

WYROK
z dnia 18 listopada 2014 r.
Sygn. akt K 23/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący
Stanisław Biernat
Zbigniew Cieślak – sprawozdawca
Mirosław Granat
Piotr Tuleja,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawców oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 18 listopada 2014 r., połączonych wniosków:

- 1) grupy posłów z 26 kwietnia 2012 r. o zbadanie zgodności:
 - a) art. 7 ust. 1-5 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362), a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymieniony przepis jest nierozdzielnie związany z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji,
 - b) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4, art. 7 ust. 1-5 ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie związane z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji,
 - c) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 1 i 2, art. 7 ust. 1-5 ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie związane z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji,
 - d) art. 27 w związku z art. 17 i w związku z art. 19 ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a z art. 2 Konstytucji,
 - e) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5, art. 6 i art. 27 ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymienione przepisy są nierozdzielnie związane z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2 Konstytucji,
 - f) ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 oraz

* Sentencja została ogłoszona dnia 27 listopada 2014 r. w Dz. U. poz. 1663.

art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji,

- 2) grupy posłów z 10 maja 2012 r. o zbadanie zgodności art. 1-26 w związku z art. 27 ustawy powołanej w punkcie 1 lit. a z art. 2 Konstytucji, a w szczególności z wynikającymi z niego zasadami należytej legislacji podatkowej, zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa,

o r z e k a:

1. Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362 oraz z 2014 r. poz. 1215) jest zgodna z art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 7 ust. 1-5 ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 217 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy powołanej w punkcie 1 są zgodne z art. 32 i art. 84 Konstytucji.

4. Art. 17 i art. 19 w związku z art. 27 ustawy powołanej w punkcie 1 są zgodne z art. 2 Konstytucji.

5. Art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy powołanej w punkcie 1 są zgodne z art. 2 Konstytucji i wywodzoną z niego zasadą określoności prawa.

6. Art. 3 – art. 7 ust. 1-5, art. 8, art. 9, art. 14, art. 15 ust. 1-3 i art. 21 pkt 2 w związku z art. 27 ustawy powołanej w punkcie 1 są zgodne z art. 2 Konstytucji.

7. Art. 3 ust. 2 i art. 9 ustawy powołanej w punkcie 1 są zgodne z art. 118 ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

I

1. Grupa posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość” (dalej: wnioskodawca) wystąpiła 26 kwietnia 2012 r. z wnioskiem o zbadanie zgodności:

1) art. 7 ust. 1-5 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362; dalej: ustawa o podatku od kopalin), a w

konsekwencji całej ustawy, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwalnie związany z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji,

2) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4, art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwalnie związany z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

3) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 1 i 2, art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwalnie związany z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji,

4) art. 27 w związku z art. 17 i w związku z art. 19 ustawy o podatku od kopalin z art. 2 Konstytucji,

5) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5, art. 6 i art. 27 ustawy o podatku od kopalin, a w konsekwencji całej ustawy, gdyż wymieniony przepis jest nierozzerwalnie związany z całą zaskarżoną ustawą, z art. 2 Konstytucji,

6) ustawy o podatku od kopalin z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

1.1. W uzasadnieniu wnioskodawca sformułował zarzut, że art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin nadmiernie ingeruje w prawo własności, czym narusza prawo oraz zasadę proporcjonalności, jak również wolność działalności gospodarczej. Kwestionowany przepis ustanawia stawkę podatku prowadzącą do tego, że łączna wysokość opodatkowania dochodów z wydobywania miedzi i srebra zbliża się do wysokości tych dochodów. Jest to zatem „podatek konfiskacyjny”, polegający na opodatkowaniu zdarzeń bez uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika i w sposób wykraczający poza tę zdolność. Według wyliczeń wnioskodawcy zsumowany podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od wydobywania niektórych kopalin (dalej też: podatek od miedzi i srebra) sięga 60% zysku podmiotu. W przypadku KGHM Polska Miedź S.A. (dalej też: KGHM), przy obecnych cenach miedzi i po uwzględnieniu podatku od dywidendy, akcjonariusz spółki otrzyma 40% jej zysku, a po wzroście cen miedzi – 30%; pozostała część zysku – odpowiednio 60% i 70% – zostanie przeznaczona na podatek dochodowy, od dywidendy, od miedzi i srebra i inne. Oznacza to naruszenie istoty prawa własności KGHM, niemające wystarczającego usprawiedliwienia w ochronie interesu publicznego, jakim jest zapewnienie dochodu państwu.

Zdaniem wnioskodawcy podatek od miedzi i srebra (obok podatku dochodowego od osób prawnych) będzie dodatkowo obciążać dochody podmiotów wydobywających miedź i srebro (przy czym ustawa o podatku od kopalin nie tylko nie wprowadza wyłączenia dochodów z tej działalności z opodatkowania podatkiem dochodowym, lecz również nie pozwala na uwzględnienie uiszczonych kwot podatku od miedzi i srebra w kosztach uzyskania przychodu). Jednocześnie należy zaznaczyć, że konstytucyjnie dopuszczalne opodatkowanie dochodów (zysków) w zakresie wydobywania kopalin obejmuje albo stworzenie podatku zastępującego opodatkowanie podatkiem dochodowym (w celu wykluczenia podwójnego opodatkowania), albo ustanowienie dodatkowego opodatkowania o charakterze uzupełniającym opodatkowanie dochodu „na zasadach ogólnych”. Oczywiście obie te możliwości wymagają ograniczenia wysokości zsumowanego opodatkowania do granic określonych w Konstytucji.

Podatek od miedzi i srebra, łącznie z podatkami dochodowymi i przy braku odpowiedniego wyłączenia w tych podatkach, prowadzi nie tylko do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, ale również do obciążenia tego dochodu w sposób uniemożliwiający korzystanie z niego, co prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia

swobody działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 22 Konstytucji), a także naruszenia istoty prawa własności (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 oraz w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji). Trudno bowiem uznać za odpowiadające zasadzie proporcjonalności takie opodatkowanie działalności gospodarczej, którego wielkość nie pochłania wprawdzie w całości zysków z tej działalności, ale powoduje, że po opodatkowaniu w majątku podatnika pozostaje mniej niż połowa tych zysków (wg szacunków wnioskodawcy może to być 40%). Nie można również przyjąć, że opodatkowanie na poziomie 60% wielkości dochodu realizuje zasadę opodatkowania stosownie do zdolności podatkowej, przy uwzględnieniu całokształtu opodatkowania dochodów przedsiębiorców wydobywających kopaliny.

Konkludując, wnioskodawca twierdził, że przy wprowadzaniu podatku od miedzi i srebra ustawodawca nie uwzględnił konstytucyjnych wymogów stanowienia podatków, tj.: zakazu podwójnego opodatkowania tych samych stanów faktycznych, zakazu nadmiernej ingerencji w prawo własności i w swobodę działalności gospodarczej (podatnik nie może korzystać z prawa własności ani swobodnie prowadzić działalności gospodarczej) oraz nakazu miarkowania ciężaru podatkowego odpowiednio do zdolności płatniczej podatnika.

1.2. Wnioskodawca zarzucił również kwestionowanemu unormowaniu naruszenie zasady powszechności i równości opodatkowania. Opodatkowany został bowiem jeden podmiot – KGHM, a zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania ma to dotyczyć wszystkich podmiotów wydobywających kopaliny (ewentualnie rudy metali lub metali nieżelaznych). Spośród tego rodzaju podmiotów opodatkowano wybiórczo i arbitralnie tylko te, które wydobywają miedź i srebro, przy czym metale te wydobywa tylko KGHM. W ocenie wnioskodawcy kryterium różnicowania w postaci wydobywania miedzi i srebra nie uzasadnia odmiennego traktowania podatników w kontekście zasady równości opodatkowania. Rzeczywiste przyczyny opodatkowania KGHM to braki w budżecie państwa oraz to, że KGHM jest wystarczająco bogatym podmiotem, by ponieść koszty podatku od miedzi i srebra.

Jak stwierdził wnioskodawca, niesłuszna jest teza projektodawców ustawy, że podatek od miedzi i srebra to renta surowcowa (*quasi*-wynagrodzenie dla państwa za korzystanie ze złóż rud metali będących własnością państwową). Przy takim założeniu opodatkowaniu podlegałoby wydobywanie wszystkich kopalin, a nie tylko miedzi i srebra. Ponadto należy zaznaczyć, że podatek ze swej istoty jest świadczeniem nieekwiwalentnym i nie może być wynagrodzeniem za korzystanie z kopalin. Poza tym istnieje już instrument, który miał umożliwiać państwu pobieranie ekwiwalentu za korzystanie ze złóż, a mianowicie – opłata za ustanowienie użytkowania górniczego oraz opłata eksploatacyjna za wydobytą kopalinę.

Z zasady powszechności i równości opodatkowania wynika także zakaz podwójnego opodatkowania, który również został złamany, ponieważ podatek od miedzi i srebra nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym (od kwoty podatku od miedzi i srebra nalicza się wg stawki 19% podatek dochodowy, co oznacza opłacanie podatku od podatku).

1.3. Wnioskodawca zajął stanowisko, zgodnie z którym podatek od miedzi i srebra jest w istocie podatkiem dochodowym. Wprawdzie ustawa o podatku od kopalin określa przedmiot opodatkowania jako „wydobywanie miedzi i srebra”, ale konstrukcja podstawy opodatkowania i stawki podatku sugerują, że jest to podatek od dochodów. Zdaniem wnioskodawcy, nie ma znaczenia to, że dochody nie zostały określone tak samo jak w ustawach o podatku dochodowym, ale ryczałtowo – w wysokości szacunkowej

uzależnionej od uśrednionej ceny rynkowej kopaliny i ilości wydobytej miedzi lub srebra. W istocie zatem podstawą opodatkowania jest szacunkowa wielkość przychodów uzyskanych ze sprzedaży wydobytej kopaliny (iloczyn ilości wydobytej kopaliny oraz jej średniej ceny rynkowej z uwzględnieniem współczynników określających stawkę podatku). Dodatkowo dla wnioskodawcy bez znaczenia jest to, że cena mająca wpływ na wysokość opodatkowania nie jest ceną, za którą podatnik faktycznie dokonał zbycia kopaliny, gdyż niekiedy dochody podlegają opodatkowaniu według zasad, które z różnych względów pomijają rzeczywistą wielkość dochodu uzyskanego przez podatnika (np. podatek tonażowy). Ponadto wnioskodawca zauważył, że progi podatkowe zostały ustalone dla ceny rynkowej kopaliny, co jest typowe przy tworzeniu skal podatkowych w podatkach dochodowych. Bez wątplenia opodatkowaniu podatkiem od wydobywania niektórych kopalin podlegają wpływy z określonej działalności, co charakteryzuje właśnie podatki dochodowe. Wniosku tego nie zmienia nieuwzględnienie kosztów uzyskania przychodów w konstrukcji podatku od miedzi i srebra. Przecież znane są również inne przypadki, w których pomija się koszty uzyskania przychodów, a jednocześnie nie budzi wątpliwości to, że celem opodatkowania jest opodatkowanie dochodu (np. zryczałtowany podatek dochodowy: podatek od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa, podatek rolny, podatek leśny i podatek tonażowy). Argumentem przemawiającym za dochodowym charakterem podatku od miedzi i srebra jest także uzasadnienie projektu ustawy, w którym zaznaczono, że „projektowany podatek ma na celu uchwycenie nadzwyczajnych zysków podmiotów wydobywających miedź oraz srebro”.

W powyższym kontekście wnioskodawca przypomniał, że w świetle orzecznictwa Trybunału podwójne opodatkowanie tych samych zdarzeń podatkowych jest naruszeniem art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Jednocześnie, zdaniem wnioskodawcy, nieuwzględnienie wyłączenia lub zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z działalności wydobywczej kopalin jest pominięciem ustawodawczym podlegającym kognicji Trybunału. Jest ono niezgodne z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. Podatek od miedzi i srebra w kształcie określonym w ustawie o podatku od kopalin nie jest uzupełniającym opodatkowaniem dochodu z tej działalności, a tylko takie można byłoby uznać za uzasadnione rodzajem prowadzonej działalności. Nie jest „dodatkiem” do podatku dochodowego, ale prowadzi do odrębnego i niezależnego od tego podatku obciążenia dochodów przedsiębiorcy i równoważy jakościowo – przy uwzględnieniu wielkości obciążenia – opodatkowanie podatkami dochodowymi.

1.4. W ocenie wnioskodawcy art. 27 w związku z art. 17 i w związku z art. 19 ustawy o podatku od kopalin naruszają zakaz wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie roku podatkowego. Kwestionowane art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin wyłączają z kosztów uzyskania przychodów – odpowiednio dla podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych – kwoty uiszczanego podatku od miedzi i srebra, a art. 27 ustawy o podatku od kopalin określa termin wejścia w życie przepisów tej ustawy – 14 dni od jej ogłoszenia. Oznacza to wprowadzenie zmiany w zakresie podatku dochodowego w trakcie okresu rozliczeniowego, co narusza art. 2 Konstytucji (zob. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 6: „zmian podatków płaconych w skali rocznej nie można wprowadzać w toku danego roku podatkowego, lecz w roku poprzednim”). Wskazane zmiany w konstrukcji podatku dochodowego zaskoczyły podatników. Na początku roku podatkowego nie brali oni pod uwagę tego, że będą zmuszeni do poniesienia kosztów w postaci podatku od miedzi i srebra, których nie będą mogli uwzględnić przy ustaleniu wielkości dochodu podatkowego.

Wnioskodawca zaznaczył również, że podatek od miedzi i srebra będzie obciążeniem znacznej części przychodów przedsiębiorców, a zatem spowoduje znaczące zmniejszenie majątku podatnika, które nie może być uwzględniane w kosztach uzyskania przychodów. Jest to rażące naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

1.5. Ponadto wnioskodawca zarzucił, że kwestionowane unormowanie narusza zasadę państwa prawnego w aspekcie jawności prawa przez ustanowienie zbyt krótkiej *vacatio legis*. Podatnik powinien mieć nie tylko formalną, ale również rzeczywistą możliwość zapoznania się z treścią obowiązującego prawa. W przypadku konieczności wdrożenia (zgodnie z ustawą o podatku od kopalin) systemu pomiarów i ewidencji pomiarów ilości rudy miedzi, zawartości miedzi i srebra w urobku, 14-dniowy termin jest zbyt krótki na przygotowanie się do wejścia w życie ustawy.

Zdaniem wnioskodawcy zakwestionowane przepisy naruszają również zasady poprawnej legislacji, ponieważ ustawa o podatku od kopalin zawiera wiele niejasności i nieprecyzyjnych określeń. Przede wszystkim ustawodawca posługuje się pojęciem „wydobycie” na określenie przedmiotu opodatkowania. Według wnioskodawcy jest ono wieloznaczne, gdyż może być rozumiane jako przetransportowanie urobku na powierzchnię ziemi (znaczenie potoczne) albo odłączenie kopaliny od złoża (znaczenie przyjęte w art. 6 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze, Dz. U. Nr 163, poz. 981, ze zm.; dalej: prawo geologiczne). Ponadto w art. 2 ustawy o podatku od kopalin stosuje wielokrotne odesłania, np. pkt 2 odsyła do pojęcia „koncentrat”, a pkt 3 – zawierający definicję koncentratu – odsyła z kolei do pojęcia „urobek rudy miedzi”. Dodatkowo ustawodawca oddziela przedmiot opodatkowania od podstawy opodatkowania, co prowadzi do wniosku, że – wbrew literalnemu brzmieniu ustawy o podatku od kopalin – przedmiotem opodatkowania jest wyprodukowanie koncentratu z wydobytego urobku. Wnioskodawca zauważył również, że ustawa o podatku od kopalin przewiduje alternatywne możliwości opodatkowania: 1) gdy podmiot dokonujący wydobycia urobku jest równocześnie producentem koncentratu (jak KGHM); 2) gdy podatnik nie jest producentem koncentratu (te dwa przypadki różni moment powstania obowiązku podatkowego i podstawa opodatkowania). Wprowadzenie alternatywnych sposobów opodatkowania skutkuje zaś nieuzasadnionym różnicowaniem sytuacji podatników oraz naruszeniem zasady zaufania do prawa, zasady równości i zasady swobody działalności gospodarczej (z powodu różnego sposobu opodatkowania podatników podatnik, który posiada zakład wzbogacania urobku rudy miedzi, nie będzie go zbywał, a podatnik, który takiego zakładu nie posiada, będzie dyskryminowany z powodu wcześniej powstającego obowiązku podatkowego – por. art. 5 ustawy o podatku od kopalin).

1.6. W procesie legislacyjnym zmierzającym do uchwalenia ustawy o podatku od kopalin wnioskodawca dostrzegł naruszenie zasad procedury ustawodawczej. Polegało ono, po pierwsze, na wprowadzeniu do tekstu ustawy po I czytaniu na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych (dalej: Komisja) zmiany, która nie była dyskutowana na forum Izby Parlamentu. Dotyczyła ona stworzenia mechanizmu waloryzacyjnego kosztów wydobycia miedzi i srebra o wskaźnik inflacji w zakresie ustalania zysku podlegającego opodatkowaniu i nie została odpowiednio „wyeksponowana”, a przez to przedyskutowana podczas obrad Sejmu. Po drugie, niezgodność z regułami procedury legislacyjnej jest konsekwencją wprowadzenia po II czytaniu istotnej poprawki, z której wynikało, że opodatkowaniu nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został on wykorzystany na cele badawcze. Wnioskodawca zauważył również, że ustawa została uchwalona pośpiesznie, a przez to dyskusje nad projektem nie

były wystarczająco gruntowne i obszerne. Rządowy projekt ustawy o podatku od kopalin został wniesiony do Marszałka Sejmu 19 stycznia 2012 r.; pierwsze czytanie odbyło się 27 stycznia 2012 r.; dyskusja w Komisji miała miejsce 14 lutego 2012 r.; drugie czytanie nastąpiło 28 lutego 2012 r.; obrady Komisji toczyły się 29 lutego 2012 r.; trzecie czytanie odbyło się 2 marca 2012 r. (zakończone uchwaleniem ustawy i przekazaniem jej Prezydentowi i Marszałkowi Senatu); dyskusja na posiedzeniu Senatu była prowadzona 14 marca 2012 r.; Prezydent RP podpisał zaś ustawę 27 marca 2012 r.

2. Grupa posłów Klubu Parlamentarnego „Sojusz Lewicy Demokratycznej” i Klubu Parlamentarnego „Ruch Palikota” (dalej: wnioskodawca) wystąpiła 10 maja 2012 r. z wnioskiem o zbadanie zgodności art. 1-26 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin z art. 2 Konstytucji.

Zarzut wnioskodawcy dotyczący niekonstytucyjności całej ustawy o podatku od kopalin koncentruje się na wadliwym określeniu momentu wejścia w życie tej ustawy, co – zdaniem wnioskodawcy – powinno skutkować potrzebą jej derogacji z porządku prawnego lub określenia nowego, zgodnego z zasadami konstytucyjnymi, terminu wejścia w życie. Wnioskodawca nie kwestionuje bowiem zasadności wprowadzenia podatku od miedzi i srebra, ani zasad i wysokości jego naliczania. Ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 27 ustawy o podatku od kopalin powodowałoby, że wszystkie przepisy tej ustawy również są niezgodne z Konstytucją w aspekcie ich czasowego obowiązywania (wejścia w życie).

Wnioskodawca przypomniiał, że w orzecznictwie Trybunału, przede wszystkim w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych, jest silnie ugruntowany pogląd, zgodnie z którym niedopuszczalne jest dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku kalendarzowego, a zmiany w prawie podatkowym powinny wchodzić w życie przynajmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Reguła ta ma znaczenie także w zakresie podatku od miedzi i srebra, w przypadku którego podatnicy zostali obciążeni nowym ciężarem o charakterze fiskalnym w trakcie trwania roku podatkowego.

W ocenie wnioskodawcy bardzo krótki okres przejściowy (14 dni) uniemożliwia przygotowanie się do poniesienia dodatkowego obciążenia na rzecz Skarbu Państwa. W tym terminie podatnicy nie są w stanie przygotować się pod względem ekonomicznym, gospodarczym, infrastrukturalnym czy personalnym do realizacji obowiązków wynikających z ustawy o podatku od kopalin. Przykładowo nowy podatek znacząco wpływa na wysokość kosztów wydobywania urobku lub wytworzenia koncentratu, co nie mogło być wcześniej uwzględnione w umowach z odbiorcami tych surowców. Konieczne będą zatem odpowiednie korekty kontraktów, które przeniosą na odbiorców część ryzyka finansowego i skutków podatkowych ustawy o podatku od kopalin. Jednak negocjacje i odpowiednia zmiana umów wymagają czasu, który nie został zapewniony przez ustawodawcę.

Nie bez znaczenia dla wnioskodawcy jest też bardzo krótki okres prac sejmowych nad ustawą (od jej wniesienia do podpisania przez Prezydenta – 2 miesiące). Okres przygotowywania ustawy (m.in. konsultacji) oraz jej uchwalania daje jej adresatom możliwość przygotowania się do wejścia w życie nowych regulacji. W tym przypadku szybkość działań prawodawcy uniemożliwiła takie dostosowanie się.

Ustawa o podatku od kopalin wprowadza nowy podatek, a nie dokonuje korekty dotychczasowego podatku. Przedsiębiorcy nie mieli obowiązku liczyć się z jego ustanowieniem i mieli prawo układać swoje interesy ekonomiczne w skali roku bez uwzględnienia tego obciążenia. Wobec tego niedopuszczalne jest ustanowienie nowego podatku w trakcie roku podatkowego przy zachowaniu tak krótkiego okresu przejściowego.

Zdaniem wnioskodawcy nałożenie nowego podatku i wprowadzenie go bez zachowania odpowiedniego okresu przejściowego umożliwiającego zmianę planów i polityki finansowej przez podatników doprowadzi do utraty płynności finansowej i w konsekwencji może być przyczyną ich upadłości (ustawa o podatku od kopalin może wywołać odwrotny skutek do zamierzonego – uszczuplenie, zamiast wzrostu, należności budżetowych).

Wnioskodawca stwierdził również, że 14-dniowa *vacatio legis* czyni ustawę o podatku od kopalin *de facto* niewykonalną. Sporządzanie deklaracji podatkowych oraz obliczanie podatku od miedzi i srebra wymaga przecież posiadania odpowiednio przeszkolonego personelu i komputerowych programów obliczeniowych, a osiągnięcie tego stanu w ciągu 14 dni jest niemożliwe. Ponadto należy zauważyć, że dokonanie pomiarów, o których stanowi art. 15 ustawy o podatku od kopalin, wymaga od przedsiębiorców posiadania odpowiednich urządzeń oraz zdobycia dla nich stosownych certyfikatów i akredytacji. Ich zakup i montaż, niejednokrotnie wiążące się z koniecznością uzyskania stosownych decyzji administracyjnych (pozwolenie na budowę, pozwolenie na eksploatację), są bardzo czasochłonne, a z pewnością wymagają więcej niż 14 dni.

Wnioskodawca zauważył także, że oprócz samego obowiązku zamontowania odpowiednich urządzeń pomiarowych ustawodawca wprowadził też sankcje karne z tytułu niedokonywania pomiarów lub dokonywania pomiarów z naruszeniem zasad, o których mowa w art. 15 ustawy o podatku od kopalin (art. 75a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.). Tym bardziej zatem powinien zostać przewidziany odpowiedni okres dostosowawczy.

Jak przypomniał wnioskodawca, Trybunał przyjmuje, że przy wprowadzaniu zmian w prawie podatkowym należy zapewnić podmiotom, których one dotyczą, co najmniej miesiąc na racjonalne rozporządzenie swoimi interesami. Jest to minimalny termin pozwalający na modyfikację zobowiązań już istniejących. W przypadku zaś nowego podatku okres ten powinien być znacznie dłuższy, a nowe obowiązki podatkowe powinny powstawać wraz z początkiem nowego roku podatkowego. Tymczasem regulacje ustawy o podatku od kopalin zobowiązują przedsiębiorców do natychmiastowej korekty swoich planów finansowych i uwzględnienia w nich nowego podatku. Skutkować on będzie istotnym uszczupleniem ich dochodów i znacząco wpłynie na realizację interesów, planów i inwestycji, co nie zostało uwzględnione przy wyznaczaniu *vacatio legis*.

Dodatkowo, zdaniem wnioskodawcy, wprowadzenie 14-dniowej *vacatio legis* należy oceniać w kontekście naruszenia zasady proporcjonalności – tak krótki okres nie ma uzasadnienia w żadnych nadzwyczajnych okolicznościach.

Podsumowując, należy stwierdzić, że według wnioskodawcy ustawa o podatku od kopalin nakłada na przedsiębiorców nowe zobowiązanie finansowe, które w istotny sposób będzie oddziaływać na realizację rozpoczętych interesów. Równocześnie jednak ustawodawca nie przewidział w niej dostatecznego okresu przejściowego, który umożliwiłby podatnikom modyfikację i dostosowanie planów biznesowych, inwestycji do zmienionej sytuacji (pułapka dla przedsiębiorców i zagrożenie dla ich działalności). Wynoszący zaledwie 14 dni okres przejściowy nie pozwala podatnikom na przygotowanie i wdrożenie odpowiednich zmian w kontraktach oraz w planach biznesowych, finansowych i gospodarczych. Nie mają oni możliwości terminowego przygotowania infrastruktury prawnej, technicznej i personalnej, dzięki której będą mogli realizować postanowienia ustawy o podatku od kopalin.

3. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 2012 r. wniosek z 26 kwietnia 2012 r. i wniosek z 10 maja 2012 r. zostały połączone, ze względu na tożsamość przedmiotową, w celu ich łącznego rozpoznania.

4. W piśmie z 16 listopada 2012 r. stanowisko w sprawie wyraził Sejm, który wniósł o stwierdzenie, że:

1) ustawa o podatku od kopalin jest zgodna z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji,

2) art. 7 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji,

3) art. 4 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

4) art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

5) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 Konstytucji,

6) art. 17 w związku z art. 27 oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 Konstytucji,

7) art. 27 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

8) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.1. Przede wszystkim Sejm zwrócił uwagę na to, że w pkt 2 *petitum* wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość” przedmiotem kontroli uczyniono art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin w kontekście naruszenia przez te przepisy zasady powszechności oraz równości opodatkowania wskutek tego, że *de facto* podatnikiem podatku od miedzi i srebra jest tylko jeden podmiot, tj. KGHM. W związku z tym Sejm zauważył, że zakres podmiotowy podatku od miedzi i srebra jest kształtowany jedynie przez art. 4 ustawy o podatku od kopalin. Tym samym wskazanie jako przedmiotu kontroli art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin nie jest związane z zarzutem sformułowanym przez wnioskodawcę, gdyż przepisy te nie zawierają kwestionowanej przez niego treści. Takie same zastrzeżenia budzi pkt 3 *petitum* wniosku w zakresie art. 1 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin. Przepisy te nie są związane ze sformułowanym przez wnioskodawcę zarzutem naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania, ponieważ nie dotyczą podmiotu opodatkowanego ani przedmiotu opodatkowania.

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

1) art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

2) art. 1 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Dodatkowo Sejm, odniósłszy się do pkt 1 *petitum* wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”, stwierdził, że wnioskodawca podjął próbę uzasadnienia niezgodności art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1, art. 64 ust. 3 oraz art. 217 Konstytucji, a nie sformułował żadnej argumentacji konstytucyjnoprawnej w zakresie zarzutu naruszenia art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji (co powinno skutkować umorzeniem postępowania). Jednocześnie, zdaniem Sejmu, kwestię naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji należy rozpatrywać w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ ani art. 64 ust. 1, ani art. 64 ust. 3 Konstytucji nie statuuja *ius infinitum*, lecz prawa, które mogą – a czasem wręcz powinny – być ograniczane na zasadach wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym za właściwe wzorce kontroli art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin Sejm uznał art. 64

ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz z art. 217 Konstytucji.

Nawiązując do pkt 2 *petitum* wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość” i wzorców kontroli art. 4 ustawy o podatku od kopalin, Sejm wskazał, że zarzut naruszenia przez ten przepis art. 2, art. 64 ust. 2 oraz art. 217 Konstytucji nie został w żaden sposób uprawdopodobniony. Z tego względu art. 4 ustawy o podatku od kopalin powinien być oceniany wyłącznie w kontekście art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Niezgodność art. 3 ust. 1 oraz art. 6 ustawy o podatku od kopalin (pkt 3 *petitum* wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”) ma wynikać, w ocenie wnioskodawcy, z naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania (art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji). Wniosek nie zawiera zaś uzasadnienia naruszenia art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W odniesieniu do pkt 6 *petitum* wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość” Sejm stanął na stanowisku, że naruszenie przez art. 1-27 ustawy o podatku od kopalin art. 2 i art. 7 Konstytucji nie zostało uzasadnione w sposób wymagany przez prawo, co skutkuje umorzeniem postępowania.

Sejm zaznaczył jednocześnie, że osobno rozpatrywał zgodność art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin z zasadą określoności prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zgodność art. 27 ustawy o podatku od kopalin z zasadą zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (art. 2 Konstytucji). Dodatkowo, zdaniem Sejmu, właściwe określenie przedmiotu kontroli powinno obejmować wskazanie art. 17 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin (a nie art. 27 w związku z art. 17 i w związku z art. 19 ustawy o podatku od kopalin).

W odniesieniu do wniosku grupy posłów Klubu Parlamentarnego „Sojusz Lewicy Demokratycznej” i Klubu Parlamentarnego „Ruch Palikota” Sejm zauważył, że zagadnieniem, które poddano rozstrzygnięciu Trybunału Konstytucyjnego, jest moment wejścia w życie ustawy o podatku od kopalin, a nie jej cała treść normatywna. Tym samym przedmiotem kontroli nie są art. 1-26 ustawy o podatku od kopalin (nawet ujęte związkowo). Jest nim tylko art. 27 ustawy o podatku od kopalin.

4.2. Odniosłszy się do zarzutów dotyczących naruszenia procedury ustawodawczej (naruszenie art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji), Sejm przyjął, że na etapie prac komisyjnych oraz na etapie drugiego czytania można zgłaszać poprawki do projektu ustawy, o ile są one tożsame zakresowo z materią zawartą w tym projekcie. W związku z tym, że art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od kopalin ustanawia wyjątek od reguły ogólnej określonej w ust. 1 tego artykułu, jego związek z materią projektu jest oczywisty. W odniesieniu zaś do art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin Sejm stwierdził, że przepis ten uzupełnia unormowanie art. 7 ustawy o podatku od kopalin, gdyż wprowadza zasadę powiększenia wysokości stawki podatkowej o wskaźnik waloryzacji. Tym samym poprawki wniesione do projektu ustawy podczas prac Komisji i podczas drugiego czytania są merytorycznie tożsame z materią projektu.

Jeśli chodzi o tempo prac nad ustawą o podatku od kopalin, to Sejm zauważył, że terminy dotyczące procedury ustawodawczej zostały uregulowane w Konstytucji (art. 121 ust. 2, art. 122 ust. 2 i 5 oraz art. 123 ust. 3 Konstytucji). Przy tym żaden z tych przepisów nie określa minimalnych (ani maksymalnych) terminów trwania prac ustawodawczych nad projektem ustawy. Z tego względu należy przyjąć, że tempo procedowania projektu ustawy nie może być samo w sobie kwestionowane.

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

4.3. Odnosząc się do zarzutu nadmiernej ingerencji w prawa majątkowe podatników wynikającej z art. 7 ustawy o podatku od kopalin, Sejm zauważył, że ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda w konstruowaniu zobowiązań podatkowych, a ustawa zasadnicza nie określa *expressis verbis* maksymalnego progu obciążeń podatkowych. Pewne granice wynikają z art. 64 ust. 3 Konstytucji, w świetle którego suma obciążeń podatkowych nie może osiągnąć wysokości skutkującej pozbawieniem własności. Zdaniem Sejmu na gruncie niniejszej sprawy nie ulega wątpliwości to, że przy określaniu wysokości podatku od miedzi i srebra ustawodawca wziął pod uwagę zdolność płatniczą podatnika, zaś samo obciążenie podatkowe nie jest nadmierne. Przemawia za tym kilka argumentów: ustalenie miesięcznego cyklu rozliczenia podatku od miedzi i srebra; wprowadzenie maksymalnej stawki podatku za tonę miedzi i za kilogram srebra oraz uwzględnienie przy obliczaniu wysokości zobowiązania podatkowego cen miedzi i srebra na rynkach światowych (wysokość należnego podatku rośnie tylko do pewnego momentu, tj. do chwili osiągnięcia maksymalnej stawki podatkowej, i jest pochodną nie tylko wielkości wydobywania, lecz także światowej koniunktury gospodarczej).

W ocenie Sejmu trudno jest uznać, że omawiany podatek służył konfiskacie mienia i prowadził do nadmiernego opodatkowania albo że abstrahował od zdolności płatniczych podatnika. Nie można też pominąć tego, że przedmiotem opodatkowania jest wydobywanie miedzi oraz srebra dokonywane przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Zatem kwestia poniesienia przez podatnika dodatkowych kosztów, nawet jeśli nie będą one wliczane w koszty uzyskania przychodu, zostanie rozwiązana zgodnie z regułami rynkowymi, a więc – przynajmniej częściowo – koszty te mogą zostać przeniesione na klientów wskutek podniesienia ceny sprzedawanej kopaliny. Z tego powodu nie można (jak uczynił to wnioskodawca) dodać wartości podatku od miedzi i srebra do wartości podatku dochodowego od osób prawnych i wskazać na sumę obciążeń podatkowych.

Przez wprowadzenie kwestionowanej regulacji ustawodawca dąży do zwiększenia wpływów budżetowych, które będą przeznaczone na finansowanie zadań publicznych. Cel ten jest nie tylko legitymowany konstytucyjnie (por. art. 1 czy art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz także uznany w orzecznictwie Trybunału za usprawiedliwiający zmianę prawa na niekorzyść adresatów.

Podsumowując należy stwierdzić, że art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zdaniem Sejmu wnioskodawca ponadto kwestionuje zgodność art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 217 Konstytucji dlatego, że abstrahuje on od zdolności płatniczej podatnika. Tak sformułowany zarzut sugeruje, że wskazany wzorzec kontroli w postaci art. 217 Konstytucji jest nieadekwatny. Statuuje on bowiem władztwo podatkowe państwa oraz określa gwarancje proceduralne z nim związane przez wprowadzenie wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych. Tym samym nie wynikają z niego żadne materialne treści, które determinowałyby elementy konstrukcji podatkowej (np. nawiązanie do zdolności płatniczej podatnika).

4.4. W kontekście zarzutu dotyczącego art. 4 ustawy o podatku od kopalin, jakoby prowadził on do arbitralnego opodatkowania wybranego podatnika (podatek nie jest powszechny, ale *de facto* indywidualny), Sejm stwierdził, że na podstawie art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopalin podatnikiem jest każdy podmiot wydobywający miedź lub srebro. Z przepisów tych nie wynika zróżnicowanie sytuacji prawnej tych podmiotów. Tym samym nie można uznać za zasadny zarzut naruszenia zasady równości, gdyż podmioty wyróżnione na podstawie normatywnie wyodrębnionej cechy relewantnej –

wydobycie miedzi lub srebra – są traktowane jednakowo. Przy tym rozważania wnioskodawcy dotyczące możliwości opodatkowania wydobywania każdej kopaliny lub niektórych z nich można traktować najwyżej jako postulat *de lege ferenda*. Ustawodawca ma bowiem dużą swobodę w określaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania.

Zdaniem Sejmu zarzut wnioskodawcy opiera się na nieporozumieniu polegającym na utożsamieniu faktycznego i potencjalnego zakresu normowania przepisu. W pierwszym przypadku chodzi o to, ilu adresatów dany przepis realnie (i to w określonym momencie) dotyczy, tj. ile jest w rzeczywistości desygnatów pojęcia „podatnik podatku od wydobywania kopaliny miedzi lub srebra”. W drugim przypadku chodzi zaś o to, ilu adresatów dany przepis może dotyczyć – obecne brzmienie zakwestionowanego przepisu dowodzi zaś, że każdy podmiot, który rozpocznie działalność w zakresie wydobywania miedzi lub srebra, będzie musiał uiszczać podatek od wydobywania niektórych kopaliny. Zaakceptowanie tezy wnioskodawcy (o naruszeniu zasady równości przez opodatkowanie tych sytuacji, w których istnieje tylko jeden desygnat podmiotu opodatkowanego) prowadziłoby do stwierdzenia, że obecnie nie ma możliwości opodatkowania działalności polegającej na wydobywaniu miedzi i srebra. Wskutek tego ustawodawca musiałby każdorazowo badać, jaki zakres podmiotowy ma stworzona przez niego generalna i abstrakcyjna norma prawna. Innymi słowy, ustawodawca byłby zmuszony antycypować zmiany liczby adresatów normy.

Konkludując, trzeba stwierdzić, że art. 4 ustawy o podatku od kopaliny jest zgodny z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4.5. Wnioskodawca wskazał, że art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopaliny są sprzeczne z zakazem podwójnego opodatkowania tych samych zdarzeń podatkowych, wywodzonym z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W odniesieniu do tak sformułowanego zarzutu Sejm zauważył, że wnioskodawca przyjmuje, iż podatek od miedzi i srebra prowadzi do opodatkowania dochodu. Na gruncie ustawy o podatku od kopaliny teza ta ma charakter *contra legem*, ponieważ – jak jednoznacznie wynika z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od kopaliny – przedmiotem opodatkowania jest wydobywanie miedzi oraz srebra (działalność). Tymczasem podatek dochodowy jest pobierany od dochodu, za który uznaje się nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągniętą w roku podatkowym. Przedmiot opodatkowania w podatku od miedzi i srebra jest zatem zupełnie inny niż w podatkach dochodowych (nie ma tożsamości zobowiązania podatkowego w sensie przedmiotowym). Przyjęcie stanowiska wnioskodawcy dotyczącego tak szerokiego rozumienia pojęcia podwójnego opodatkowania i pojęcia zakazu podwójnego opodatkowania w sytuacji, w której dwa różne podatki (z odmiennych tytułów prawnych) musi uiszczać jeden podmiot, prowadziłoby do konieczności gruntownej rekonstrukcji systemu podatkowego w taki sposób, by dany podmiot tylko raz podlegał opodatkowaniu. Tym samym trzeba byłoby wyeliminować większość podatków, pobieranych z różnych tytułów, na rzecz jednego podatku – np. podatku dochodowego. Przykładowo za niedopuszczalne trzeba byłoby uznać łączenie podatku dochodowego oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Jak wynika z powyższego, art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopaliny są zatem zgodne z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4.6. W opinii wnioskodawcy ustawa o podatku od kopaliny zawiera wiele niejasności i nieprecyzyjnych określeń, co skutkuje naruszeniem zasad prawidłowej legislacji (określoności przepisów). W ocenie Sejmu siatka pojęciowa ustawy o podatku od kopaliny nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, które miałyby charakter kwalifikowany.

Na treść pojęcia „wydobycie” – ze względu na powiązanie systemowe – rzutuje art. 6 ust. 1 pkt 3 prawa geologicznego, zgodnie z którym za „kopalinę wydobytą” uznaje się „całość kopaliny odłączonej od złoża”. Tym samym pojęcie to jest jednoznaczne. Także definicje pojęć „urobek” czy „wzbogacanie urobku” nie budzą wątpliwości znaczeniowych, gdyż należą do podstawowych terminów używanych w branży górniczej. Ustawa o podatku od kopalin nie zawiera zatem niejasności, których nie dałoby się usunąć w procesie wykładni prawa.

W związku z tym Sejm wniósł o uznanie, że art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 Konstytucji.

4.7. Kolejne zakwestionowane przepisy – art. 17 w związku z art. 27 oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin – wprowadzają zmiany w ustawach o podatkach dochodowych (od osób prawnych oraz od osób fizycznych) polegające na wyłączeniu określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów. W tym kontekście Sejm przypomniał, że obowiązywanie zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego nie dotyczy wszystkich podatków, lecz jedynie tych, które rozlicza się w cyklu rocznym. W związku z tym do podatku od miedzi i srebra zasada ta nie ma zastosowania, gdyż podatek ten jest ustalany comiesięcznie. Co więcej, w swoim orzecznictwie Trybunał podkreśla, że „nie wyrażał nigdy stanowiska o absolutnym charakterze zakazu zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego”, o ile są one odpowiednio uzasadnione. W niniejszym przypadku motywem tym jest ochrona równowagi budżetowej państwa, której zachowanie jest samodzielną wartością konstytucyjną.

Jednocześnie Sejm zauważył, że zmiany w przepisach dotyczących wyłączenia określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów w ustawach o podatkach dochodowych nie mają charakteru pierwotnego (konstrukcyjnego), lecz wtórny. Ich istota nie polega na ustaleniu nowych zasad obliczania powyższych podatków czy ich wymiaru, lecz sprowadza się do określenia relacji pomiędzy nowym podatkiem od wydobycia niektórych kopalin a podatkami dochodowymi. Tym samym w niniejszej sprawie nie doszło do zmiany prawa w zakresie podatków dochodowych w trakcie trwania roku podatkowego, ponieważ taka zmiana następuje wówczas, gdy ustawodawca modyfikuje któryś z istniejących elementów zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym.

Zatem Sejm uznał, że art. 17 w związku z art. 27 oraz art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 Konstytucji.

4.8. W odniesieniu do zarzutu zbyt krótkiej *vacatio legis* ustawy o podatku od kopalin Sejm przypomniał, że przy badaniu odpowiedniości tego okresu należy wziąć pod uwagę nowość normatywną ocenianego rozwiązania prawnego oraz jego skutki dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Oceniając nowość normatywną zakwestionowanych przepisów, trzeba stwierdzić, że do systemu prawnego wprowadzono zupełnie nowy podatek w sferze dotyczącej działalności gospodarczej, a więc w tej, która jest pod szczególną ochroną konstytucyjną. Niemniej jednak jego wprowadzenie nie było całkowitym zaskoczeniem dla adresatów. Była o tym mowa już w *exposé* premiera D. Tuska z 18 listopada 2011 r.

Prawidłowe obliczenie i wniesienie podatku wymaga od adresatów przygotowania się i podjęcia odpowiednich działań dostosowawczych, w szczególności w zakresie przygotowania kadr oraz infrastruktury do oceny wielkości wydobycia kopalin. Trudno jednak zakładać, że tego typu dane nie są pozyskiwane i gromadzone u przedsiębiorcy zajmującego się zawodowo tego rodzaju działalnością. Ponadto, jak podnosi wnioskodawca, przedsiębiorcy planują wydatki, głównie inwestycje, w perspektywie

wieloletniej, a zatem wprowadzenie w krótkim terminie nowego podatku uniemożliwia dokonanie korekty tych planów, w szczególności – zmiany budżetów inwestycyjnych. Problem ten wynika z tego, że podatek od miedzi i srebra nie wlicza się w koszty działalności gospodarczej, jest on więc dodatkowym i nieprzewidzianym obciążeniem dla przedsiębiorcy, uszczuplającym jego dochód. Istnieje zatem niebezpieczeństwo, że pewne zobowiązania długoterminowe mogą okazać się dla przedsiębiorcy – w nowej sytuacji prawnopodatkowej – trudne do wykonania. W ocenie Sejmu obawa ta ma jednak charakter teoretyczny, nie ma bowiem pewności, że się zaktualizuje, gdyż w praktyce obrotu gospodarczego kontrakty długoterminowe są często zawierane z tzw. klauzulami waloryzacyjnymi, które dopuszczają zmianę wysokości świadczenia, zwłaszcza pieniężnego (np. w zakresie wskaźników wynagrodzenia czy elementów składowych ceny końcowej produktu), w przypadku zmiany stawek podatkowych lub wprowadzenia nowych obciążeń publicznoprawnych. Ze względu na zmienność stóp procentowych podatków, ceł i innych należności publicznoprawnych można zakładać, że tego typu rozwiązania umowne są stosowane w praktyce dużych eksporterów surowców lub energii.

Niezależnie od powyższych wątpliwości i tego, że ustalona *vacatio legis* jest stosunkowo krótka, przy dokonywaniu oceny konstytucyjności art. 27 ustawy o podatku od kopalin nie można abstrahować od wartości konstytucyjnej, którą jest równowaga budżetowa umożliwiająca troskę o dobro wspólne. Kierując się dobrem wspólnym, ustawodawca – jak napisano w wyroku pełnego składu Trybunału z 10 października 2001 r. (sygn. K 28/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 212) – „(...) może żądać ofiar z zasad konstytucyjnie chronionych na rzecz innych wartości konstytucyjnych. Dobro wspólne zabezpieczane jest przede wszystkim przez odpowiednie organy państwa, w tym też organy uprawnione do stanowienia prawa. Organy te – w określonych sytuacjach – jeżeli tego wymaga ochrona dobra wspólnego, nie tylko mogą ale i mają obowiązek wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z wolności, jeżeli jest to konieczne dla takiej ochrony”. Zdaniem Sejmu w niniejszej sprawie można dostrzec argumenty zarówno za konstytucyjnością zakwestionowanego rozwiązania prawnego, jak i przeciwne jego konstytucyjności. Mamy zatem do czynienia z konfliktem wartości konstytucyjnych: z jednej strony równowagi budżetowej i dobra wspólnego, z drugiej zaś możliwości dostosowania się adresatów do norm prawnych. Jednak Sejm, wziąwszy pod uwagę powyższe okoliczności i zgodnie z zasadą *in dubio pro constitutione*, uznał, że art. 27 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

4.9. Dodatkowo Sejm zaznaczył, że gdyby Trybunał nie podzielił powyższego stanowiska i uznał zakwestionowane przepisy za niezgodne z Konstytucją, zasadne byłoby odroczenie terminu utraty ich mocy obowiązującej o 18 miesięcy na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji. Znajdowałoby ono uzasadnienie w trosce o zachowanie równowagi finansów publicznych i zapobieżenie nadmiernemu zadłużeniu państwa. Nie ulega bowiem wątpliwości to, że wprowadzenie do systemu prawnego nowego podatku było podyktowane potrzebami fiskalnymi państwa. W tym kontekście trzeba podkreślić, że wymienione wartości konstytucyjne (leżące u podstaw wprowadzenia nowego podatku) mają szczególną rangę, której doniosłość Trybunał Konstytucyjny akcentował w swoich licznych wcześniejszych wypowiedziach i często także traktował jako czynnik rozstrzygający. Okolicznością istotną dla wyniku niniejszej sprawy, a w związku z tym zasługującą na szczególne uwzględnienie, jest to, że obecnie istnieje realne zagrożenie dla równowagi budżetowej państwa w wymiarze wymagającym pilnego podjęcia specjalnych środków zaradczych. Rada Ministrów przewiduje bowiem, że w 2013 r. gospodarka polska będzie nadal funkcjonowała w niesprzyjającym otoczeniu zewnętrznym, spowodowanym globalnym załamaniem gospodarczym. W tym zakresie Trybunał ma możliwość

wystąpienia do Rady Ministrów w trybie art. 44 ust. 1 ustawy o TK o wydanie opinii o skutkach finansowych uznania niezgodności z Konstytucją ustawy o podatku od kopalin.

5. W piśmie z 13 lutego 2013 r. stanowisko w sprawie przedstawił Prokurator Generalny, który wniósł o stwierdzenie, że:

1) ustawa o podatku od kopalin, w zakresie trybu jej uchwalenia, jest zgodna z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji;

2) postępowanie w części dotyczącej badania zgodności art. 27 ustawy o podatku od kopalin w zakresie, w jakim ustanawia on 14-dniową *vacatio legis*, z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz przyzwoitej legislacji, podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na zbędność orzekania;

3) art. 17 i art. 19 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z art. 2 Konstytucji;

4) art. 7 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji;

5) art. 4 ustawy o podatku od kopalin jest zgodny z art. 32, art. 64 ust. 2 oraz art. 84 Konstytucji;

6) art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności i nie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji;

7) art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin są zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji;

8) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5.1. W uzasadnieniu Prokurator Generalny przypomniał, że wobec art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin sformułowano zarzut naruszenia zasady równości i powszechności opodatkowania. Jako wzorce kontroli wskazano art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Tymczasem, zdaniem Prokuratora Generalnego, przedmiotem kontroli może być niewątpliwie art. 4 ustawy o podatku od kopalin, który wskazuje krąg podatników. Nie mogą nimi zaś być art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin, gdyż nie określają podmiotów zobowiązanych do uiszczenia podatku od miedzi i srebra ani nie wprowadzają zróżnicowania podmiotowego obciążeń podatkowych. Nie zawierają one zatem treści kwestionowanych w ramach tego zarzutu. Tym samym nie uzasadniono niezgodności tych przepisów z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Dodatkowo Prokurator Generalny zauważył, że w odniesieniu do art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin wnioskodawca sformułował zarzut braku regulacji wyłączającej z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych i od osób prawnych dochodów z wydobywania miedzi i srebra, przez co dochodzi do podwójnego opodatkowania dochodów z tej działalności. Tymczasem art. 1 ust. 1 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin nie określają przedmiotu opodatkowania oraz podmiotów będących podatnikami podatku od wydobywania niektórych kopalin. Nie zawierają zatem unormowań związanych z zarzutem naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania (w tym zakresie niezgodność z Konstytucją nie została uzasadniona). Zdaniem Prokuratora Generalnego wnioskodawca nie uzasadnił także niezgodności art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji.

W odniesieniu zaś do art. 4 ustawy o podatku od kopalin Prokurator Generalny wskazał, że wnioskodawca nie skonkretyzował sposobu naruszenia art. 2 i art. 217 Konstytucji ani nie przytoczył argumentów uzasadniających ten zarzut. Podobny wniosek

nasuwa się w zakresie zarzutu niezgodności art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W nawiązaniu do powyższego Prokurator Generalny uznał, że w niniejszej sprawie zakres kontroli obejmuje:

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

5.2. Prokurator Generalny odniósł się najpierw do zarzutów o charakterze proceduralnym. W związku z tym przypomniał przebieg procedury legislacyjnej poprzedzającej podpisanie ustawy o podatku od kopalin przez Prezydenta Rzeczypospolitej.

W ocenie Prokuratora Generalnego zarzuty uchybień proceduralnych dotyczą w istocie wykorzystywania prawa do wnoszenia poprawek do projektu ustawy jako substytutu inicjatywy ustawodawczej. W tym kontekście Prokurator Generalny przypomniał, że poprawka powinna mieć związek z treścią projektu ustawy, co oznacza, po pierwsze, że związek ten powinien zachodzić między poprawką a projektem pierwotnym złożonym w Sejmie, a nie kolejną zmienioną jego wersją. Po drugie, zgodnie z art. 118 Konstytucji istotną okolicznością dla określenia ram przedmiotowych ustawy jest wskazanie skutków finansowych jej wykonania. Jeżeli w wyniku proponowanych poprawek znacząco wzrosną koszty wykonania ustawy wskutek koniecznych wydatków z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych instytucji publicznych, to taka propozycja nie ma charakteru jedynie poprawki, ale jest nową inicjatywą ustawodawczą. Po trzecie, dla oceny tego, czy poprawka pozostaje w związku z pierwotnym projektem ustawy ma znaczenie nie tytuł ustawy, ale przedmiot jej regulacji. Ustalenie tego przedmiotu powinno odbywać się najpierw w wyniku analizy projektu wraz z uzasadnieniem określającym cel ustawy. Za konstytucyjnie dopuszczalne należy uznać zatem zgłoszenie poprawek do projektu ustawy zarówno w toku prac komisji sejmowej, do której projekt ten został skierowany po pierwszym czytaniu, jak i w drugim jego czytaniu w Sejmie – jeżeli poprawki te mieszczą się w zakresie przedmiotowym projektu poddanego pierwszemu czytaniu.

W odniesieniu do poprawki zgłoszonej w trakcie prac Komisji, a dotyczącej wprowadzenia mechanizmu podwyższenia kwot stanowiących podstawę określenia stawki podatku za wydobytą tonę miedzi i kilogram srebra (obecnie art. 9 ustawy o podatku od kopalin), Prokurator Generalny stwierdził, że była ona uzupełnieniem regulacji zawartej w art. 7 ust. 2-5 projektu ustawy o podatku od kopalin. Zmodyfikowała zatem pierwotny tekst projektu ustawy, ale pozostała w ścisłym związku z jej przedmiotem, nie wykraczała tym samym poza zakres przedmiotowy projektu.

Identyczny wniosek Prokurator Generalny sformułował w kontekście poprawki zgłoszonej w drugim czytaniu, a polegającej na określeniu sytuacji, w której wydobycie miedzi i srebra nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wydobycia niektórych kopalin (obecnie art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od kopalin). Tym samym wprowadzono wyjątek od

zasady opodatkowania, co sugeruje jednoznacznie, że poprawka mieści się w zakresie projektu ustawy o podatku od kopalin. Ponadto przewidziane w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od kopalin wyłączenie nie zmienia zasadniczo przedmiotu opodatkowania określonego w tej ustawie (dotyczy zwolnienia z podatku niewielkiej ilości wydobytego urobku rudy miedzi, wykorzystanego na cele badawcze).

W świetle powyższego Prokurator Generalny uznał, że kwestionowane poprawki mieszczą się w dopuszczalnym konstytucyjnie zakresie przedmiotowym poprawek zgłaszanych do projektu ustawy zarówno w toku prac komisji sejmowej nad tym projektem, po jego pierwszym czytaniu w Sejmie, jak i na etapie drugiego czytania. Ich wprowadzenie nie naruszyło art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz nie doprowadziło do obejścia przepisów o inicjatywie ustawodawczej (art. 118 ust. 1 Konstytucji), a tym samym nie naruszyło również art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Za niezasadny Prokurator Generalny uznał również zarzut dotyczący zbyt pośpiesznego trybu prac nad projektem kwestionowanej ustawy (naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, zasady bezpieczeństwa prawnego oraz zasady praworządności – art. 2 i art. 7 Konstytucji). Przepisy Konstytucji nie określają, jak długo mają trwać prace ustawodawcze nad projektem ustawy, a szybkie procedowanie projektu ustawy o podatku od kopalin nie jest równoznaczne takim naruszeniem trybu ustawodawczego, które byłoby podstawą uznania całej ustawy za niezgodną z Konstytucją. Pośpiech w pracach ustawodawczych nad ustawą o podatku od kopalin nie prowadził do naruszenia standardów konstytucyjnych. Tempo prac nad tą ustawą samoistnie nie uniemożliwiło dyskusji na temat m.in. oceny jej zgodności z Konstytucją.

5.3. Następnie Prokurator Generalny odniósł się zarówno do problemu konstytucyjności art. 27 ustawy o podatku od kopalin w zakresie, w jakim przepis ten spowodował, że ustawa ta weszła w życie w trakcie trwania roku podatkowego, jak i do tego, czy przewidziana w nim *vacatio legis* jest odpowiednia.

Analiza orzecznictwa Trybunału doprowadziła Prokuratora Generalnego do wniosku, że zakaz wprowadzania obciążeń podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego dotyczy podatków płaconych w skali rocznej. Tymczasem podatek od miedzi i srebra jest uiszczany miesięcznie (art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin), w związku z czym jego wprowadzenie w trakcie roku kalendarzowego nie narusza zasady przyzwoitej legislacji.

W odniesieniu do *vacatio legis* ustawy o podatku od kopalin Prokurator Generalny zauważył, że 14-dniowy okres przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od kopalin formalnie odpowiada minimalnemu standardowi określonemu w art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. Nr 62, poz. 718, ze zm.). Ocena tego, czy w tym przypadku jest on odpowiedni, zależy od wszystkich okoliczności, w szczególności od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych. Podatek od wydobywania niektórych kopalin, będący dodatkowym i nieprzewidzianym obciążeniem podatnika, może realnie wpłynąć na obniżenie uzyskiwanego przez niego dochodu. Przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od kopalin 14-dniowy okres wejścia w życie tej ustawy może być zbyt krótki, by podmioty będące podatnikami podatku od wydobywania niektórych kopalin dokonały takich zmian w kontraktach zawartych z odbiorcami rudy miedzi, koncentratu czy miedzi i srebra, które pozwoliłyby na przeniesienie na odbiorców – choćby w części – podwyższonych kosztów wydobywania związanych z wprowadzeniem nowego podatku. W konsekwencji okres ten może stwarzać podatnikom znaczne trudności w wywiązywaniu się z realizacji wcześniej zawartych kontraktów na dotychczasowych zasadach. Ponadto przedsiębiorcy

wydobywający rudy miedzi oraz produkujący koncentrat planują wydatki związane z prowadzoną działalnością w perspektywie wieloletniej. Dodatkowo proces wydobywania rudy miedzi i produkcji koncentratu, ze względu na swoją specyfikę, wymaga m.in. ciągłej modernizacji zakładów wzbogacania rudy, co wiąże się z koniecznością dokonywania systematycznych nakładów finansowych.

Wobec tego, zdaniem Prokuratora Generalnego, wynikający z art. 27 ustawy o podatku od kopalin 14-dniowy okres wejścia w życie tej ustawy wydaje się zbyt krótki na to, by przedsiębiorcy mogli stosownie skorygować plany inwestycyjne, które powinny uwzględniać dodatkowe obciążenia finansowe ich działalności związane z wprowadzeniem nowego podatku.

Przy ocenie tego, czy okres przejściowy przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od kopalin jest odpowiedni należy też uwzględnić tempo prac nad tą ustawą. Od wpłynięcia projektu do opublikowania ustawy w Dzienniku Ustaw upłynęło tylko dwa i pół miesiąca, co powoduje, że 14-dniowa *vacatio legis* jest zbyt krótka, by adresaci ustawy o podatku od kopalin mogli się przygotować do skutków nowych regulacji prawnych. Tym bardziej że prace parlamentarne nad nowym podatkiem ruszyły już po rozpoczęciu roku podatkowego, a zatem element zaskoczenia podatników tą zmianą ich sytuacji w trakcie roku podatkowego powinien być uwzględniony. Prokurator Generalny zauważył również, że ustawa o podatku od kopalin nałożyła na podatników dodatkowe powinności mające zapewnić należyte wykonanie wprowadzonego obowiązku podatkowego (m.in. wymóg dokonywania pomiarów za pomocą odpowiednich urządzeń mających stosowne certyfikaty i akredytacje oraz wymóg ewidencjonowania wyników tych pomiarów – por. art. 15 ust. 1-3 i art. 16 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin). Zatem w sytuacji, w której ustawa o podatku od kopalin wywołuje konkretne skutki finansowe dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie wydobywania miedzi i srebra oraz może wiązać się z uszczupleniem dochodów uzyskiwanych z tej działalności, ustawodawca, wprowadzając ustawę, powinien uwzględnić to, że w związku z planowaną działalnością przedsiębiorcy podjęli pewne zobowiązania ekonomiczne, a różne ich interesy mogą być w toku. Innymi słowy, ustawodawca był obowiązany stworzyć warunki pozwalające przewidzieć działania organów państwa i związane z nimi zachowania jednostki, co gwarantowałoby zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa.

Zdaniem Prokuratora Generalnego przyjęta w art. 27 ustawy o podatku od kopalin *vacatio legis* stwarzała niebezpieczeństwo braku możliwości dostosowania się adresatów ustawy do wprowadzanych przez nią nowych regulacji prawnych oraz uniemożliwiała im spokojne podjęcie decyzji dotyczących dalszego postępowania w sferze prowadzonej przez nich działalności gospodarczej w związku z nałożeniem na nich nowego obciążenia podatkowego. Przy czym nie ma przeszkód, by zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa miała zastosowanie również do tych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w których udział ma Skarb Państwa, zwłaszcza udział mniejszościowy (co dotyczy KGHM, w której Skarb Państwa jest właścicielem 31,79% akcji).

Jak stwierdził Prokurator Generalny, w zakresie posługiwania się *vacatio legis* ustawodawca znaczną swobodę w podejmowaniu decyzji. Nie może być to jednak arbitralność niemająca dostatecznego wyjaśnienia w motywach legislatora i okolicznościach sprawy. W odniesieniu do ustawy o podatku od kopalin nie wystąpiły jakieś szczególne, nadzwyczajne okoliczności, które uzasadniałyby przyjęcie jedynie 14-dniowego okresu przejściowego od ogłoszenia ustawy do dnia wejścia w życie. Okoliczności takie nie zostały wskazane w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o podatku od kopalin ani w toku prac parlamentarnych nad ustawą. W szczególności nie wykazano, aby za przyjęciem tak krótkiej *vacatio legis* przemawiało zagrożenie równowagi budżetowej państwa, która

to wartość konstytucyjna niewątpliwie uzasadniałaby konieczność nagłego wprowadzenia ustawy o podatku od kopalin z naruszeniem konstytucyjnych zasad lojalności państwa wobec obywatela oraz prawidłowej legislacji.

Prokurator Generalny odniósł się także do dopuszczalności orzekania w sprawie niezgodności art. 27 ustawy o podatku od kopalin z Konstytucją. Przepis ten jest nierozzerwalnie związany z całą ustawą i jego wyeliminowanie z porządku prawnego ze względu na niekonstytucyjność pozbawiłoby ustawę o podatku od kopalin przepisu określającego jej wejście w życie. Niemożliwe byłoby wówczas stosowanie pozostałych przepisów ustawy o podatku od kopalin, gdyż powstałaby luka prawna niemożliwa do wypełnienia w drodze dopuszczalnych technik wykładni. Trybunał nie może zastąpić ustawodawcy i zadekretować właściwą *vacatio legis*.

Prokurator Generalny podkreślił, że ustawa o podatku od kopalin weszła w życie 18 kwietnia 2012 r., co oznacza, że jej adresaci dostosowali się do przewidzianych w niej regulacji prawnych pomimo krótkiej *vacatio legis*. W każdym razie brak jest danych wskazujących na negatywne następstwa 14-dniowego okresu dostosowawczego. Ewentualne orzeczenie o niezgodności z Konstytucją kwestionowanego przepisu nie prowadziłoby do usunięcia skutków wejścia w życie i obowiązywania ustawy. Ponowne jej wprowadzenie do porządku prawnego, merytorycznie niezmienionej, byłoby uzależnione od decyzji Parlamentu w sprawie *vacatio legis*. Przyjęcie w uchwalonej na nowo ustawie dłuższej *vacatio legis* nie usuwałoby skutków wywołanych dotychczasowym obowiązywaniem ustawy o podatku od kopalin.

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

W świetle powyższego Prokurator Generalny uznał, że orzeczenie stwierdzające niezgodność art. 27 ustawy o podatku od kopalin w zakresie, w jakim ustanawia on zbyt krótką *vacatio legis*, z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz przyzwoitej legislacji byłoby bezprzedmiotowe, gdyż nie prowadziłoby do usunięcia skutków wejścia wymienionej ustawy w życie. Z tych względów postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na zbędność orzekania.

5.4. Za niezasadny Prokurator Generalny uznał zarzut naruszenia przez art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie trwania roku podatkowego. Zakwestionowane przepisy wprowadzają w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) i w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.) zmiany polegające na rozszerzeniu katalogu wydatków, które nie są wliczane do kosztów uzyskania przychodów, o podatek od wydobywania niektórych kopalin. Zmian tych dokonano w trakcie trwania roku podatkowego, w którym rozliczane są podatki dochodowe od osób fizycznych i od osób prawnych. Niemniej jednak nie przewidują one nowego obciążenia podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku dochodowym od osób prawnych w trakcie trwania roku podatkowego. Określają natomiast relacje pomiędzy nowym podatkiem od wydobywania niektórych kopalin i sposobem określenia dochodu

będącego podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym – wyłączając możliwość wliczenia podatku od miedzi i srebra w koszty uzyskania przychodu. Tym samym w tym przypadku nie mamy do czynienia z naruszeniem zakazu wprowadzania obciążeń podatkowych w podatkach dochodowych rozliczanych w skali rocznej.

5.5. Zdaniem Prokuratora Generalnego niesłuszny jest również zarzut naruszenia przez art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaliny art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji. W kwestionowanym przepisie wskazano sposób ustalania wysokości podatku od miedzi i srebra oraz określono stawki podatkowe. Według przyjętego rozwiązania stawki podatkowe mają charakter elastyczny i są uzależnione od sytuacji rynkowej. Wzrost średnich cen miedzi i srebra prowadzi do podwyższenia podatku (jest on uzależniony od wielkości wydobywania i notowań cen surowców na rynku światowym). Przy czym jednak podatek wzrasta tylko do określonej średniej ceny miedzi i srebra (por. określenie maksymalnych stawek podatkowych w art. 7 ust. 2-5 ustawy o podatku od kopaliny maksymalnych stawek podatkowych). Natomiast wprowadzenie wzoru liniowego dla niższych średnich wartości cen miedzi i srebra ma chronić przed zbyt wysokim opodatkowaniem w przypadku obniżki cen tych surowców do poziomu zagrażającego rentowności opodatkowanej działalności. W ocenie Prokuratora Generalnego zastosowane wzory określające wysokość stawek podatkowych skutkują tym, że stawki te będą niższe niż zysk podmiotu wydobywającego miedź oraz srebro (wysokość podatku od miedzi i srebra będzie niższa niż zysk uzyskany z tego tytułu przez podatnika).

Prokurator Generalny przypomniał następnie, że istotą podatku jest oddanie Skarbowi Państwa tylko części przysporzenia majątkowego. Jeżeli wysokość obciążenia może przekroczyć zysk osiągnięty przez podatnika, to jest ono wyłącznie sankcją i nie może być uznane za podatek. W świetle obowiązujących regulacji prawnych łączna wysokość podatku od miedzi i srebra oraz podatków dochodowych od osób prawnych albo osób fizycznych nie osiągnie progu, przy którym podatnik mógłby zostać pozbawiony całego zysku z tytułu prowadzenia działalności objętej tymi podatkami. Nie można zatem uznać, że przewidziany w art. 7 ustawy o podatku od kopaliny sposób określenia wysokości podatku od miedzi i srebra oraz stawek podatkowych prowadzi do sytuacji, w której ten obowiązek podatkowy mógłby stać się instrumentem konfiskaty mienia. Uwzględnia on tym samym także zdolność płatniczą podatników obciążonych podatkiem od wydobywania niektórych kopaliny.

Prokurator Generalny przyznał, że łączne obciążenie daninami publicznymi podatników prowadzących działalność w zakresie wydobywania miedzi i srebra może być na tyle duże, że doprowadzi do pozbawienia ich znacznej części dochodu uzyskanego z tytułu prowadzenia tej działalności (aczkolwiek nie ma charakteru konfiskaty). W tym kontekście jednak, jak stwierdził Prokurator Generalny, ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz do przyjmowania takich rozwiązań, które – jego zdaniem – będą najlepiej służyły realizacji tych celów. Władza ustawodawcza ma zatem swobodę w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, w tym dużą swobodę w formułowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania, że nakładanie podatków jest kluczowym instrumentem kształtowania polityki państwa. Za realizację polityki podatkowej oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność polityczną przed społeczeństwem (wyborcami).

Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli godzą w sposób

oczywisty w normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności wprowadzonych w tym zakresie norm pozostaje zasadniczo poza kognicją Trybunału. W tym kontekście, zdaniem Prokuratora Generalnego, art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin mieści się w zakresie dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy. Nie można uznać, że kwestionowany przepis kształtuje obowiązek podatkowy w sposób prowadzący do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika. O zakresie, zasadach i wysokości opodatkowania decydują bowiem głównie względy ekonomiczne i społeczne, a nie przesłanki o charakterze prawnym. W sferze daninowej wprowadzenie określonych rozwiązań podatkowych, w tym określonej skali podatkowej, zasadniczo wynika z obiektywnej konieczności, niezbędnej dla zachowania równowagi budżetowej państwa, a nie dla subiektywnego przekonania o takiej potrzebie. Celem wprowadzenia podatku od miedzi i srebra jest uzyskanie wzrostu dochodów budżetu państwa, a przez to zachowanie równowagi budżetowej i zmniejszenie długu publicznego. Przy czym równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej, uzasadniającymi samo wprowadzenie podatku od wydobywania niektórych kopalin oraz przyjęte w art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin rozwiązania dotyczące jego stawek oraz określania wysokości. Konieczność ochrony powyższych wartości konstytucyjnych nie pozwala też na uznanie, że podatek od miedzi i srebra w przypadku obciążenia podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie wydobywania tych kopalin, również podatkiem dochodowym prowadzi do niedopuszczalnej konstytucyjnie, nadmiernej i nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe tych podatników.

Prokurator Generalny dodał, że przewidywanego obniżenia zysków z dywidendy akcjonariuszy podmiotu wydobywającego miedź i srebro, w następstwie wprowadzenia podatku od wydobywania niektórych kopalin w wysokości ustalonej w art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin, nie można rozpatrywać w kategoriach naruszenia konstytucyjnego prawa własności akcjonariuszy. Złóża miedzi i srebra są objęte własnością górnictwem, która przysługuje Skarbowi Państwa, a nie akcjonariuszom podmiotów wydobywających te kopaliny. Podstawy do udziału w zyskach z dywidendy są w związku z tym niezależne od prawa państwa do udziału w zyskach z wydobywania kopalin ze złóż do niego należących, w tym w formie podatku wprowadzanego ustawą o podatku od kopalin. Dywidenda nie jest daniną publiczną, a kwestionowana ustawa nie zawiera regulacji dotyczących jej wypłacania. Przy tym ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również wprowadzenie niekorzystnych zmian systemu prawnego, w tym w zakresie prawa podatkowego, mogących wpłynąć na obniżenie zysków z tej działalności. Uznanie, że zmiany takie godzą w konstytucyjnie chronione prawo własności uniemożliwiałoby podwyższanie istniejących czy wprowadzanie nowych podatków.

W odniesieniu do naruszenia art. 217 Konstytucji Prokurator Generalny wskazał, że wzorzec ten ustanawia władztwo podatkowe państwa oraz wprowadza nakaz regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego wyłącznie w drodze ustawy. Art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin jest przepisem rangi ustawowej, a zatem spełnia warunki, które w tym zakresie zostały określone w art. 217 Konstytucji. Jednocześnie ten przepis ustawy zasadniczej nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań, w tym w odniesieniu do zdolności płatniczej podatnika. Tym samym w zakresie zarzutu polegającego na nieuwzględnieniu w art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin zdolności do udźwignięcia ciężaru podatkowego przez podatnika art. 217 Konstytucji jest wzorcem nieadekwatnym.

Prokurator Generalny, odwoławszy się do orzecznictwa Trybunału, stwierdził, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest

ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wobec tego przepis ten również nie jest – zdaniem Prokuratora Generalnego – adekwatnym wzorcem kontroli art. 7 ustawy o podatku od kopalin, będącego regulacją dotyczącą obowiązku podatkowego.

5.6. Za niezasadny Prokurator Generalny uznał też zarzut niezgodności art. 4 ustawy o podatku od kopalin z art. 32, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji. Kwestionowany przepis nie wskazuje konkretnego, indywidualnie oznaczonego podmiotu będącego podatnikiem. Norma prawna wynikająca z art. 4 ustawy o podatku od kopalin ma charakter generalny i abstrakcyjny. To, że obecnie jedynym podmiotem wydobywającym miedź i srebro, a tym samym będącym podatnikiem w rozumieniu art. 4 ustawy o podatku od kopalin, jest KGHM, nie uzasadnia zarzutu, że zaskarżona regulacja prowadzi do opodatkowania arbitralnie wybranego podatnika. Będzie ona miała zastosowanie do każdego podmiotu spełniającego określone przesłanki (realizowana jest zasada powszechności opodatkowania wyrażona w art. 84 Konstytucji).

Nawiązując do zasady równości, Prokurator Generalny zauważył, że konieczne jest ustalenie, czy art. 4 ustawy o podatku od kopalin w istocie prowadzi do niekonstytucyjnego zróżnicowania podmiotów wydobywających miedź i srebro oraz podmiotów wydobywających inne kopaliny w kontekście obciążenia podatkiem od wydobywania niektórych kopalin. Zdaniem Prokuratora Generalnego, zgodnie z art. 4 ustawy o podatku od kopalin o zaliczeniu podmiotów wydobywających kopaliny do podatników podatku od wydobywania niektórych kopalin decyduje wydobywanie określonej kopaliny w postaci miedzi i srebra oraz związana z tym jednorodność działalności gospodarczej, polegająca na uzyskiwaniu dochodów z tego samego źródła. Jest to cecha relewantna. Na jej podstawie wyodrębnia się podmioty wydobywające miedź i srebro, które z tego powodu zostały obciążone podatkiem od miedzi i srebra, i podmioty wydobywające inne kopaliny. Tym samym pomiędzy obydwoma grupami podmiotów występuje zasadnicza różnica, która nie pozwala na uznanie ich za podmioty podobne. Przy tym Prokurator Generalny stwierdził, że ustawodawcy przysługuje swoboda określenia cechy relewantnej, w zakresie czego jego działania korzystają z domniemania konstytucyjności. Ustawa o podatku od kopalin nie przewiduje odstępstw od nałożonego obowiązku podatkowego. Sytuacja prawna podmiotów wydobywających miedź i srebro jest jednakowa, w ich przypadku jednakowo określono przesłanki uznania ich za podatników podatku od miedzi i srebra, przedmiot i podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe.

5.7. W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Prokurator Generalny zauważył, że wskazany przez wnioskodawcę problem konstytucyjny dotyczy naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania tego samego dochodu (także ponownego opodatkowania majątku, którego nabycie było już raz opodatkowane). Zdaniem Prokuratora Generalnego z przepisów ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy o podatku od kopalin wynika, że przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym jest określony inaczej niż przedmiot opodatkowania podatkiem od wydobywania niektórych kopalin. W pierwszym przypadku opodatkowany jest dochód rozumiany jako nadwyżka przychodu nad kosztami jego uzyskania, w drugim zaś opodatkowane jest wydobywanie miedzi i srebra, a precyzyjniej ilość miedzi i srebra zawarta w koncentracie wyprodukowanym z wydobytego urobku miedzi bądź w wydobytym urobku rudy miedzi. Zatem w przypadku podatku od wydobywania niektórych kopalin przedmiotem opodatkowania jest wydobywanie miedzi i srebra, a nie środki finansowe uzyskane ze sprzedaży tych kopalin. Nie można więc uznać, że dochód z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wydobywania miedzi i srebra, będący przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, jest tożsamy z

przedmiotem opodatkowania podatkiem od miedzi i srebra.

Dodatkowo Prokurator Generalny zauważył, że według konstrukcji przyjętej w ustawie o podatku od kopalin podatek uiszczany jest w wysokości uzależnionej od ilości miedzi i srebra zawartej w koncentracie. Wielkość produkcji tego koncentratu zależy jednak od ilości wydobytego urobku rudy miedzi. Tym samym podatek ten jest pobierany od wydobytego urobku rudy miedzi, która to kopalina przed wydobyciem była własnością Skarbu Państwa. Podatki dochodowe są zaś pobierane od dochodu będącego własnością podatnika. Nie można przy tym uznać, że nieuwzględnienie przez ustawodawcę w ustawie o podatku od kopalin wyłączenia lub zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z działalności gospodarczej polegającej na wydobyciu miedzi i srebra jest pominięciem ustawodawczym prowadzącym do naruszenia zakazu podwójnego opodatkowania. Brak ten jest świadomym wyborem ustawodawcy („zaniechaniem ustawodawczym”), który celowo nie wprowadził takiego unormowania (na co wskazuje m.in. art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin).

Reasumując, Prokurator Generalny stwierdził, że zakwestionowane przepisy nie prowadzą do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu tego samego podatnika, a tym samym nie naruszają wyrażonej art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności. W doniesieniu zaś do wzorca w postaci art. 31 ust. 3 Konstytucji Prokurator Generalny zauważył, że jest on nieadekwatny, co znajduje uzasadnienie we wcześniejszej argumentacji dotyczącej oceny zgodności z Konstytucją art. 7 ustawy o podatku od kopalin.

5.8. W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin zasady poprawnej legislacji (precyzyjności i jasności przepisów) Prokurator Generalny stwierdził, że kwestionowane przepisy nie zawierają pojęć, które byłyby niedookreślone w stopniu prowadzącym do sprzeczności z tą zasadą (ewentualne wątpliwości interpretacyjne nie mają charakteru kwalifikowanego). Użyte w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin pojęcie „kopalina wydobyta” zostało zdefiniowane w art. 6 ust. 1 pkt 3 prawa geologicznego, co eliminuje wątpliwości interpretacyjne w zakresie definicji pojęć „urobek rudy miedzi” oraz „wydobycie miedzi oraz srebra” (art. 2 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od kopalin). Zasady określoności nie narusza w stopniu kwalifikowanym także definicja pojęcia „koncentrat” zawarta w art. 2 pkt 3 ustawy o podatku od kopalin, w której ustawodawca odwołał się do pojęcia „urobek rudy miedzi” zdefiniowanego jako kopalina wydobyta ze złóż położonych na terytorium Rzeczypospolitej, zawierających miedź lub srebro w ilościach nadających się do wykorzystania przemysłowego. W szczególności w sposobie definiowania pojęcia „koncentrat” nie doszło do błędu logicznego w postaci tłumaczenia nieznanego przez nieznaną. Również pozostałe pojęcia zawarte w kwestionowanych przepisach nie zawierają niejasności, których nie można byłoby usunąć w drodze powszechnie przyjętych metod wykładni przepisów prawa. Należy przy tym zauważyć, że w przepisach tych występują także terminy techniczne, m.in. „wzbogacenie urobku rudy miedzi”. Są one powszechnie używane w branży wydobywczej i ich znaczenie jest określone w literaturze fachowej.

6. W piśmie procesowym z 18 marca 2013 r. wnioskodawca ustosunkował się do stanowisk Sejmu i Prokuratora Generalnego. Nie zgodził się z Sejmem, który uznał zgodność art. 27 ustawy o podatku od kopalin z art. 2 Konstytucji. Zdaniem wnioskodawcy bowiem przedstawione przez Sejm argumenty świadczą o słuszności zarzutów o niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu. Już sama okoliczność, że zakwestionowana ustawa dotyczy obowiązków daninowych, przemawiała za

wprowadzeniem dłuższej *vacatio legis*. Ze względu zaś na to, że oceniając jej „odpowiedniość”, należy zawsze uwzględniać treść nowych regulacji i możliwość pokierowania przez adresatów norm prawnych swoimi sprawami z poszanowaniem treści nowych regulacji, wydłużenie *vacatio legis* w przypadku ustawy o podatku od kopalin było bezwzględnie potrzebne. Ustawa ta nie modyfikowała rozwiązań już istniejących, lecz ustanawiała całkowicie nowy podatek. Ponadto, wobec niezwykle krótkiego procesu legislacyjnego, adresatom norm należało zapewnić wystarczający okres na zapoznanie się z nowymi obowiązkami i przygotowanie się do ich realizacji. O konstytucyjności kontrolowanego przepisu w żadnym razie nie może przesądzać to, że przezorność niektórych podatników, przejawiająca się wprowadzaniem do zawieranych umów odpowiednich klauzul waloryzacyjnych, pozwoliła niektórym z nich uniknąć części negatywnych skutków związanych z niespodziewanym wprowadzeniem nowej regulacji.

W ocenie wnioskodawcy nietrafione jest również stanowisko Sejmu w zakresie, w jakim odwołuje się on do innych wartości konstytucyjnych, tj. równowagi budżetowej oraz dobra wspólnego. Wnioskodawca nie kwestionuje tego, że przy ocenie konstytucyjności danej regulacji uzasadnione jest uwzględnienie wpływu tej regulacji na realizację budżetu państwa. Jeśli występuje powiązanie działalności gospodarczej i obowiązków podatkowych wobec państwa, to zapewnienie podatnikowi możliwości odpowiedniego planowania swojej działalności wydaje się konieczne. Władztwo państwowe w prawie daninowym ma bowiem na tyle drastyczny charakter, że podatnikowi muszą przysługiwać szczególne gwarancje pewności prawa. Jest oczywiste, że w przypadku zaskarżonej ustawy gwarancje te nie zostały zachowane. Na gruncie niniejszej sprawy nie wystąpiły szczególne okoliczności, które przemawiałyby za dopuszczalnością ustanowienia tak krótkiej *vacatio legis*. Okoliczności takie nie zostały podniesione w toku procesu legislacyjnego ani nie wynikają z treści uzasadnienia projektu ustawy. W rezultacie nie ma podstaw do wnioskowania, że ustanowienie 14-dniowej *vacatio legis* było niezbędne do zapewnienia równowagi budżetowej lub realizacji innych celów konstytucyjnych.

Wnioskodawca zauważył również, że Prokurator Generalny podzielił jego stanowisko, zgodnie z którym ustanowienie 14-dniowej *vacatio legis* narusza art. 2 Konstytucji, ponieważ okres ten wydaje się zbyt krótki na stosowne skorygowanie planów inwestycyjnych przez przedsiębiorców. Mimo to Prokurator Generalny uznał, że postępowanie w przedmiocie kontroli zgodności art. 27 ustawy o podatku od kopalin z art. 2 Konstytucji powinno zostać umorzone, orzeczenie Trybunału nie prowadziłoby bowiem do usunięcia skutków wejścia w życie zaskarżonej ustawy. Zdaniem wnioskodawcy powyższy pogląd Prokuratora Generalnego jest niesłuszny. Według niego ze zbędnością orzekania mamy do czynienia wówczas, gdy cel postępowania został już wcześniej osiągnięty, gdy ze względu na określone działania prawodawcy w danych okolicznościach cel ten nie jest możliwy do zrealizowania lub gdy Trybunał we wcześniejszym orzeczeniu rozpatrzył zarzuty podmiotu inicjującego postępowanie i ocenił zgodność przepisów zaskarżonego aktu normatywnego ze wskazanymi wzorcami kontroli (kwestionowany przepis został poddany merytorycznej ocenie Trybunału). Ponieważ w niniejszej sprawie żadna z tych przesłanek nie występuje, więc trudno uznać, że wydanie orzeczenia przez Trybunał stało się zbędne. Tym bardziej że wynik kontroli konstytucyjnej wywołuje skutek generalny i abstrakcyjny; korzystają z niego wszystkie podmioty, których prawa zostały naruszone w wyniku zastosowania przepisu uznanego przez Trybunał za niekonstytucyjny, co obejmuje również możliwość skorzystania z instrumentów przewidzianych w art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Niekonstytucyjność art. 27 ustawy o podatku od kopalin powoduje, że wszystkie pozostałe przepisy tej ustawy również okazują się niezgodne z ustawą zasadniczą w aspekcie czasowego ich obowiązywania. O niekonstytucyjności art. 27 ustawy o podatku

od kopaliny przesądza to, że 14-dniowa *vacatio legis* nie dawała adresatom norm rzeczywistej możliwości dostosowania się do nowych warunków. To, że niektórzy przedsiębiorcy mogli uniknąć części negatywnych skutków finansowych związanych z wejściem w życie nowej ustawy, nie może być argumentem przy ocenie konstytucyjności zaskarżonej regulacji. Adresaci norm nie mogą być stawiani w sytuacji, w której zmuszeni są układać swoje stosunki prawne w taki sposób, by przewidzieć wszystkie „pułapki”, jakimi zaskoczyć ich może ustawodawca. Powinni mieć oni możliwość działania w zaufaniu do obowiązującego prawa i gwarancję, że w przypadku jego zmian będą mieli zapewniony odpowiedni okres dostosowawczy.

W ocenie wnioskodawcy niezgodne z ustawą zasadniczą było ponadto dokonanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Nie ma przekonujących podstaw do tego, by generalny zakaz dokonywania zmian w dziedzinie prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego stosować wyłącznie do podatków płaconych w skali roku. W tej kwestii należy zgodzić się z R. Piotrowskim, który stwierdził, że wprowadzenie nowego podatku w trakcie trwania roku podatkowego narusza zasadę prawidłowej legislacji, niezależnie od tego, w jakim okresie podatek ma być rozliczany (zob. *Opinia o zgodności z Konstytucją RP ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania kopaliny*, druk senacki nr 66). Na gruncie niniejszej sprawy zarówno wszczęcie prac legislacyjnych, jak i wejście w życie nowej ustawy nastąpiło w trakcie trwania roku podatkowego, a zatem zaskoczenie adresatów norm było tym większe.

W podsumowaniu wnioskodawca stwierdził, że okoliczności przedstawione w sprawie świadczą jednoznacznie o tym, iż określony w art. 27 ustawy o podatku od kopaliny termin 14 dni na przygotowanie się przedsiębiorców do wykonania obowiązków wynikających z treści tego aktu jest zdecydowanie zbyt krótki, a tym samym narusza standardy konstytucyjne. Adresaci norm nie mieli zapewnionego odpowiedniego okresu dostosowawczego umożliwiającego im przygotowanie i wdrożenie odpowiednich zmian w kontraktach wiążących ich z kontrahentami oraz w planach biznesowych, finansowych i gospodarczych. Adresaci norm nie mieli ponadto możliwości terminowego przygotowania infrastruktury prawnej, technicznej i personalnej pozwalającej na realizację postanowień ustawy o podatku od kopaliny. Brak odpowiedniej *vacatio legis* oznacza naruszenie Konstytucji, a w konsekwencji – wadliwość całej ustawy o podatku od kopaliny.

7. Pismem z 24 kwietnia 2014 r. Trybunał wystąpił do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii o tym, czy orzeczenie Trybunału o niezgodności z Konstytucją przepisów ustawy o podatku od kopaliny może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o TK. Odpowiedzi na pytanie udzielił upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów Minister Finansów. W z 18 czerwca 2014 r. Minister stwierdził, że w przypadku stwierdzenia niezgodności z Konstytucją kwestionowanych przepisów i konieczności zwrotu wpłaconych na rzecz budżetu państwa kwot skutki finansowe mogłyby wynieść około 3,8 mld zł (według stanu wpłat podatku na koniec kwietnia 2014 r.). Ta kwota uległaby zwiększeniu o około 450 mln zł w związku z koniecznością wypłaty odsetek. Powyższe kwoty mogą ulec podwyższeniu w przypadku roszczeń odszkodowawczych podatnika w zakresie ponoszonych kosztów na obsługę podatku od wydobywania niektórych kopaliny (koszty te wynoszą około 890 tys. zł).

8. W piśmie z 6 listopada 2014 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów. W związku z zarzutem naruszenia przez art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaliny zasady proporcjonalności oraz zakazu nadmiernej ingerencji w prawo własności i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej Minister Finansów przypomniał, że ochrona

własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, a jej ograniczenia są dopuszczalne z zachowaniem warunków przewidzianych w art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przy tym Konstytucja nie określa maksymalnej wysokości obciążeń podatkowych, a ustawodawca sformułował przepisy dotyczące konstrukcji stawek podatkowych w sposób zapewniający optymalne obciążenie podatkowe działalności gospodarczej związanej z wydobywaniem kopalin. W tym celu zostały wprowadzone elastyczne stawki podatkowe umożliwiające podmiotom wydobywającym miedź i srebro zachowanie wysokich zysków (nieliniowe wzory progresywne w sytuacji bardzo dobrej koniunktury, wzór liniowy w przypadku dekonunktury oraz określenie maksymalnego poziomu stawek podatku).

Minister Finansów zaznaczył również, że dokonana przez Radę Ministrów – na podstawie art. 25 ustawy o podatku od kopalin – ocena wpływu podatku na sektor wydobywczy nie potwierdziła zarzucanego we wniosku złożonym w niniejszej sprawie naruszenia zasady proporcjonalności i nadmiernej ingerencji w prawo własności. Z oceny przyjętej przez Radę Ministrów z 17 kwietnia 2014 r. wynika w szczególności, że stawki podatkowe obniżyły się bardziej niż notowania miedzi i srebra (na przykład w grudniu 2013 r. średnia cena za tonę miedzi stanowiła 83,81% średniej ceny za tonę tego metalu w kwietniu 2012 r., a stawka podatkowa za tonę miedzi w grudniu 2013 r. stanowiła 68,16% stawki ustalonej w kwietniu 2012 r.). Tym samym obniżka stawek podatkowych jest znacznie większa niż obniżka cen miedzi i srebra, co zapewnia podatnikowi ochronę w niekorzystnych warunkach rynkowych. Ponadto analiza sytuacji finansowej KGHM wykazała, że mimo wprowadzenia podatku od miedzi i srebra, sytuacja ta nadal jest dobra (w 2013 r. zysk z działalności wydobywczej miedzi i srebra był ponad sześciokrotnie wyższy od oszacowanego dla tego roku zysku podatników podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce, a w 2012 r. – ponad ośmiokrotnie; na przełomie 2012 r. i 2013 r. notowania akcji KGHM osiągnęły najwyższe wyniki w historii; w 2012 r. zysk netto ogółem wyniósł – 4803 mln zł, w 2013 r. – 3033 mln zł, w pierwszym półroczu 2014 r. – 1119 mln zł). Innymi słowy, wprowadzenie podatku od wydobywania niektórych kopalin nie stanowiło zagrożenia dla finansowania działalności bieżącej i inwestycyjnej podmiotu.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin z art. 217 Konstytucji, Minister Finansów przypomniał, że wnioskodawca uzasadnia go przez wskazanie na nadmierne obciążenie dochodów podatnika. W związku z tym Minister Finansów stwierdził, że art. 217 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli, ponieważ przepis ten nie dotyczy kwestii wysokości nakładanego podatku.

Zdaniem Ministra Finansów rozpatrywanie problemu naruszenia zasad powszechności i równości opodatkowania jest zasadne – wbrew twierdzeniu wnioskodawcy – tylko w odniesieniu do art. 4 ustawy o podatku od kopalin. W tym przepisie podatek został nałożony na przedsiębiorców zajmujących się wydobywaniem miedzi i srebra. Jednocześnie ustawa nie wyodrębnia z tej grupy przedsiębiorców o szczególnych cechach, którzy na gruncie ustawy o podatku od kopalin byłiby traktowani inaczej niż pozostałe podmioty należące do tej grupy. To, że obecnie na polskim rynku jest tylko jeden podmiot prowadzący działalność w zakresie wydobywania miedzi i srebra, nie wyklucza możliwości podjęcia takiej działalności przez inne podmioty gospodarcze. W konsekwencji wszystkie podmioty z powyższej grupy zostaną objęte takimi samymi obowiązkami podatkowymi w związku z wydobywaniem miedzi i srebra. Zatem w świetle art. 4 ustawy o podatku od kopalin wydobywanie miedzi i srebra jest cechą relewantną, różnicującą podmioty prowadzące taką działalność i podmioty wydobywające inne kopalinę. Przy tym sytuacja prawna wszystkich podmiotów prowadzących działalność w zakresie wydobywania miedzi i srebra jest jednakowa.

W związku z zarzutem dotyczącym podwójnego opodatkowania dochodów

Minister Finansów zauważył, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od wydobywania niektórych kopalin jest wydobywanie miedzi oraz srebra, a podstawę opodatkowania stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie albo ilość miedzi i srebra zawarta w urobku rudy miedzi. Przedmiotem opodatkowania podatkami dochodowymi jest zaś dochód lub przychód uzyskany przez podatnika w danym roku. Tym samym podstawowy element konstrukcji podatku, jakim jest przedmiot opodatkowania, w obu przypadkach jest zupełnie inny. Ponadto przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód będący własnością przedsiębiorcy, natomiast przedmiotem opodatkowania podatkiem od wydobywania niektórych kopalin jest ilość miedzi i srebra wydobyta ze złóż będących własnością Skarbu Państwa.

Dodatkowo wnioskodawca zakwestionował to, że ustawodawca nie uwzględnił wyłączenia lub zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z działalności gospodarczej polegającej na wydobywaniu kopalin, co ma stanowić tzw. pominięcie ustawodawcze. W ocenie Ministra Finansów przyjęte rozwiązanie było celowym działaniem prawodawcy, mającym utrzymać dochody jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału w podatku dochodowym na niezmiennym poziomie.

Naruszenie zakazu wprowadzania zmian w podatkach dochodowych w trakcie roku podatkowego również nie jest argumentem za niekonstytucyjnością kwestionowanych przepisów. Art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin wprowadzają w ustawach o podatkach dochodowych zmiany, które mają charakter wtórny – nie formułują nowych zasad ustalania podatków dochodowych, lecz kształtują relację pomiędzy tymi podatkami a podatkiem od miedzi i srebra. Poza tym zakaz wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego dotyczy wyłącznie podatków, które rozliczane są w cyklu rocznym. Ustawa o podatku od kopalin wprowadziła zupełnie nowy podatek, nie spowodowała tym jednak żadnych zmian w zakresie dotychczas obowiązujących podatków. Przez to, że w ustawach o podatkach dochodowych wyłączono podatek od miedzi i srebra z kosztów uzyskania przychodu, wyeliminowano konieczność zmiany zasad ustalania wysokości podatków dochodowych, które rozliczane są w skali rocznej. Natomiast dla podatku od miedzi i srebra przyjęto miesięczny okres rozliczeniowy, a w konsekwencji nie naruszono zasady retroaktywności przepisów podatkowych.

Minister Finansów za niezasadny uznał zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji przez ustanowienie niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów oraz zarzut naruszenia wymogu odpowiedniej *vacatio legis*. Jego zdaniem kwestionowane przepisy są komplementarne do regulacji określających zasady prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wydobywania kopalin, tj. prawa geologicznego. Ustawa o podatku od kopalin posługuje się pojęciami właściwymi dla branży wydobywczej. Niektóre z nich zostały zdefiniowane w prawie geologicznym, inne – w samej ustawie o podatku od kopalin. Wziąwszy pod uwagę zakres przedmiotowy kwestionowanej ustawy, ustawodawca zasadnie uznał, że ustanowienie na potrzeby podatku od miedzi i srebra odrębnych definicji pojęć, które doprecyzowano w innych aktach prawnych, nie jest konieczne. Dodatkowo przepisy ustawy określające przedmiot opodatkowania (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 5 ustawy o podatku od kopalin) oraz podstawę opodatkowania (art. 6 ustawy o podatku od kopalin) zostały sformułowane jasno i precyzyjnie, a zgłoszone przez wnioskodawcę wątpliwości w tym zakresie można wyjaśnić w drodze powszechnie przyjętych metod wykładni przepisów prawa.

Zdaniem Ministra Finansów nie została także naruszona, wynikająca z art. 2 Konstytucji, zasada zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego. Nowy podatek wprowadzony w ustawie o podatku od kopalin nie powinien być całkowitym

zaskoczeniem dla podmiotów gospodarczych, ze względu na treść *exposé* Prezesa Rady Ministrów z 18 listopada 2011 r. Poza tym przepisy tej ustawy określają obowiązki podatników niewymagające podjęcia całkowicie nowych działań wdrożeniowych. W szczególności bowiem kwestionowane działania w zakresie pomiaru ilości miedzi i srebra zawartych w urobku rudy miedzi lub w produkowanym koncentracie są podejmowane na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów prawa geologicznego. Potwierdza to również ocena Rady Ministrów dokonana w związku z art. 25 ustawy o podatku od kopalin – nie odnotowano okoliczności uniemożliwiających dostosowanie działalności gospodarczej do wymogów ustawy pomimo 14-dniowej *vacatio legis*. W tym kontekście Minister Finansów podkreślił też, że KGHM w zgłoszeniu zainteresowania pracami nad projektem ustawy nie kwestionowała zbyt krótkiej *vacatio legis* ani nie wskazywała na istotne problemy dotyczące wywiązywania się z obowiązków w zakresie pomiarów przewidzianych w projekcie ustawy.

W nawiązaniu do zarzutu naruszenia zasad procedury ustawodawczej Minister Finansów zauważył, że poprawki zgłoszone i przyjęte do projektu ustawy o podatku od kopalin nie wykraczały poza zakres przedmiotowy tego projektu (były uzupełnieniem regulacji zawartej w art. 7 ust. 2-5 ustawy o podatku od kopalin oraz określały wyłączenia z obowiązku opodatkowania podatkiem od miedzi i srebra). W kontekście zakwestionowanego pospiesznego trybu prac legislacyjnych Minister Finansów wskazał, że Konstytucja nie określa minimalnych terminów prac ustawodawczych nad projektem ustawy. Wprawdzie 68 dni, które upłynęły od wpłynięcia projektu ustawy do Sejmu do zakończenia procedury legislacyjnej, można uznać za krótki okres procedowania regulacji, ale szybkość postępowania ustawodawczego sama w sobie nie może być zarzutem niekonstytucyjności.

II

Na rozprawie 18 listopada 2014 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska. Ponadto przedstawiciel Sejmu zauważył, że ustawa o podatku od kopalin została znowelizowana ustawą z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (Dz. U. poz. 1215), wskutek czego podatek od wydobywania niektórych kopalin objął również wydobywanie gazu ziemnego i ropy naftowej. W związku z tym przedstawiciel Sejmu poddał pod rozagę Trybunału konieczność umorzenia postępowania w niniejszej sprawie. Jako przyczynę wskazał to, że wobec zmian stanu prawnego przedstawiona przez wnioskodawcę argumentacja – mająca uzasadniać niekonstytucyjność zakwestionowanych przez niego przepisów – straciła swą aktualność. W odpowiedzi przedstawiciele wnioskodawcy przypomnieli, że znaczna część sygnalizowanych zmian ustawy o podatku od kopalin wchodzi w życie dopiero 1 stycznia 2016 r., a te przepisy nowelizujące, które obowiązują od 1 listopada 2014 r., nie modyfikują w sposób istotny przepisów objętych zarzutami w niniejszej sprawie – tym samym nie czynią tych zarzutów bezprzedmiotowymi.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie połączonych wniosków grup posłów (dalej: wnioskodawca) są poszczególne przepisy ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od kopalin) oraz cała ta ustawa. Na jej mocy do systemu prawa podatkowego obowiązującego

w Polsce został wprowadzony nowy podatek od wydobycia niektórych kopalin, którym zgodnie z wolą ustawodawcy zostały objęte miedź i srebro (dalej też: podatek od miedzi i srebra). W założeniu może on dotyczyć także innych kopalin. Podstawą jego wprowadzenia jest prawo państwa do pobierania korzyści z wydobycia bogactw naturalnych, których właścicielem jest Skarb Państwa. Wiąże się to z instytucją tzw. renty surowcowej będącej ekonomicznym ekwiwalentem dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców w związku z korzystaniem przez nich z dóbr naturalnych. Przy tym Polska, w porównaniu z innymi państwami bogatymi w kopaliny, przez wiele lat była ewenementem pod względem opodatkowania bogactw naturalnych. Zrezygnowała bowiem *de facto* z udziału w zyskach z wydobycia kopalin, co tworzyło mocny fundament dla rozwoju górnictwa miedziowego (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin*, druk sejmowy nr 144/VII kadencja, s. 1, 5-6). Niebezzasadnie zatem oczekuje się, że obecnie korzyści płynące dla przedsiębiorców z wydobywania kopalin stanowiących własność publiczną będą w większej mierze przyczyniały się do zaspokajania wspólnych potrzeb społeczeństwa.

W kontekście wniosku, który przedstawiciel Sejmu złożył na rozprawie, Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że w istocie ustawa o podatku do kopalin uległa zmianie w stosunku do stanu prawnego objętego wnioskami złożonymi w niniejszej sprawie. Niemniej jednak przepisy tej ustawy obowiązujące w momencie rozpatrywania sprawy przez Trybunał, o treści nadanej im w szczególności w wyniku wejścia w życie 1 listopada 2014 r. niektórych przepisów ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (Dz. U. poz. 1215), nadal zawierają treść normatywną będącą przedmiotem zarzutów sformułowanych przez wnioskodawcę. Wiąże się to z tym, że kwestionowane przepisy ustawy o podatku od kopalin albo nie uległy zmianie w ogóle albo zostały zmodyfikowane nieznacząco, tak, że nie mają wpływu na aktualność zarzutów zawartych we wnioskach. To zaś pozwala ocenić pogląd, zgodnie z którym konieczne jest umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) jako niezasadny.

Wobec przepisów ustawy o podatku od kopalin wnioskodawca formułuje zarzuty zarówno merytoryczne, jak i formalne, kierując się podstawowym założeniem, że ustawa ta została uchwalona i ukształtowana przez Parlament z naruszeniem konstytucyjnych reguł dotyczących nakładania obowiązków podatkowych. Trybunał ustosunkował się najpierw do zarzutów dotyczących naruszenia procedury ustawodawczej, ponieważ ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności z tej przyczyny spowodowałoby najpoważniejsze skutki prawne.

1.1. Zarzuty wnioskodawcy w powyższym zakresie sprowadzają się do stwierdzenia, że: 1) do projektu ustawy o podatku od kopalin, po jego pierwszym czytaniu na posiedzeniu Komisji, wprowadzono zmianę, która nie została przedyskutowana na forum izby; 2) istotną poprawkę do projektu wprowadzono po drugim czytaniu, a zatem naruszono wymóg trzech czytań; 3) ustawę uchwalono pośpiesznie. Tym samym wnioskodawca zakwestionował tryb uchwalenia ustawy o podatku od kopalin w kontekście naruszenia dopuszczalnych granic wnoszenia poprawek do projektu ustawy (art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz niedostatecznej „gruntowności i obszerności” dyskusji nad projektem, co – jego zdaniem – godzi w zasadę zaufania obywateli do państwa (art. 2 Konstytucji) oraz bezpieczeństwo prawne i zasadę praworządności (art. 7 Konstytucji). Jednocześnie w *petitum* wniosków jako przedmiot zaskarżenia wnioskodawca wskazał ustawę o podatku od kopalin *in genere*, a zatem bez dookreślenia konkretnych jej przepisów, które budziłyby wątpliwości co do konstytucyjności.

W związku z tak sprecyzowanymi zarzutami wnioskodawcy Trybunał zauważył, że w uzasadnieniu wniosku kwestia naruszenia w toku procesu legislacyjnego konstytucyjnie wyznaczonych granic poprawek do projektu (art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji) została połączona z treścią normatywną zamieszczoną w art. 3 ust. 2 i art. 9 ustawy o podatku od kopalin. W tym kontekście Trybunał przypomniał, że niezależnie od ustawowego umocowania do badania z urzędu kwestii dochowania trybu wymaganego przepisami prawa do wydania aktu normatywnego (art. 42 ustawy o TK) (zob. K. Wojtyczek, *Zasada skargowości w procedurze kontroli norm przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym*, „Przegląd Sejmowy” nr 1/2003, s. 34-35), w postępowaniu przed polskim sądem konstytucyjnym obowiązuje reguła związania granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi (art. 66 ustawy o TK) (por. Z. Czeszejko-Sochacki, *Trójaspektowa kontrola konstytucyjności w ujęciu art. 42 ustawy o TK z 1997 r.*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 266). Oznacza ona w szczególności to, że Trybunał jest obowiązany do ustosunkowania się do zarzutów sformułowanych przez wnioskodawcę, także do tych, które dotyczą trybu uchwalenia aktu. Wobec tego w niniejszej sprawie, wskutek zastosowania reguły *falsa demonstratio non nocet*, przedmiotem kontroli zgodności z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji były przede wszystkim art. 3 ust. 2 i art. 9 ustawy o podatku od kopalin, co zostało odpowiednio odzwierciedlone w sentencji wyroku Trybunału. Nie wpłynęło to oczywiście na zakres uprawnień Trybunału dotyczących kontroli dochowania trybu legislacyjnego, a wynikających z art. 42 ustawy o TK.

1.2. Trybunał przypomniał, że przepisy Konstytucji dotyczące procesu legislacyjnego wyróżniają trzy instytucje: inicjatywę ustawodawczą, poprawki do projektu ustawy wniesione podczas rozpatrywania projektu przez Sejm oraz poprawki Senatu do ustawy uchwalonej przez Sejm. Wszystkie służą wprowadzeniu zmian do obowiązującego stanu prawnego. Wnoszenie poprawek – zarówno „sejmowych”, jak i „senackich” – jest możliwe wyłącznie w przypadku uprzedniego skorzystania przez uprawniony podmiot z prawa inicjatywy ustawodawczej, a ponadto tylko w określonych fazach procesu ustawodawczego (w Sejmie i w Senacie). Są to więc instytucje nie tylko odrębne od instytucji inicjatywy ustawodawczej, ale także spełniające wobec niej funkcję uboczną, wtórną. Z powyższych względów wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, by nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji – do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej (zob. wyrok TK z 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 49 i cytowane tam orzecznictwo).

W art. 118 ust. 1 i 2 Konstytucja wyczerpująco określa katalog podmiotów uprawnionych do wykonania inicjatywy ustawodawczej. Realizacja inicjatywy ustawodawczej polega na przedłożeniu tekstu projektowanej ustawy w takiej postaci, by nadawał się on do uchwalenia bez konieczności dokonywania w nim jakichkolwiek zmian. Nie wynika z tego w szczególności, że wykluczona jest jego modyfikacja podczas rozpatrywania go przez izby ustawodawcze. Konstytucja nie zakazuje dokonywania zmian w tekście wniesionego projektu w toku prac ustawodawczych. Prawo wnoszenia poprawek do projektu jest wręcz zakotwiczone w samej Konstytucji.

Istotne znaczenie dla rekonstrukcji konstytucyjnej koncepcji poprawki do projektu ustawy ma art. 119 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten upoważnia wnioskodawcę, posłów i Radę Ministrów do wnoszenia poprawek do projektu ustawy w czasie jego rozpatrywania przez Sejm. Uprawnienie do wnoszenia poprawek oznacza *prima facie* prawo składania

wniosków, które dotyczą propozycji wykreślenia, dopisania lub zastąpienia innymi określonych wyrazów lub określonej części projektu ustawy. Wprawdzie ani Konstytucja, ani inne obowiązujące akty normatywne nie zawierają definicji legalnej poprawki do projektu ustawy, ale nie oznacza to, że pojęcia tego nie można zrekonstruować w drodze wykładni przepisów Konstytucji. W swoim orzecznictwie Trybunał wskazywał już, że w sensie technicznym poprawka ma postać propozycji skreślenia pewnej części w tekście projektu ustawy, uzupełnienia go przez dopisanie pewnych elementów lub zastąpienia niektórych części tekstu projektu, zwłaszcza określonych wyrazów, innymi (por. wyrok TK z 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21). Dodatkowo w judykaturze Trybunału podkreśla się związek poprawki z pewnym „elementem bazowym”, z tym, do czego się ona odnosi, tj. z projektem ustawy ze wskazaniem, że art. 119 ust. 2 Konstytucji podkreśla ten związek stanowiąc o poprawkach do projektu, tj. do określonego projektu konkretnej ustawy, który jest przedmiotem rozpatrywania Sejmu (por. sygn. K 37/03). Poprawki, polegające ze swej istoty na uzupełnieniu tekstu ustawy o nowe elementy, powinny zatem pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym konieczne jest, by relacja ta miała mieć wymiar nie tylko formalny, ale także merytoryczny, tzn. konkretne poprawki dotyczące projektu powinny odpowiednio wiązać się z jego treścią – zmierzać do modyfikacji pierwotnej treści projektu, a nie do stworzenia nowego projektu (zob. sygn. P 11/08).

Trybunał zaznaczył jednocześnie, że zasada trzech czytań wynikająca z art. 119 ust. 1 Konstytucji oznacza konieczność trzykrotnego rozpatrywania przez Sejm tego samego projektu ustawy w sensie merytorycznym, a nie tylko technicznym. Musi zatem występować „zakresowa tożsamość” rozpatrywanego projektu. Z zasady trzech czytań wynika także dopuszczalny zakres (głębokość) poprawek. Poprawki mogą nawet całkowicie zmieniać kierunki rozwiązań przyjęte przez podmiot realizujący inicjatywę ustawodawczą. Muszą one jednak – co do zasady – mieścić się w zakresie projektu wniesionego przez uprawniony podmiot i poddanego pierwszemu czytaniu. Ponadto zgodnie z art. 118 ust. 3 Konstytucji istotne dla określenia ram przedmiotowych ustawy jest określenie skutków finansowych jej wykonania. Jeżeli proponowane poprawki prowadzą do znacznego wzrostu kosztów wykonania ustawy wskutek koniecznych wydatków z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych instytucji publicznych, należy uznać, że taka propozycja nie ma charakteru jedynie poprawki, ale jest w istocie nową inicjatywą ustawodawczą. Wszelkie treści normatywne wykraczające poza powyżej określone ramy poprawki powinny być poddane wszystkim etapom procesu legislacyjnego, co ma eliminować ryzyko ich niedopracowania lub przypadkowości (zob. sygn. P 11/08).

Dodatkowo Trybunał zauważył, że ustawa zasadnicza nie wymaga tego, by projekty ustaw były rozpatrywane przez komisje sejmowe, niemniej jednak art. 119 ust. 3 Konstytucji jednoznacznie wskazuje, że analiza zgłoszonych poprawek powinna odbywać się przede wszystkim w toku prac komisji. Przy tym, jak przyjął Trybunał w wyroku o sygn. P 11/08, powyższy przepis Konstytucji nie wyklucza możliwości wnoszenia poprawek dopiero w drugim czytaniu, jeżeli pozostają one w związku formalnym i merytorycznym z projektem poddanym pierwszemu czytaniu.

1.3. W niniejszej sprawie, w trakcie prac Komisji po pierwszym czytaniu projektu ustawy o podatku od kopalin na posiedzeniu Sejmu, wprowadzono poprawkę w postaci ustanowienia mechanizmu waloryzacyjnego przewidzianego w art. 9 ustawy o podatku od kopalin (zob. *Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin (druk nr 144)*, druk sejmowy nr 190/VII kadencja). Zgodnie z tym przepisem, kwoty, o których mowa w art. 7 ust. 2-5 ustawy o

podatku od kopalin (ogłaszane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia), z wyjątkiem maksymalnych stawek podatku, podlegają w każdym roku kalendarzowym podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok waloryzacji w stosunku do roku poprzedniego, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwoty nie ulegają zmianie.

W ocenie Trybunału art. 9 ustawy o podatku od kopalin *expressis verbis* wskazuje na ścisły związek poprawki go wprowadzającej z art. 7 pierwotnego projektu ustawy, który określał sposób obliczania wysokości podatku oraz stawki podatkowe (zob. druk sejmowy nr 144/VII kadencja). Poprawka ta wprowadziła mechanizm podwyższania, wskazanych w art. 7 projektu, kwot w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi waloryzacji. Tym samym pozostawała ona w ścisłym związku przedmiotowym z pierwotnym projektem ustawy o podatku od kopalin, nie powodując żadnego wzrostu kosztów wykonania ustawy przez zwiększenie koniecznych wydatków z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych instytucji publicznych.

Druga sygnalizowana przez wnioskodawcę poprawka do projektu ustawy o podatku od kopalin została zgłoszona w drugim jego czytaniu na posiedzeniu Sejmu (zob. *Sprawozdanie stenograficzne z 9. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 28 lutego 2012 r.*, Warszawa 2012, s. 9). Zgodnie z jej treścią opodatkowaniu podatkiem od miedzi i srebra nie podlega urobek rudy miedzi w ilości nieprzekraczającej 1 tony miesięcznie, jeżeli został on wykorzystany do celów badawczych (por. art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od kopalin). Wprowadza ona zatem wyjątek od opodatkowania wydobywania miedzi i srebra, co przesądza o słuszności wniosku, że powyższa poprawka mieści się w zakresie przedmiotowym pierwotnego projektu ustawy o podatku od kopalin. Dotyczy ona bowiem zwolnienia od opodatkowania niewielkiej ilości wydobytego urobku rudy miedzi, pod warunkiem że urobek ten został wykorzystany do celów badawczych. Wskazuje to na silny związek merytoryczny z projektem ustawy o podatku od kopalin poddanym pierwszemu czytaniu.

Nie do zaakceptowania jest jednocześnie pogląd, który podczas rozprawy w niniejszej sprawie przedstawił przedstawiciel wnioskodawcy, a zgodnie z którym wyżej wskazane poprawki wykraczają poza merytoryczne granice projektu ustawy o podatku od kopalin, ponieważ projekt ten nie zawierał ani przepisu przewidującego możliwość waloryzacji kwot wpływających na stawkę podatku od miedzi i srebra ani przepisu obejmującego wyjątki od opodatkowania. Takie surowe ograniczenia co do *meritum* dopuszczalnych poprawek w istocie spowodowałyby, że projekt ustawy mógłby podlegać w toku procesu legislacyjnego tylko nieznacznym modyfikacjom, często stojącym na przeszkodzie optymalnemu ukształtowaniu treści regulacji prawnej dotyczącej danego przedmiotu (np. przez wprowadzenie korzystnych dla jednostki wyjątków od ustawowych obowiązków).

Podsumowując, Trybunał stwierdził, że kwestionowane przez wnioskodawcę poprawki mieszczą się w dopuszczalnym konstytucyjnie zakresie przedmiotowym poprawek zgłaszanych w procedurze legislacyjnej. Ich wprowadzenie nie prowadziło tym samym do naruszenia art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji. Trybunał podobnie ocenił także pozostałe poprawki, które w toku procesu ustawodawczego zostały zgłoszone do pierwotnego projektu ustawy o podatku od kopalin. W zakresie przedmiotowym tego projektu mieści się również poprawka, która została zgłoszona podczas drugiego czytania na posiedzeniu Sejmu, a której treść zawarta jest w art. 25 ustawy o podatku od kopalin („Rada Ministrów dokona analizy wpływu niniejszej ustawy na sektor wydobywczy miedzi i srebra oraz sektor finansów publicznych oraz przedłoży Sejmowi odpowiednią informację w tym zakresie, nie później niż w okresie 2 lat od dnia wejścia w życie

niniejszej ustawy”) (zob. *Sprawozdanie stenograficzne...*, s. 8). Przepis ten nakłada bowiem na Radę Ministrów określony obowiązek, który pozostaje w ścisłym związku funkcjonalnym z powinnościami wynikającymi dla podatników z ustawy o podatku od kopalin oraz ze skutkami ich realizacji dla budżetu państwa. Jednocześnie należy uznać, że dodany obowiązek Rady Ministrów nie wpłynie w istotny sposób na wzrost kosztów wykonania ustawy, które przewidywano w pierwotnym projekcie ustawy.

Ponadto Trybunał zaznaczył, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze zwiększonym zakresem swobody kształtowania treści poprawek wnoszonych do projektu ustawy. Wynika to stąd, że kwestionowane przez wnioskodawcę poprawki do projektu ustawy o podatku od kopalin zostały wniesione na wczesnych etapach prac parlamentarnych (por. np. wyrok TK z 21 grudnia 2005 r., sygn. K 45/05, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 140), a poza tym dotyczyły projektu nowego aktu normatywnego (przewidującego regulację kwestii do tej pory nieunormowanych), a nie aktu dotychczas obowiązującego. W przypadku ustaw nowelizujących bowiem ograniczenia zakresu treściowego dopuszczalnych poprawek są surowsze, ponieważ dookreśla je zawężony – w stosunku do treści aktu nowelizowanego – zakres przedmiotowy zmian wyznaczony w pierwotnym tekście projektu aktu nowelizującego (por. wyrok TK z 19 czerwca 2002 r., sygn. K 11/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 43). Jest to dodatkowy argument za tym, że w niniejszej sprawie nie naruszono konstytucyjnych wymogów procedury legislacyjnej.

1.4. Wnioskodawca zarzuca również nadmierny pośpiech przy uchwalaniu kwestionowanej ustawy, co miało przyczynić się do braku rzetelnej dyskusji nad wprowadzanymi unormowaniami. W jego ocenie narusza to zasadę zaufania obywateli do państwa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego i praworządności (art. 7 Konstytucji). Wobec tego Trybunał zauważył, że ogólnym założeniem demokratycznego państwa prawnego jest zasada legalizmu, zgodnie z którą na organy władzy publicznej został nałożony obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa. W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wskazywał, że jednym z aspektów zasady legalizmu jest zakaz naruszeń prawa proceduralnego przez organ w toku procesu prawotwórczego (zob. wyrok TK z 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34). W klauzuli demokratycznego państwa prawnego mieści się także zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (lojalności państwa względem obywateli), która w szczególności odnosi się również do trybu (i formy) stanowionego prawa (zob. W. Sokolewicz, *uwagi do art. 2, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 5, Warszawa 2007, s. 34).

W związku z powyższym Trybunał przypomniał, że rządowy projekt ustawy o podatku od kopalin wpłynął do Sejmu 19 stycznia 2012 r. W dniu 23 stycznia 2012 r. został skierowany do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu. Czytanie to odbyło się 27 stycznia 2012 r. Następnie Sejm przekazał projekt Komisji. Na posiedzeniu Sejmu 28 lutego 2012 r. projekt ustawy poddano drugiemu czytaniu, a później skierowano go ponownie do Komisji w celu rozpatrzenia poprawek zgłoszonych (29 lutego 2012 r. Komisja sporządziła stosowne sprawozdanie). W dniu 2 marca 2012 r. Sejm uchwalił ustawę o podatku od kopalin i tego samego dnia przekazał ją Prezydentowi i Marszałkowi Senatu. Senat, na posiedzeniu 14 marca 2012 r., nie wniósł poprawek, po czym 27 marca 2012 r. Prezydent podpisał ustawę o podatku od kopalin. Harmonogram tych czynności pokazuje, że proces legislacyjny przebiegał niezwykle sprawnie, niemniej jednak pośpiech w uchwalaniu ustawy sam w sobie nie może stanowić zarzutu niekonstytucyjności, ponieważ szybkie procedowanie nie jest równoznaczne z naruszeniem jego trybu (zob. wyrok TK z 23 marca 2006 r., sygn. K 4/06, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 32). Jak stwierdził

Trybunał w wyroku o sygn. K 4/06, szybkość postępowania ustawodawczego „[m]oże być oceniana po pierwsze ze względu na wpływ, jaki wywierała [ona] na respektowanie pluralistycznego charakteru parlamentu, tzn. przez badanie, czy przebieg prac parlamentarnych nie pozbawił określonej grupy parlamentarnej możliwości przedstawienia w poszczególnych fazach postępowania ustawodawczego swojego stanowiska. Po drugie, z punktu widzenia związku między szybkim tempem prac ustawodawczych a jakością ustawy. Jednak ten drugi aspekt podlega weryfikacji w toku postępowań oceniających merytoryczną wartość przepisów ustawy. Istnieje wprawdzie prawdopodobieństwo, że ustawa pośpiesznie rozpatrzona i uchwalona może zawierać błędy, ale nie może to przesądzać oceny zgodności ustawy z Konstytucją”.

1.5. W odniesieniu do kwestii nadmiernego pośpiechu w uchwaleniu ustawy o podatku od kopalin, Trybunał uznał, że nie doprowadził on do naruszenia standardów konstytucyjnych. Duże tempo prac ustawodawczych samoistnie nie uniemożliwiło dyskusji na temat unormowań wprowadzanych ustawą kwestionowaną w niniejszej sprawie. Jej projekt był przedmiotem konsultacji społecznych. Został przesłany do zaopiniowania następującym podmiotom: Business Centre Club, Związkowi Rzemiosła Polskiego, Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Pracodawcom Rzeczypospolitej Polskiej, Niezależnemu Samorządnemu Związkowi Zawodowemu „Solidarność”, Ogólnopolskiemu Porozumieniu Związków Zawodowych, Forum Związków Zawodowych, Trójstronnej Komisji ds. Społeczno-Gospodarczych, Krajowej Izbie Gospodarczej, Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, Polskiej Radzie Biznesu, Związkowi Zawodowemu Pracowników Przemysłu Miedziowego, Giełdzie Papierów Wartościowych, Organizacji Polskiego Przemysłu Poszukiwawczo-Wydobywczego (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 26). Ponadto projekt ustawy o podatku od kopalin został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, ze zm.; dalej: ustawa lobbingsowa). Skutkiem tego było zgłoszenie zainteresowania pracami nad projektem ustawy w rozumieniu art. 7 ustawy lobbingsowej dokonane przez KGHM (zob. *ibidem*). Dodatkowo Trybunał zauważył, że wbrew twierdzeniu wnioskodawcy, poprawka będąca treścią art. 9 ustawy o podatku od kopalin została zasygnalizowana w trakcie posiedzenia Sejmu 28 lutego 2012 r. Świadczą o tym jednoznacznie wypowiedzi posłów Andrzeja Rozenka i Genowefy Tokarskiej (zob. *Sprawozdanie stenograficzne...* s. 11-12), które mogły być impulsem do dyskusji w kwestii „mechanizmu waloryzacyjnego”.

Reasumując, Trybunał stwierdził, że w niniejszej sprawie przebieg procedury ustawodawczej nie pozwala przyjąć, że doszło do naruszenia wzorców kontroli wynikających z art. 2 i art. 7 Konstytucji.

2. Trybunał ustosunkował się również do zarzutów o charakterze merytorycznym, dotyczących treści ustawy zakwestionowanej w niniejszej sprawie.

2.1. Wnioskodawca zarzuca przede wszystkim, że zgodnie z art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin, określającym stawki podatkowe, łączna wysokość opodatkowania dochodów z wydobywania miedzi i srebra zbliża się do wysokości tych dochodów oraz, po zsumowaniu z podatkiem dochodowym, ma charakter konfiskacyjny. Zatem przepis ten, zdaniem wnioskodawcy, narusza istotę prawa własności przez obciążenie dochodów podmiotu w sposób uniemożliwiający korzystanie z nich. W tym zakresie jako wzorce kontroli kwestionowanego unormowania zostały wskazane art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji. Wynikające z tego przepisu prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego (por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak duża ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (zob. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

W swoim orzecznictwie Trybunał podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne ze wszystkimi obowiązującymi normami i zasadami konstytucyjnymi. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, by stał się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06).

W tym kontekście Trybunał podkreślił zatem, że realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli.

2.2. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że podatki (oraz inne daniny publiczne)

wyróżnia pośród wszelkich ciężarów publicznych i świadczeń publicznych cecha stałego i podstawowego elementu ustrojowego państwa (źródła jego utrzymania). Innymi słowy, bez podatków państwo nie może funkcjonować (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 124). W odniesieniu do nich każdorazowo granice nałożonego ciężaru wyznacza ustawa podatkowa, co skutkuje istnieniem domniemania dużej swobody politycznej ustawodawcy w wyznaczaniu materialnych granic opodatkowania (zob. *ibidem*, s. 124-125). Ustalanie wysokości podatku na określonym poziomie jest wyrazem polityki podatkowej państwa, w zakresie której przysługuje daleko większa swoboda niż przy stanowieniu innych obciążeń, jako że od tego zależy istnienie państwa i wypełnianie przez nie jego podstawowych funkcji.

Powyższe prowadzi do podstawowego wniosku, że badanie konstytucyjności wysokości podatków przez Trybunał nie mieści się w funkcji ustrojowej, którą w demokratycznym państwie prawnym pełni sąd konstytucyjny. Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi należy bowiem do ustawodawcy i władzy wykonawczej (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104). W swoim dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym ustawodawstwa podatkowego Trybunał już wielokrotnie stwierdzał, że „ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym” (wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/05, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79; zob. również orzeczenia TK z: 7 grudnia 1993 r., sygn. K 7/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 42, s. 410; 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21, s. 187; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, OTK ZU nr 5/1996, poz. 38, s. 332; wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97). „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...). Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników” (orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 27). Następstwem swobody, jaką ustawodawca ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6), który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne.

2.3. W ocenie Trybunału w art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin wzięto pod uwagę kwestię zdolności płatniczej podatnika, przez co przepis ten nie wykracza poza zakres swobody regulacyjnej w sprawach podatkowych. W każdym przypadku określonym w art. 7 ustawy o podatku od kopalin stawka podatkowa będzie niższa niż zysk podmiotu wydobywającego miedź oraz srebro (w przeliczeniu odpowiednio na tonę lub kilogram) (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 16). Dodatkowo stawki podatkowe zostały normatywnie ograniczone przez wskazanie maksymalnych wartości (16000 zł za tonę miedzi oraz 2100 zł za kilogram srebra). Oznacza to, że w przypadku wysokich cen miedzi i srebra na rynkach światowych znacznie wzrośnie zysk podmiotów wydobywających te surowce. Tym samym państwo odstąpi od przejmowania części „renty surowcowej”, a nadwyżkę pozostawi podatnikowi. Ponadto należy pamiętać, że podmiotem zobowiązanym z tytułu

podatku od miedzi i srebra jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a zatem poniesione przez niego dodatkowe koszty mogą być zrekompensowane zgodnie z regułami rynkowymi (w szczególności – przeniesione, przynajmniej częściowo, na klientów w wyniku podwyższenia ceny sprzedawanej kopaliny). Również z informacji przedstawianych przez KGHM wynika, że sytuacja spółki na rynku, pomimo wprowadzenia podatku od miedzi i srebra, jest stabilna (zob. np. *Bardzo dobre wyniki finansowe KGHM Polska Miedź*, <http://www.kghm.pl/index.dhtml?module=articles&id=4909>; *Wyniki po trzech kwartałach*, <http://www.kghm.pl/index.dhtml?module=articles&id=5280>).

W pozostałym zakresie mamy do czynienia z zagadnieniami o charakterze ekonomiczno-społecznym, determinowanymi względami pozaprawnymi i leżącymi poza kognicją Trybunału. Uzupełniając Trybunał podkreślił, że motywem wprowadzenia podatku od wydobywania niektórych kopalin było utworzenie nowego, stałego źródła przychodów dla budżetu państwa, a przez to wspieranie ochrony stanu finansów publicznych i zmniejszanie długu państwowego, legitymowane prawem państwa do korzystania z wydobywania bogactw naturalnych, których jest naturalnym właścicielem (prawem do tzw. renty surowcowej będącej ekonomicznym ekwiwalentem dochodów uzyskiwanych w związku z korzystaniem z dóbr naturalnych przez przedsiębiorcę). Przy tym Trybunał już kilkakrotnie wyraził pogląd, zgodnie z którym równowaga budżetowa państwa (dbałość o stan finansów publicznych) jest wartością konstytucyjną, a od jej zapewnienia zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów (por. np. wyroki TK z: 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71; 4 grudnia 2000 r., sygn. K 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294; 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17; 13 grudnia 2004 r., sygn. K 20/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 115; zob. też W. Łączkowski, *Czy budżet państwa jest wartością konstytucyjną podlegającą ochronie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa...*, s. 290-291; A. Gorgol, *Równowaga budżetowa w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” nr 9/2014, s. 26-29 i 32-35). Dlatego też trudno na tle art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin mówić o nieuzasadnionej konstytucyjnie ingerencji ustawodawcy w prawa majątkowe podatnika. Innymi słowy, granice korzystania z tych praw zostały dookreślone przy uwzględnieniu realizacji doniosłych wartości wskazanych w Konstytucji.

2.4. Kolejnym wzorcem kontroli art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin wskazanym przez wnioskodawcę jest art. 217 Konstytucji, z którego wyprowadza on „zasadę opodatkowania stosownie do zdolności podatkowej”. Trybunał stwierdził, że kwestionowany przepis jest zgodny z przywołanym wzorcem. Trybunał przypominał za J. Oniszcukiem, że art. 217 Konstytucji zalicza regulowanie spraw podatków do wyłączności ustawy, ale nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczyłyby treść i kierunki przyjmowanych rozwiązań (ustalenie tych treści i kierunków pozostawiono ustawodawcy) (zob. J. Oniszcuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 37-38). Zgodnie bowiem z tym przepisem, 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. Tym samym art. 217 Konstytucji postrzegany samoistnie (w oderwaniu od art. 84 Konstytucji), ustanawia wymóg drogi ustawowej dla regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daninowego), określając materię przewidzianej regulacji, ale nie odnosząc się do jej treści (zob. W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005, s. 9). Przepis ten, rozpatrywany w łączności z art. 84 Konstytucji, dostarcza zaś substratu dla

odkodowania zasady władztwa podatkowego, według której państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań (przy tym kluczowe znaczenie ma tutaj zasada wyłączności ustawowej w zakresie danin publicznych) (zob. np. wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91).

Odnosząc powyższe ustalenia do treści normatywnej art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln, Trybunał stwierdził, że kwestionowany przepis jest wyrazem konstytucyjnie legitymowanego władztwa podatkowego państwa, spełniającym wymogi wskazane w art. 217 Konstytucji, a dotyczące ustawowej formy określenia stawek podatku (jako przepis zawarty w ustawie o podatku od kopaln). To powoduje, że art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln jest zgodny z przywołanym przepisem ustawy zasadniczej.

2.5. W nawiązaniu do grupy wzorców kontroli, a mianowicie do art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji, Trybunał stwierdził, że uzasadnienie wniosku w niniejszej sprawie nie zawiera argumentacji za niezgodnością art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln z wymienionymi przepisami Konstytucji. Za spełnienie ustawowego wymogu określonego w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK nie można bowiem uznać sformułowania, że wprowadzony podatek „prowadzi nie tylko (...) do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, ale również do obciążenia dochodów w sposób uniemożliwiający korzystanie z tych dochodów, a przez to naruszając[y] w sposób nieproporcjonalny konstytucyjnie chronioną swobodę działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji RP oraz art. 22 Konstytucji RP)”. W szczególności we wniosku nie wskazano, jakie konstytucyjne zasady wywodzone z tych przepisów i w jaki sposób zostały naruszone w art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln. Ponadto we wniosku brakuje uzasadnienia naruszenia art. 21 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zarzut nadmiernej ingerencji w prawo własności podatnika formułowany jest wyłącznie w kontekście wzorca wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Z tych powodów postępowanie przed Trybunałem w zakresie kontroli zgodności art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 22 Konstytucji podlega umorzeniu z powodu niedopuszczalności wydania wyroku (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

3. Kolejny zarzut wnioskodawca sformułował wobec art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln.

3.1. Wnioskodawca zarzuca kwestionowanym przepisom naruszenie zasady powszechności i równości opodatkowania, co wynika z objęcia obowiązkiem podatkowym tylko jednego podmiotu – KGHM, a nie wszystkich przedsiębiorców wydobywających kopaliny. Jako przedmiot kontroli w kontekście tego zarzutu wnioskodawca wskazał art. 1 ust. 1 (określający zakres przedmiotowy obowiązywania ustawy), art. 3 ust. 1 (wskazujący przedmiot opodatkowania podatkiem od miedzi i srebra), art. 4 (wymieniający podmioty będące podatnikami podatku) oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopaln (ustalający wysokość podatku). Uwzględniwszy sformułowane we wniosku zastrzeżenia, Trybunał doszedł do wniosku, że odnoszą się one w istocie jedynie do art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopaln. Z tych przepisów wynika bowiem bezpośrednio, że obowiązek podatkowy dotyczy wydobywania ściśle określonej kopaliny – miedzi i srebra oraz tylko jednego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie ich wydobywania. Przepis wyznaczający ramy przedmiotowe stosowania ustawy o podatku od kopaln (art. 1 ust. 1) oraz przepis określający wysokość podatku (art. 7 ust. 1-5) nie zawierają treści normatywnych, które były krytykowane w uzasadnieniu wniosku w kontekście naruszenia zasad powszechności i równości opodatkowania. Z tego względu w odniesieniu do art. 1

ust. 1 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin postępowanie przed Trybunałem podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

3.2. W odniesieniu do wzorców kontroli, z których wnioskodawcy wyprowadzili zasady powszechności i równości opodatkowania, tj. do art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, Trybunał przypomniał, że zasada powszechności opodatkowania jest wywodzona w orzecznictwie polskiego sądu konstytucyjnego z art. 84 Konstytucji. Art. 217 Konstytucji – postrzegany samoistnie – statuuje natomiast wymóg drogi ustawowej dla regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daninowego). Dopiero ten przepis ustawy zasadniczej, interpretowany w ścisłym związku z art. 84 Konstytucji, może być podstawą formułowania zasady powszechności opodatkowania, zwłaszcza w kontekście tego, że art. 217 Konstytucji przewiduje możliwość ustawowego określenia zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz wskazania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, a zatem – możliwość wprowadzenia wyjątków od zasady powszechności opodatkowania (nie przyjmując żadnych materialnych kryteriów ustanawiania tych wyjątków).

Wziąwszy pod uwagę powyższe ustalenia, Trybunał doszedł do wniosku, że zarzuty wnioskodawców dotyczą treści merytorycznych zawartych w art. 84 Konstytucji, co skutkuje zbędnością dodatkowego nawiązania do art. 217 Konstytucji jako źródła zasady powszechności opodatkowania. Zatem w zakresie tego wzorca kontroli art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopalin Trybunał umorzył postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK. Wnioskodawca nie uzasadnił bowiem konieczności odwołania się do art. 217 Konstytucji jako przepisu, który zawierałby jakieś dodatkowe treści normatywne zasady powszechności opodatkowania, inne niż te, które są wyprowadzane pierwotnie z art. 84 Konstytucji.

Zasada równości opodatkowania jest formułowana w orzecznictwie Trybunału również na podstawie art. 84 Konstytucji (zob. np. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), ale w jej kontekście często znajdujemy jednocześnie odwołanie do art. 32 ust. 1 Konstytucji (zob. np. wyroki TK z: 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76). Dodatkowo wnioskodawca wskazał art. 32 ust. 2 Konstytucji, tworzący całość normatywną z ustępem pierwszym tego artykułu (zob. np. wyrok TK z 23 października 2001 r., sygn. K 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 215) i zakazujący wprowadzania unormowań zarówno pogarszających sytuację określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak i polepszających sytuację określonej grupy podmiotów (uprzywilejowanie) (zob. L. Garlicki, uwagi do art. 32, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 3, Warszawa 2003, s. 17). Wnioskodawcy nie uzasadnili zaś konieczności odwołania się w ramach kontroli konstytucyjności kwestionowanych przepisów do art. 64 ust. 2 Konstytucji i wynikającego z niego szczególnego aspektu równości (ochrony praw majątkowych). W tym zakresie wniosek nie zawiera stosownych argumentów, co skutkuje umorzeniem postępowania przez Trybunałem.

Kolejnym wzorcem kontroli wskazanym przez wnioskodawcę jest art. 2 Konstytucji, który został przywołany w nawiązaniu do zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji) będącej szczegółowym aspektem szerszej zakresowo zasady sprawiedliwości społecznej wywodzonej właśnie z art. 2 ustawy zasadniczej (por. K. Działocha, uwagi do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 3, Warszawa 2003, s. 8). Niemniej jednak naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej wnioskodawca upatruje tylko w niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadami powszechności i równości opodatkowania. Na

tym tle należy zaznaczyć, że nie jest właściwe takie utożsamianie jednej zasady konstytucyjnej z innymi. Zasada sprawiedliwości podatkowej nie wyczerpuje się bowiem w regule równości i powszechności. Pełni ona samodzielną rolę w ocenie konstytucyjności obowiązków daninowych (por. *ibidem*). Tym samym wskazanie jako wzorca kontroli zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji) wymaga odrębnego uzasadnienia zarzutu niezgodności, a nie sprowadzenia argumentacji do naruszenia zasad powszechności i równości opodatkowania. Z takim „uproszczeniem” mamy zaś do czynienia we wniosku złożonym w niniejszej sprawie, co skutkuje umorzeniem postępowania przed Trybunałem z powodu nieuzasadnienia niezgodności art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopalin z art. 2 Konstytucji.

3.3. Art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jak wcześniej zaznaczono, przepis ten formułuje zasadę powszechności opodatkowania, która jest jedną z podstawowych zasad prawa finansowego. Wyraża się ona w tym, że podatek jako świadczenie o charakterze nieekwiwalentnym powinien obciążać wszystkich, tak by można było zaspokajać wspólne potrzeby (zob. Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. 3, Warszawa 2010, s. 395). Art. 84 Konstytucji akcentuje aspekt podmiotowy zasady powszechności opodatkowania („każdy” powinien przyczyniać się do zaspokajania wspólnych potrzeb). Z tego przepisu ustawy zasadniczej nie należy natomiast wywodzić dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki (wszystkich możliwych zjawisk ekonomicznych). Powszechność w wymiarze przedmiotowym może być wiązana jedynie z postulatami efektywnej polityki podatkowej (zob. A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 81-82). Oznacza to, że ustawodawca ma swobodę w zakresie przyjmowania określonego kształtu unormowań podatkowych, sprowadzającą się w szczególności do autonomii w zakresie wskazywania przedmiotu opodatkowania, która jest elementem swobodnego formułowania celów i założeń polityki daninowej. Na tle art. 84 ustawy zasadniczej konstytucyjnie dopuszczalne jest np. nieobjęcie jakiejś wyodrębnionej kategorii dochodu opodatkowaniem, przy czym brak obowiązku ponoszenia tego ciężaru musi – zgodnie z zasadą równości opodatkowania – dotyczyć wszystkich podatników mających wspólną cechę istotną (por. *ibidem*, s. 82).

W związku z powyższym Trybunał wywiódł, że ustawodawca – działając w ramach przysługującej mu swobody – był uprawniony do „wybiórczego” objęcia obowiązkiem podatkowym stanu faktycznego polegającego na wydobywaniu miedzi i srebra (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin), jako że ustawa zasadnicza nie wprowadza zasady powszechności opodatkowania w wymiarze przedmiotowym. W ten sposób, przewidując powinność podmiotów, które w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobywają miedź oraz srebro (art. 4 ustawy o podatku od kopalin), nie naruszył również zasady powszechności w aspekcie podmiotowym. Wynika to stąd, że adresat normy podatkowej został oznaczony generalnie, przez odwołanie się do jego cech rodzajowych, a nie indywidualnych (np. przez wskazanie KGHM). Niezasadny jest zatem argument wnioskodawcy, że ustawodawca opodatkował jeden podmiot. Kwestionowane unormowanie ma bowiem zastosowanie do każdego podmiotu spełniającego określone w nim przesłanki uznania za podatnika. Innymi słowy, obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobywają miedź oraz srebro. W ten sposób, w odniesieniu do opodatkowanego stanu faktycznego, została zrealizowana zasada powszechności opodatkowania wyrażona w art.

84 Konstytucji. Nie zmienia tego fakt, że obecnie na rynku jest tylko jeden podmiot spełniający powyższe warunki. Pojawienie się nowych podmiotów wydobywających miedź i srebro spowoduje objęcie ich obowiązkiem podatkowym w podatku od wydobycia niektórych kopalin, co wiąże się z generalnością normy prawnej. Podatek od miedzi i srebra jest powszechny w tym znaczeniu, że dotyczy każdego, kto prowadzi wydobywczą działalność gospodarczą, a nie indywidualnie oznaczonego podmiotu (KGHM).

3.4. Zasada równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji) w orzecznictwie Trybunału jest sytuowana w ramach ogólnej zasady równości (art. 32 Konstytucji), co oznacza nawiązanie również w tym kontekście do znanej formuły, zgodnie z którą „z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 42, s. 141-142). Tym samym w przypadku rozkładania obowiązku podatkowego zasada równości wymaga jednakowego, tj. według jednakowej miary, traktowania podmiotów charakteryzujących się daną cechą istotną i zakazuje dyskryminacji (zob. K. Działocha, *op. cit.*, s. 10).

W związku z powyższym trzeba stwierdzić, że aby dokonać oceny konstytucyjności art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopalin, konieczne jest przede wszystkim ustalenie cechy, na podstawie której poszczególne podmioty są zaliczane do określonej klasy (zob. L. Garlicki, *op. cit.*, s. 18). Należy jednocześnie zaznaczyć, że ustawodawcy przysługuje swoboda określania cech relewantnych, na podstawie których dokonuje się klasyfikacji i różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów (zob. *ibidem*). Przy tym wybór ustawodawcy w tym zakresie korzysta z domniemania konstytucyjności (zob. *ibidem*). Przyjawszy te założenia, Trybunał skonstatował, że zgodnie z art. 3 ust. 1 i art. 4 ustawy o podatku od kopalin o zaliczeniu do grupy podmiotów charakteryzujących się wspólną cechą istotną przesądza wydobywanie określonej kopalin w postaci miedzi i srebra w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ustawodawca miał prawo dokonania wyboru takiej (a nie innej) cechy w ramach przysługującej mu swobody działania. Wszystkie podmioty mające tę cechę są w ustawie o podatku od kopalin traktowane równo, ich sytuacja prawno-podatkowa jest jednakowa. Ustawa ta nie zawiera unormowań skutkujących wyodrębnieniem w tej grupie podatników traktowanych odmiennie niż pozostali przedsiębiorcy wydobywający miedź i srebro w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. W szczególności w stosunku do wszystkich wyróżnionych podmiotów identycznie określono przesłanki uznania ich za podatników podatku od miedzi i srebra, przedmiot i podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe. Tym samym kwestionowana regulacja nie narusza, w ocenie Trybunału, zasady równości opodatkowania wywodzonej z art. 84 i art. 32 Konstytucji.

Dodatkowo Trybunał zaznaczył, że wnioskodawca niezasadnie twierdzi, iż za grupę relewantną trzeba uznać wszystkie podmioty wydobywające kopalinę, a w konsekwencji, że wszystkich przedsiębiorców należących do tej kategorii należy traktować równo. Oznaczałoby to bowiem jednakowe traktowanie podmiotów, które znajdują się w różnej sytuacji, spowodowanej m.in. odmiennymi kosztami wydobycia poszczególnych kopalin czy innymi opłatami publicznoprawnymi związanymi z ich wydobyciem. Tymczasem konstytucyjna zasada równości, w świetle orzecznictwa Trybunału, zakłada także, że podmioty „różne” (takie, które nie mają wspólnej cechy istotnej) powinny być traktowane odmiennie (zob. wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

4. Wnioskodawca sformułował także zarzut, że art. 1 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 6 i art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin – przez to, że nie zawierają wyłączenia z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych oraz od osób prawnych dochodów z wydobywania miedzi i srebra, co skutkuje podwójnym opodatkowaniem dochodów z tej działalności – prowadzą do naruszenia art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji. Wynika to stąd, że podatek od miedzi i srebra, choć nie został tak wprost nazwany, jest w istocie podatkiem dochodowym.

4.1. W kontekście tak sprecyzowanego przedmiotu kontroli Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za odnoszące się do kwestii podwójnego opodatkowania dochodu mogą być uznane jedynie te przepisy, w których określono przedmiot (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od kopalin) oraz podstawę opodatkowania (art. 6 ustawy o podatku od kopalin). To zaś skutkuje umorzeniem postępowania w zakresie art. 1 ust. 1 (wyznaczającego przedmiot regulacji ustawy) oraz art. 7 ust. 1-5 ustawy o podatku od kopalin (ustalającego wysokość podatku) z powodu nieuzasadnienia przez wnioskodawcę zarzutu niekonstytucyjności tych przepisów.

W odniesieniu do wskazanych wzorców kontroli Trybunał zauważył, że wnioskodawca wywodzi zakaz podwójnego opodatkowania z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przy tym nie przytacza żadnych argumentów za tym, że art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin prowadzą do naruszenia art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, co powoduje, że również w tym zakresie wniosek nie spełnia wymogów formalnych jego dopuszczalności, i jest przesłanką umorzenia postępowania (por. art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

4.2. Podwójne opodatkowanie oznacza nałożenie na to samo źródło podatkowe, czyli na przedmiot opodatkowania, dwóch lub więcej podatków (zob. S. Pszczółkowski, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928, s. 7). Trybunał przypomniał ponadto, że w nauce prawa podatkowego wyróżnia się podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. To pierwsze ujęcie uwzględnia kryterium przedmiotowe, gdyż podwójne opodatkowanie występuje wówczas, gdy ten sam dochód lub majątek należący do dwóch lub więcej podmiotów opodatkowany jest co najmniej dwukrotnie (zob. B. Kucia-Guściora, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 386). Z kolei to drugie ujęcie uwzględnia kryterium zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe. Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym występuje w przypadku dwukrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego (zob. *ibidem*). Innymi słowy, jedną z podstawowych cech podwójnego opodatkowania (niezależnie od ujęcia) jest identyczność (tożsamość) przedmiotu opodatkowania.

Trybunał zauważył również, że ustawa zasadnicza nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania. Wskazane przez wnioskodawcę wyroki Trybunału odnoszące się do tego zjawiska nie mogą być podstawą do sformułowania wniosku, że naruszenie zakazu podwójnego opodatkowania prowadzi bezpośrednio („niejako automatycznie”) do naruszenia Konstytucji. Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać dopiero stąd, że podwójne opodatkowanie jest – przykładowo – nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencją w prawa majątkowe podatnika (naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji – zob. wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) czy też naruszenie zasady sprawiedliwości opodatkowania (zob. A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 696). Jednocześnie w cytowanym we wniosku wyroku z 22

maja 2002 r., sygn. K 6/02, Trybunał kilkakrotnie podkreślił, że podwójne opodatkowanie jest „sprzeczne z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej ustawie [o] podatku dochodowym”. Innymi słowy, zakaz podwójnego opodatkowania jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, a niemającą bezpośredniego osadzenia w ustawie zasadniczej.

Fragment wniosku w niniejszej sprawie dotyczący zarzutu podwójnego opodatkowania dochodów podatnika nie zawiera żadnych dodatkowych argumentów za tym, że takie opodatkowanie narusza normy konstytucyjne (w szczególności wskazane przez wnioskodawcę art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji). To zaś nakazuje umorzenie postępowania z powodu niedopuszczalności wydania wyroku spowodowanej nienależytym uzasadnieniem wniosku (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK). Dodatkowo Trybunał uznał za konieczne wyjaśnienie, że w przywołanym we wniosku wyroku o sygn. K 6/02 art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji nie były podstawą wyprowadzenia zasady zakazu podwójnego opodatkowania, choć tak zdaje się twierdzić wnioskodawca (prawdopodobnie w wyniku tego przeświadczenia nie przedstawił on dalszej argumentacji za naruszeniem ustawy zasadniczej). Niezgodność przepisów zakwestionowanych w sprawie o sygn. K 6/02 z powyższymi wzorcami wynikała jednak z naruszenia zasad poprawnej legislacji (a zatem właśnie z naruszenia art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), do którego doszło przez wprowadzenie niejednoznacznych i nieprecyzyjnych regulacji, co miało charakter ewidentny (rażący). Trybunał ponownie podkreślił, że w cytowanym wyroku zakaz podwójnego opodatkowania pojawia się wyłącznie jako zasada obowiązująca na poziomie ustaw podatkowych. Tym samym w niniejszej sprawie konieczne było przedstawienie dodatkowych argumentów za tym, że podwójne opodatkowanie (oprócz tego, że jest niezgodne z założeniami konstrukcyjnymi ustawy) narusza określony przepis ustawy zasadniczej.

4.3. Trybunał zwrócił uwagę również na dodatkową przesłankę umorzenia postępowania w zakresie zarzutu podwójnego opodatkowania dochodu podatnika. Zdaniem wnioskodawcy, takie opodatkowanie jest skutkiem tego, że kwestionowane przepisy nie wyłączają z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych oraz od osób prawnych dochodów z wydobycia miedzi i srebra. W ocenie Trybunału zarzut wnioskodawcy wobec do art. 3 ust. 1 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin dotyczy zaniechania legislacyjnego, a zatem świadomego pozostawienia przez ustawodawcę określonej kwestii poza uregulowaniem prawnym, co nie mieści się w kognicji polskiego sądu konstytucyjnego (zob. wyrok z 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216). Trybunał, pełniąc rolę „negatywnego prawodawcy”, zasadniczo ogranicza się bowiem do derogowania unormowań już obowiązujących, nie uzupełnia zaś obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania, które zdaniem wnioskodawcy powinny znaleźć się w zaskarżonym akcie (zob. postanowienie TK z 30 maja 2007 r., sygn. SK 3/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 62). O tym, że w przypadku braku wyłączenia dochodów z wydobycia miedzi i srebra z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych i osób prawnych mamy do czynienia ze świadomym wyborem ustawodawcy, świadczy art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin, w których dokonano zmiany art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) oraz art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.) przez uzupełnienie katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodu w podatkach dochodowych o podatek od wydobycia niektórych kopalin. Ponadto uzasadnienie projektu ustawy o podatku od kopalin jednoznacznie wskazuje cel takiego wyłączenia – pozostawienie dochodów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatków dochodowych na nie pogorszonym poziomie. „Uznanie przedmiotowego

podatku, zgodnie z ogólną zasadą, za koszt uzyskania przychodów w podatkach dochodowych spowodowałoby zmniejszenie podstawy opodatkowania w tych podatkach, co następnie przełożyłoby się na mniejsze wpływy z tych podatków do jednostek samorządu terytorialnego” (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 20).

5. Kwestionowane przez wnioskodawcę art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopalin wyłączają z katalogu kosztów uzyskania przychodów – odpowiednio w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych – kwoty uiszczanego podatku od wydobycia niektórych kopalin. Z kolei art. 27 ustawy o podatku od kopalin określa termin wejścia w życie powyższych przepisów zmieniających (14 dni od dnia ogłoszenia ustawy, tj. 18 kwietnia 2012 r., a zatem w trakcie trwania roku podatkowego). Sformułowany przez wnioskodawcę zarzut co do wskazanej regulacji dotyczy naruszenia art. 2 Konstytucji i wywodzonych z niego zasad pewności prawa oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, z których wynika zakaz wprowadzania zmian w zakresie podatków w trakcie okresu rozliczeniowego.

5.1. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego rzeczywiście jest traktowany jako uszczegółowienie, w odniesieniu do prawa daninowego, zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony bezpieczeństwa prawnego (zob. wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12). Zakaz ten jest „zabezpieczenie[m] możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego” (wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Jednocześnie należy podkreślić, że zakaz wprowadzania zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego dotyczy wszystkich podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne (zob. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15). W orzecznictwie Trybunału brak jest wprowadzenia ogólnej definicji pojęcia „podatek rozliczany w skali rocznej”, ale w tym zakresie można odwołać do typowych cech podatku dochodowego od osób fizycznych i uznać, że jest to, po pierwsze, podatek wymierzany od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego, bez względu na to, którego dnia tego roku dochody wpłynęły do podatnika; i że, po drugie, rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym (zob. sygn. K 7/12). To właśnie ze względu na opisany sposób rozliczania takiego podatku podatnik nie powinien być zaskakiwany zmianami w trakcie trwania roku podatkowego, z reguły zbieżnego z rokiem kalendarzowym (*ibidem*).

Trybunał zaznaczył jednocześnie, że w swoim orzecznictwie nie absolutyzuje zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego w odniesieniu do podatków wymierzanych w skali rocznej. Już bowiem w wyroku z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, Trybunał stwierdził, że nie mamy do czynienia z wymogiem o bezwzględnie wiążącym charakterze, a odstępienie od niego jest dopuszczalne, o ile przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne (tak też sygn. K 13/01). Również w doktrynie prawa wyrażany jest pogląd, zgodnie z którym w ciągu roku kalendarzowego można dokonywać modyfikacji dotyczących danin publicznych, które nie są pobierane w skali rocznej (zob. A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 148-149).

5.2. W kontekście zarzutów, które sformułowano w niniejszej sprawie, podstawowym problemem jest odpowiedź na pytanie o to, czy reguła zakazu wprowadzania zmian w podatkach rocznych dotyczy jakichkolwiek modyfikacji takiego podatku, czy zmian ograniczonych jedynie do pewnych elementów stosunku podatkowego.

W związku z tą kwestią Trybunał stanął na stanowisku, zgodnie z którym powyższy zakaz odnosi się do wszystkich elementów konstrukcyjnych obowiązku podatkowego, a zatem do podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych. Wobec tego Trybunał stwierdził, że zmiany ustaw podatkowych wprowadzone na mocy art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopaliny i wchodzące w życie w trakcie trwania roku podatkowego nie są objęte zakazem wynikającym z art. 2 Konstytucji. Wskutek ich wprowadzenia nie doszło do modyfikacji ani przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych, ani stawek podatkowych, ani podstawy opodatkowania w tych podatkach. Innymi słowy, nie zostały ustalone nowe zasady obliczania (wymiaru) tych podatków. Nadal przedmiotem opodatkowania jest zasadniczo dochód będący nadwyżką sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągniętą w roku podatkowym. W dalszym ciągu podstawą opodatkowania jest osiągnięty przez osobę fizyczną lub prawną dochód, a zatem przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, których katalog nie uległ zmianie po wejściu w życie ustawy o podatku od kopaliny, oraz po dokonaniu ściśle określonych odliczeń od tego dochodu (których lista również nie uległa zmianie). Innymi słowy, zmiany wynikające z art. 17 i art. 19 ustawy o podatku od kopaliny w żaden sposób nie zmieniły elementów składających się na przedmiot i metodę obliczania wysokości zobowiązania podatkowego, w szczególności dlatego, że nie uległ modyfikacji katalog kosztów uzyskania przychodu oraz odliczeń od dochodu.

5.3. Ponadto wnioskodawca odniósł zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego do nałożenia podatku od wydobywania niektórych kopaliny. Zaskarżył w ten sposób art. 1-26 w związku z art. 27 ustawy o podatku od kopaliny. W tym zakresie Trybunał ponownie przypomniał, że powyższy zakaz wiąże się jedynie z podatkami wymierzanymi w skali rocznej, a i on nie ma charakteru absolutnego. Tymczasem podatek od miedzi i srebra jest rozliczany w skali miesięcznej. Wynika to z art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od kopaliny, zgodnie z którym podatnik jest obowiązany, bez wezwania, składać właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklarację podatkową oraz obliczać i wpłacać podatek na rachunek właściwej izby celnej, za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Tym samym kwestionowane przez wnioskodawcę przepisy są zgodne z art. 2 Konstytucji w zakresie wywodzonego z niego zakazu wprowadzania zmian podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego.

Jednocześnie Trybunał ustosunkował się do sugestii Prokuratora Generalnego i Sejmu, aby wbrew treści *petitum* wniosku złożonego w niniejszej sprawie ograniczyć kontrolę zgodności z art. 2 Konstytucji (i zakazem wprowadzania zmian w podatkach rocznych w trakcie roku podatkowego) tylko do art. 27 ustawy o podatku od kopaliny, określającego termin wejścia w życie ustawy. W ocenie Trybunału takie zawężenie w kontekście zarzutów wnioskodawcy nie jest zasadne, ponieważ nie kwestionuje on treści normatywnej zawartej w samym tylko art. 27 ustawy o podatku od kopaliny. Integralnym elementem stawianych zarzutów jest bez wątpienia to, że wejście w życie 18 kwietnia 2012 r. odnosi się do ustawy, której przedmiotem jest unormowanie o charakterze podatkowym, co z kolei wynika z całokształtu regulacji zawartych w ustawie o podatku od kopaliny. Ponadto Trybunał przypomniał, że w swoim orzecznictwie dopuszczał możliwość kontroli całej ustawy z art. 2 Konstytucji. Wówczas dotyczyło to zarzutów naruszenia odpowiedniej *vacatio legis* (zob. wyroki TK z: 3 listopada 2006 r., sygn. K 31/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 147; 20 lipca 2011 r., sygn. K 9/11, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 61), ale stanowisko zajęte przez Trybunał pozostaje aktualne również w zakresie powyższego zarzutu sformułowanego w niniejszej sprawie.

6. Kolejny zarzut wnioskodawcy także dotyczy naruszenia art. 2 Konstytucji i wynikających z niego zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady poprawnej legislacji w kontekście zarówno jasności i precyzyjności przepisów prawa (w art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin), jak i zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Niezgodność z obowiązkiem wprowadzenia stosownego okresu dostosowawczego wnioskodawca łączy zarówno z całą ustawą, jak i ze wskazanymi, tylko niektórymi jej przepisami (art. 14, art. 15 ust. 1-3 i art. 21 pkt 2 ustawy o podatku od kopalin). Uzasadniając zarzut wnioskodawca wywodzi, że krótki okres przejściowy (wynoszący zaledwie 14 dni) uniemożliwia podatnikowi przygotowanie się do poniesienia dodatkowego obciążenia na rzecz Skarbu Państwa zarówno w wymiarze ekonomicznym (odpowiednich zmian w kontraktach, planach biznesowych, finansowych i gospodarczych), jak i w wymiarze odpowiedniej infrastruktury prawnej, technicznej i personalnej (umożliwiającej sporządzanie deklaracji i obliczenie podatku przez przeszkolony personel za pomocą odpowiedniego oprogramowania komputerowego oraz dokonywanie pomiarów wydobywania urobku lub koncentratu przy użyciu odpowiednich urządzeń mających stosowne certyfikaty).

6.1. Nawiązując do powyższych zarzutów, Trybunał uznał, że uzasadnienie wniosku może być podstawą przyjęcia, na zasadzie *falsa demonstratio non nocet*, następującego przedmiotu kontroli ze względu na naruszenie wymogu odpowiedniej *vacatio legis*: art. 3 – art. 7 ust. 1-5, art. 8, art. 9, art. 14, art. 15 ust. 1-3, art. 21 pkt 2 oraz art. 27 ustawy o podatku od kopalin. Dookreślając ten przedmiot (zamiast orzekania o całej ustawie), Trybunał kierował się założeniem, że w odniesieniu do różnych regulacji „odpowiednia” będzie różna *vacatio legis*; badanie konstytucyjności w tym zakresie następuje *a casu ad casum*. Ostateczna ocena zależy od wszystkich okoliczności, w tym od przedmiotu i treści nowych unormowań, a także od kręgu podmiotów, których dotyczą ustanowione unormowania (por. wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134). Zasadniczo zatem ocenie powinny podlegać konkretne unormowania aktu normatywnego, ponieważ w szczególności rozmiar nałożonego w nich obowiązku jest istotnym kryterium oceny „odpowiedniości” okresu odroczenia wejścia w życie. Z tej samej ustawy mogą wynikać powinności o różnej wadze i stopniu ingerencji w sytuację prawną jednostki, a określona *vacatio legis*, odpowiednia dla jednych przepisów merytorycznych, może być nieadekwatna dla innych.

6.2. Trybunał przypominał, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do nieokreśloności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji i określoności prawa, tj. zasad zawierających się w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. Jednocześnie „Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. (...) [N]akaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową” (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Trybunał podkreślił również, że w swoim orzecznictwie stoi na stanowisku,

zgodnie z którym „[p]ozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

6.3. Wziąwszy powyższe pod uwagę, Trybunał ustosunkował się do kwestii oceny art. 2, art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalin pod względem wymogu precyzji i jasności unormowania. W tym zakresie stwierdził, że kwestionowane przepisy nie zawierają pojęć niedookreślonych w stopniu, który konkretyzowałby obowiązek Trybunału sięgnięcia po „środek ostateczny” w postaci stwierdzenia niekonstytucyjności unormowania. Powszechnie przyjęte metody wykładni przepisów prawa pozwalają bowiem na usunięcie ewentualnych niejasności wynikających z zaskarżonych przepisów.

Wnioskodawca wskazuje przede wszystkim na to, że ustawa wielokrotnie posługuje się wieloznacznym pojęciem „wydobycie”, które może być rozumiane potocznie albo w sposób określony w art. 6 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2014 r. poz. 613, ze zm.; dalej: prawo geologiczne). Tymczasem już projektodawcy ustawy o podatku od kopalin rozwiewają wątpliwość wnioskodawcy, wyraźnie zaznaczając, że w zakresie pojęć „urobek rudy miedzi” i „wydobycie miedzi oraz srebra” w ustawie bazuje się na definicjach wynikających z art. 6 prawa geologicznego (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 14). Wobec tego pojęcie „kopalina wydobyta” występujące w art. 2 pkt 1 ustawy o podatku od kopalin, a w konsekwencji również pojęcie „wydobycie” (zob. art. 2 pkt 2, art. 3 ust. 1, art. 5 ust. 2 i 3 ustawy o podatku od kopalin), powinno być rozumiane podobnie jak na gruncie przepisów prawa geologicznego (definiujących kopalinę wydobytą jako całość kopaliny odłączonej od złoża). Interpretacja ta ma merytoryczne uzasadnienie w regułach wykładni systemowej zakładającej uwzględnienie kontekstu normatywnego danej regulacji prawnej oraz argumentu, że wyjaśniane pojęcia wiążą się z obowiązkiem podatkowym dotyczącym działalności gospodarczej, dla której podstawową regulację tworzy prawo geologiczne. Tym samym naturalne jest rozumienie pojęcia „wydobycie” w duchu ustawy normującej działalność w zakresie wydobycia kopalin, jako tzw. ustawy źródłowej (por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 108). Jednocześnie Trybunał zasadniczo aprobuje pogląd przedstawiony w wyroku NSA z 5 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1245/05 (Lex nr 278883), zgodnie z którym „gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcie prawne z innych gałęzi prawa to albo przejmuje je w znaczeniu ustalonym w tych działach (gałęziach) albo ustala [jego] znaczenie dla celów podatkowych w drodze definicji ustawowych. Z kolei w sytuacji, gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcie prawne z innych dziedzin prawa, lecz nie określa [jego] znaczenia, zaś pojęcie to jest zdefiniowane w innych przepisach prawa wówczas – co do zasady – definicja ta odnosi się również do stosowania prawa podatkowego”. Przy czym należy zaznaczyć, że takie „rozproszenie

materii” jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej, a samo uregulowanie określonego zagadnienia w różnych aktach normatywnych tylko w skrajnych wypadkach należałoby uznać za naruszenie Konstytucji (zob. sygn. P 13/02). Byłoby tak wówczas, gdyby ustawodawca bez żadnego uzasadnienia ujął regulację jednej kwestii w różnych przepisach (a nawet w różnych ustawach) i wskutek tego doprowadził do „poważnej” dezorientacji adresatów i organów stosujących prawo (*ibidem*). W ocenie Trybunału w analizowanym przypadku takie niebezpieczeństwo nie występuje.

Podobnie Trybunał odniósł się do zarzutu „wielokrotnych odesłań” zawartych w art. 2 ustawy o podatku od kopalín. Te wielokrotne odesłania – zdaniem wnioskodawcy – utrudniają interpretację ustawy i wymagają „pilności archiwisty w celu zrozumienia jej znaczenia”. Trybunał podkreślił, że celem tworzenia definicji legalnych pojęć jest ustalenie obowiązującego znaczenia pojęć występujących w tym akcie prawnym, w którym sformułowano definicję, lub w tekście innego aktu normatywnego (zob. A. Malinowski, *Definicje legalne w prawie polskim*, „Studia Iuridica” nr XLIV/2005, s. 215-216). Słowniczek ustawowy zawarty w ustawie o podatku od kopalín zawiera definicje legalne trzech pojęć: „urobek rudy miedzi”, „wydobycie miedzi i srebra” oraz „koncentratu”. Ich wyjaśnienie przez ustawodawcę, uzupełnione dodatkowo definicją wynikającą z art. 6 prawa geologicznego, pozwoliło pozbyć się wątpliwości co do znaczenia podstawowych pojęć składających się na elementy podatku od miedzi i srebra. Wskazane przez wnioskodawcę „wielokrotne odesłania” w ramach jednej definicji do pojęć sprecyzowanych w innej pozwoliło ustawodawcy uniknąć zarzutu zbytniego rozbudowania *definiendum* oraz błędu *ignotum per ignotum*, a drobne niedogodności związane z koniecznością „uzupełnienia” definicji przez sięgnięcie do pojęcia występującego w kolejnym przepisie tego samego artykułu nie mogą być podstawą formułowania wniosku o kwalifikowanej niejasności unormowania. Innymi słowy, zdaniem Trybunału w powyższym zakresie ustawa o podatku od kopalín dostatecznie realizuje zasadę określoności prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

W odniesieniu do kwestii niekonstytucyjności art. 3 ust. 1, art. 5 i art. 6 ustawy o podatku od kopalín Trybunał zauważył w szczególności, że ustawodawca precyzyjnie i jasno określił przedmiot opodatkowania (art. 3 ust. 1), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 5) oraz podstawę opodatkowania (art.). Z punktu widzenia podatnika te elementy zobowiązania podatkowego nie budzą żadnych wątpliwości interpretacyjnych, które rodziłyby trudności związane z jego wykonaniem. Na tle tych przepisów nie doszło do kwalifikowanego uchybienia kanonom techniki prawodawczej, a więc uchybienia uniemożliwiającego odtworzenie zakresu obowiązków ciążących na adresacie normy podatkowej.

Trybunał zauważył jednocześnie, że wnioskodawca sformułował zarzut dotyczący wprowadzenia w ustawie o podatku od kopalín zróżnicowania elementów obowiązku podatkowego w zależności od tego, czy podatek produkuje koncentrat z wydobytego urobku rudy miedzi (por. art. 5 ust. 1 i 2 oraz art. 6 ustawy o podatku od kopalín). W ocenie wnioskodawcy takie unormowanie jest zaprzeczeniem zasady zaufania do prawa, w sposób nieuzasadniony różnicuje sytuację podatników, godząc w zasadę równości, oraz narusza zasadę swobody działalności gospodarczej wyrażoną w art. 20 i art. 22 Konstytucji. Trybunał nie mógł jednak ustosunkować się merytorycznie do tych zarzutów, ponieważ nie zostały one uzasadnione. Dlatego postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

6.4. W nawiązaniu do naruszenia w ustawie o podatku od kopalín wymogu odpowiedniej *vacatio legis* Trybunał przypomniał, że „odpowiedniość okresu spoczywania” ustawy należy rozpatrywać w związku z możliwością pokierowania swoimi

sprawami po ogłoszeniu nowych przepisów w sposób uwzględniający ich treść. Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej, a okres tej adaptacji może być różny. Ocena tego, czy w konkretnym przypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych (zob. wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23 i przywołane tam orzeczenia).

W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą (zob. A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 147). Niemniej jednak, co wymaga podkreślenia, powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał – jak dotychczas – jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. *ibidem*, s. 146-147), a do takich nie należy podatek od miedzi i srebra. Dlatego też w związku z niniejszą sprawą trzeba przypomnieć, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*, a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania ustawy (zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98), który wynika z ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172, ze zm.; dalej: u.o.a.n.) (por. art. 27 ustawy o podatku od kopalin). Równocześnie ustawodawcy przysługuje w tej mierze pewna swoboda; w pewnych okolicznościach może on wręcz zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględny. Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki”. Ponadto odstąpienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna. Trybunał podkreślał, że interes publiczny przejawia się zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 i cytowane tam orzeczenia).

W powyższym kontekście Trybunał stwierdził przede wszystkim, że przewidziany w art. 27 ustawy o podatku od kopalin okres odroczenia odpowiada ogólnym założeniom określonym w art. 4 ust. 1 u.o.a.n. W takiej sytuacji „uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że doszło do naruszenia art. 2 Konstytucji mogłoby nastąpić tylko w rażących przypadkach. Orzeczenie takie spowodowałoby bowiem konieczność stosowania fikcji, iż ustawa nie zaczęła obowiązywać a jej wejście w życie, w kształcie merytorycznie niezmiennym, uzależnione byłoby od ponownej decyzji Parlamentu w sprawie *vacatio legis*” (wyrok TK z 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 75). Ponadto Trybunał przypominał, że w swoim orzecznictwie uznaje domniemanie konstytucyjności kontrolowanych przepisów. Już w orzeczeniu z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94 (OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 10), przyjął, że „[s]woboda 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 [K]onstytucją” (zob. również wyrok TK z 30 października 2006 r., sygn. P 10/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 128). Dodatkowo Trybunał brał pod uwagę jeden z motywów wprowadzenia podatku od wydobycia

niektórych kopalni – dbałość o stan finansów publicznych i zmniejszenie państwowego długu publicznego (co jest wartością chronioną konstytucyjnie – por. np. sygn. K 22/96, sygn. K 9/00, sygn. K 21/01 i sygn. K 20/04). W tych okolicznościach Trybunał nie zdecydował się na uznanie niekonstytucyjności ustawy o podatku od kopalni ze względu na przewidziany dla niej 14-dniowy okres dostosowawczy (art. 27 ustawy o podatku od kopalni), którego „odpowiedniość” może budzić pewne wątpliwości ze względu na wprowadzenie nowych obciążeń podatkowych w tak krótkim czasie, co mogło skutkować trudnościami w przygotowaniu się do ich poniesienia przez podatnika. Trybunał zaznaczył, że wyznaczona przez ustawodawcę tak krótka *vacatio legis* kwestionowanej ustawy nie jest optymalnym rozwiązaniem w kontekście wymogów konstytucyjnych. Wada ta jednak została zrównoważona doniosłością funkcji fiskalnej realizowanej przez ustawę o podatku od kopalni. Ponadto na osłabienie argumentu dotyczącego zbyt krótkiej *vacatio legis* ma wpływ to, że projekt ustawy o podatku od kopalni wpłynął do Sejmu 19 stycznia 2012 r. i był procedowany niemal trzy miesiące. Tym samym adresaci unormowania mieli możliwość zapoznania się z projektowanymi rozwiązaniami wcześniej niż w momencie opublikowania ustawy w Dzienniku Ustaw, a przez to – dostosowania się do nowej regulacji prawnej, mimo krótkiej 14-dniowej *vacatio legis*, odpowiadającej jednak wymogom poprawności w typowych okolicznościach. Oczywiście czas trwania procedury legislacyjnej, z natury rzeczy, nie może mieć wpływu na sposób obliczania *vacatio legis* danego aktu normatywnego, liczonej od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym. Niemniej jednak może być pomocniczym argumentem przemawiającym za przyjęciem standardowego rozwiązania w zakresie wyznaczenia „okresu przygotowawczego”, które wyłącza konieczność traktowania danego unormowania w uprzywilejowany sposób w kontekście momentu jego wejścia w życie.

Sygnalizowane wyżej wątpliwości konstytucyjne dotyczą jedynie aspektu ekonomicznego obowiązków nałożonych w ustawie o podatku od kopalni. Jeśli zaś chodzi o wskazywaną przez wnioskodawcę „infrastrukturę prawną, techniczną i personalną”, to Trybunał nie dostrzegł argumentów przemawiających za słuszością poglądów wnioskodawcy. Trudno sobie bowiem wyobrazić, żeby podmiot, który (tak jak KGHM) profesjonalnie i na ogromną skalę zajmuje się działalnością gospodarczą, dysponujący rozbudowaną infrastrukturą techniczną i personalną, miał jakiegokolwiek problemy z dostosowaniem się, nawet w tak krótkim, 14-dniowym, okresie dostosowawczym, do wykonania nowego obowiązku w zakresie wypełnienia i złożenia odpowiedniej deklaracji podatkowej (art. 14 ustawy o podatku od kopalni) oraz do dokonywania pomiarów określonych w art. 15 ust. 1-3 ustawy o podatku od kopalni przy użyciu urządzeń zgodnych z wymogami przewidzianymi w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności (Dz. U. z 2010 r. Nr 138, poz. 935, ze zm.). W szczególności, w świetle art. 134 ust. 1 prawa geologicznego, przedsiębiorca mający koncesję na wydobywanie kopaliny ze złoża, wnosi opłatę eksploatacyjną, która jest ustalana jako iloczyn jej stawki oraz ilości kopaliny wydobytej, ze złoża bilansowego i pozabilansowego, w okresie rozliczeniowym. Tym samym należy stwierdzić, że już uprzednio podatnik był obowiązany zaopatrzyć się w odpowiednie urządzenia pomiarowe umożliwiające mu uiszczanie opłaty eksploatacyjnej. Wnioski te mają również potwierdzenie w tym, że KGHM w „zgłoszeniu lobbingowym” na podstawie ustawy lobbingowej nie zgłaszała istotnych problemów związanych z obowiązkiem przygotowania się do dokonywania pomiarów wymaganych przez ustawę o podatku od kopalni (zob. *Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 31-32 i 34).

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.