z art. 7 tej ustawy, urządzanie gier na automatach było dozwolone wyłącznie w kasynach gry lub

w salonach gier na automatach (ust. 1), a w odniesieniu do gier na automatach o niskich wygranych wyłącznie w punktach gier na automatach o niskich wygranych. Ustawa o grach i zakładach wzajemnych definiowała salon do gier na automatach jako „wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry na automatach na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 15 do 70 sztuk" (art. 9 pkt 1 lit. b), natomiast pod pojęciem punktu gier na automatach o niskich wygranych należało rozumieć „miejsce, w którym prowadzi się gry na automatach o niskich wygranych, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów nie przekracza 3 sztuk" (art. 9 pkt 3). Organizacja gier na automatach była w świetle ustawy o grach i zakładach wzajemnych działalnością regulowaną i wymagała uzyskania stosownego zezwolenia wydawanego w wypadku gier na automatach przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 24 ust. 1), zaś w wypadku gier na automatach o niskich wygranych przez dyrektora izby celnej, na którego obszarze właściwości miejscowej są urządzane i prowadzone takie gry (art. 24 ust. 1b).

W art. 40 ust. 1 tejże ustawy postanowiono, iż podmioty prowadzące działalność w zakresie gier i zakładów, o których mowa w art. 2, na podstawie udzielonego zezwolenia oraz podmioty urządzające gry i loterie stanowiące monopol państwa podlegają opodatkowaniu podatkiem od gier. Obowiązek podatkowy w podatku od gier powstawał z chwilą rozpoczęcia wykonywania działalności (ust. 2) i kończył się z chwilą zaprzestania jej wykonywania (ust. 3). W myśl art. 45a ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych podatnicy posiadający zezwolenie na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych uiszczali podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości stanowiącej równowartość 180 euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

2. Ustawa o grach hazardowych wprowadziła, w porównaniu do ustawy o grach i zakładach wzajemnych, rozwiązania bardziej restrykcyjne z punktu widzenia wolności gospodarczej. Przyjęty model organizacji gry na automatach wynikał z przekonania ustawodawcy o konieczności „kompleksowej zmiany przepisów regulujących obszar gier i zakładów wzajemnych", która „powodowana jest dynamicznie zmieniającym się i rozwijającym rynkiem gier i zakładów wzajemnych, nowymi technologiami stosowanymi w tym sektorze gospodarki narodowej oraz występującymi na tym rynku nieprawidłowościami"

(zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o grach hazardowych – druk sejmowy nr 2481/VI kad.; dalej: uzasadnienie projektu ustawy hazardowej).

Ratio przyjętych rozwiązań była również potrzeba oddziaływania na zjawisko uzależnienia od hazardu. „Uzasadniony interes państwa w monitorowaniu i regulowaniu rynku gier hazardowych wynika również z zagrożenia uzależnieniem od hazardu. Pojęcie hazard ma szerokie znaczenie. Jest ono kojarzone także z aktywnością, której wynik zależy wyłącznie od przypadku. Osoby uprawiające hazard, mimo braku kontroli nad biegiem wydarzeń, zawierzają losowi ich wynik, z nadzieją wygranej. Wydatki polskiego społeczeństwa na gry hazardowe stale rosną. Utrata kontroli nad uprawianiem hazardu charakteryzuje się brakiem odczuwalnych (somatycznych) objawów, które mogłyby pomóc w jego diagnozie. Patologiczny hazard został podniesiony do rangi osobnego zaburzenia psychicznego, zdefiniowanego jako «zaburzenie polegające na często powtarzającym się uprawianiu hazardu, który przeważa w życiu człowieka ze szkodą dla wartości i zobowiązań społecznych, zawodowych, materialnych i rodzinnych»". Projektodawcy wskazali jednoznacznie, że z punktu widzenia zakładanego celu – „ochrony społeczeństwa i praworządności przed negatywnymi skutkami hazardu" zasadne będzie „odstąpienie od możliwości urządzania gier na wszelkich automatach z elementem losowości poza kasynami gry".

Podstawowe znaczenie należy przypisać wymogowi prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach na podstawie koncesji udzielanej na prowadzenie kasyna gry (art. 6 ust. 1 u.g.h.). Przez kasyno gry rozumie się „wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry cylindryczne, gry w karty, gry w kości lub gry na automatach, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, przy czym minimalna łączna liczba urządzanych gier cylindrycznych i gier w karty wynosi 4, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 5 do 70 sztuk" (art. 4 pkt 1 lit. a u.g.h.). Ustawodawca zdefiniował gry na automatach jako „gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych, w tym komputerowych, o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których gra zawiera element losowości" (art. 2 ust. 3 u.g.h.), przyjmując ponadto, że grami na automatach są także „gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych, w tym komputerowych, organizowane w celach komercyjnych, w których grający nie ma możliwości uzyskania wygranej pieniężnej lub rzeczowej, ale gra ma charakter losowy" (art. 2 ust. 5 u.g.h.).

W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że ustawodawca, mając na uwadze potencjalne trudności z rozpoznaniem, czy konkretny rodzaj gry spełnia kryteria definicyjne z art. 2 u.g.h., przewidział możliwość wystąpienia z wnioskiem do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o ocenę, czy dana gra jest np. grą na automacie w rozumieniu ustawy (zob. art. 2 ust. 6 i ust. 7 u.g.h.).

3. W dniu 1 kwietnia 2017 r. weszła – z wyjątkami dotyczącymi niektórych przepisów – w życie ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 88; dalej: ustawa zmieniająca). Głównym celem uchwalenia ustawy zmieniającej była konieczność ograniczenia zjawiska tzw. szarej strefy w środowisku gier hazardowych, podwyższenie poziomu ochrony graczy przed negatywnymi skutkami hazardu oraz podniesienie poziomu społecznej świadomości zagrożeń wynikających z korzystania z usług nielegalnych operatorów hazardowych (zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795/VIII kad.).

Zmiany w obszarze urządzania gier na automatach polegają przede wszystkim na dopuszczeniu do ich organizowania poza kasynami gry. W tym celu ustawodawca wprowadził monopol państwowy w omawianym obszarze. „Będzie on realizowany w salonach gier na automatach, które mają stanowić miejsca odpowiednio zabezpieczone przed ingerencją osób niepożądanych w przebieg gier oraz przed uczestniczeniem w grach osób niepełnoletnich. Propozycja ta ma na celu również skanalizowanie graczy w legalnym segmencie rynku gier hazardowych". I tak zgodnie z art. 5 ust. 1c u.g.h. monopol państwa w zakresie gier na automatach poza kasynem gry jest wykonywany w salonach gier na automatach. Wykonywanie owego monopolu należy do Prezesa Rady Ministrów, który tworzy w tym celu jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (art. 5 ust. 2 u.g.h.). Ustawa hazardowa definiuje salon gier na automatach jako wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry na automatach na podstawie zatwierdzonego regulaminu, przy czym liczba zainstalowanych automatów wynosi od 3 do 50 sztuk (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit.c ustawy hazardowej).

4. Opisane wyżej zmiany nie mają jednak wpływu na sytuację prawną skarżącej spółki. Jak bowiem wynika z art. 129 ust. 1 ustawy hazardowej, działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz gier na automatach

urządzanych w salonach gier na automatach na podstawie zezwoleń udzielonych przed dniem wejścia w życie ustawy hazardowej – wydanych na podstawie ustawy o grach i zakładach wzajemnych – była prowadzona, do czasu wygaśnięcia tych zezwoleń. Wymaga zatem zauważenia, że zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy o grach i zakładach wzajemnych zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych były udzielane się na okres 6 lat. Aktualnie zatem brak już możliwości legalnego urządzania gier na automatach przez podmioty prywatne, bowiem po wejściu w życie ustawy hazardowej (1 stycznia 2010 r.) nowe zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz gier na automatach urządzanych w salonach gier na automatach nie były wydawane, a postępowania w sprawie udzielania zezwoleń, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy hazardowej umarzono (art. 129 ust. 2 u.g.h.).

5. Skarżąca spółka stoi na stanowisku, że teza o niefiskalnym charakterze zaskarżonego przepisu znajduje potwierdzenie już w tekście uzasadnienia projektu ustawy hazardowej. W tym celu przywołuje jego następujący fragment: „Realizując zasadnicze, systemowe cele polegające zwłaszcza na wzroście ochrony społeczeństwa i praworządności przed skutkami hazardu, wprowadzono zakaz urządzania gier na wszelkich automatach z elementami losowości poza kasynami. Do czasu wygaśnięcia ostatnich udzielonych zezwoleń na prowadzenie salonów gry na automatach oraz punktów gry na automatach o niskich wygranych, będzie następowało stopniowe obniżenie wpływów podatkowych, proporcjonalne do liczby wygasających w danym roku zezwoleń. Ujemne skutki fiskalne spowoduje zmniejszająca się liczba eksploatowanych automatów o niskich wygranych. Ten rodzaj skutków fiskalnych będzie częściowo równoważony skutkami pozytywnymi. W analizie przyjęto założenie, że ok. 30 % wpływów z tytułu udziału w grach na automatach o niskich wygranych nie zostanie wycofana z rynku, lecz może być sukcesywnie przenoszona przez graczy do salonów automatów, do momentu zakończenia ich działalności. Dodatkowym złagodzeniem skutków fiskalnych ww. zakazu może być wzrost wpływów z tytułu wzrostu stawki zryczałtowanego podatku od gier. Dotychczasowa wysokość 180 euro (ok. 750 zł) miesięcznie zryczałtowanego podatku od gier uiszczanego od każdego eksploatowanego automatu od roku 2010 wyniesie 2.000 zł. Jednocześnie jest to czynnik

zmniejszający szacunki w zakresie liczby eksploatowanych automatów o niskich wygranych, od których uiszczany jest podatek od gier. Nierentowne automaty o niskich wygranych najprawdopodobniej będą wycofywane z eksploatacji".

Sejm nie podziela wniosków jakie z przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyciąga skarżąca spółka. Projektodawca wskazał bowiem jasno, że zmniejszenie liczby automatów do gier będzie wynikiem sukcesywnego wygasania wydanych zezwoleń przy jednoczesnym braku możliwości uzyskania nowych zezwoleń na urządzanie gier na automatach poza kasynami gry. Powyższe w oczywisty sposób pociąga za sobą pogłębiający się spadek wpływów budżetowych. Dlatego też stosowne prognozy uwzględniają mechanizmy równoważenia owego spadku. Po pierwsze, poprzez przenoszenie automatów do gier do kasyn gry, co pociąga za sobą możliwość ich dalszego legalnego eksploatowania także po wygaśnięciu zezwoleń na prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych w punktach gry. Po drugie, w wyniku podwyższenia stawek podatków, w tym podatku od urządzania gier na automatach o niskich wygranych. Omawiana podwyżka pełni zatem podwójną rolę. Z jednej strony powoduje większe wpływy do budżetu od każdego wykorzystywanego automatu, z drugiej zaś może – w tych wypadkach, gdy wartość podatku przewyższa wpływy z automatu – negatywnie wpłynąć na liczbę eksploatowanych automatów. Nie można więc przyjąć, jak czyni to skarżąca, że art. 139 ust. 1 u.g.h. miał na celu ograniczenie wolności działalności gospodarczej. Także podnoszony argument o neutralności budżetowej podwyżki stawki podatku od gier organizowanych na automatach o niskich wygranych nie przekonuje o niefiskalnym charakterze zaskarżonego przepisu. Globalne skutki budżetowe są bowiem wynikiem wzajemnie wpływających na siebie czynników a ich ocena w momencie wprowadzania podwyżki musiała uwzględniać m.in. spadek liczby automatów eksploatowanych na podstawie zezwoleń, szacunki dotyczące liczby automatów eksploatowanych w kasynach gry, możliwość wycofywania nierentownych automatów z użytku. Teza, że wprowadzona podwyżka nie zwiększy wpływów do budżetu musi bowiem uwzględniać fakt, że już same ograniczenia w organizacji gier na automatach obniżą skalę transferu środków pieniężnych do budżetu państwa.

Także sama konstrukcja zaskarżonego przepisu nie przemawia na rzecz tezy, że nie ma on charakteru fiskalnego. W art. 139 ust. 1 u.g.h. odczytywanym łącznie z art. 71 ust. 1 i ust. 2 u.g.h. określono zarówno podmiot (osoba fizyczna, osoba

prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która urządza gry hazardowe na podstawie udzielonego zezwolenia), jak i przedmiot opodatkowania (urządzanie gier na każdym automacie o niskich wygranych) oraz stawkę podatkową podatku od gier na automatach o niskich wygranych (2000 zł od każdego automatu) czyniąc tym samym zadość wymogom wyłączności ustawy sformułowanym w art. 217 Konstytucji.

Z punktu widzenia zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjnej szczególnie istotne znaczenie ma przyjęty przez ustawodawcę przedmiot opodatkowania, tj. urządzanie gier na poszczególnych automatach. Pozwalało to podmiotom organizującym gry hazardowe na skorygowanie zakresu prowadzonej działalności i rezygnację z urządzania gier na automatach, które nie przynosiły wystarczająco wysokich dochodów.

Ratio zaskarżonej regulacji ujawnione w toku procesu legislacyjnego nie przekonuje zatem, że – tak jak twierdzi skarżąca spółka – mamy do czynienia z instrumentem ograniczania wolności działalności gospodarczej, któremu jedynie nadano szatę przepisu podatkowego.

6. Jak już wielokrotnie wskazano, sednem zmian modelu regulacji rynku gier hazardowych dokonanej zaskarżoną ustawą było ograniczenie dostępności do gier hazardowych, w tym do gier na automatach (ustawa hazardowa nie posługuje się bowiem, poza segmentem przepisów przejściowych i dostosowujących, kategorią automatów o niskich wygranych, poprzestając na określeniu sposobu gry i formy rodzajowej wygranej). Do 1 kwietnia 2017 r. gry na automatach mogły być organizowane wyłącznie w kasynach gry, zaś po tej dacie ich organizowanie – w ramach monopolu państwowego – dopuszczalne jest także w salonach gier na automatach. Niezależnie od powyższego, o czym także już wspomniano, honorowano zezwolenia na organizację gier w salonach gier na automatach oraz w punktach gier na automatach o niskich wygranych wydane pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych.

Wymaga podkreślenia, że proporcjonalność ograniczeń nałożonych ustawą hazardową była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 11 marca 2015 r. (sygn. akt P 4/14), następująco odtworzył *ratio* stojącą za przepisami ustawy hazardowej: „Z uzasadnienia projektu ustawy o grach hazardowych wynika dobitnie, że motywem wprowadzonych rozwiązań było pilne

zwiększenie ochrony społeczeństwa, zwłaszcza osób młodych, oraz praworządności (porządku i bezpieczeństwa publicznego) przed negatywnymi skutkami hazardu oraz walka z tzw. szarą strefą w dziedzinie hazardu i przeciwdziałanie m.in. praniu brudnych pieniędzy. W uzasadnieniu z naciskiem podkreślono, że wprowadzenie nowej ustawy jest elementem koniecznym do naprawy obecnego stanu rzeczy. Uzasadniony interes państwa w monitorowaniu i regulowaniu rynku gier hazardowych wynika przede wszystkim z zagrożenia uzależnieniem od hazardu. Problem uzależnienia od hazardu wiąże się z kolei z praktycznie nieograniczonym dostępem, także przez osoby nieletnie, do różnorodnych form hazardu, w tym gier na automatach o niskich wygranych, które mogły być dotychczas organizowane także w punktach gastronomicznych, usługowych i handlowych. Nie ulega więc wątpliwości, że odstąpienie od możliwości urządzania gier na wszelkich automatach z elementami losowości poza kasynami gry jest uzasadnione interesem publicznym, któremu nie sposób odmówić szczególnie istotnego i ważkiego charakteru. Jest to interes publiczny tym bardziej ważny, ponieważ jest powiązany również ze zwiększeniem pewności i rzetelności podmiotów legalnie prowadzących działalność gospodarczą na rynku hazardowym". Mając na uwadze powyższe sąd konstytucyjny doszedł do wniosku, że „wprowadzone ograniczenie wolności działalności w zakresie urządzania gier na wszelkich automatach wyłącznie w kasynach gier nie tylko służy zamierzonemu celowi, ale jest też niezbędne dla ochrony społeczeństwa przed negatywnymi skutkami hazardu oraz dla zwiększenia kontroli państwa nad tą sferą, stwarzającą liczne zagrożenia".

Zaskarżona regulacja nie dotyczy bezpośrednio zasad udostępniania gier hazardowych niemniej jednak pozostaje w funkcjonalnym związku z opisanymi ograniczeniami. Jak już to bowiem przywołano, w uzasadnieniu projektu ustawy hazardowej wskazano na kompensacyjny charakter podwyżki stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych wynikający ze stopniowego zmniejszania się liczby owych automatów.

Nie ulega wątpliwości, że wszelkie przymusowe ciężary finansowe nakładane na jednostki oprócz funkcji fiskalnej mogą – w zależności od zakładanych przez ustawodawcę celów – pełnić także inne role, np. gospodarcze, społeczne, stymulacyjne. Wskazuje się jednak, że: „Władza publiczna powinna przede wszystkim za pomocą nakładanych na jednostki ciężarów finansowych zabezpieczyć realizację podstawowych zadań państwa, a dopiero potem ustawodawca może

wyznaczać cele społeczne i gospodarcze, którym mogą również służyć daniny publiczne [...] Co do zasady nadawanie daninom publicznym takich funkcji nie jest sprzeczne z ustawą zasadniczą, lecz musi odbywać się w jej ramach co pozwala na postawienie trzech wymogów szczegółowych. Po pierwsze [...] pozafiskalne cele opodatkowania nie mogą przysłonić konieczności gromadzenia środków finansowych potrzebnych na realizowanie podstawowych zadań państwa. Ponadto, pożądane efekty społeczne i gospodarcze muszą być osiągane w ramach konstytucyjnych norm programowych, wyznaczających w sposób ogólny cele i kierunki działalności państwa w różnych dziedzinach. Po trzecie wreszcie, stosowane instrumenty polityki podatkowej nie mogą naruszać pewnych materialnych wartości konstytucyjnych w postaci sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania" (A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 68). Przyjmując zatem powyższą optykę analizy art. 139 ust. 1 u.g.h. należy podkreślić następujące okoliczności.

Po pierwsze, zaskarżony przepis pełni w pierwszej kolejności funkcję fiskalną. Zgodnie z art. 72 u.g.h. podatek od gier stanowi dochód budżetu państwa. Stąd też w uzasadnieniu projektu ustawy hazardowej podkreślono rolę podwyżki stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych w równoważeniu wpływów budżetowych, do uszczuplenia których będą prowadzić ograniczenia w zakresie organizacji gier na automatach nałożone ustawą hazardową.

W tym miejscu warto podkreślić, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym rozważano charakter art. 139 ust. 1 u.g.h. w kontekście jego potencjalnego technicznego charakteru w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. Urz. UE Nr L 204 z dnia 21 lipca 1998 r., s. 37, dalej: dyrektywa 98/34/WE). Zgodnie z art. 1 pkt 11 dyrektywy, do przepisów technicznych należą „specyfikacje techniczne i inne wymagania bądź zasady dotyczące usług, [...] których przestrzeganie jest obowiązkowe, [...] jak również przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne Państw Członkowskich [...] zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania produktu lub zakazujące świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług". Przepisy zawarte w dyrektywie zostały implementowane do polskiego porządku prawnego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu

funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039 ze zm.).

Mając zatem na uwadze, że przepisem technicznym jest m.in. przepis „zakazujący świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług", należy wskazać, że w orzecznictwie sądów administracyjnych zaskarżony przepis nie jest uznawany za techniczny. Zgodnie z jednolitym w tym zakresie orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 139 ust. 1 u.g.h. określa uproszczoną (zryczałtowaną) formę opodatkowania urządzania gier na automatach o niskich wygranych oraz określa stawkę kwotową podatku i ma w związku z tym charakter typowo fiskalny – „Stanowi wyraz autonomii państwa członkowskiego w sferze kształtowania polityki podatkowej i przewiduje opodatkowanie działalności w zakresie organizacji gier hazardowych na automatach. Jako określający stawkę podatku od gier nie ma charakteru przepisu technicznego dotyczącego produktu lub usługi w rozumieniu Dyrektywy 98/34/WE – nie należy do żadnej kategorii przepisów technicznych wymienionej w art. 1 pkt 11 Dyrektywy, tj. «specyfikacji technicznych», które odnoszą się do produktu lub opakowania, «innych wymagań» zdefiniowanych w art. 1 pkt 4 czy też zasad (art. 1 pkt 5) ani też «zakazów»" (wyrok NSA z 14 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2076/14; por. wyroki NSA z: 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2397/12; 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1195/12).

Po drugie, podwyżkę stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych można uzasadniać konstytucyjnymi zadaniami państwa z zakresu ochrony zdrowia oraz ochrony porządku i bezpieczeństwa publicznego. Trzeba wskazać, że gry na automatach charakteryzują się największym potencjałem uzależniającym (zob. J. Celebucka, J. Jarczyńska, *Hazard wśród młodzieży – rozpoznanie profilaktyka i terapia* [w:] *Uzależnienia behawioralne i zachowania problemowe młodzieży. Teoria. Diagnoza. Profilaktyka. Terapia.*, red. J. Jarczyńska, Bydgoszcz 2014, s. 77). „Punktem wyjścia w rozwoju uzależnienia od hazardu są czynniki środowiskowe, a więc łatwy dostęp do gier, bliskość gier w otoczeniu oraz duża społeczna akceptacja dla hazardu (zarówno na poziomie ustawodawczym, jak i środowiska rodzinnego). Czynniki te sprzyjają wzrostowi występowania problemowego hazardu wśród młodzieży" (*ibidem*, s. 80). O popularności gier na automatach ma decydować ponadto fakt, że „umożliwiają grę szybkiej akcji, że są źródłem zarówno pobudzenia, jak i nagrody oraz że nie stawiają graczom wysokich wymagań. Aktywizowanie gracza dokonuje się poprzez intensywną stymulację

słuchową i wzrokową [...] Istotne są tu również częste wygrane" (S. Tucholska, *Hazard patologiczny*, „Roczniki Psychologiczne" 2008, nr 2, s. 47). O szczególnym znaczeniu zdrowia publicznego przekonuje zresztą sam Trybunał Konstytucyjny, wskazując że: „[N]aczelną zasadą konstytucyjną jest kształtowanie porządku prawnego, który będzie sprzyjał ochronie życia i zdrowia obywateli (art. 38 i art. 68 ust. 1 Konstytucji)" – wyrok wydany w pełnym składzie TK z 12 marca 2014 r., sygn. akt P 27/13.

Omawiana sfera działalności ma także „kryminogenny charakter i wiąże się z wysokim ryzykiem oszustw, bankructw, prania brudnych pieniędzy, penetracji ze strony zorganizowanej przestępczości, czy też uszczuplania dochodów podatkowych z działalności hazardowej" (L. Wilk, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych*, „Prokuratura i Prawo" 2011, nr 1, s. 146 wraz z przywołanym tam piśmiennictwem).

Powyższe rozważania dotyczące wpływu dostępności gier hazardowych na rozwój uzależnień i innych zjawisk patologicznych należy odnieść do organizowania gier na automatach o niskich wygranych. Zgodnie z art. 29 ust. 2 ustawy o grach i zakładach wzajemnych salony gier na automatach mogły być lokalizowane w miejscowościach liczących do 100 tys. mieszkańców – jeden salon (na każde kolejne rozpoczęte 100 tys. mieszkańców liczba dozwolonych salonów gier zwiększała się o 1). Z kolei punkty gry na automatach o niskich wygranych mogły być usytuowane w lokalach gastronomicznych, handlowych lub usługowych, oddalonych co najmniej 100 m od szkół, placówek oświatowo-wychowawczych, opiekuńczych oraz ośrodków kultu religijnego (art. 30 tej ustawy). Wyraźnie widać zatem, że te ostatnie były bardziej dostępne, co może uzasadniać zwiększenie obciążeń związanych z organizacją gier na automatach o niskich wygranych na skutek rozpoznanych przez ustawodawcę zagrożeń i koniecznych dla ich przeciwdziałania przedsięwzięć z zakresu terapii uzależnień, promocji zdrowia, ochrony porządku publicznego finansowanych ze środków publicznych.

Po trzecie, w ocenie Sejmu, zaskarżona regulacja nie uchybia materialnym wartościom konstytucyjnym w postaci sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania. Podatek od urządzania gier na automatach o niskich wygranych ma niewątpliwie charakter powszechny. Zgodnie bowiem z zasadą powszechności opodatkowania podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku), określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Jak już wspomniano, ustawodawca jednoznacznie określił

obowiązek podatkowy w omawianym podatku – opodatkowaniu podlega urządzanie gier urządzane na każdym automacie o niskich wygranych.

Zdaniem Sejmu w niniejszej sprawie uszczerbku nie doznaje również zasada równości opodatkowania oznaczająca właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Wymaga podkreślenia, że skarżąca spółka nie przedstawiła szczegółowych danych ekonomicznych uzasadniających tezę o wprowadzeniu przez ustawodawcę stawki podatkowej w wysokości przewyższającej zdolność świadczenia. Powyższe niedostatki argumentacyjne są szczególnie istotne w świetle konsekwentnie przyjmowanego w orzecznictwie trybunalskim stanowiska, że ustawodawca ma w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, o ile jednak dochowuje zasad poprawnej legislacji. Granice działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. zamiast wielu wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). W ocenie Sejmu brak argumentów za tezą, by wprowadzona stawka podatku od urządzania gier na automatach o niskich wygranych doprowadziła do gwałtownego zahamowania świadczenia usług w tym sektorze gospodarki, o czym niżej.

7. W tym miejscu należy odwołać się do danych statystycznych prezentowanych w informacjach o realizacji ustawy o grach hazardowych za poszczególne lata przygotowywanych przez Ministerstwo Finansów (zob. http://www.finanse.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne; dostęp: 13 kwietnia 2017 r.). Szczególnie istotne są przy tym dane zebrane w pierwszym roku funkcjonowania podwyższonej stawki podatku od gier urządzanych na zakładach o niskich wygranych. Pozwalają one bowiem na weryfikację przypuszczeń czy to o konfiskacyjnym charakterze przyjętej stawki podatku, czy to o nadmiernej ingerencji w wolność działalności gospodarczej.

Jak wskazują autorzy informacji za 2010 r. w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, według stanu na dzień 1 stycznia 2010 r., obowiązywało 549 zezwoleń, natomiast na dzień 31 grudnia 2010 r. obowiązywały 443 zezwolenia. Tym samym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. utraciło ważność 106 zezwoleń na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier na

automatach o niskich wygranych. Ponadto w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. zostały wydane 74 decyzje, na mocy których cofnięto w całości lub w części zezwolenia na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych. Powodem cofnięcia decyzji były głównie przypadki rażącego naruszenia warunków określonych w koncesji, zezwoleniu lub regulaminie, lub innych określonych przepisami prawa warunków wykonywania działalności, na którą udzielono koncesji lub zezwolenia. Zawarte w ustawie o grach hazardowych rozwiązania prawne, jak również cofnięcie lub utrata własności zezwoleń na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach wpłynęły na zmniejszenie liczby eksploatowanych automatów do gier, przede wszystkim w punktach gier na automatach o niskich wygranych.

W 2011 r. utraciło ważność 178 zezwoleń na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych.

Jednocześnie w tym samym okresie dyrektorzy izb celnych, jako organy właściwe, wydali łącznie 108 decyzji, na mocy których cofnięto w całości – 71 decyzji lub w części – 37 decyzji, zezwolenia na urządzanie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych. Co ważne, autorzy informacji za 2011 r. wskazują, iż wystąpiły także przypadki cofnięcia zezwolenia na wniosek podmiotu, a także ze względu na zaprzestanie lub niewykonywanie przez okres dłuższy niż 6 miesięcy działalności objętej zezwoleniem. Brak wskazania bliższych danych w tym zakresie pozwala powziąć przypuszczenie, że nie były to przypadki statystycznie istotne.

Statystyka za lata 2009/2010 ujmuje również liczbę wszystkich podmiotów funkcjonujących w danym okresie sprawozdawczym (nawet jeśli ich działalność rozpoczęła się w trakcie okresu sprawozdawczego lub została zakończona przed upływem okresu sprawozdawczego, tj. przed końcem roku). W 2009 r. było 68 a w 2010 r. – 69 podmiotów. W odniesieniu do liczby punktów gry: 25 604 w 2009 r. i 10 708 w 2010 r. (spadek o 58%) oraz liczby samych automatów o niskich wygranych (dane średnioroczne): 52 561 w 2009 r. oraz 23 929 w 2010 r. (spadek o 54%).

Dane odnoszące się do automatów o niskich wygranych w latach 2010/2011 dotyczą stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. oraz 31 grudnia 2011 r. Było to odpowiednio: 63 i 56 podmiotów (spadek o 18,8%.) oraz 10 708 i 7 442 punktów gier

(spadek o 30,5%). Odnośnie do liczby samych automatów o niskich wygranych (dane średnioroczne): 23 929 w 2010 r. i 15 962 w 2011 r. (spadek o 33,29 %).

W latach 2011/2012 (wg stanu na dzień 31 grudnia 2011 r. oraz 31 grudnia 2012 r.) działalność prowadziło: 56 podmiotów w 2011 r. i 52 podmioty w 2012 r. (spadek o 7,1%) Liczba punktów: 7 442 w 2011 r. i 5 540 w 2012 r. (spadek o 25,6%). Odnośnie do liczby samych automatów o niskich wygranych (dane średnioroczne): 15 962 w 2011 r. i 12 484 w 2012 r. (spadek o 21,8%).

Zaprezentowane statystyki pokazują, że pomimo podwyższenia stawki omawianego podatku działalność gospodarcza podmiotów organizujących gry na automatach na niskich wygranych nie została gwałtownie zahamowana. Nie można zatem twierdzić, że wspomniana podwyżka uniemożliwiła prowadzenie działalności w zakresie automatów o niskich wygranych czyniąc ten segment rynku gier hazardowych całkowicie nieopłacalnym. Stopniowe zmniejszanie się liczby podmiotów świadczących takie usługi należy w pierwszej kolejności wiązać ze zmianą stanu prawnego w zakresie gier hazardowych i zaprzestaniem wydawania nowych zezwoleń na organizowanie gier na automatach o niskich wygranych. Brak bowiem jednoznacznych przesłanek do przyjęcia kluczowej roli wyższej stawki podatku od gier organizowanych na automatach o niskich wygranych dla zmiany struktury rynku gier hazardowych.

8. Mając na uwadze wszystkie poczynione wyżej ustalenia, należy ocenić adekwatność wzorców kontroli wyrażających konstytucyjne prawa i wolności przywołanych przez skarżącą spółkę, tj. art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji oraz art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji.

W orzecznictwie sądu konstytucyjnego ugruntował się pogląd, że – co do zasady – ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06; 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15). Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych. Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (zob. wyroki TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10; 6 grudnia 2016 r., sygn. akt

SK 7/15). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o której mowa w art. 64 Konstytucji (wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15).

Wobec powyższego w judykaturze sądu konstytucyjnego wskazuje się, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12).

Trybunał Konstytucyjny dopuszcza jednak w ograniczonym zakresie odwoływanie się do art. 64 Konstytucji w postępowaniach inicjowanymi skargami konstytucyjnymi. Czyni to mianowicie wtedy, gdy – po pierwsze – zarzuty stawiane w skargach konstytucyjnych dotyczą nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe, wynikającej z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku (zob. np. wyroki TK z: 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15). W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z opisaną wyżej sytuacją. Zarzuty skargi konstytucyjnej dotyczą bowiem bezpośrednio obowiązku podatkowego, a ściśle wysokości stawki podatku od gier urządzanych na automatach o niskich wygranych.

Po drugie, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia (zob. wyroki TK: z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06). W rozważanym wypadku możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw

i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Także i opisana wyżej sytuacja nie zachodzi w niniejszym postępowaniu. Jak bowiem to wykazano, zaskarżony przepis nie statuuje mechanizmu, który można uznać za równoważny konfiskacie mienia albo represji.

Poczynione wyżej ustalenia nakazują zatem przyjąć, że art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 21 ust. 1 nie są adekwatnymi wzorcami kontroli a art. 139 ust. 1 u.g.h. **nie jest niezgodny** z tymi przepisami.

9. W ocenie Sejmu należy natomiast uznać za uprawnione odwołanie się przez skarżącą spółkę do art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przedstawione rozważania prowadzą do wniosku, że zaskarżona regulacja nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w wolność działalności gospodarczej, co nakazuje wnieść o uznanie, że art. 139 ust. 1 u.g.h. **jest zgodny** z art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

10. Drugi z zarzutów sformułowanych przez skarżącą spółkę dotyczy uchybienia zasadom: sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności i równości opodatkowania, a także równości wobec prawa, zakazu dyskryminacji oraz proporcjonalności. W uzasadnieniu skargi doprecyzowano, że zarzut ów należy rozpoznać w świetle art. 2, art. 84, art. 217, art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 64 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji (przy czym w odniesieniu do art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Sejm wniósł o umorzenie postępowania). Jak już wspomniano, uczynienie z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną wymaga powiązania tych przepisów z przepisami ustawy zasadniczej wyrażającymi prawa i wolności konstytucyjne naruszone ostatecznym orzeczeniem lub decyzją wydanym na podstawie zaskarżonej regulacji. Skarżąca spółka domaga się stwierdzenia, że zaskarżony przepis w sposób dyskryminacyjny i nieznajdujący konstytucyjnego uzasadnienia różnicuje (czy też raczej różnicował) sytuację podmiotów świadczących usługi w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz pozostałych organizatorów rynku gier hazardowych. Nie ulega przy tym wątpliwości, że owo zróżnicowanie ujawnia się – w ocenie skarżącej – na gruncie konstytucyjnego prawa własności. Jak bowiem podkreśla się w skardze: „W świetle zasad konstytucyjnych

podatkowa ingerencja w sferę praw i wolności ekonomicznych (*in specie* w prawo własności) zyskuje prawą legitymację przede wszystkim wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz dobra wspólnego".

W skardze wskazano zatem naruszenie prawa do równej ochrony własności, którego źródłem normatywnym jest art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Przepis ten, o czym była mowa wyżej, nie jest, co do zasady, adekwatnym wzorcem kontroli przepisów wyrażających obowiązek podatkowy. Ponieważ w niniejszej sprawie nie zachodzą okoliczności uzasadniające merytoryczną kontrolę art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 64 Konstytucji, także zarzut naruszenia zasady równości nie może zostać merytorycznie rozpoznany.

Aktualność zachowują zatem zaprezentowane wyżej uwagi dotyczące dopuszczalności przywoływania art. 64 Konstytucji w celu kontroli konstytucyjności przepisów z dziedziny prawa podatkowego, stąd też Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 139 ust. 1 u.g.h. **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Na marginesie warto jednak odnotować, że argumentacja zaprezentowana przez skarżące spółkę na poparcie omawianego zarzutu nie jest przekonująca. Skarżąca zestawiła bowiem ze sobą – dokonane ustawą hazardową – podwyższenia stawek podatku od gier hazardowych organizowanych na automatach o niskich wygranych oraz podatku od gier z tytułu gier na automatach urządzanych w salonach gier na automatach (art. 139 ust. 2 u.g.h.), wywodząc że wzrost obciążeń w obu wymienionych przypadkach „naruszył zasadę równości przedsiębiorców nisko- i wysokohazardowych, pomimo ich funkcjonowania w zasadniczo podobnej kategorii działalności gospodarczej. Przedmiotem opodatkowania w ramach obu działalności jest gra na automacie losowym. Jedyną odmiennością, która mogłaby być rozważana jako istotna przy różnicowaniu poziomu wzrostu obciążeń podatkowych jest fakt ustawowego (a zarazem technicznego poprzez odmienny program) ograniczenia w przypadku gier na automatach o niskich wygranych wartości pojedynczej stawki za udział w jednej grze, która nie może być wyższa niż 50 groszy, oraz ograniczenie jednorazowej wygranej, która nie może przekraczać 60 złotych". Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić, z następujących powodów.

Organizowanie gier na automatach o niskich wygranych oraz na automatach usytuowanych w salonach gier to na gruncie ustawy o grach i zakładach wzajemnych (wszak gier organizowanych na podstawie zezwoleń wydanych na gruncie tej ustawy

dotyczą przepisy ustawy hazardowej) odrębne rodzaje działalności, które mogły być realizowane na odmiennych zasadach ustawowych.

Działalność w zakresie gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości, gry bingo pieniężne, zakładów wzajemnych, gier na automatach oraz gier na automatach o niskich wygranych mogła być prowadzona wyłącznie w formie spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 5 ust. 1 u.g.z.w.). Pomimo tożsamej formy prawnej podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier hazardowych, urządzanie gier na automatach o niskich wygranych odbywało się, jak wspomniano, na innych zasadach.

Grami na automatach w rozumieniu u.g.z.w. były gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych, natomiast przez gry na automatach o niskich wygranych należało rozumieć gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których wartość jednorazowej wygranej nie może być wyższa niż równowartość 15 euro, a wartość maksymalnej stawki za udział w jednej grze nie może być wyższa niż 0,07 euro (zob. art. 2 ust. 2a i ust. 2b u.g.z.w.). Ustawa hazardowa zmodyfikowała definicję gier na automatach o niskich wygranych, zaliczając do tej kategorii gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych o wygrane pieniężne lub rzeczowe, w których wartość jednorazowej wygranej nie może być wyższa niż 60 zł, a wartość maksymalnej stawki za udział w jednej grze nie może być wyższa niż 0,50 zł (zob. art. 129 ust. 3 u.g.h.).

Wymaga podkreślenia, że gry na automatach o niskich wygranych były organizowane wyłącznie w punktach gier, natomiast gry na automatach w – kasynach gry lub w salonach gier na automatach (zob. art. 7 u.g.z.w.) W rozumieniu ustawy o grach i zakładach wzajemnych: kasyno gry to miejsce, w którym prowadzi się gry cylindryczne, gry w karty, gry w kości lub gry na automatach, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, przy czym minimalna łączna liczba urządzanych gier cylindrycznych i gier w karty wynosi 4, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 5 do 30 sztuk (art. 9 ust. 1 lit. a u.g.z.w.); salon gier na automatach to wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry na automatach na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 15 do 70 sztuk (art. 9 ust. 1 lit. b u.g.z.w.); punkt gier na

automatach o niskich wygranych to miejsce, w którym prowadzi się gry na automatach o niskich wygranych, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, a liczba zainstalowanych automatów nie przekracza 3 sztuk (art. 9 ust. 3).

Podstawową różnicą, gdy idzie o organizowanie gier na automatach o niskich wygranych oraz pozostałych gier hazardowych, w tym gier na automatach, była dostępność świadczonych usług. Mianowicie, kasyna gry mogły być lokalizowane w miejscowościach liczących do 250 tys. mieszkańców – jedno kasyno (na każde kolejne rozpoczęte 250 tys. mieszkańców liczba dozwolonych kasyn zwiększa się o 1), zaś – jak już była o tym mowa – salony gier na automatach oraz salony gry bingo pieniężne w miejscowościach liczących do 100 tys. mieszkańców – jeden salon (na każde kolejne rozpoczęte 100 tys. mieszkańców liczba dozwolonych salonów gier zwiększa się o 1) – zob. art. 29 ust. 1 i ust. 2 u.g.z.w.

Gdy idzie o punkty gier na automatach o niskich wygranych, ustawodawca nie przewidział podobnych ograniczeń ilościowych. Punkty owe mogły być bowiem usytuowane w lokalach gastronomicznych, handlowych lub usługowych, oddalonych co najmniej 100 m od szkół, placówek oświatowo-wychowawczych, opiekuńczych oraz ośrodków kultu religijnego (art. 30 u.g.z.w.). Jedno zezwolenie było udzielane na prowadzenie jednego ośrodka gier albo określonej w zezwoleniu liczby punktów przyjmowania zakładów wzajemnych lub punktów gier na automatach o niskich wygranych (art. 37 u.g.z.w.).

Wymaga zatem podkreślenia, że w stanie prawnym wyznaczonym przez ustawę o grach i zakładach wzajemnych, oraz później na podstawie przepisów przejściowych i dostosowujących zawartych w ustawie hazardowej gry na automatach o niskich wygranych mogły być prowadzone w punktach o zróżnicowanym charakterze. Innymi słowy, urządzenie owych gier nie zostało prawnie ograniczone do miejsc wydzielonych jedynie dla tego rodzaju działalności. Gry na automatach o niskich wygranych można było zatem organizować w nieporównanie większej skali a same automaty mogły być zlokalizowane np. w kwiaciarniach, barach szybkiej obsługi, stacjach benzynowych, w pubach, kawiarniach, sklepikach osiedlowych. Jedynym ograniczeniem było w tym wypadku zachowanie wymaganej odległości od szkół, placówek oświatowo-wychowawczych, opiekuńczych oraz ośrodków kultu religijnego. W ocenie Sejmu opisane wyżej różnice przekonują o swoistym charakterze świadczenia usług w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, a co za tym idzie świadczą o dopuszczalności

wprowadzenia zróżnicowania w zakresie obciążeń podatkowych. Należy także pamiętać, że – jak już wspomniano – lokalizacja oraz dostępność automatu do gry stanowi istoty czynnik w procesie uzależnienia od hazardu. Okoliczność ta powinna być zatem brana pod uwagę przez ustawodawcę przy konstruowaniu przepisów dotyczących organizacji omawianej formy hazardu.

11. Ostatnim z zarzutów wysuniętych przez skarżącą spółkę jest zarzut niedochowania należytej *vacatio legis* przy uchwaleniu art. 139 ust. 1 u.g.h. Na wstępie należy stwierdzić dopuszczalność rozpoznania w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną zarzutu niezachowania odpowiednich wymogów legislacyjnych. Stanowisko takie nie budzi bowiem wątpliwości w orzecznictwie sądu konstytucyjnego (zob. np. wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15).

Ustawa hazardowa weszła w życie 1 stycznia 2010 r., po upływie podstawowej *vacatio legis* określonej w art. 145 u.g.h., tj. pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia. Ustawę ogłoszono 30 listopada 2009 r., natomiast faktyczna możliwość zapoznania się z jej ostateczną treścią zaistniała już 26 listopada 2009 r. z dniem podpisania przez Prezydenta RP. Na marginesie należy odnotować, że art. 139 ust. 1 u.g.h. nie uległ zmianie w toku prac legislacyjnych, a zatem zamiar podwyższenia stawki podatkowej określonej w tym przepisie został ujawniony już na etapie wniesienia projektu do laski marszałkowskiej (12 listopada 2009 r.).

W pierwszej kolejności wymaga zatem odnotowania wydłużenie przez ustawodawcę podstawowej – 14-dniowej – *vacatio legis* określonej w art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych oraz § 45 ust. 1 pkt 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283; dalej: z.t.p.), poprzez zastosowanie techniki legislacyjnej opisanej w § 45 ust. 1 pkt 3 z.t.p. Można zatem stwierdzić, że określony przez ustawodawcę okres spoczywania ustawy hazardowej jest zgodny z modelem wypracowanym przez Trybunał Konstytucyjny na potrzeby oceny przepisów prawa podatkowego. Po pierwsze, wprowadzono dłuższą niż 14-dniowa *vacatio legis*. Po drugie, zachowano a nawet wydłużono sugerowany przez Trybunał Konstytucyjny okres miesięcznej *vacatio legis*. W świetle powyższego

niezbędne jest zatem poczynienie ustaleń odnośnie do przedsięwzięć adaptacyjnych, które wiązały się z uchwaleniem zaskarżonego przepisu.

Wymaga podkreślenia, że ustawa hazardowa w swoim pierwotnym brzmieniu, ograniczając prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach do kasyn gry zezwoliła na kontynuowanie przedsięwzięć rozpoczętych pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych. Skarżąca spółka, po wejściu w życie art. 139 ust. 1 u.g.h., nie była zmuszona do podejmowania czynności prawnych lub faktycznych, warunkujących dalsze prowadzenie działalności gospodarczej. Także z samej istoty zmiany stawki podatku nie wynikała konieczność podjęcia określonych działań dostosowawczych. W grę wchodzi zatem przede wszystkim analiza ryzyka ekonomicznego związanego z obowiązkiem zapłaty podatku od każdego automatu w wyższej kwocie.

W tym kontekście trzeba zauważyć, na co wskazuje skarżąca spółka, że zgodnie z art. 135 ust. 2 u.g.h. zmiana zezwolenia, honorowanego po wejściu w życie ustawy hazardowej, nie mogła obejmować zmiany miejsc urządzania gier, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gier na automatach o niskich wygranych. Trafne jest zatem spostrzeżenie zawarte w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, że podmioty prowadzące działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych zostały pozbawione instrumentu korygowania prowadzonej działalności. W tym miejscu należy jednak zauważyć, że art. 135 ust. 2 u.g.h. był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 23 lipca 2013 r. (sygn akt P 4/11) stwierdził zgodność tego przepisu z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji. W pierwszej kolejności Trybunał ustalił istotę uprawnienia do zmiany lokalizacji punktu gier na automatach o niskich wygranych. W tym celu odwołał się do rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych, co do dopuszczalności takiej korekty oraz – wydanej na skutek zidentyfikowania owych rozbieżności – uchwały NSA z 3 listopada 2009 r. (sygn. akt II GPS 2/09), w której stwierdzono, że na podstawie art. 155 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.; dalej: k.p.a.) dopuszczalna jest zmiana decyzji zawierającej zezwolenie na urządzanie i prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych w zakresie określenia miejsca prowadzenia tych gier, o którym mowa w art. 9 pkt 3 u.g.z.w. W uzasadnieniu NSA stwierdził, że art. 155 k.p.a. („Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być w każdym czasie za zgodą strony uchylona lub zmieniona przez

organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony; przepis art. 154 § 2 stosuje się odpowiednio") normuje jeden z nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego, obejmujący wypadki zmiany prawomocnych decyzji, co jest wyjątkiem od zasady ich trwałości. Postępowanie prowadzone na jego podstawie nie może zmierzać do ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy zakończonej ostatecznym rozstrzygnięciem, ale toczy się „w tej samej, z punktu widzenia materialnoprawnego sprawie administracyjnej, w której toczyło się postępowanie pierwotne". Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „dopóki mamy do czynienia z tymi samymi prawami i obowiązkami, tych samych podmiotów, ukształtowanymi obowiązującą decyzją, tym samym lub zachowującym ciągłość regulacji stanem prawnym i niezmienionym w kwestiach prawnie istotnych stanem faktycznym, dopóty można mówić o istnieniu tożsamości sprawy administracyjnej w znaczeniu materialnoprawnym".

Mając na uwadze powyższe, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „prowadzący działalność hazardową przedsiębiorcy – składając, na zasadach określonych w ustawie dawnej, wnioski i uzyskując zezwolenia przed dniem podjęcia wspomnianej uchwały NSA – nie mogli zakładać, że wydane na ich rzecz ostateczne decyzje będą mogły być zmieniane na podstawie art. 155 k.p.a. To, że przedsiębiorcy – inwestując w tworzenie maksymalnej liczby punktów gier na automatach o niskich wygranych, bez weryfikacji długotrwałych perspektyw prowadzenia tej działalności w poszczególnych punktach (zamiast uzyskiwania zezwoleń na urządzanie gier tylko w punktach, co do których istniała pewność albo co najmniej wysokie prawdopodobieństwo funkcjonowania przez cały okres objęty zezwoleniem) – przyjęli taką strategię biznesową, było kwestią ich wolnego wyboru, którego prawidłowości nie mogli być pewni. Z normy zawartej w art. 155 k.p.a. nie wynikało ich prawo podmiotowe. Przedsiębiorcy ci nie mogli być więc pewni rozstrzygnięć właściwych organów administracji oraz sądów administracyjnych w ich indywidualnych sprawach. Należy przy tym zwrócić uwagę, że «słuszny interes strony» oraz «interes społeczny», ustanowione w art. 155 k.p.a. jako przesłanki zmiany prawomocnej decyzji, w wypadku zmiany zezwolenia na prowadzenie działalności hazardowej w zakresie urządzania gier na automatach o n.w. [niskich wygranych – uwaga własna] będą z reguły pozostawać w konflikcie, co wynika

dobitnie z motywów uchwalenia ustawy hazardowej, zaostrzającej reglamentację hazardu".

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, „że wyraźne wyłączenie wyprowadzonej z przepisów proceduralnych nadzwyczajnej możliwości modyfikacji decyzji administracyjnej w zakresie zmiany usytuowania punktu gier na automatach nie narusza istoty uprawnień podmiotów prowadzących działalność hazardową; uprawnienia te nie zostały naruszone ani w kontekście przedmiotu działalności, ani czasu jej prowadzenia, ani też jej kontynuowania w określonych zezwoleniem punktach gier".

Wymaga zatem podkreślenia, że przed wejściem w życie ustawy hazardowej dopuszczalność przeniesienia punktu gier na automatach o niskich wygranych nie zależała od swobodnej decyzji przedsiębiorcy i wymagała zmiany ostatecznej decyzji administracyjnej w procedurze opisanej w art. 155 k.p.a. Natomiast przepis ów wyraźnie wymaga wyważenia z jednej strony interesu strony, z drugiej interesu społecznego. Określony w art. 145 u.g.h. okres *vacatio legis* analizowany z tej perspektywy wydaje się zatem odpowiedni. Skoro bowiem w zmienionym stanie prawnym ustawodawca wyraźnie wyłączył możliwość zmiany lokalizacji punktu gier, a także wstrzymał wydawanie nowych zezwoleń, to dostosowanie się przez przedsiębiorcę do działania w zmienionych realiach prawnych (*in casu*: po zwiększeniu obciążenia podatkiem) ograniczało się do porównania prognozowanego dochodu z poszczególnych automatów z wysokością należnego podatku i ewentualnej decyzji o rezygnacji z prowadzenia działalności na automatach nierentownych.

12. W ocenie skarżącej spółki dodatkowego argumentu na rzecz niekonstytucyjności art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. dostarcza analiza prac ustawodawczych nad ustawą hazardową. Chodzi w tym wypadku o sugerowane przez skarżącą uchybienie zasadzie dialogu partnerów społecznych, stanowiącej jeden z fundamentów ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżąca spółka wywodzi, że towarzyszący pracom legislacyjnym pośpiech, brak szeroko zakrojonych konsultacji społecznych oraz odstępstwo od wcześniejszej praktyki legislacyjnej doprowadziły do deficytu informacji po stronie adresatów projektowanych przepisów. W tym kontekście przyjęty okres spoczywania ustawy spółka uznaje za niewystarczający.

Trybunał Konstytucyjny wypracował w swoim orzecznictwie swoiste *modus procedendi* w odniesieniu do zarzutów wadliwości procesu legislacyjnego. Jak zauważył w wydanym w pełnym składzie wyroku z 13 lipca 2011 r. (sygn. akt K 10/09): „Trybunał Konstytucyjny, badając zarzut naruszenia procedury prawodawczej, na tle konkretnej sprawy dokonuje analizy procesu legislacyjnego, biorąc pod uwagę usytuowanie w systemie źródeł prawa aktu normatywnego, w którym statuowane są uprawnienia konsultacyjne, materię, której dotyczy obowiązek konsultacyjny, etap prac legislacyjnych, na którym zaniechano konsultacji, kumulowanie i częstotliwość naruszeń, faktyczny udział organów opiniodawczych w postępowaniu legislacyjnym (zob. wyroki TK z: 24 czerwca 1998 r., sygn. K 3/98; 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07; 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 112; 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09).

Z jednej strony należy więc wyróżnić regulacje dotyczące istotnych elementów procedury prawodawczej, np. zgłoszenie poprawki w takim momencie procedury, że nie zostanie ona objęta stadium co najmniej dwóch czytań (zob. np. wyrok TK z 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21) czy też niepoddanie tekstu obowiązkowym, wynikającym z Konstytucji, konsultacjom (zob. wyrok TK z 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07). Z drugiej strony istnieją regulacje o mniejszym ciężarze gatunkowym. Naruszenie istotnych elementów procedury prawodawczej stanowi podstawę do stwierdzenia niekonstytucyjności badanego aktu normatywnego; natomiast naruszenie regulacji dotyczących spraw mniej istotnych dla procesu legislacyjnego nie może stanowić takiej podstawy (zob. wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08). Ponadto: „Podczas dokonywania oceny wagi naruszeń norm prawnych regulujących procedurę prawodawczą istotne znaczenie może mieć też częstotliwość tych naruszeń i okoliczności towarzyszące powstaniu naruszenia – np. działanie wbrew poważnym, znanym ostrzeżeniom o niekonstytucyjności proponowanego rozwiązania, działanie mające na celu pozbawienie części parlamentarzystów możliwości uczestniczenia w konkretnej debacie itd. Nagminność i powtarzalność naruszeń norm regulujących procedurę prawodawczą może stanowić jedną z przesłanek zakwalifikowania danego naruszenia jako istotnego z punktu widzenia kontroli konstytucyjności prawa i uzasadniającego stwierdzenie niekonstytucyjności badanego aktu normatywnego" (wyrok, wydany w pełnym składzie, TK z 6 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08).

Artykuł 20 Konstytucji nakłada obowiązek kształtowania i realizowania społecznej gospodarki rynkowej (podejmowania decyzji dotyczących ładu społeczno-gospodarczego) w oparciu o solidarność, dialog i współpracę partnerów społecznych. Adresatem tego obowiązku są władze publiczne oraz takie podmioty jak związki zawodowe, inne organizacje reprezentujące producentów i drobnych wytwórców, organizacje pracodawców, samorząd gospodarczy. Podejmując decyzje dotyczące ładu społecznego i gospodarczego, należy zatem dążyć do wspólnego ustalenia ich treści, równoważącego niezgodne interesy poszczególnych partnerów społecznych. Wobec tego każdy z tych partnerów musi być gotowy do uznania i zaakceptowania potrzeb i interesów pozostałych stron dialogu – celem tego dialogu ma być bowiem sformułowanie rozstrzygnięcia, równomiernie rozkładającego ustępstwa i korzyści (zob. wyrok TK z 7 maja 2014 r., sygn. akt K 43/12). W wyroku z 30 stycznia 2001 r. (sygn. akt K 17/00) Trybunał zauważył, że art. 20 Konstytucji „zakłada koncepcję równowagi interesów uczestników rynku i zarazem poszanowania ich autonomii [...] Zgodnie z poglądami solidaryzmu społecznego [...] życie społeczne opiera się na współzależności i współodpowiedzialności wszystkich jego uczestników. Solidaryzm głosi zgodność i wspólnotę interesów wszystkich jednostek i grup społecznych w obrębie danej społeczności, a także obowiązek partycypowania w obciążeniach na rzecz społeczeństwa". Trybunał zaznaczył też, że społeczna solidarność oznacza konieczność obciążania wszystkich warstw społecznych skutkami kryzysu gospodarczego (zob. np. wyrok z 21 marca 2000 r., sygn. akt K 14/99), a także „konstytucyjny obowiązek [...] ponoszenia przez partnerów społecznych, a więc także przez pracodawców, kosztów transformacji społecznej" (sygn. akt K 17/00).

W wymiarze proceduralnym „solidarność, dialog i współpraca" nakazują stworzenie negocjacyjnego sposobu rozstrzygania spraw spornych, form wymiany informacji, prezentacji stanowisk, instytucjonalnych gwarancji dyskursu społecznego (czego przejawem jest np. art. 59 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji), w tym także dyskursu prawodawczego. Obowiązkiem ustawodawcy jest zapewnienie niezbędnej infrastruktury prawnej i instytucjonalnej, a także stworzenie gwarancji, że w każdej istotnej sprawie spornej będzie istniała procedura dialogu, pozwalająca na poszukiwanie rozwiązania (zob. wyrok TK z 7 maja 2014 r., sygn. akt K 43/12).

W kontekście argumentów wysuniętych przez skarżącą spółkę należy jednak podkreślić, że zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zarzuty nieprawidłowości w procesie legislacyjnym mogłyby być następstwem naruszenia określonych reguł

procesu ustawodawczego wyrażonych w przepisach innych niż art. 20 ustawy zasadniczej, tych mianowicie, w których ustawodawca – konkretyzując postanowienia art. 20 Konstytucji – przewidział różne formy dialogu w procesie prawodawczym (zob. wyrok pełnego składu TK z 7 maja 2014 r., sygn. akt K 43/12). Jak bowiem stwierdził Trybunał w innym swoim orzeczeniu, „art. 20 Konstytucji nie ustanawia obowiązku przeprowadzenia konsultacji każdej ustawy (aktu normatywnego), i to w formie, na jaką się godzą wszyscy partnerzy społeczni. Wymóg dialogu społecznego nie idzie tak daleko, aby mógł być rozumiany jako nakaz dochodzenia do treści ustaw przez konsensus" (wyrok TK z 2 września 2002 r., sygn. akt K 17/02).

Skarżącą spółka poprzestała na powołaniu art. 20 Konstytucji, nie wskazując innych regulacji (czy to o konstytucyjnym, czy to ustawowym bądź regulaminowym charakterze) precyzujących obowiązki konsultacyjne albo określających szybkość postępowania ustawodawczego. Należy jednak podkreślić, na co wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy hazardowej, że założenia do projektu „były przedmiotem uzgodnień międzyresortowych oraz zostały poddane konsultacjom społecznym. W ramach ww. konsultacji społecznych założenia do projektu ustawy były konsultowane z Izbą Gospodarczą Producentów i Operatorów Urządzeń Rozrywkowych, Związkiem Pracodawców Prowadzących Gry Losowe i Zakłady Wzajemne, Stowarzyszeniem Menedżerów Firm Działających w Zakresie Gier Losowych, Bussines Center Club, Krajową Izbą Gospodarczą, Polskim Stowarzyszeniem na Rzecz Promocji Odpowiedzialnej Gry oraz Stowarzyszeniem Producentów i Pracowników Firm Bukmacherskich. Uwagi, które zostały przyjęte w toku konsultacji międzyresortowych i społecznych zostały wprowadzone wprost do projektu ww. ustawy. Z uwag podmiotów społecznych przyjęto uwagę dotyczącą zharmonizowania tytułu ustawy z definicjami poszczególnych gier oraz wprowadzono regulację dotyczącą Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych".

Należy także przypomnieć, że nawet przyznanie określonych uprawnień konsultacyjnych nie oznacza możliwości narzucania przez podmioty zajmujące stanowisko jakichkolwiek rozwiązań Sejmowi, ani żadnym stopniu nie daje też prawa weta wobec decyzji parlamentu (zob. w odniesieniu do uprawnień konsultacyjnych Krajowej Rady Sądownictwa wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. akt K 3/98). Nie można zatem przyjąć, by skarżąca spółka mogła zasadnie oczekiwać uwzględnienia

w toku prac ustawodawczych wszystkich pożądanych z jej punktu widzenia postulatów.

Także sam fakt szybkiego procedowania nad projektem ustawy nie może być samoistną przesłanką dla zajęcia stanowiska o naruszeniu Konstytucji. Jak bowiem zauważył Trybunał w wyroku z 23 marca 2006 r. (sygn. akt K 4/06): „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". W judykaturze Trybunału ugruntowany jest pogląd, że parlament, w ramach przysługującej mu autonomii, ma swobodę w zakresie wyboru tempa prac ustawodawczych. Nie da się w tym wymiarze wyznaczyć jednego, ściśle określonego terminu rozpatrywania projektu ustawy i jej uchwalania. Jest to bowiem uzależnione m.in. od zakresu i wagi normowanej materii, istnienia obiektywnej konieczności pilnego działania ustawodawcy czy też uchwalania regulacji dotyczących bezpośrednio statusu prawnego jednostki (zob. wyrok TK z 23 marca 2006 r., sygn. akt K 4/06). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał stwierdzał niekiedy niezgodność z Konstytucją trybu uchwalania poszczególnych ustaw. Dotyczyło to jednak sytuacji, w których intensywność naruszenia reguł wyznaczających ramy prawne stanowienia ustaw była szczególnie wysoka. Stwierdzenie niekonstytucyjności było przy tym następstwem uchybień w stosunku do nadrzędnych norm rangi konstytucyjnej, regulujących tryb ustawodawczy (zob. np. wyroki TK z: 24 marca 2009 r., sygn. akt K 53/07; 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 11/08).

Mając na uwadze wszystkie powyższe rozważania, Sejm wnosi stwierdzenie, że art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

13. Warto także odnotować, że problematyka poruszona w skardze konstytucyjnej była przedmiotem analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w swoim jednolitym orzecznictwie stwierdzał, że:

a) po pierwsze, „sposób opodatkowania gier na automatach o niskich wygranych jest jednolity dla podatników podatku od gier. Stawka jest przecież jednakowa dla wszystkich przedsiębiorców. Przepis art. 139 ust. 1 u.g.h. nie ma charakteru dyskryminującego, bowiem dla wszystkich uczestników rynku gier hazardowych obowiązują te same reguły podatkowe. Wysokość stawki podatku powoduje natomiast, że mogą zostać zrealizowane cele nadrzędne, uzasadnione interesem ogólnym, tj. ochrona konsumentów czy przeciwdziałanie oszustwom" (wyrok NSA z 25 września 2014 r., sygn. akt II FSK 380/12);

b) po drugie, „nie podziela opinii [...] co do braku odpowiedniego *vacatio legis* kwestionowanego przepisu. W ocenie Sądu przy uchwalaniu ustawy o grach hazardowych dochowano uregulowanego w Konstytucji oraz ustawach trybu wydania aktu normatywnego: treść ustawy wraz z założeniami opublikowano na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, zachowano 14 dniowe *vacatio legis*, a ustawę ogłoszono na miesiąc przed rozpoczęciem nowego roku podatkowego" (wyrok NSA z 25 września 2014 r., sygn. akt II FSK 380/12; por. wyroki NSA z: 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2397/12; 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2513/12);

c) po trzecie, nie podziela stanowiska, że wprowadzenie art. 139 ust. 1 u.g.h. pozbawia podmiot świadczący usługi w zakresie gier na automatach o niskich wygranych „prawa do prowadzenia działalności na automatach o niskich wygranych, co narusza wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony praw nabytych, a w konsekwencji swobodę działalności gospodarczej. Ustawa o grach hazardowych nie zakazywała bowiem prowadzenia przedmiotowych gier, a jedynie ograniczała dostępność do niektórych z nich i umożliwiała państwu monitorowanie rynku gier, zwłaszcza tych, od których uzależnić się mogły przede wszystkim osoby niepełnoletnie" (wyrok NSA z 25 września 2014 r., sygn. akt II FSK 380/12; por. wyroki NSA z: 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2397/12; 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2513/12; 14 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2076/14; 15 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 1140/14);

d) po czwarte, wyższej stawki opodatkowania „nie można uznać [...] za instrument konfiskaty mienia, skoro podatek płacony jest wyłącznie od urządzania gier. Jeżeli automat nie jest wykorzystywany do ich urządzania, nie powstaje

obowiązek podatkowy. Podatnik może zatem rezygnować z urządzania gier na tych automatach, które nie przynoszą wystarczająco wysokich przychodów. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym urządzanie gier na automatach o niskich wygranych także było opodatkowane ryczałtowo, podstawa opodatkowania nie była w związku z tym zależna od wysokości faktycznie uzyskanych przychodów z gier na jednym automacie. Wybór ryczałtowej (uproszczonej) formy opodatkowania, nakładającej na podatnika mniej obowiązków związanych z obliczaniem zobowiązania, prowadzeniem dokumentacji podatkowej, jest pozostawiony swobodzie ustawodawcy [...]" (wyrok NSA z 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1195/12).

Podsumowując wszystkie poczynione wyżej ustalenia, Sejm wnosi jak w *petitum* niniejszego stanowiska.

MARSZAŁEK SEJMU

Marek Kuchciński