



KANCELARIA SENATU
BIURO ANALIZ I DOKUMENTACJI

Opinie prawne
o zgodności z Konstytucją
ustawy z dnia 2 marca 2012 r.
o podatku od wydobycia niektórych kopalin
(druk senacki nr 66)

OPINIE
EKSPERTYZY

OE-185

MARZEC 2012

BIURO ANALIZ I DOKUMENTACJI
Zespół Analiz i Opracowań Tematycznych

**Opinie prawne o zgodności
z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r.
o podatku od wydobycia niektórych kopalin
(druk senacki nr 66)**

**OPINIE
EKSPERTYZY**

OE-185

Kancelaria Senatu
Marzec 2012

Materiał przygotowany przez Zespół Analiz i Opracowań Tematycznych
Biura Analiz i Dokumentacji.

Biuro Analiz i Dokumentacji zamawia opinie, analizy i ekspertyzy sporządzone
przez specjalistów reprezentujących różne punkty widzenia.

Wyrażone w materiale opinie odzwierciedlają jedynie poglądy autorów.

Korzystanie z opinii i ekspertyz zawartych w tym zbiorze bez zezwolenia Kancelarii Senatu
dopuszczalne wyłącznie w ramach dozwolonego użytku w rozumieniu ustawy
z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych
(Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.)

i z zachowaniem wymogów tam przewidzianych.

W pozostałym zakresie korzystanie z opinii i ekspertyz wymaga każdorazowego
zezwolenia Kancelarii Senatu.

© Copyright by Kancelaria Senatu, Warszawa 2012

Biuro Analiz i Dokumentacji

Dyrektor – Agata Karwowska-Sokołowska – tel. 22 694 94 32, fax 22 694 94 28,
e-mail: sokolows@nw.senat.gov.pl

Wicedyrektor – Ewa Nawrocka – tel. 22 694 90 53,

e-mail: nawrocka@nw.senat.gov.pl

Zespół Analiz i Opracowań Tematycznych tel. 22 694 92 04, fax 22 694 94 28

Redaktor prowadzący – Andrzej Krasnowolski

Opracowanie graficzno-techniczne, druk i oprawa
Biuro Informatyki, Dział Edycji i Poligrafii

Opinia prawna w przedmiocie oceny zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk senacki nr 66)

Przedmiotem niniejszej opinii jest ocena zgodności z Konstytucją RP przepisów ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk senacki nr 66), uchwalonej przez Sejm RP VII Kadencji na 9. posiedzeniu w dniu 2 marca 2012 roku.

I. Stan faktyczny

Rządowy projekt ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk sejmowy nr 144) wpłynął do Sejmu w dniu 19 stycznia 2012 r. Projekt skierowano następnie, w dniu 23 stycznia 2012 r., do I. czytania na posiedzeniu Sejmu. W głosowaniu nad wnioskiem o odrzucenie projektu ustawy 207 posłów głosowało za, 228 przeciw, zaś 3 posłów wstrzymało się od głosu.

Sejm, zgodnie z art. 39 ust. 2 Regulaminu Sejmu, na 6. posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2012 r. skierował powyższy projekt ustawy do Komisji Finansów Publicznych w celu jego rozpatrzenia. Po rozpatrzeniu projektu ustawy, Komisja w dniu 14 lutego 2012 r. złożyła sprawozdanie (druk nr 144), wnosząc o uchwalenie przez Wysoki Sejm załączonego projektu ustawy.

Sejm na 9. posiedzeniu w dniu 28 lutego 2012 r., zgodnie z art. 47 ust. 1 Regulaminu Sejmu, skierował ponownie projekt ustawy zawarty w druku nr 190 do Komisji Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu. Komisja po rozpatrzeniu poprawek na posiedzeniu w dniu 29 lutego 2012 r. przedstawiła dodatkowe sprawozdanie, wnosząc o uchwalenie przez Sejm wskazanych tam poprawek. Na 9. posiedzeniu w dniu 2 marca 2012 r. Sejm uchwalił ustawę o podatku od wydobywania niektórych kopalin.

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy, jej celem jest wprowadzenie systemu stopniowanego podatku opartego na cenie wydobytego surowca. Jest to podatek należący do grupy danin nakładanych w zależności od wielkości urobku/wydobywania. W przypadku Polski podatek ten będzie obliczany na podstawie wzorów (ustalonych osobno dla miedzi oraz srebra), w których bierze się pod uwagę wartość rynkową danego minerału oraz kurs dolara amerykańskiego do złotego. Jak wskazał projektodawca, w powszechnie akceptowanym i uznawanym rankingu wartościującym metody opodatkowania wydobywania kopalin, metoda wybrana przez Polskę plasuje się w kategorii stabilnej i przewidywalnej dla potencjalnego inwestora.

Podatek od wydobywania niektórych kopalin, jak wyjaśnia projektodawca, ma na celu uchwycenie nadzwyczajnych zysków podmiotów wydobywających miedź oraz srebro. Dla niskich poziomów cenowych proponuje się wprowadzenie minimalnej (0,5%) stawki podatkowej, natomiast dla bardzo wysokich przedziałów cenowych miedzi i srebra proponuje się wprowadzenie maksymalnych stawek podatkowych, co w ocenie projektodawcy, pozwoli osiągnąć podmiotom wydobywającym miedź oraz srebro znaczne zyski, przy bardzo wysokich notowa-

niach ww. surowców. Stosunek maksymalnych stawek podatkowych do cen surowców wyniesie około 35%.

Jak wskazano w Ocenie Skutków Regulacji, podstawową funkcją i celem podatku jest redystrybucja uzyskiwanych przez budżet państwa dochodów na zadania realizowane i wspierane przez państwo – dla dobra ogółu. Wprowadzenie podatku, tworząc nowe, stałe źródło przychodów dla budżetu państwa, będzie wspierać zachowanie równowagi budżetowej i pozytywnie wpłynie na zmniejszenie państwowego długu publicznego.

Nadto, projektodawca wskazał, że przedmiotowy projekt ustawy jest z założenia otwarty na inne kopaliny, co uzasadnia przyjęty układ redakcyjny ustawy, z wyróżnieniem działów i rozdziałów.

Ustawa określa m.in. przedmiot opodatkowania (art. 3), adresata obowiązku podatkowego (art. 4), termin (zdarzenie), z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego (art. 5), podstawę opodatkowania (art. 6) oraz stawkę podatku (art. 7–9). Ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (art. 25).

II. Stan prawny

Kontrolą konstytucyjności objęta została ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk senacki nr 66), zwana dalej Ustawą.

Kontrola merytoryczna zgodności przepisów Ustawy z Konstytucją opiera się na wskazaniu adekwatnych wzorców kontroli konstytucyjności. Nieadekwatny wzorzec kontroli to przepis, z którego wynika odrębność przedmiotu regulacji. Podstawę oceny konstytucyjności analizowanej ustawy w zleconym Opiniującym zakresie stanowią przepisy: art. 2, art. 32 oraz art. 217 Konstytucji. Przepisy te stanowią adekwatny wzorzec kontroli, bowiem przedmiot regulacji przepisów ustawy objęty jest zakresem wymienionych norm ustawy zasadniczej:

Art. 2 Konstytucji

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 32 Konstytucji

Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Art. 217 Konstytucji

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.

1. Ocena zgodności Ustawy z art. 2 Konstytucji

Pierwszy z wzorców kontroli, art. 2 Konstytucji, stanowi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym.

Ocena konstytucyjności analizowanej Ustawy w świetle powołanego wzorca powinna opierać się na analizie następujących zasad wyinterpretowanych z treści art. 2 Konstytucji: zasady przyzwoitej legislacji oraz zasady zaufania obywateli do państwa.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoich orzeczeniach, że „w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa

prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić, przede wszystkim, szczegółowe przepisy konstytucyjne”. Jednak, stanowisko to należy rozumieć w ten sposób, że przepisy szczegółowe nie wykluczają kontroli także z punktu widzenia fundamentalnych zasad. Uznana rolą zasad ogólnych jest bowiem ukierunkowanie interpretacji i stosowania przepisów szczegółowych (zob. wyrok TK z dnia 8 listopada 2001 r., sygn. P 6/2001, Dz. U. Nr 131, poz. 1478).

1.1. Zasada przyzwoitej legislacji

Płynąca z treści przepisu art. 2 Konstytucji zasada przyzwoitej legislacji jest jednym z fundamentów demokratycznego państwa prawa. Przywołana zasada ma na celu takie ukształtowanie procesu legislacyjnego, aby tworzone prawo było racjonalne i stanowiło pełną ochronę jego adresatów. Z zasady przyzwoitej legislacji wynikają dla ustawodawcy następujące dyrektywy: dostatecznej określoności prawa oraz odpowiedniej *vacatio legis*.

1.1.1. Dyrektywa dostatecznej określoności prawa

Dyrektywa dostatecznej określoności prawa, którą związany jest ustawodawca w procesie stanowienia prawa, wywodzona jest z zasady demokratycznego państwa prawnego. Rzeczona dyrektywa nakazuje tworzenie jasnych norm prawnych, pozwalających ustalić jednoznaczną treść praw i obowiązków z nich wywodzonych, niebudzących wątpliwości interpretacyjnych i niepowodujących przez to rozbieżności w procesie stosowania prawa. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego. Dopiero wówczas, gdy spełnione są te warunki podstawowe, treść przepisu może być oceniana w aspekcie pozostałych kryteriów (wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK nr 3/2001, poz. 51).

Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, że stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny, np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych na podstawie art. 84 Konstytucji albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK Seria A, nr 7/2002, poz. 90, zob. też wydane w pełnym składzie wyroki TK z: 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217 oraz z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 33). Należy pamiętać, że „(...) niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa.” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK-A Nr 7/2002, poz. 90).

Analizowana ustawa jest ustawą podatkową. Należy pamiętać, że w odniesieniu do ustaw określających obowiązek podatkowy Konstytucja ustanawia wyższe wymagania co do stopnia określoności i zakresu przedmiotowego niż wymogi tzw. przyzwoitej legislacji (zob. wyrok z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156).

Regulacją pomocną przy analizie dostatecznej określoności przepisów jest rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Jakkolwiek, zasady techniki prawodawczej bezpośrednio nie mogą stanowić podstawy kontroli konstytucyjności prawa (na co zwrócił uwagę TK w wyroku z 16 grudnia 2006 r., sygn. Kp 5/08, Monitor Polski z 2009 r., Nr 81, poz. 1040), to jednak „Niewątpliwie zasady techniki pra-

wodawczej należy traktować jako prakseologiczny kanon, który powinien być respektowany przez ustawodawcę demokratycznego państwa prawnego” (zob. wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51).

Przepisy Ustawy nakładające na wydobywców miedzi oraz srebra szczególnego rodzaju podatek zostały sformułowane w sposób wyraźny i jasny. Ustawa została sformułowana zwięźle i przejrzysto. Zawierając 26 artykułów, które w sposób gruntowny i wyczerpujący (bez zbędnych odesłań do innych ustaw) regulują podstawowe elementy konstrukcji nowego podatku – ustawa spełnia wymogi przyzwoitej legislacji. Zgodnie z §2 ZTP, ustawa powinna wyczerpująco regulować daną dziedzinę spraw, nie pozostawiając poza zakresem swego unormowania istotnych fragmentów tej dziedziny. W tym zakresie, podkreślić należy, że Ustawa reguluje wszystkie istotne elementy konstrukcji wprowadzonego podatku.

Nadto, należy pamiętać, że przepisy ustawy powinno redagować się zwięźle i syntetycznie, unikając nadmiernej szczegółowości, a zarazem w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych tą ustawą (§5 ZTP). Co więcej, przepisy ustawy powinno redagować się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy (§6 ZTP).

Analizowana Ustawa została podzielona na VII podstawowych działów: I. Przepisy ogólne, II. Przedmiot opodatkowania, podatnik oraz obowiązek podatkowy, III. Podstawa opodatkowania oraz stawka podatku, IV. Właściwość organów podatkowych oraz rejestr podatników, V. Deklaracja podatkowa oraz termin płatności podatku, VI. Pomiar oraz ewidencje pomiarów, VII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe. Nazwy ww. działów precyzyjnie wskazują przedmiot regulacji tak usystematyzowanych przepisów. Nadto klarowny układ redakcyjny gwarantuje zupełność regulacji podatku od wydobywania kopaliny, tak jak tego wymaga art. 217 Konstytucji. Przepis ten wprowadza obowiązek określenia w akcie rangi ustawowej podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Ustawa zawiera zwięzły słowniczek, który precyzuje istotne, lecz wieloznaczne pojęcia. Zgodnie z §146 ZTP, w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

- 1) dane określenie jest wieloznaczne;
- 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
- 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
- 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Wprowadzenie w analizowanej ustawie definicji legalnych pozwoliło na zlikwidowanie wątpliwości co do znaczenia podstawowych pojęć dla określenia elementów podatku od wydobywania kopaliny. Ustawodawca uniknął w ten sposób możliwości powstania istotnych wątpliwości, które pojawiały się w związku z pojęciem „wydobywania kopaliny” na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze. Do ustawy – Prawo geologiczne i górnicze zgłaszano zastrzeżenia co do jednoznaczności pojęcia „wydobyta kopalina”. Wątpliwości budziło kwalifikowanie do przedmiotu opłaty eksploatacyjnej od wydobywania kopaliny, poza urobkiem rudy bilansowej, również tzw. skały płonnej. Rozpoznając skargi kasacyjne (w sprawach o sygn. akt II GSK 356/05, II GSK 357/05, II GSK 358/05, II GSK 359/05, II GSK 360/05 i II GSK 363/05), Naczelny Sąd Administracyjny wziął pod uwagę brzmienie art. 5 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze, zgodnie z którym kopaliny dzieli się na podstawowe i pospolite, a jedną z kopaliny podstawowych są rudy metali. NSA uwzględnił wówczas także treść art. 6 pkt 1 ustawy – Prawo geologiczne i górnicze z 1994 r., w świetle którego złożem kopaliny jest także naturalne nagromadzenie minerałów i skał oraz

innych substancji stałych, gazowych i ciekłych, których wydobywanie może przynieść korzyść gospodarczą. Z analizy przywołanych przepisów Sąd wywiódł, „iż ruda miedzi będąca jednocześnie rudą metalu jest zarazem kopaliną podstawową. Opłatę uiszcza się od kopaliny, a nie od procesu eksploatacji złoża, który obejmuje również wydobywanie skały płonnej”. Skała płonna nie jest rudą miedzi, mimo że ze skały płonnej w toku dalszego procesu technologicznego także odzyskuje się miedź. Dokonuje się tego w wyniku przetworzenia skały płonnej, zaś opłatę uiszcza się od wydobytej kopaliny, która jest rudą miedzi, a nie od skały płonnej poddanej obróbce (wyrok TK z 13 lipca 2009 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/2011, poz. 56). Jak wynika z powyższego, na gruncie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze z 1994 r. precyzyjność regulacji opłaty eksploatacyjnej budziła istotne wątpliwości, które zostały rozwiązane dopiero wówczas, gdy wykładnia pojęcia „wydobyta kopalina” została jednolicie ustalona w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Takim rozbieżnościom ustawodawca powinien przeciwdziałać już w toku procesu legislacyjnego, poprzez konstruowanie definicji legalnych.

Analizowana ustawa o podatku od wydobywania niektórych kopalin wprowadza pojęcie „urobku rudy miedzi”, przez który rozumie się kopalinę wydobytą ze złóż położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zawierającą miedź lub srebro w ilościach nadających się do przemysłowego wykorzystania (art. 2 pkt 1 Ustawy). Jak widać, Ustawa precyzyjnie wyjaśnia istotne pojęcie, które decyduje o przedmiocie opodatkowania. Jak wskazuje art. 3 Ustawy, przedmiotem opodatkowania jest wydobywanie miedzi oraz srebra. Przez „wydobywanie miedzi oraz srebra” rozumie się, zgodnie z art. 2 pkt 2 Ustawy, „wydobywanie urobku rudy miedzi albo wydobywanie urobku rudy miedzi i produkcję koncentratu”. Nadto, pojęcie „urobku rudy miedzi” odnosi się do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 2 Ustawy, „w przypadku gdy podatnik nie produkuje koncentratu z wydobytego urobku rudy miedzi, obowiązek podatkowy powstaje w dniu wydobywania tego urobku”. Podkreślić zatem należy, że we wskazanym zakresie przepisy Ustawy zostały sformułowane tak, że nie ma podstaw do wątpliwości interpretacyjnych.

Niejasność i brak precyzji ustawy wprowadzającej obowiązek podatkowy stwarza szczególne niebezpieczeństwo naruszenia konstytucyjnych gwarancji płynących m.in. z art. 217 Konstytucji. Ustawodawca na gruncie danej ustawy winien stosować definicje legalne, zwłaszcza wtedy, gdy od interpretacji danego niedookreślonego pojęcia zależy treść praw i obowiązków jednostek czy zakres podmiotowy zastosowania przepisu. Takich niejasności i wątpliwości interpretacyjnych na gruncie analizowanej Ustawy podatkowej ustawodawca zdołał uniknąć.

Konkludując, należy uznać, iż Ustawa w analizowanym zakresie w pełni realizuje zasadę dostatecznej określoności wynikającą z art. 2 Konstytucji.

1.1.2. Dyrektywa odpowiedniego *vacatio legis*

Vacatio legis stanowi okres między ogłoszeniem aktu normatywnego a jego wejściem w życie. Instytucja *vacatio legis* jest elementem zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, Monitor Polski rok 2010, Nr 4, poz. 46, str. 202). Wymóg ustanowienia odpowiedniego *vacatio legis* oraz należytego formułowania przepisów przejściowych wynika z ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji (wyrok TK z 12 czerwca 2002 r., P 13/01, OTK Seria A, nr 4/2002, poz. 42).

Wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne – umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie działania te mogą za sobą pociągnąć. Jednostka powinna zarówno

móc przewidywać konsekwencje poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak i oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób nagły i arbitralny. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wymaga od ustawodawcy, między innymi, ustanowienia dla wprowadzanych przepisów odpowiedniego *vacatio legis*.

Reguła odpowiedniego *vacatio legis* ma przede wszystkim na celu wskazanie przesłanek ustalenia właściwego okresu, który winien upłynąć od czasu ogłoszenia przepisów do dnia ich wejścia w życie, tak by adresaci nowych norm prawnych mogli zapoznać się z ich treścią i odpowiednio przygotować do ich stosowania. Należy podkreślić, że brak odpowiedniego okresu *vacatio legis* oznacza naruszenie Konstytucji RP (zob. orzeczenie TK z 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK nr 1/1993, poz. 6, s. 20 i 41; wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK, nr 7/1999, poz. 165, wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK nr 2/2001, poz. 29).

Warto wskazać, że minimalny standard *vacatio legis* wyznacza ustawa z 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, przewidująca termin czternastodniowy jako zasadniczy okres *vacatio legis*. Należy podkreślić, że termin ten został określony jako minimalny, co oznacza, że w sytuacjach wymagających dłuższego *vacatio legis*, zwłaszcza w przypadku wprowadzania zmian w prawie podatkowym, okres ten powinien być odpowiednio dłuższy. Należy w tym miejscu podkreślić, że w odniesieniu do kwestii wprowadzania zmian w materii prawa podatkowego linia orzecznicza Trybunału jest na tyle utrwalona, że można mówić o obowiązywaniu pewnego standardu konstytucyjnego (wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., K 32/08, Dz. U. Nr 187, poz. 1456).

Niezwykle istotny jest pogląd Trybunału Konstytucyjnego, według którego *vacatio legis* podlega ocenie na tle każdej konkretnej regulacji. Ocena, czy w danym wypadku *vacatio legis* jest odpowiednie, zależy od całokształtu okoliczności, w szczególności od przedmiotu i treści nowo uchwalonych norm, a także charakteru wprowadzanych zmian i poziomu ich ingerencji w obowiązujące prawo.

Ustawa zakłada nałożenie na podmioty prowadzące działalność wydobywczą w zakresie miedzi i srebra podatku od wydobycia tych kopaliny. Ustawa stanowi zatem kolejną regulację podatkową, która ingeruje w szczególnie chronioną sferę praw i wolności człowieka i obywatela. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym podatków wymierzanych w skali rocznej, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zmiany w prawie podatkowym „powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego” (orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., sygn. K. 28/95, OTK nr 3/1995, poz. 21; zob. też wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK, nr 4/2001, poz. 81; wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, Dz. U. Nr 30, poz. 262). Chodzi bowiem o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych, opublikowanych jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego (zrównanego z rokiem kalendarzowym). Konsekwencją tego jest wymóg, aby ustawodawstwo podatkowe znane było podatnikom z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem roku podatkowego. Należy podkreślić, że podatek od wydobycia niektórych kopaliny w świetle rozdziału V Ustawy nie jest podatkiem wymierzonym w skali rocznej. Jest to podatek, za który deklaracja podatkowa będzie składana właściwemu naczelnikowi urzędu celnego za miesięczny okres rozliczeniowy, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Zatem skoro nie jest to podatek wymierzany w skali rocznej, to należy przyjąć, że podatek ten może być wprowadzony jeszcze w ciągu obowiązującego roku podatkowego, co nie oznacza, że zmiana w zakresie obowiązków podatkowych przedsiębiorców sektora wydobywczego może być wprowadzona nagle, z pominięciem odpowiedniego *vacatio legis*.

W orzecznictwie Trybunału zostały ukształtowane również ogólne zasady, dotyczące wszelkiego rodzaju podatków, jako ciężarów nakładanych na podmioty prawa, z których wynika między innymi obowiązek zachowania odpowiedniego *vacatio legis* poprzedzającej wprowadzenie zmian przepisów podatkowych. Zasada odpowiedniego *vacatio legis* nabiera szczególnego znaczenia w prawie daninowym. W zakresie stosunku prawnopodatkowego władztwo państwa zaznacza się wyjątkowo mocno. Dlatego w prawie podatkowym gwarancje ochrony prawnej interesów jednostki mają tak duże znaczenie.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, iż przy wprowadzaniu zmian w prawie podatkowym należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego okres *vacatio legis* musi mieć charakter odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu. Jak podkreśla Trybunał Konstytucyjny, w zakresie prawa podatkowego należy zawsze wymagać dłuższego okresu dostosowawczego.

Legislacja podatkowa musi zawsze podlegać starannej ocenie z punktu widzenia dochowania wymagań proceduralnych. Skoro bowiem jej efekty dla obywatela przybierają konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem jego dochodów, 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.

Z zawartej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika konieczność stosowania odpowiedniego terminu wejścia w życie ustawy, tak by jej adresaci mogli w należyty sposób przygotować się do jej wymogów i nie byli zaskakiwani przez nowe uregulowania prawne.

Twórca aktu normatywnego powinien także wybrać taki moment jego wejścia w życie, by nie naruszyć jednej z podstawowych wartości państwa prawa, jaką jest zaufanie obywateli do prawa, a więc przede wszystkim by nie zaskakiwać adresatów norm wyrażonych w danym akcie nieoczekiwanym rozstrzygnięciem i stworzyć im możliwość zapoznania się z treścią stanowionych norm oraz – na podstawie tej wiedzy – dostosowania swoich zachowań do ich treści. Termin wejścia w życie ustawy powinien być tak ustalony, by adresaci norm mogli zapoznać się z nowym prawem oraz by do czasu wejścia w życie ustawy były również przygotowane projekty wszystkich aktów wykonawczych. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań (orzeczenie TK z dnia 3 grudnia 1996 r., K 25/95, OTK nr 6/1996, poz. 52; zob. też wyrok TK z 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK A nr 6/2002, poz. 80). Dochowanie powyższych zasad jest na gruncie analizowanej ustawy o tyle istotne, że wprowadza ona liczne obowiązki związane z obowiązkiem podatkowym, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie zostało zagrożone sankcją karnoskarbową. Mowa o następujących obowiązkach nałożonych na podatników: dokonywania codziennych pomiarów ilości urobku, zawartości miedzi w urobku, pobierania próbek na zawartość srebra w urobku, pomiaru ilości wyprodukowanego koncentratu czy też dokumentowania i ewidencjonowania wyników pomiarów. Do wykonywania tych obowiązków adresaci przepisów Ustawy niejednokrotnie będą zmuszeni podjąć czynności przygotowawcze, co świadczy o tym, że okres 14 dni do wejścia w życie ustawy jest stanowczo za krótki.

Zgodnie z art. 26 Ustawy, ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Wprowadzenie 14-dniowego okresu *vacatio legis* w ustawie podatkowej należy oceniać również z punktu widzenia naruszenia zasady proporcjonalności. W jednym z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż naruszenie zasady proporcjonalności można „uznać za udowodnione w sytuacji, gdy z punktu widzenia reguł kultury prawnej i zasad racjonalności ingerencja

prawodawcza była nadmierna w stosunku do założonych celów, albo też owe cele pozostawały poza legitymowanym w ustroju demokratycznym dopuszczalnym zakresem działania władzy” (wyrok z 18 lutego 2003 r., K 24/02, OTK-A nr 2/2003, poz. 11, s. 141). Należy bowiem zwrócić uwagę, że przyjęcie w Ustawie tak krótkiego okresu *vacatio legis* nie znajduje uzasadnienia w jakichkolwiek nadzwyczajnych okolicznościach.

Odpowiednio długie *vacatio legis* w przypadku komentowanej ustawy jest niezbędne, ponieważ Ustawa dotyka wszystkich przedsiębiorców działających w sektorze wydobywczym związanym z wydobywaniem niektórych kopalin oraz wprowadza nowe rozwiązania, z którymi muszą się oni zapoznać dla zorientowania się w swojej sytuacji prawnej oraz zaplanowania, przygotowania i zrealizowania procesów inwestycyjnych.

Oceniając Ustawę należy wyraźnie podkreślić, że brak jest konstytucyjnych przeciwwskazań do wprowadzenia tego rodzaju podatku w życie w trakcie trwania roku podatkowego, jednakże mając na względzie wagę wprowadzanych zmian, określony w art. 26 Ustawy okres 14 dni *vacatio legis* jest zdecydowanie zbyt krótki. Przyjęcie takiego okresu oznaczałoby nagłe wprowadzenie istotnych ciężarów publicznych na podmioty prawa, co oznaczałoby wprost pogwałcenie podstawowych zasad konstytucyjnych.

Podsumowując warto wskazać, że *vacatio legis* służy też i samemu ustawodawcy, który ma możliwość eliminacji ewentualnych błędów w ustawie czy sprzeczności w systemie prawa (wyrok z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. K 12/03, Dz. U. Nr 34, poz. 304). Odpowiednie *vacatio legis* to okres, w którym prawodawca ma sposobność korygowania dostrzeżonych już po uchwaleniu aktu normatywnego błędów, czy też rozwiązań prowadzących do powstania sprzeczności w systemie prawa, bądź zapobieżenia negatywnym skutkom wejścia w życie uchwalonych, a jeszcze nie obowiązujących regulacji.

W związku z powyższym, Opiniujący pragnie wskazać, iż ustalony w Ustawie 14-dniowy okres *vacatio legis* jest okresem zbyt krótkim, powodującym „zaskoczenie” adresatów Ustawy, na których nakłada się istotne ciężary publiczne. Takie działanie ustawodawcy w sposób istotny narusza gwarancje konstytucyjne wynikające z art. 2 Konstytucji. Z tego powodu, Opiniujący sugeruje wydłużenie okresu *vacatio legis* ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin co najmniej do jednego, optymalnie do 2 miesięcy.

1.1.3. Zasada zaufania obywateli do państwa

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynikają daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, zasada ochrony praw nabytych). Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa.

Zasada zaufania obywateli do państwa, a tym samym i prawa przez nie stanowionego oraz zasada bezpieczeństwa prawnego obywateli ma szczególne znaczenie w sferach, w których przejawia się władztwo państwa. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 1997 r. stwierdził, że „ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej przez organy państwa” (zob. wyrok TK z dnia 27 listopada 1997 roku, sygn. akt U 11/97, OTK nr 5–6/1997, poz. 67). W tym kontekście, istotne znaczenie ma dochowanie reguły dostatecznej określoności przepisów prawa, której analizie w kontekście przepisów przedmiotowej ustawy dokonano w pkt 1.1.1. Opinii.

Ponadto zasada zaufania obywateli do państwa zakłada, by zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, dokonywana była zasadniczo z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych oraz odpowiedniego *vacatio legis*. Zasada ta jest też postrzegana w orzecznictwie Trybunału jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych. Prawo nie może stawać się swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania.

Przepis art. 84 Konstytucji, który stanowi, że „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie” jest wyrazem władztwa podatkowego państwa. Władztwo to daje władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych, zaś Konstytucja zobowiązuje każdego podatnika do ponoszenia ciężarów nałożonych w akcie normatywnym rangi ustawowej. Warto wskazać, że władztwo daninowe państwa daje w istocie możliwość korzystania przez podatników z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg), które są finansowane dzięki nałożonym obowiązkom. Dzięki temu możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności.

Zatem nie ulega wątpliwości, że podatek od wydobycia niektórych kopalin, jako przejaw władztwa podatkowego państwa, przy dochowaniu innych analizowanych w niniejszej Opinii gwarancji konstytucyjnych, może być nałożony na podatników. Wprowadzenie nowej regulacji podatkowej musi jednak nastąpić z poszanowaniem szeregu wartości, które państwo ma za zadanie chronić, m.in. z zachowaniem omówionej wyżej zasady odpowiedniej *vacatio legis*.

Przeprowadzona analiza wskazuje, że Ustawa wymaga dokonania zmian mających na celu wydłużenie zbyt krótkiego, 14-dniowego okresu *vacatio legis*, tak aby zagwarantować dochowanie zasady zaufania obywateli do państwa i zasady sprawiedliwości społecznej. Z tego powodu Ustawa w obecnym brzmieniu nie jest zgodna z art. 2 Konstytucji w zakresie dochowania omawianych wyżej zasad.

1.1. Podsumowanie

Przejrzyste sformułowanie nowych regulacji w pełni koresponduje z zasadą dostatecznej określoności, co stanowi o zgodności Ustawy z wynikającą z zasady przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji) – dyrektywą dostatecznej określoności. Jednak dochowanie zasady odpowiedniego *vacatio legis*, a w konsekwencji również zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, wymaga wydłużenia 14-dniowego okresu *vacatio legis* co najmniej do jednego miesiąca, a optymalnie do 2 miesięcy.

2. Ocena zgodności ustawy z art. 32 Konstytucji

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

Mając na względzie ograniczony zakres podmiotowy wprowadzonego podatku od wydobycia niektórych kopalin, niezbędne jest dokonanie analizy przepisów ustawy w świetle określonej w art. 32 Konstytucji zasady równości wobec prawa. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie wskazuje się na generalny (*lex generalis*) charakter tej zasady (L. Garlicki,

Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2002, s. 96–98 oraz postanowienie TK z dnia 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK nr 7/2001, poz. 225; orzeczenie TK z dnia 18 marca 1997 r., sygn. akt K 15/96, OTK ZU nr 1/1997). Zasada równości odnosi się do wszystkich podmiotów prawa, a więc tak obywatele państwa polskiego, jak i cudzoziemców, tak osób fizycznych, prawnych, jak i jednostek organizacyjnych.

Zasada równości, według ustalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego gwarantuje, że „wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących” (wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. K 8/09, Dz. U. Nr 206, poz. 1227; zob. orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK nr 1/1988, poz. 1 oraz wyrok TK z dnia 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK nr 2/1998, poz. 13). Powyższe oznacza, że zasadę tę należy rozumieć nie jako kształtującą absolutną i bezwzględną równość wszystkich i we wszystkim, lecz jako równość względną, tj. taką, która musi i może być stosowana wyłącznie w stosunku do porównywalnych okoliczności (K. Działocha, Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce, [w:] Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych, (red.), L. Garlicki, J. Trzeciński, Wrocław 1990, s. 141–158; zob. też wyroku TK z 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, Dz. U. Nr 14, poz. 76).

Równość wobec prawa „nie jest generalnym zakazem różnicowania sytuacji prawnej jednostek, jest natomiast zakazem takiego różnicowania w oparciu o arbitralne kryteria z pominięciem nierówności faktycznej, które prowadzi do dyskryminacji lub nieuzasadnionego uprzywilejowania” (J. Zajadło, Idea równości we współczesnej filozofii prawa i filozofii polityki, Przegląd Sejmowy 2011, nr 6 s. 16).

Na pierwszy rzut oka widać, że nowy podatek od wydobycia kopalin został nałożony wyłącznie na niektórych przedsiębiorców, inaczej niż np. podatek dochodowy. Podatek od wydobycia kopalin został nałożony wyłącznie na przedsiębiorców zajmujących się wydobyciem miedzi oraz srebra, a zatem podmiotowy wycinek sektora wydobywczego. Jednak zasada równości w prawie nie może być pojmowana w sposób absolutny, lecz jej dochowanie wymaga porównania cech istotnych i sytuacji prawnej adresatów ustawy. Sam fakt, że podatek został nałożony tylko na niektórych przedsiębiorców nie uzasadnia stwierdzenia, że podmioty te zostały potraktowane przez ustawodawcę nierówno.

Cechą istotną ze względu na którą ustawodawca wyróżnił grupę podmiotów wskazanych w ustawie o podatku od wydobycia niektórych kopalin jest prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wydobycia miedzi oraz srebra. Podmioty działające we wskazanej branży sektora wydobywczego prowadzą działalność na podstawie koncesji na wydobywanie, poszukiwanie i rozpoznawanie rud miedzi.

Należy wskazać, że Ustawa nie zawiera żadnych odstępstw od nałożonego obowiązku podatkowego. W szczególności Ustawa nie wyodrębnia z tak określonej grupy producentów miedzi i srebra podmiotów o szczególnych cechach, które byłyby traktowane na gruncie analizowanej ustawy w sposób odmienny od pozostałej części podmiotów należących do tej grupy. Wpływa stąd istotny wniosek, że w grupie charakteryzującej się wyróżnioną cechą istotną, wszystkie podmioty zostały objęte zakresem zastosowania Ustawy. Jednakowo dla wszystkich wydobywców rudy miedzi i srebra – przedmiotem opodatkowania jest wydobycie miedzi oraz srebra. Podstawę opodatkowania stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie lub urobku rudy miedzi. Konstytucyjna zasada równości wskazuje, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo. Objęcie wszystkich producentów miedzi oraz srebra w równym stopniu obowiązkiem podatkowym związanym z wydo-

byciem omawianych metali stanowi o dochowaniu przez ustawodawcę zasady równości wobec prawa.

Wyróżnienie niektórych podmiotów w Ustawie ma ponadto uzasadnienie w szczególnej sytuacji, która pozwala na takie różnicowanie podmiotów prawa. W ustalonej linii orzeczniczej Trybunał Konstytucyjny wskazał, że wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących kryteriach. Kryteria te muszą mieć:

- „po pierwsze, charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści, czyli wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony.” (wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97, OTK nr 5-6/1997, poz. 70, s. 553–554).

Należy stwierdzić, że „różnicowanie” podmiotów gospodarczych – wydobywców miedzi oraz srebra w Ustawie jest uzasadnione celem wprowadzonych przepisów. Według ustawodawcy, obecny system prawny nie zapewnia państwu, jako właścicielowi złóż kopalin, sprawiedliwego udziału w wydobyciu bogactw naturalnych, co uzasadnia podjęcie inicjatywy ustawodawczej przedstawionej w projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (str. 2 uzasadnienia projektu Ustawy). Jednak, na gruncie art. 32 Konstytucji omawiane „różnicowanie” podmiotów gospodarczych nie stanowi naruszenia zasady równości, bowiem nie oznacza nierównego traktowania podmiotów podobnych w podobnej sytuacji. Z nierównym traktowaniem mielibyśmy do czynienia wyłącznie, gdyby ustawodawca różnicował obowiązek podatkowy w grupie podmiotów gospodarczych zajmujących się wydobywaniem miedzi oraz srebra.

- „(...) po drugie, kryteria te muszą mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych”. (tamże). Opiniujący wskazuje, że to kryterium jest możliwe do rozstrzygnięcia wyłącznie w sytuacji, gdy ustalone zostanie, że dana regulacja różnicuje sytuację prawną podmiotów podobnych. Wówczas sytuacja taka winna zostać zbadana pod kątem proporcjonalności różnicowania, tj. istnienia odpowiedniego stosunku pomiędzy wagą celu takiej regulacji, a wagą interesów adresatów dotkniętych różnicowaniem. Jak wskazano wyżej, w niniejszej sprawie brak jest różnicowania sytuacji prawnej w ww. grupie.
- „po trzecie, kryteria te muszą pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (...)” (tamże).

Należy pamiętać, że rudy metali objęte są własnością górnictw, do której prawo przysługuje Skarbowi Państwa (art. 10 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze). Powyższa zasada obowiązywała również do końca 2011 r., tj. do czasu wprowadzenia nowej ustawy. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze, złoża kopalin niestanowiące części składowych nieruchomości gruntowej są własnością Skarbu Państwa.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że tzw. renta surowcowa stanowi wynagrodzenie płacone na rzecz właściciela surowców mineralnych w zamian za udzieloną przedsiębiorcy zgodę na ich wydobycie, które najczęściej wiąże się z wyczerpywaniem lub ubożeniem tych dóbr. Jak podkreślił projektodawca, „osiągnięcie przez przedsiębiorcę korzyści z tytułu wydobycia surowców stanowiących własność państwa uzasadnia nałożenie na przedsiębiorcę dodatkowych podatków lub opłat poza standardowym podatkiem od dochodów przedsiębiorców. W związku z powyższym całkowite obciążenie takiej działalności obowiązkowymi dani-

nami na rzecz państwa w większości państw, oprócz podatku dochodowego oraz różnorodnych opłat o charakterze administracyjnym, koncesyjnym, środowiskowym, obejmuje również specjalny podatek, do której to kategorii można też zaliczyć projektowany podatek od wydobycia niektórych kopalin.” (str. 6 uzasadnienia projektu ustawy).

Nie tylko zatem powyższe względy, ale również istnienie tzw. władztwa podatkowego państwa uzasadnia stwierdzenie, że nałożenie „dodatkowego” podatku na producentów rudy miedzi nie narusza gwarancji konstytucyjnych. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 9 lutego 1999 r. (sygn. U 4/98, OTK nr 1/1999, poz. 4), „jest rzeczą oczywistą, że przy obecnym zróżnicowaniu działalności gospodarczej, pojawia się konieczność zróżnicowania ciężarów związanych z jej prowadzeniem. Każdy rodzaj działalności wiąże się z innym rodzajem kosztami. Przedsiębiorstwa wydobywcze uiszczają opłatę eksploatacyjną, ale nie płacą przykładowo – cła, które obciąża przedsiębiorstwa zajmujące się importem”. Należy zwrócić uwagę, że Konstytucja w art. 84 przypomina o istnieniu władztwa daninowego państwa. Zgodnie z powołanym przepisem art. 84 Konstytucji, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Władztwo daninowe państwa oznacza władzę stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków i opłat. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 października 2010 r. (sygn. K 58/07, OTK seria A, nr 8/2010, poz. 80), ustawodawca ma dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, przez które system podatkowy ma zapewnić systematyczne gromadzenie dochodów państwa, umożliwiającą realizację wydatków publicznych, wpływające na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników.

„Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. (...) Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego” (wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, Dz. U. nr 240, poz. 1439, str. 13969).

Podsumowując, należy wskazać raz jeszcze, że zasada równości wobec prawa nie zakłada traktowania wszystkich podmiotów identycznie, lecz gwarantuje, że podmioty znajdujące się w tej samej sytuacji prawnej będą traktowane tak samo. Na powyższe wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 9 lutego 1999 r. (sygn. U 4/98, OTK nr 1/1999, poz. 4), w którym wnioskodawca – Związek Pracodawców Górnictwa i Przetwórstwa Surowców Mineralnych w Kielcach z siedzibą w Wiśniówce zarzucał regulacji ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze, wprowadzającej opłatę eksploatacyjną od wydobycia kopalin, naruszenie zasady równości wobec prawa. Trybunał Konstytucyjny nie znalazł podstaw dla uzasadnienia tej tezy. Warto wskazać, że Trybunał w ww. wyroku podkreślił istotę swoich kompetencji wyjaśniając, że nie został powołany do oceny celowości i skuteczności ekonomicznej rozwiązań prawnych wprowadzonych przez ustawodawcę. Powyższe pragnie podkreślić również Opiniujący wskazując, że ocena konstytucyjności danego aktu prawnego nie uwzględnia analizy celowości i zasadności nakładanego podatku.

Konkludując, należy stwierdzić, że ustawa o podatku od wydobycia niektórych kopalin nie różnicuje w sposób nieuzasadniony sytuacji prawnej wydobywców miedzi i srebra. Ustawa jest zgodna z zasadą równości wobec prawa zawartą w art. 32 Konstytucji.

3. Ocena zgodności Ustawy z art. 217 Konstytucji

Ustawa nakłada na podmioty z sektora wydobywczego, w zakresie wydobywania miedzi i srebra, nowy podatek. Należy podkreślić, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 Konstytucji.

Przepis art. 217 Konstytucji gwarantuje, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przepis ten zawiera zatem nakaz uregulowania w ustawowym akcie prawnym elementów konstrukcji daniny publicznej, czyli m.in. zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz jej wysokości (stawki), a także ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych.

Jednocześnie, jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 października 2010 r. (sygn. K 58/07, OTK seria A, nr 8/2010, poz. 80), przepis art. 217 Konstytucji potwierdza swobodę ustawodawcy kształtowania treści ustaw określających obowiązki podatkowe. Duży zakres swobody ustawodawcy w zakresie władztwa daninowego koresponduje, według Trybunału, z rozbudowanym katalogiem konstytucyjnych wymogów o charakterze formalnym, które musi respektować ustawodawca, określając treść obowiązków w zakresie podatków i innych danin, w tym opłat.

Ustawa w sposób precyzyjny określa podatników, przedmiot opodatkowania i stawki opodatkowania. Prawidłowe sprecyzowanie zakresu podmiotowego nałożonego obowiązku jest wyjątkowo istotne w prawie daninowym. Aspekt ten jest szczególnie podkreślany przez Trybunał Konstytucyjny, który wskazuje, że brak jednoznacznego rozstrzygnięcia w ustawie o podmiocie opodatkowania przesądza o oczywistej sprzeczności aktu prawnego z art. 217 Konstytucji (wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02).

Ustawa wyraźnie określa moment powstania obowiązku podatkowego, ustalając jednocześnie sposób określenia tego momentu, w sytuacji gdy nie można określić dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy w związku z wyprodukowaniem koncentratu albo wydobyciem urobku rudy miedzi.

Zgodnie z art. 7 Ustawy wysokość podatku określa się poprzez ustalenie sumy iloczynów: ilości miedzi albo srebra oraz stawki podatku. Stawki podatku zostały określone jako wzór matematyczny, uwzględniający jako mnożnik obowiązującą średnią cenę miedzi (lub srebra). Jak stanowi art. 8 ust. 1 Ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych do dnia 10. każdego miesiąca, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” ogłasza w drodze obwieszczenia średnią cenę miedzi i średnią cenę srebra, na podstawie średniej arytmetycznej kursów dolara amerykańskiego do złotego i odpowiednio: średniej arytmetycznej dziennych notowań miedzi (LME Daily Official and Settlement Price) ustalonych na London Metal Exchange (LME) i średniej arytmetycznej dziennych notowań srebra (London Silver Fixing) ustalonych na London Bullion Market Association (LBMA).

Pomimo faktu, że stawka podatku od wydobywania niektórych kopalin nie została sformułowana jako konkretna stawka procentowa, to jednak ustawodawca określił górną granicę stawki. Trybunał Konstytucyjny dopuszcza takie działanie ustawodawcy jako zgodne z art. 217 Konstytucji. Warunkiem konstytucyjności takiego rozwiązania – w ocenie TK – jest to, „że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazań co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym” (wyrok TK z 1 września 1998 r., sygn. U 1/99, OTK nr 5/1998, poz. 63). Należy zauważyć, że precyzyjne określenie stawki procentowej podatku od wydobywania niektórych kopalin nie realizowałoby celu Ustawy, bowiem sztywna stawka nie uwzględniałaby koniunktury na rynku metali. Jak wskazał projektodawca w uzasadnieniu Ustawy, wzory równoważą przychody budżetowe z tytułu podatku

z zyskami podmiotów wydobywających miedź i srebro (str. 15 uzasadnienia Ustawy). Stawki podatkowe, w ocenie projektodawcy będą elastyczne i reaktywne, uzależnione od sytuacji rynkowej i mogą oscylować od minimalnie 0,5 % średniej ceny metalu do maksymalnie ok. 35 %, przy bardzo wysokich cenach tych metali. Należy zatem stwierdzić, iż treść przepisu art. 7 Ustawy w pełni realizuje gwarancje zastrzeżone w art. 217 Konstytucji.

Jedynym zagrożeniem, jakie dostrzega Opiniujący, jest uregulowanie art. 8 ust. 2 ustawy, zgodnie z którym: „w przypadku gdy notowania miedzi lub srebra, o których mowa w ust. 1 nie zostały ustalone, do obliczenia wysokości podatku przyjmuje się średnią cenę tony miedzi lub średnią cenę kilograma srebra ogłoszoną w ostatnim obwieszczeniu”. Wprowadzenie regulacji na wypadek potencjalnej sytuacji wstrzymania notowań na giełdzie czy nawet likwidacji podmiotu prowadzącego notowania jest działaniem racjonalnym z punktu widzenia bezpieczeństwa i stabilności przepisów prawa. Jednak wątpliwości budzi wprowadzone w art. 8 ust. 2 Ustawy uregulowanie „zamrażające” stawkę podatku, która pomimo ciągłych wahań cen miedzi i srebra zupełnie nie uwzględnia już sytuacji rynkowej (pomimo zaprzestania notowań rynek gospodarczy ciągle funkcjonuje). Taka regulacja w sposób istotny zagraża gwarancjom konstytucyjnym i jest ponadto sprzeczna z założeniami przez ustawodawcę celami Ustawy. Z tego powodu Opiniujący sugeruje zmianę art. 8 ust. 2 Ustawy poprzez odniesienie się zamiast do ostatniego obwieszczenia – np. do notowań giełdowych ustalanych na innych giełdach.

Ustawa określa w sposób precyzyjny termin płatności podatku oraz składania deklaracji podatkowych, a także właściwość organów podatkowych oraz inne obowiązki podatników bezpośrednio związane z nałożonym podatkiem (w tym obowiązki dokumentacyjne i obowiązków prowadzenia odpowiednich pomiarów). Ustawa nie reguluje zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Jednak kwestię tę należy rozpatrywać raczej z punktu widzenia dochowania zasady sprawiedliwości społecznej.

Podsumowując, przepisy ustawy są zgodne z art. 217 Konstytucji. Wszystkie niezbędne elementy podatku od wydobycia niektórych kopalin zostały określone w Ustawie w sposób wystarczający, gwarantując ustawową podstawę prawną nakładanego podatku.

III. Konkluzje

1. Analizowana ustawa jest ustawą podatkową. W stosunku do regulacji podatkowych Konstytucja ustanawia wyższe wymagania w zakresie wymogów tzw. przyzwoitej legislacji. Przepisy ustawy zostały sformułowane w sposób wyraźny i jasny, w związku z czym odpowiadają tym wymogom.

2. Przyjęty w Ustawie 14-dniowy okres *vacatio legis* jest okresem zbyt krótkim, w sposób istotny naruszającym art. 2 Konstytucji. Opiniujący sugeruje wydłużenie okresu *vacatio legis* ustawy co najmniej do jednego miesiąca, optymalnie do 2 miesięcy.

3. Objęcie wszystkich producentów miedzi oraz srebra w równym stopniu obowiązkiem podatkowym związanym z wydobyciem omawianych metali decyduje o dochowaniu przez ustawodawcę zasady równości wobec prawa wynikającej z art. 32 Konstytucji.

4. Zagrożenie dla gwarancji konstytucyjnych może stanowić uregulowanie art. 8 ust. 2 Ustawy, które w razie zaprzestania notowań na określonych w ustawie giełdach „zamraża” stawkę podatku, pomimo ciągłych wahań rynkowych cen miedzi i srebra. Opiniujący sugeruje zmianę art. 8 ust. 2 ustawy poprzez odniesienie się zamiast do ostatniego obwieszczenia np. do notowań giełdowych ustalanych na innych giełdach.

5. Przepisy Ustawy są zgodne z art. 217 Konstytucji. Wszystkie niezbędne elementy nałożonego podatku zostały określone w ustawie w sposób wystarczający, gwarantując ustawową podstawę prawną nakładanego podatku.

ŹRÓDŁA PRAWA

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.);
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn. Dz. U. 2005 Nr 228, poz. 1947, z późn. zm.);
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. Nr 163, poz. 981);
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172, z późn. zm.);
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

SKRÓTY

- Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku;
- TK – Trybunał Konstytucyjny;
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny;
- ZTP – Załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

WYKAZ DOKUMENTÓW

- Rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin z projektami aktów wykonawczych (druk nr 144);
- Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych z dnia 14 lutego 2012 roku o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190);
- Opinia Ministra Spraw Zagranicznych o zgodności z prawem Unii Europejskiej projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin z dnia 17 stycznia 2012 r.;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykazu i terytorialnego zasięgu działania urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi w zakresie spraw dotyczących podatku od wydobycia niektórych kopalin wraz z załącznikiem, uzasadnieniem oraz OSR;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od wydobycia niektórych kopalin wraz z załącznikiem, uzasadnieniem oraz OSR;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie ewidencji pomiarów ilości urobku rudy miedzi, zawartości miedzi oraz srebra w tym urobku, ilości wyprodukowanego koncentratu oraz zawartości miedzi oraz srebra w tym koncentracie wraz z uzasadnieniem oraz OSR;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie organu Służby Celnej właściwego do wykonywania zadań Służby Celnej w zakresie podatku od wydobycia niektórych kopalin wraz z załącznikiem, uzasadnieniem oraz OSR;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kontroli niektórych kopalin wraz z załącznikiem, uzasadnieniem oraz OSR;
- Projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie urzędowego sprawdzenia wraz z uzasadnieniem oraz OSR;
- Pismo KGHM Polska Miedź S.A. z siedzibą w Lubinie z dnia 30 grudnia 2011 r.;
- Sprawozdanie z 6. posiedzenia Sejmu w dniu 26 stycznia 2012 r. w odniesieniu do rozpatrywania projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin.
- Dodatkowe sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych z dnia 29 lutego 2012 r. po rozpatrzeniu poprawek do rządowego projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (druk nr 190-A);
- Sprawozdanie stenograficzne z 9. posiedzenia Sejmu w dniu 28 lutego 2012 r. w odniesieniu do rozpatrywania projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin.

**Opinia o zgodności z Konstytucją RP
ustawy z dnia 2 marca 2012 r.
o podatku od wydobycia niektórych kopalin
(druk senacki nr 66)**

1. Uwagi wstępne

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego znajduje wyraz przekonanie o autonomii ustawodawcy w zakresie kształtowania kierunków polityki podatkowej, zgodnie z którym „zasada wyłączności władzy ustawodawczej w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa jest zasadniczym elementem demokratycznego państwa prawnego”¹. W porządku konstytucyjnym tego państwa „kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego stanowi domenę legislatywy”²; ma ona „w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa”³. Ustawodawca „jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym”⁴. Według Trybunału Konstytucyjnego rola parlamentu „polega zatem na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Za wybór właściwych celów i metod działania parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem”⁵. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego szczególnie istotne jest przy tym, jako wartość konstytucyjna, zapewnienie równowagi budżetowej, „gdyż od niej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów”⁶. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego przywiązuje wagę do powściągliwości sędziowskiej w sprawach dotyczących oceny polityki podatkowej w myśl przekonania, że „swoboda władzy ustawodawczej jest wprawdzie ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi oraz obowiązkiem poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości, ale w wypadkach wątpliwych domniemanie powinno przemawiać na rzecz zgodności rozstrzygnięć ustawowych z Konstytucją, zaś obalenie tego domniemania wymaga bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą i Konstytucją”⁷. Orzecznictwo to odzwierciedla pogląd, w myśl którego

¹ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 12/94.

² Ibidem.

³ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 8/93 i w sprawie o sygn. K 12/94.

⁴ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 7/93.

⁵ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 12/94.

⁶ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 18/92.

⁷ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 1/94.

„nie każda zła ustawa (...) jest *per se* niezgodna z Konstytucją. Należy oddzielać kwestie oceny jakości prawa od kwestii jego niekonstytucyjności”, ponieważ Trybunał nie może pełnić roli „cenzora ustawodawcy w zakresie jego wyłącznych i niezbywalnych funkcji, które wiążą się z realizacją określonych założeń programowych w dziedzinie gospodarczej lub społecznej”⁸. Domniemanie, iż „ustawodawca wykonuje swe władztwo do regulowania stosunków społecznych w sposób zgodny z Konstytucją”⁹ było niejednokrotnie przywoływane w orzecznictwie. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie jest on „powołany do oceny słuszności i celowości działania ustawodawcy, lecz jedynie tego, czy stanowiąc prawo parlament przestrzegał norm, zasad i wartości ustanowionych w konstytucji”, oraz do ustalenia, czy wybór ustawodawcy „nie godzi w jakkolwiek dobro chronione przez Konstytucję oraz czy nie narusza kardynalnych zasad demokratycznego państwa prawnego, jak też nie narusza konstytucyjnie określonej istoty systemu podatkowego”¹⁰. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego jednakże „swoboda władzy ustawodawczej w kształtowaniu systemu podatkowego musi być skorelowana z obowiązkiem szczególnie starannego przestrzegania konstytucyjnych zasad regulujących zasady stanowienia i wprowadzenia w życie przepisów ustawowych dotyczących podatków. Z tych zasad wynika konstytucyjny wymóg rzetelnej i prawidłowej procedury”¹¹. Trybunał Konstytucyjny „stoi na stanowisku, że w procesie stanowienia norm prawa podatkowego ustawodawca nie może naruszyć kardynalnych zasad państwa prawa, a mianowicie: zakazu retroaktywności, odpowiedniej *vacatio legis*, ochrony praw niewadliwie nabytych oraz zakazu ingerowania w system podatkowy w toku roku podatkowego”¹².

Także w doktrynie dostrzegane jest znaczenie autonomii ustawodawcy w prawie podatkowym skorelowane ze szczególnym znaczeniem interesu publicznego w tej dziedzinie, przy jednoczesnym uznaniu, że chociaż określanie treści i kierunków rozwiązań podatkowych pozostawione jest prawodawcy, to jednak musi on „przestrzegać norm, zasad i wartości konstytucyjnych, nakazujących tworzenie sprawiedliwych, powszechnych i równych rozwiązań podatkowych (...) nienaruszających jednocześnie prawa własności i wolności działalności gospodarczej”¹³. Naruszenie to musiałoby prowadzić do obalenia – zdaniem doktryny wynikającego z Konstytucji – domniemania prawidłowości i konstytucyjności przyjmowanych przez ustawodawcę celów i kierunków rozstrzygnięć podatkowych¹⁴.

Powściągliwość sędziowska Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatkowych nie oznacza jednak uchylecia spoczywającego na ustawodawcy obowiązku, wynikającego z najwyższej mocy prawnej ustawy zasadniczej, realizacji postanowień Konstytucji w największym możliwym stopniu. W przeciwnym razie miałyby miejsce swoiste ograniczenie znaczenia Konstytucji w sferze podatków jako konsekwencja uznania, że autonomia podatkowa ustawodawcy jest równoznaczna z obniżeniem wymagań dotyczących konstytucyjności regulacji w tej dziedzinie.

Należy zatem podkreślić, że w świetle dotychczasowej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego naruszenie konstytucyjnych wymogów legislacji, wynikających z art. 2 Konstytucji,

⁸ Tak M. Safjan: Wystąpienie na Zgromadzeniu Ogólnym Sędziów TK 8 kwietnia 2003 r., w: „Studia i Materiały TK”, t. XIX, Warszawa 2003, s. 47.

⁹ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 25/95.

¹⁰ Tak w uzasadnieniu orzeczenia w sprawie o sygn. K 12/94.

¹¹ Ibidem.

¹² Ibidem.

¹³ Tak A. Krzywoń: Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011, s. 77.

¹⁴ Tak P. Tuleja: Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane zagadnienia), Kraków 2003, s. 235.

oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika i odbiera władzy państwowej konstytucyjną legitymację do pozbawiania własności wynikającą z władztwa daninowego, określoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji. Na gruncie tych przepisów „skonstruowana jest, przyjęta przez Trybunał, uznana przez doktrynę konstytucyjną, zasada władztwa daninowego, w tym także podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest oczywiście ograniczona również „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego”¹⁵. W świetle ugruntowanego orzecznictwa konstytucyjnego niezgodność przepisów podatkowych z art. 2 Konstytucji odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż „niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków w zakresie wynikającym z ich niekonstytucyjności”¹⁶.

2. Problem ewentualnego naruszenia zasady równości podmiotów gospodarczych

Istota zasady równości – w świetle orzecznictwa konstytucyjnego – sprowadza się do tego, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą relewantną były traktowane jednakowo, bez dyskryminacji ani uprzywilejowania. W tym kontekście ewentualny zarzut naruszenia przez ustawę z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (zwaną dalej ustawą) zasady równości, poprzez dyskryminowanie podmiotów zajmujących się wydobywaniem niektórych kopalin, nie wydaje się uzasadniony. Nie wszyscy podatnicy mogą podlegać jednakowym regułom. Jak zauważa Trybunał Konstytucyjny, nie można porównywać sytuacji podmiotów należących do kategorii na tyle odmiennych, że w żadnej mierze nie da się przyjąć, iż charakteryzują się daną cechą istotną w równym stopniu. Nie można więc też wyprowadzać stąd wniosków wskazujących na istnienie dyskryminacji czy też uprzywilejowania¹⁷. Odmienne podmioty, nie wykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być bowiem w różny sposób traktowane i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa¹⁸.

Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego z zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie

¹⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 39/06.

¹⁶ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 30/07.

¹⁷ Por. przykładowo w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 15/02.

¹⁸ Ibidem.

podmiotów prawa. Ustalenie to wymaga analizy celu i treści aktu normatywnego, w którym zawarta została kontrolowana norma prawna.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano¹⁹, że jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza on odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;

2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Zgodnie z poglądami wyrażanymi w piśmiennictwie ciężar wykazania, że wprowadzone różnicowanie podmiotów posiadających wspólną cechę istotną spełnia wymienione wyżej wymogi spoczywa przede wszystkim na organie państwowym, który ustanowił zakwestionowany akt prawotwórczy. W doktrynie znalazł także wyraz pogląd, w myśl którego zasada równości powinna być stosowana przy poszanowaniu zasady powściągliwości sędziowskiej²⁰.

Zważywszy zatem, że w świetle powołanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca dysponuje swego rodzaju autonomią w regulowaniu sfery podatkowej, a w odniesieniu do zasady równości wybór kryteriów różnicowania w poszczególnych dziedzinach życia społeczno-gospodarczego, a więc także w sferze kształtowania regulacji podatkowych, należy do ustawodawcy²¹, trudno uznać zawarte w ustawie rozwiązania dotyczące opodatkowania wydobywania niektórych kopalin za naruszające zasadę równości. Omawiana ustawa zawiera rozwiązania nakładające obowiązek podatkowy na wszystkie podmioty charakteryzujące się cechą z punktu widzenia regulacji istotną (wydobywanie określonych w ustawie kopalin i związana z tym jednorodność działalności gospodarczej, polegająca na uzyskiwaniu dochodów z tego samego źródła), a krąg adresatów nie został określony w sposób dowolny, lecz odpowiada zamierzeniom ustawodawcy. W świetle doktryny za przesłanki zróżnicowania obciążeń podatkowych uznać można przedmiot prowadzonej działalności oraz jej formę organizacyjną, a także charakter działalności podatnika²².

3. Problem naruszenia zasady wolności działalności gospodarczej

Zasada wolności działalności gospodarczej jako zasada ustrojowa stanowi dyrektywę interpretacyjną wyznaczającą ramy, poza które „decyzje ustawodawcze nie mogą wykraczać”²³, a zarazem stanowi „podstawę do konstruowania prawa podmiotowego przysługującego jednostce”²⁴. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada wolności działalności gospodarczej „nie obejmuje w jednakowym stopniu wszystkich podmiotów faktycznie zajmu-

¹⁹ Por. przykładowo w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 10/01.

²⁰ Tak L. Garlicki: *Zasada równości i zakaz dyskryminacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Obywatel – jego wolności i prawa*, Warszawa 1998, s. 67.

²¹ *Ibidem*.

²² Por. J. Ciapała: *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 20009, s. 133. Por. także A. Krzywoń: *op. cit.*, s. 87.

²³ Tak L. Garlicki: uwagi do art. 20, w: L. Garlicki, red.: *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2005, t. IV, s. 4.

²⁴ L. Garlicki: *op. cit.*, s. 8.

jących się jej prowadzeniem” – 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”²⁵. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego formuły wolnościowej „nie można używać w odniesieniu do państwa i innych instytucji publicznych, których bezpośredni udział lub pośredni wpływ na gospodarkę nie jest wykluczony, ale których działalność podlegać musi innemu reżimowi pod względem konstytucyjnym niż działalność podmiotów prywatnych”²⁶. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego art. 20 Konstytucji, określający w sposób najogólniejszy ustrój gospodarczy RP, „uznaje społeczną gospodarkę rynkową za jego podstawę. «Filarami», na których wspiera się społeczna gospodarka rynkowa, są wolność działalności gospodarczej i własność prywatna, a także solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych. To wyrażone w art. 20 Konstytucji sprzężenie wolności działalności gospodarczej z własnością prywatną świadczy, że konstytucyjną gwarancją wynikającą z art. 22 Konstytucji objęta jest działalność gospodarcza, dla której materialną podstawą jest szeroko pojęta własność prywatna, nie jest natomiast objęta nią działalność prowadzona przez państwo i różne instytucje publiczne z wykorzystaniem majątku Skarbu Państwa, innych państwowych osób prawnych lub mienia należącego do jednostek samorządu terytorialnego”²⁷.

Trybunał Konstytucyjny dwukrotnie²⁸ uznał brak właściwości KGHM do wnoszenia skarg konstytucyjnych jako podmiotu o innym charakterze aniżeli prywatny. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „zasadniczym elementem różniącym pozycję podmiotów prywatnych od „państwa i innych instytucji publicznych” jest materialna podstawa prowadzonej działalności gospodarczej, a przyjęcie kryterium majątkowego jako podstawy odróżnienia publicznych podmiotów gospodarczych, których działalność oparta jest na własności publicznej, od prywatnych podmiotów gospodarczych, których działalność oparta jest na własności prywatnej, jest w pełni zasadne. Publicznym podmiotem gospodarczym jest niewątpliwie podmiot prowadzący działalność gospodarczą całkowicie opartą na majątku publicznym, w szczególności zaś jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, przedsiębiorstwo państwowe, jednostka samorządu terytorialnego (...) kryterium majątkowe uzupełnia kryterium funkcjonalne, zakładające określanie publicznego charakteru statusu podmiotu przez pryzmat analizy rzeczywistego (pośredniego lub bezpośredniego) wpływu organów państwa na jego działalność”²⁹. W obecnym stanie faktycznym i prawnym, zważywszy że Skarb Państwa posiada 31,79 % akcji spółki³⁰, do jej działalności powinna znajdować zastosowanie konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej³¹.

Wolność działalności gospodarczej i konstytucyjne zasady jej ograniczenia były wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego³², w świetle którego wolność ta, stanowiąc podstawę ustroju społeczno-gospodarczego i podstawę konstruowania prawa podmiotowego, „nie ma charakteru absolutnego, może i musi podlegać różnego rodzaju ograni-

²⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 19/00.

²⁶ Ibidem.

²⁷ Ibidem.

²⁸ W postanowieniach w sprawach o sygn. SK 67/05 i SK 80/06.

²⁹ Tak w postanowieniu w sprawie o sygn. SK 80/06.

³⁰ Według danych opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Skarbu Państwa.

³¹ Por. A. Krzywoń: op. cit., s. 88.

³² Por. przykładowo wyroki w sprawach K 41/02 i K 23/04.

czeniu, co wynika choćby z zaakcentowania w art. 20 „społecznego” charakteru gospodarki rynkowej. Ograniczenia te, ze względu na charakter działalności gospodarczej i jej bliski związek z interesami innych osób oraz interesem publicznym, mogą być większe niż w odniesieniu do praw lub wolności o charakterze osobistym bądź politycznym. W interesie państwa leży bowiem tworzenie ram prawnych obrotu gospodarczego, pozwalających zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, o ile skutki te ujawniają się w sferze nieobojętnej dla państwa ze względu na ochronę powszechnie uznawanych wartości. Mimo powyższego ustawodawca nie może wolności działalności gospodarczej reglamentować w sposób dowolny, a art. 22 Konstytucji stawia w tym względzie dwa warunki: w płaszczyźnie formalnej wymaga, by ograniczenie było wprowadzone w drodze ustawy, w płaszczyźnie materialnej zaś – by uzasadnione było „ważnym interesem publicznym”. Ów „ważny interes publiczny” – choć jest kategorią ocenną – nie może być interpretowany rozszerzająco ani prowadzić do ograniczenia innego odrębnego prawa, a konstytucyjnie dopuszczalne ograniczenie musi być na tyle merytorycznie uzasadnione, by w konflikcie z zasadą swobodnej działalności gospodarczej rachunek aksjologiczny przeważał na jego korzyść³³.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „ustawodawca może ingerować tylko w razie konieczności i tylko w niezbędnym wymiarze. Istotą zakazu nadmiernej ingerencji, wynikającej z zasady proporcjonalności, jest uznanie, że państwo nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, zwłaszcza zaś ograniczeń o zaburzonej proporcji³⁴ pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień a rangą podlegającego ochronie interesu publicznego. W świetle orzecznictwa konstytucyjnego „uznanie proporcjonalności ograniczenia prawa wymaga ustalenia, czy wkroczenie prawodawcy w sferę wolności lub praw jest niezbędne dla osiągnięcia założonego celu, a nie jedynie „sprzyja” temu celowi, czy też „ułatwia” jego osiągnięcie³⁵. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego warunkiem ograniczenia korzystania z wolności działalności gospodarczej jest „konieczność w demokratycznym państwie”, wynikająca z imperatywu zapewnienia bezpieczeństwa i porządku publicznego w państwie, z potrzeby ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej oraz z niezbędności ochrony wolności i praw innych osób (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Ustawa zasadnicza niezbędną przesłanką legalnego ograniczenia wolności działalności gospodarczej czyni szczególnie czy też kwalifikowany rodzaj interesu publicznego, mianowicie interes „ważny”. Ustawodawca „musi zatem każdorazowo wykazać, iż ograniczenie wolności działalności gospodarczej służy ochronie szczególnie istotnego interesu publicznego. Konieczność ograniczenia tej wolności jest uzasadniona, o ile ustanawiane ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc: zastosowane środki prowadzą do zamierzonych celów, są niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane, skutki ograniczeń są proporcjonalne do ciężarów³⁶. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w zakresie ważnego interesu publicznego „mieszczą się ponadto wartości niewymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji zakres dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej jest, przynajmniej z punktu widzenia materialnoprawnych przesłanek ograniczeń, szerszy od zakresu ograniczeń tych wolności i praw, do których odnosi się art. 31 ust. 3 Konstytucji³⁷.”

Analizując z tej perspektywy ograniczenia wolności działalności gospodarczej wprowadzone omawianą ustawą w postaci podatku od wydobycia niektórych kopalin należy podkreślić, że – w świetle sejmowej debaty nad ustawą – mamy do czynienia z ogranicze-

³³ Ibidem.

³⁴ Ibidem.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

niem wolności działalności gospodarczej podyktowanym potrzebą zachowania równowagi budżetowej. Tego rodzaju przesłanka mieści się w zakresie „ważnego interesu publicznego”. Jednakże z przebiegu debaty³⁸ nie wynika, że wykazano, iż zastosowane środki w postaci uchwalenia ustawy prowadzą do zamierzonego celu w perspektywie dłuższej niż bieżąca kadencja Sejmu, że nakładane ograniczenia są proporcjonalne do ciężarów i nie spowodują negatywnych konsekwencji dla opodatkowanego sektora gospodarki w dłuższej perspektywie.

Ustawodawca ma konstytucyjny obowiązek kierowania się zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), także ograniczając wolność działalności gospodarczej dla zachowania równowagi budżetowej. Ustawa tę zasadę narusza nakładając nagle, a przez to nieproporcjonalne ograniczenia na rozwój górnictwa miedziowego w Polsce. **Nie do pogody z zasadą społecznej gospodarki rynkowej jest osłabianie konkurencyjności spółki giełdowej przez ustawodawcę w sposób ingerujący w prawa majątkowe właścicieli akcji.** Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „zasada społecznej gospodarki rynkowej wymaga, aby państwo i inne instytucje publiczne w stosunkach z podmiotami z sektora prywatnego (w stosunkach zewnętrznych z punktu widzenia instytucji publicznych) działały w formach i na zasadach rynkowych”³⁹. W doktrynie wskazano, że jeżeli regulacje prawa podatkowego eliminują lub znacznie utrudniają podejmowanie przez przedsiębiorców opłacalnej i racjonalnej działalności gospodarczej w jakiejś dziedzinie, to prawdopodobnie dochodzi do przekroczenia granic swobody ustawodawcy w ustanawianiu danin publicznych⁴⁰. W dyskusji sejmowej nad ustawą znalazł wyraz pogląd, zgodnie z którym jej uchwalenie będzie wyrazem dążenia ustawodawcy do ograniczenia wolności działalności gospodarczej w dziedzinie regulowanej ustawą⁴¹. Odrzucenie tej tezy w drodze głosowania jedynie formalnie eliminuje wyrażoną w niej ocenę dyskwalifikującą ustawę jako niezgodną z art. 20 Konstytucji.

Mechanizm określania stawek podatkowych – ze względów wskazanych w pkt 5 opinii – powoduje, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej nie następuje „tylko w drodze ustawy”, jak tego wymaga art. 22 Konstytucji, ale według zasad określonych w ustawie.

4. Problem wprowadzenia nowego podatku w ciągu roku podatkowego i *vacatio legis* ustawy

W orzecznictwie konstytucyjnym przyjęto istnienie zakazu dokonywania zmian podatkowych w ciągu roku podatkowego. Wprowadzenie nowego podatku w ciągu roku podatkowego – niezależnie od tego, w jakim okresie jest on płacony – narusza zasadę prawidłowej legislacji.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że daleko idąca 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” stanowiących przejaw zaufania do państwa⁴². Zasady te powinny znajdować zastosowanie

³⁸ Por. w szczególności Sprawozdanie stenograficzne z 6 posiedzenia Sejmu w dniu 26 stycznia 2012 r., s. 254 i nast.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Por. A. Krzywoń: op. cit., s. 101 i powołana tam literatura.

⁴¹ Por. w szczególności Sprawozdanie stenograficzne z 6 posiedzenia Sejmu w dniu 26 stycznia 2012 r., s. 254 i nast.

⁴² Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 26/97.

w odniesieniu do podmiotów korzystających z wolności działalności gospodarczej. Również dla nich, tak jak dla obywateli „w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką”⁴³, niezależnie od tego, w jakim procencie akcje tych spółek stanowią własność skarbową, a w jakim prywatną. Z Konstytucji RP nie wynika jakiegokolwiek usprawiedliwienie dla dyskryminacji podmiotów gospodarczych z udziałem Skarbu Państwa w stosunku do podmiotów prywatnych prowadzących działalność gospodarczą. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, iż zmiany obciążeń podatkowych „gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego”⁴⁴, a odstąpienie od tych wymagań „dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne”⁴⁵. W przypadku spółki giełdowej mamy do czynienia z sytuacją zbliżoną do kontekstu funkcjonowania indywidualnego podatnika ze względu na konsekwencje wprowadzenia podatku w trakcie roku podatkowego dla kondycji spółki. Efekty wprowadzenia podatku dla spółki i jej akcjonariuszy mogą łączyć się z uszczupleniem dochodów, a więc „ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu”, że akcjonariusz opodatkowanej spółki „zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku”⁴⁶. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie można „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”⁴⁷. Spostrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego znajdują odniesienie zarówno do spółki prowadzącej działalność gospodarczą, jak i jej akcjonariuszy. Arbitralna zmiana reguł gry – wbrew zasadzie dialogu społecznego, stanowiącej w myśl wstępu do Konstytucji podstawę prawa i w myśl jej art. 20 podstawę społecznej gospodarki rynkowej – utrudnia uznanie za usprawiedliwione balansowanie wartości konstytucyjnych, mogące prowadzić do akceptacji zmiany reguł opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego związany jest ściśle zarówno z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony bezpieczeństwa prawnego oraz należytego zabezpieczenia tzw. interesów w toku, jak również z obowiązkiem ustanowienia przez ustawodawcę stosownej *vacatio legis*. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zakaz ten jest uszczegółowieniem owych zasad w odniesieniu do prawa daninowego⁴⁸. Wobec szczególnego natężenia władztwa państwa w stosunku prawnopodatkowym zakaz ten „pełni istotną funkcję gwarancyjną dotyczącą ochrony prawnej interesów jednostki. Jego treścią jest bowiem zabezpieczenie możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy

⁴³ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 25/95.

⁴⁴ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 28/95.

⁴⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 26/97.

⁴⁶ Por. uzasadnienie wyroku w sprawie o sygn. K 26/97.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 13/01.

uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego⁴⁹. Nie należy wszakże zapominać, że opodatkowanie spółki giełdowej jest w istocie nałożeniem ciężarów na jej akcjonariuszy w sposób, który może stanowić zagrożenie dla pewności prawa regulującego ich interesy.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, „co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoim interesami⁵⁰.

Zarazem jednak „równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Ochrona tych wartości nie ma charakteru ani absolutnego, ani też przeważającego w stosunku do innych wartości konstytucyjnych. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, może jednak wywierać istotny wpływ na ocenę wprowadzonych regulacji ustawowych w kwestiach dotyczących poszanowania zasad prawidłowej legislacji, w tym tych, które nakazują zachowanie odpowiedniego okresu *vacatio legis*⁵¹. Pogląd ten skłonił Trybunał Konstytucyjny do uznania, że wprowadzenie nowej kategorii podatku może nastąpić w trakcie roku podatkowego pod warunkiem, że opodatkowanie to będzie miało zastosowanie od określonej na przyszłość daty osiągnięcia pewnych kategorii dochodów⁵².

W doktrynie wskazano, że zmiany tych danin, które nie są pobierane w skali rocznej dopuszczalne są w ciągu roku podatkowego, jednakże przy zachowaniu stosownej *vacatio legis*, zwłaszcza gdy występuje powiązanie działalności gospodarczej z obowiązkami podatkowymi wobec państwa⁵³.

Zważywszy, że:

1. opiniowana ustawa wprowadza nowy podatek, który nie jest modyfikacją istniejących już obciążeń,

2. wprowadzenie tego podatku nie stanowi reakcji ustawodawcy na nadużycia podatników,

3. uzasadnieniem dla nowego podatku jest raczej potrzeba racjonalizacji opodatkowania wydobycia niektórych kopalin, aniżeli równowaga budżetowa i stan finansów publicznych,

– należy uznać zarówno wprowadzenie podatku w ciągu roku podatkowego, jak i przewidziany w ustawie 14-dniowy okres dostosowawczy, za niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Projektodawcy ani w uzasadnieniu ani w toku debaty nie wykazali, że za rezygnacją z mających oparcie w art. 2 Konstytucji zasad zmian w opodatkowaniu przemawiają doniosłe wartości konstytucyjne, które doznają uszczerbku, jeżeli nowy podatek zostanie wprowadzony z zachowaniem tych zasad.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 47/01.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Ibidem. Por. także A. Krzywoń: op. cit., s. 146.

⁵³ Tak A. Krzywoń: op. cit., s. 149.

Wprowadzenie szczególnego okresu dostosowawczego jest w przypadku ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin nieodzowne ze względu na to, że dokonuje ona ingerencji w podmiotowe prawo do wolności działalności gospodarczej prowadzonej przez pozapaństwowych akcjonariuszy spółki giełdowej podlegającej opodatkowaniu, godząc w prawa nabyte do prowadzenia tej działalności na określonych zasadach, dotyczących opodatkowania spółki. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych, poza zakresem ochrony pozostają zasadniczo natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych”⁵⁴. Nakaz ochrony praw nabytych nie oznacza jednak nienaruszalności tych praw. Trybunał Konstytucyjny uznaje, że „bezwzględna ochrona praw nabytych prowadziłaby do petryfikacji systemu prawnego, uniemożliwiając wprowadzenie niezbędnych zmian w obowiązujących regulacjach prawnych. Konstytucja dopuszcza ustanawianie regulacji, które ograniczają lub znoszą prawa nabyte, jeżeli jest to uzasadnione celem legitymowanym konstytucyjnie. Ingerując w prawa nabyte, prawodawca powinien jednak wprowadzić rozwiązania prawne, które zawężają do niezbędnego minimum negatywne skutki dla zainteresowanych i umożliwiają im dostosowanie się do nowej sytuacji, w szczególności przez wprowadzenie odpowiedniej *vacatio legis* lub ustanowienie przepisów przejściowych ułatwiających adresatom norm prawnych dostosowanie się do nowych regulacji. Ocena dopuszczalności wyjątków od zasady ochrony praw nabytych wymaga rozważenia w szczególności, czy jest usprawiedliwione oczekiwanie jednostki, że prawa uznane przez państwo będą realizowane”⁵⁵. Oczekiwania spółki i jej akcjonariuszy osiągających zyski zgodnie z prawem dotyczące stabilności prawnych uwarunkowań działalności gospodarczej należy uznać za usprawiedliwione w demokratycznym państwie prawnym. Uzasadnia to ochronę ich praw nabytych w postaci ponadstandardowego okresu dostosowawczego, adekwatnego do skutków dokonywanej ingerencji. W rozważaniach o moralności, dzięki której „prawo jest możliwe” L. Fuller zauważa: „kiedy prawo pierwotnie nie opodatkowywało pewnego rodzaju zysków, jego celem mogło być skłonienie ludzi do podejmowania transakcji przynoszących taki właśnie zysk. Jeśli później nakłada się nań podatek, znaczy to, że w gruncie rzeczy karze się człowieka za działalność, do której poprzednio był skłaniany przez prawo”⁵⁶.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażono przekonanie, w myśl którego kluczową dla sprawy zmian w podatkach zasadą jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, mająca swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Zgodnie z poglądem Trybunału opiera się ona na „pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...).

⁵⁴ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 32/00.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ Por. L. Fuller: *Moralność prawa*, Warszawa 2004, s. 51.

Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach (...)”⁵⁷. Według Trybunału Konstytucyjnego „chodzi tu więc nie o ten aspekt pewności prawa, który odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym drugim sensie prawo pewne (pewność prawa) oznacza także prawo sprawiedliwe”⁵⁸.

Omawiana ustawa, wprowadzając nowe rozwiązania podatkowe, narusza przede wszystkim zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz będącą jej konsekwencją zasadę szanowania przez ustawodawcę tzw. interesów w toku, co rodzi obowiązek ustanowienia przez ustawodawcę odpowiedniej *vacatio legis*. Ustawa narusza również wyprowadzany przez Trybunał z zasady demokratycznego państwa prawnego zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „zakaz ten związany jest ściśle zarówno z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony bezpieczeństwa prawnego oraz należytego zabezpieczenia tzw. interesów w toku, jak również z obowiązkiem ustanowienia przez ustawodawcę stosownej *vacatio legis*. Jest ich uszczegółowieniem w odniesieniu do prawa daninowego. Wobec szczególnego natężenia władztwa państwa w stosunku prawnopodatkowym zakaz ten pełni istotną funkcję gwarancyjną dotyczącą ochrony prawnej interesów jednostki”⁵⁹. Ustawodawca nie może nie pamiętać o skutkach wprowadzonego ustawą opodatkowania dla interesów życiowych zarówno pracowników podmiotu podlegającego opodatkowaniu, jak i jego akcjonariuszy. Konstytucyjna ochrona praw nabytych nie oznacza jednak „niedopuszczalności ich ograniczania lub znoszenia, jeżeli jest to uzasadnione celem legitymowanym konstytucyjnie, przy założeniu, że negatywne skutki zostaną zawężone do niezbędnego minimum”⁶⁰. **Przewidziany w ustawie okres dostosowawczy nie zawęży jej negatywnych skutków do niezbędnego minimum.**

5. Konstrukcja podatku a wymóg określenia stawek podatkowych w drodze ustawy

Przyjęta w ustawie konstrukcja stawki podatku, uzależniająca ją od średnich cen surowców ogłoszonych w drodze obwieszczenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do 10 dnia każdego miesiąca, wyrażonych w złotych, na podstawie średniej arytmetycznej średnich kursów dolara amerykańskiego do złotego ogłoszonych przez NBP w poprzednim miesiącu oraz średniej arytmetycznej dziennych notowań surowców ustalonych w Londynie wyrażonej w dolarach amerykańskich, powoduje zdeterminowanie stawki podatkowej nie w ustawie, z właściwą regulacji ustawowej stabilnością i przewidywalnością, ale uzależnia tę stawkę od comiesięcznych obwieszczeń ministerialnych, ogłaszanych w „Monitorze Polskim”. Jest to niezgodne z art. 217 Konstytucji RP, który formułuje – jak to ujął Trybunał Konstytucyjny – „bezwzględny nakaz”⁶¹ regulacji w drodze ustawy materii w nim określonej,

⁵⁷ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 3/00.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 13/01.

⁶⁰ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 15/02.

⁶¹ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 27/02.

a w szczególności „podatków, innych danin publicznych, (...) podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. **Uzależnienie podatków i stawek podatkowych od kursów walut i notowań giełdowych pozbawia znaczenia konstytucyjny wymóg regulowania tych materii w ustawie, stanowiąc zaprzeczenie wyrażonego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego poglądu, że regulacja ustawowa zyskuje w przypadku kwestii podatkowych „zupelny charakter”⁶². Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „norma prawnopodatkowa powinna się charakteryzować kompletnością na poziomie ustawowym”⁶³. W doktrynie wskazano, że wymóg drogi ustawowej „z samej definicji wyklucza regulację danej materii w akcie zawierającym przepisy wewnątrznie obowiązujące zarówno wymienione w Konstytucji (...), jak niewymienione (np. instrukcje ministra finansów)”⁶⁴. Obwieszczenie Ministra Finansów, o którym mowa w opiniowanej ustawie, ma charakter instrukcji precyzującej stawki podatkowe. Zasada określania stawek podatkowych w drodze ustawy wyklucza stworzenie mechanizmu, w wyniku działania którego wysokość stawki podatkowej nie zależy od ustawodawcy. Kompetencja do ustalania stawek podatkowych należy do państwa i nie może ono zrezygnować z tej kompetencji na rzecz rynku międzynarodowego.**

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano, że „zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworzędna, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu”⁶⁵. **W świetle wprowadzonego w ustawie mechanizmu konstruowania podatku jego wysokość zależy w istocie nie od ustawy, ale od zdarzeń niepewnych, do których należy wysokość wskaźników w ustawie powołanych oraz od obwieszczenia Ministra Finansów. Budzi to wątpliwości w świetle nakazu określoności prawa daninowego**⁶⁶.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażono przekonanie, że „w sferze prawa daninowego, w świetle art. 84 Konstytucji, nie można przyjmować domniemania płacenia podatków i innych danin publicznych. W sferze prawa podatkowego zakaz wykładni rozszerzającej dotyczy nie tylko wyjątków, ale i zasad”⁶⁷. Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, że „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w świetle powszechności płacenia danin publicznych, wyrażonej w art. 84 Konstytucji, „zasadą jest obowiązek płacenia danin publicznych, a nie wolność od ponoszenia ciężarów na rzecz państwa. Powszechność ta nie oznacza jednak domniemania istnienia obowiązku daninowego. Art. 84 Konstytucji stwierdza bowiem, że obowiązek taki musi wynikać z ustawy. Art. 217 Konstytucji wskazuje, jakie ele-

⁶² Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 28/98.

⁶³ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 13/01.

⁶⁴ Por. W. Sokolewicz: uwagi do art. 217, w: L. Garlicki, red.: Konstytucja RP. Komentarz, Warszawa 2005, t. IV, s. 18.

⁶⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 6/02.

⁶⁶ Por. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 19/99.

⁶⁷ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 7/08.

menty musi określać ustawa, aby spełniała konstytucyjne wymogi nakładania podatków i innych danin publicznych. Należą do nich: podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Z przepisu tego wynika zatem zakaz domniemania istnienia obowiązku podatkowego, jeżeli nie wynika on wprost z ustawy, która winna określać w sposób precyzyjny, wskazane wyżej, elementy norm podatkowych. W zakresie prawa daninowego, mimo konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, zakaz rozszerzającego interpretowania przepisów dotyczy nie tylko wyjątków, ale także przepisów nakładających obowiązek płacenia tych danin⁶⁸. Jednakże precyzja sformułowań ustawy polega na odesłaniu do określenia stawek podatkowych przez rynki międzynarodowe; nie można jednak wykluczyć ze strony owych rynków takich działań, które przecież – jak to sformułował ustawodawca w ustawie o zmianie ustawy o stanie wojennym oraz o kompetencjach Naczelnego Dowódcy Sił Zbrojnych i zasadach jego podległości konstytucyjnym organom Rzeczypospolitej Polskiej oraz niektórych innych ustaw⁶⁹, odnosząc się zapewne do niektórych przejawów dotychczasowej praktyki – można będzie uznać za „celowe działania (...) godzące w ważny interes gospodarczy” państwa⁷⁰.

W świetle poglądów Trybunału Konstytucyjnego celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest „nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej”⁷¹, lecz przede wszystkim „wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej”⁷². **Stworzona w omawianej ustawie konstrukcja określenia stawek podatkowych oznacza w istocie upoważnienie do kształtowania ich wysokości przez rynki finansowe.** Orzecznictwo konstytucyjne zrównuje odsyłanie w materii podatkowej do aktów wykonawczych ze stanowieniem niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów podatkowych⁷³. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „odwołanie się do Klasyfikacji Środków Trwałych nie może mieć bezpośredniego znaczenia dla konstruowania norm podatkowych czy daninowych. Klasyfikacja Środków Trwałych wynika z rozporządzenia Rady Ministrów, a zgodnie z art. 217 Konstytucji, 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”⁷⁴. **To z przepisów ustawowych „powinny jednoznacznie wynikać precyzyjne normy podatkowe czy daninowe”⁷⁵.**

6. Konkluzja

Ustawa nie narusza zasady równości podmiotów gospodarczych. Przewidziane w niej wprowadzenie podatku od wydobycia niektórych kopalin jest niezgodne z art. 20 (wolność działalności gospodarczej) i z art. 22 (ograniczenie wolności działalności gospodarczej) Konstytucji RP. Wprowadzenie nowego podatku w ciągu roku podatkowego oraz przewidziany w ustawie okres dostosowawczy są niezgodne z art. 2 Konstytucji (zasady przyzwoitej legislacji w demokratycznym państwie prawnym). Sposób okre-

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ Dz. U. z 2011 r. Nr 222, poz. 1323.

⁷⁰ Tak w art. 1 ust. 1 pkt 1 wspomnianej ustawy.

⁷¹ Por. uzasadnienie wyroku w sprawie o sygn. U 9/97.

⁷² Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 7/00.

⁷³ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 6/02.

⁷⁴ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 7/08.

⁷⁵ Ibidem.

ślenia stawek podatkowych jest niezgodny z art. 217 Konstytucji (określanie stawek podatkowych następuje w drodze ustawy). Wprowadzenie podatku od wydobycia kopalin należy do władzy ustawodawczej, ale wymaga to respektowania reguł konstytucyjnych.

