



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 31 grudnia 2018 r.

Pozycja 79

WYROK

z dnia 28 listopada 2018 r.

Sygn. akt SK 3/14*

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Justyn Piskorski – przewodniczący
Grzegorz Jędrejek
Zbigniew Jędrzejewski
Michał Warciński
Jarosław Wyrembak – sprawozdawca,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), na posiedzeniu niejawnym w dniu 28 listopada 2018 r., skargi konstytucyjnej spółki „Aplauz” sp. z o.o. z siedzibą w Bielsku-Białej o zbadanie zgodności:

art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540, ze zm.) z art. 2 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 165, 650, 723 i 1629) jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

* Sentencja została ogłoszona dnia 6 grudnia 2018 r. w Dz. U. poz. 2275.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej przedstawiono następujący stan faktyczny:

31 sierpnia 2010 r. skarżąca złożyła w Urzędzie Celnym korektę deklaracji dla podatku od gier za czerwiec 2010 r. Wykazując w niej wysokość podatku, skarżąca stanęła na stanowisku, że art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540, ze zm.; dalej: u.g.h lub ustawa o grach hazardowych), który określa stawkę podatku na 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie, nie obowiązuje, i że należy zastosować art. 45a ust. 1 poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27, ze zm.; dalej: u.g.z.w. lub ustawa o grach i zakładach wzajemnych), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. Nr 192, poz. 1380), zgodnie z którym podatnicy posiadający zezwolenie na urządzenie gier na automatach o niskich wygranych uiszczali podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości stanowiącej równowartość 180 euro miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

Decyzją z 15 listopada 2010 r. naczelnik Urzędu Celnego określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od gier za czerwiec 2010 r. w wysokości 100 000 zł, przyjmując za podstawę art. 139 ust. 1 u.g.h. Decyzję organu pierwszej instancji utrzymał w mocy dyrektor Izby Celnej (decyzja z 11 maja 2011 r.).

Skarżąca wniosła skargę na powyższe rozstrzygnięcie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, który oddalił skargę wyrokiem z 25 lipca 2012 r. Skargę kasacyjną Naczelny Sąd Administracyjny oddalił prawomocnym wyrokiem z 14 lutego 2013 r., doręczonym skarżącej 26 marca 2013 r.

1.1. W skardze konstytucyjnej z 24 czerwca 2013 r. skarżąca zakwestionowała art. 139 ust. 1 u.g.h o treści: „Podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych uiszczają podatek od gier w formie zryczałtowanej w wysokości 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie”.

Skarżąca sformułowała wobec powyższego przepisu trzy grupy zarzutów.

Po pierwsze, niezgodność z art. 2 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji poprzez naruszenie zasad przyzwolonej legislacji podatkowej, sprawiedliwości podatkowej, zasady ekonomiczności opodatkowania, w tym zasady ochrony źródeł opodatkowania i zakazu naruszania podstaw opodatkowania oraz nakazu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika, jak również zasady proporcjonalności, ochrony własności i swobody działalności gospodarczej wskutek niedopuszczalnej zmiany przewidzianej w art. 139 ust. 1 u.g.h. stawki podatku od gier na pełniącą przede wszystkim funkcje pozafiskalne, polegające na znacznym ograniczeniu działalności w zakresie automatów do gier o niskich wygranych, a więc mającą charakter instrumentu regulacyjnego.

Po drugie, niezgodność z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji poprzez naruszenie zasad sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności i równości opodatkowania, w związku z art. 32 ust. 1 i 2, art. 64 ust. 1 i 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasad równości wobec prawa, zakazu dyskryminacji oraz zasady proporcjonalności, wskutek nierównego i dyskryminacyjnego zwiększenia stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych w relacji do zwiększenia stawki podatku od innych gier, w tym od gier na automatach nieograniczonych co do stawki oraz wygranej.

Po trzecie, niezgodność art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. z art. 2 Konstytucji poprzez naruszenie zasad zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, pewności

prawa oraz przyzwoitej legislacji, zwłaszcza wskutek wprowadzenia art. 139 ust. 1 u.g.h. bez odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut ten jest również powiązany przez skarżącą z naruszeniem art. 20 Konstytucji poprzez nieprzeprowadzenie realnych konsultacji społecznych w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy o grach hazardowych.

Zdaniem skarżącej, zakwestionowany przepis narusza prawo własności i wolność prowadzenia działalności gospodarczej. Skarżąca argumentuje, że stawka podatkowa przewidziana w zakwestionowanym przepisie ma charakter wyłącznie pozafiskalny, a rzeczywistym celem jej zastosowania jest regulacja rynku gier, która przez spowodowanie nierentowności działalności polegającej na urządzaniu gier na automatach o niskich wygranych ma doprowadzić do ograniczenia liczby automatów o niskich wygranych i punktów gier na tych automatach. Dodatkowo, zdaniem skarżącej, zmianę stawki podatkowej charakteryzuje neutralność z punktu widzenia dochodów budżetu, ponieważ wzrost opodatkowania zostanie zrównoważony stopniowym wycofywaniem się z rynku przedsiębiorców prowadzących nierentowną działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Naruszenia zasad konstytucyjnych skarżąca upatruje również w traktowaniu pewnej grupy podatników inaczej aniżeli pozostałych, pomimo że nie ma między nimi takich istotnych różnic, które mogłyby to uzasadnić. Zdaniem skarżącej, zasady równości, niedyskryminacji i sprawiedliwości podatkowej zostały naruszone w wyniku znaczącego, bo o 255%, podniesienia stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych, tzn. ze stawki wynoszącej równowartość 180 euro (ok. 750 zł) do 2000 zł. Skarżąca wskazała, że w przypadku pozostałych gier hazardowych stawka podatku albo nie uległa zmianie, albo była to zmiana marginalna. W grach liczbowych oraz loteriach pieniężnych stawka podatku (odpowiednio 20% i 15%) pozostała bez zmian. Zmiana stawki podatku od gier nastąpiła natomiast w zakresie zakładów wzajemnych (wzrost o 2 punkty procentowe, z 10% do 12%) oraz w zakresie gier w salonach gry bingo pieniężne (wzrost o 15 punktów procentowych, z 10% do 25%). Z kolei w zakresie gier na automatach organizowanych w kasynach gry oraz salonach gier na automatach, stawka podatku od gier wzrosła z 45% do 50%. Porównanie tych zmian doprowadziło skarżącą do wniosku, że naruszona została zasada równości w odniesieniu do przedsiębiorców nisko- i wysokohazardowych, pomimo ich funkcjonowania w zasadniczo podobnej kategorii działalności gospodarczej. Przedmiotem opodatkowania w obu wypadkach jest bowiem gra na automacie losowym.

Skarżąca zakwestionowała też art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h., na podstawie którego zaskarżony przepis wszedł w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia ustawy. Skarżąca stwierdziła, że 31-dniowy termin (licząc od momentu ogłoszenia ustawy o grach hazardowych 30 listopada 2009 r. do momentu jej wejścia w życie 1 stycznia 2010 r.) był zbyt krótki, aby umożliwić podatnikom dostosowanie się do nowej sytuacji, w której doszło do zasadniczej zmiany warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Skarżąca podniosła także dodatkowy zarzut nieprzeprowadzenia realnych konsultacji społecznych w toku prac legislacyjnych nad projektem ustawy o grach hazardowych, co stanowi również naruszenie art. 20 Konstytucji w zakresie, w jakim uznaje on dialog i współpracę partnerów społecznych za podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich nie zgłosił udziału w postępowaniu.

3. Stanowisko Sejmu wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego 12 maja 2017 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 139 ust. 1 u.g.h. jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji, a także nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Marszałek Sejmu wniósł również o stwierdzenie, że art. 139

ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. jest zgodny z art. 2 w związku z art. 20 i art. 22 Konstytucji. Ponadto wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że tłem wprowadzenia zaskarżonego przepisu była „kompleksowa zmiana przepisów regulujących obszar gier i zakładów wzajemnych”, powołowana „dynamicznie zmieniającym się i rozwijającym rynkiem gier i zakładów wzajemnych, nowymi technologiami stosowanymi w tym sektorze gospodarki narodowej oraz występującymi na tym rynku nieprawidłowościami” (zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o grach hazardowych – druk sejmowy nr 2481/VI kadencja), a także zagrożeniem uzależnieniem od hazardu. Głównym celem zmian była konieczność ograniczenia zjawiska tzw. szarej strefy w środowisku gier hazardowych, podwyższenie poziomu ochrony graczy przed negatywnymi skutkami hazardu oraz podniesienie poziomu społecznej świadomości zagrożeń wynikających z korzystania z usług nielegalnych operatorów hazardowych (zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795/VIII kadencja).

Istotą zmian modelu regulacji rynku gier hazardowych było ograniczenie dostępności gier hazardowych, w tym gier na automatach (ustawa o grach hazardowych nie posługuje się, poza przepisami przejściowymi i dostosowującymi, kategorią automatów o niskich wygranych). Zgodnie z ustawą o grach hazardowych, gry na automatach mogą być organizowane wyłącznie w kasynach gier, zaś od 1 kwietnia 2017 r. ich organizowanie – w ramach monopolu państwowego – dopuszczalne jest także w salonach gier na automatach. Niezależnie od powyższego, honorowano zezwolenia na organizację gier w salonach gier na automatach oraz w punktach gier na automatach o niskich wygranych wydane pod rządami obowiązującej wcześniej ustawy o grach i zakładach wzajemnych.

Marszałek Sejmu wskazał, że chociaż zaskarżona regulacja nie dotyczy bezpośrednio zasad udostępniania gier hazardowych, to pozostaje jednak w funkcjonalnym związku z opisanymi ograniczeniami. W uzasadnieniu projektu ustawy o grach hazardowych wskazano bowiem na kompensacyjny charakter podwyżki stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych, wynikający ze stopniowego zmniejszania się liczby owych automatów.

W ocenie Marszałka Sejmu, nie ulega wątpliwości, że wszelkie przymusowe ciężary finansowe nakładane na jednostki, oprócz funkcji fiskalnej, mogą – w zależności od zakładanych przez ustawodawcę celów – pełnić także inne role, np. gospodarcze, społeczne, stymulacyjne. Marszałek Sejmu wskazał jednak, że: „«Władza publiczna powinna przede wszystkim za pomocą nakładanych na jednostki ciężarów finansowych zabezpieczyć realizację podstawowych zadań państwa, a dopiero potem ustawodawca może wyznaczać cele społeczne i gospodarcze, którym mogą również służyć daniny publiczne (...). Co do zasady nadawanie daninom publicznym takich funkcji nie jest sprzeczne z ustawą zasadniczą, lecz musi odbywać się w jej ramach co pozwala na postawienie trzech wymogów szczegółowych. Po pierwsze (...) pozafiskalne cele opodatkowania nie mogą przysłonić konieczności gromadzenia środków finansowych potrzebnych na realizowanie podstawowych zadań państwa. Ponadto, pożądane efekty społeczne i gospodarcze muszą być osiągnęte w ramach konstytucyjnych norm programowych, wyznaczających w sposób ogólny cele i kierunki działalności państwa w różnych dziedzinach. Po trzecie wreszcie, stosowane instrumenty polityki podatkowej nie mogą naruszać pewnych materialnych wartości konstytucyjnych w postaci sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania»” (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 68). Przyjmując zatem powyższą optykę analizy art. 139 ust. 1 u.g.h., Marszałek Sejmu podniósł okoliczności dalej wskazane.

Po pierwsze, zaskarżony przepis pełni przede wszystkim funkcję fiskalną. Zgodnie z art. 72 u.g.h. podatek od gier stanowi dochód budżetu państwa. Stąd też w uzasadnieniu projektu ustawy o grach hazardowych podkreślono rolę podwyżki stawki podatku od gier na

automatach o niskich wygranych w równoważeniu wpływów budżetowych, do uszczuplenia których będą prowadzić ograniczenia w zakresie organizacji gier na automatach nałożone ustawą o grach hazardowych.

Marszałek Sejmu podkreślił, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym rozważano charakter art. 139 ust. 1 u.g.h. w kontekście jego potencjalnego technicznego charakteru w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. Urz. UE L 204 z 21.07.1998, s. 37). Przepisy zawarte w dyrektywie zostały implementowane do polskiego porządku prawnego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, ze zm.). Zgodnie z art. 1 pkt 11 dyrektywy, do przepisów technicznych należą „specyfikacje techniczne i inne wymagania bądź zasady dotyczące usług, (...) których przestrzeganie jest obowiązkowe, (...) jak również przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne Państw Członkowskich (...) zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania produktu lub zakazujące świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług”.

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

Po drugie, podwyżkę stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych można uzasadniać konstytucyjnymi zadaniami państwa z zakresu ochrony zdrowia oraz ochrony porządku i bezpieczeństwa publicznego. Do organizowania gier na automatach o niskich wygranych należy odnieść rozważania dotyczące wpływu dostępności gier hazardowych na rozwój uzależnień i innych zjawisk patologicznych. Zgodnie z art. 29 ust. 1 i 2 u.g.z.w., kasyna gry mogły być lokalizowane w miejscowościach liczących do 250 tys. mieszkańców – jedno kasyno (na każde kolejne rozpoczęte 250 tys. mieszkańców liczba dozwolonych kasyn zwiększała się o 1), zaś salony gier na automatach oraz salony gry bingo pieniężne w miejscowościach liczących do 100 tys. mieszkańców – jeden salon (na każde kolejne rozpoczęte 100 tys. mieszkańców liczba dozwolonych salonów gier zwiększała się o 1). Z kolei punkty gier na automatach o niskich wygranych mogły być usytuowane w lokalach gastronomicznych, handlowych lub usługowych, oddalonych co najmniej 100 m od szkół, placówek oświatowo-wychowawczych, opiekuńczych oraz ośrodków kultu religijnego (art. 30 u.g.z.w.). Wyraźnie widać zatem, że te ostatnie były bardziej dostępne, co może uzasadniać zwiększenie obciążeń związanych z organizacją gier na automatach o niskich wygranych na skutek rozpoznanych przez ustawodawcę zagrożeń i koniecznych dla przeciwdziałania

nia im przedsięwzięć z zakresu terapii uzależnień, promocji zdrowia i ochrony porządku publicznego finansowanych ze środków publicznych.

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

Zdaniem Sejmu, w niniejszej sprawie uszczerbku nie doznaje również zasada równości opodatkowania, oznaczająca właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Skarżąca spółka nie przedstawiła szczegółowych danych ekonomicznych uzasadniających tezę o wprowadzeniu przez ustawodawcę stawki podatkowej w wysokości przewyższającej zdolność świadczenia. Powyższe niedostatki argumentacyjne są szczególnie istotne w świetle konsekwentnie przyjmowanego w orzecznictwie Trybunału stanowiska, że ustawodawca ma w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, o ile dochowuje zasad poprawnej legislacji. Granice działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. np. wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152). W ocenie Sejmu, brak jest argumentów, które mogłyby wspierać tezę zakładającą, że wprowadzona stawka podatku od urządzania gier na automatach o niskich wygranych doprowadziła do gwałtownego zahamowania świadczenia usług w tym sektorze gospodarki.

Marszałek Sejmu odwołał się do danych statystycznych prezentowanych w informacjach o realizacji ustawy o grach hazardowych za poszczególne lata, przygotowywanych przez Ministerstwo Finansów (zob.: <http://www.finanse.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne>; dostęp: 13 kwietnia 2017 r.). Za szczególnie istotne uważa przy tym dane zebrane w pierwszym roku funkcjonowania podwyższonej stawki podatku od gier urządzanych na automatach o niskich wygranych. Według referowanego stanowiska, pozwalają one bowiem na weryfikację tez zakładających konfiskacyjny charakter przyjętej stawki podatku oraz nadmierną ingerencję w wolność działalności gospodarczej. Zdaniem Marszałka Sejmu, statystyki te pokazują, że pomimo podwyższenia stawki omawianego podatku działalność gospodarcza podmiotów organizujących gry na automatach o niskich wygranych nie została gwałtownie zahamowana. Nie można zatem twierdzić, że wspomniana podwyżka uniemożliwiła prowadzenie działalności w zakresie automatów o niskich wygranych, czyniąc ten segment rynku gier hazardowych całkowicie nieopłacalnym. Stopniowe zmniejszanie się liczby podmiotów świadczących takie usługi należy wiązać głównie ze zmianą stanu prawnego w zakresie gier hazardowych i zaprzestaniem wydawania nowych zezwoleń na organizowanie gier na automatach o niskich wygranych. Brak jest bowiem jednoznacznych przesłanek przyjęcia kluczowej roli wyższej stawki podatku od gier organizowanych na automatach o niskich wygranych dla zmiany struktury rynku gier hazardowych.

W świetle powyższego Marszałek Sejmu stwierdził, że art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji nie są adekwatnymi wzorcami kontroli, a art. 139 ust. 1 u.g.h. nie jest niezgodny z tymi przepisami.

W ocenie Marszałka Sejmu, należy natomiast uznać za uprawnione odwołanie się przez skarżącą spółkę do art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przedstawione rozważania prowadzą Marszałka do wniosku, że zaskarżona regulacja nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w wolność działalności gospodarczej, co implikuje wniosek o uzna-

nie, że art. 139 ust. 1 u.g.h. jest zgodny z art. 20 w związku z art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Ponadto Marszałek Sejmu uznał, że w braku okoliczności uzasadniających merytoryczną kontrolę zgodności art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 64 Konstytucji, także zarzut naruszenia zasady równości nie może zostać merytorycznie rozpoznany. Marszałek Sejmu wniósł zatem o stwierdzenie, że art. 139 ust. 1 u.g.h. nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Odnosnie do zarzutu niezachowania odpowiedniej *vacatio legis*, Marszałek Sejmu podkreślił, że z samej istoty zmiany stawki podatku nie wynikała konieczność podjęcia określonych działań dostosowawczych. W grę wchodziła zatem przede wszystkim analiza ryzyka ekonomicznego, związanego z obowiązkiem zapłaty podatku od każdego automatu w wyższej kwocie. Marszałek Sejmu zauważył, że zgodnie z art. 135 ust. 2 u.g.h. zmiana zezwolenia, honorowanego po wejściu w życie tej ustawy, nie mogła obejmować zmiany miejsc urządzania gier, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gier na automatach o niskich wygranych. Według referowanego stanowiska, trafne jest zatem spostrzeżenie zawarte w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, że podmioty prowadzące działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych – w zakresie wskazanego aspektu – zostały pozbawione instrumentu korygowania prowadzonej działalności. Należy jednak zauważyć, że art. 135 ust. 2 u.g.h. był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 23 lipca 2013 r. (sygn. P 4/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 82) stwierdził zgodność tego przepisu z zasadą ochrony interesów w toku, wynikającą z art. 2 Konstytucji. Marszałek Sejmu podkreślił, że skoro w zmienionym stanie prawnym ustawodawca wyraźnie wyłączył możliwość zmiany lokalizacji punktu gier, a także wstrzymał wydawanie nowych zezwoleń, to dostosowanie się przez przedsiębiorcę do działania w zmienionych realiach prawnych (*in casu*: po zwiększeniu obciążenia podatkiem) ograniczało się do porównania prognozowanego dochodu z poszczególnych automatów z wysokością należnego podatku i ewentualnej decyzji o rezygnacji z prowadzenia działalności na automatach nierentownych. Określony w art. 145 u.g.h. okres *vacatio legis*, analizowany z tej perspektywy, może być zatem oceniony jako odpowiedni.

Marszałek Sejmu przeanalizował również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące ewentualnej wadliwości procesu legislacyjnego, w tym w odniesieniu do zasady dialogu społecznego. W kontekście argumentów wysuniętych przez skarżącą spółkę Marszałek Sejmu podkreślił, że art. 20 Konstytucji nie ustanawia obowiązku przeprowadzenia konsultacji każdej ustawy (aktu normatywnego), i to w formie, na jaką się godzą wszyscy partnerzy społeczni. Wymóg dialogu społecznego nie idzie tak daleko, aby mógł być rozumiany jako nakaz dochodzenia do treści ustaw przez konsensus (por. postanowienie TK z 2 września 2002 r., sygn. K 17/02, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 68). Marszałek Sejmu wskazuje na fakt konsultowania założeń do projektu ustawy z wieloma organizacjami branżowymi wskazanymi w uzasadnieniu projektu ustawy o grach hazardowych. Przypomina również, że przyznanie określonych uprawnień konsultacyjnych nie oznacza możliwości narzucania przez podmioty zajmujące stanowisko jakichkolwiek rozwiązań Sejmowi ani w żadnym stopniu nie daje też prawa weta wobec decyzji parlamentu (zob. w odniesieniu do uprawnień konsultacyjnych Krajowej Rady Sądownictwa wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. K 3/98, OTK ZU nr 4/1998, poz. 52). Nie można zatem przyjąć, by skarżąca spółka mogła zasadnie oczekiwać uwzględnienia w toku prac ustawodawczych wszystkich pożądaných z jej punktu widzenia postulatów. Także sam fakt szybkiego procedowania nad projektem ustawy nie może być samoistną przesłanką stwierdzenia naruszenia Konstytucji. W judykaturze Trybunału ugruntowany jest pogląd, że parlament, w ramach przysługującej mu autonomii, ma swobodę wyboru tempa prac ustawodawczych. Nie da się w tym wymiarze wyznaczyć jednego, ściśle określonego terminu rozpatrywania projektu ustawy i jej uchwalania. Jest to bowiem uzależ-

nione m.in. od zakresu i wagi normowanej materii, istnienia obiektywnej konieczności pilnego działania ustawodawcy czy też uchwalania regulacji dotyczących bezpośrednio statusu prawnego jednostki (zob. wyrok TK z 23 marca 2006 r., sygn. K 4/06, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 32). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał stwierdzał niekiedy niezgodność z Konstytucją trybu uchwalania poszczególnych ustaw. Dotyczyło to jednak sytuacji, w których intensywność naruszenia reguł wyznaczających ramy prawne stanowienia ustaw była szczególnie wysoka. Stwierdzenie niekonstytucyjności było przy tym następstwem uchybień w stosunku do nadrzędnych norm rangi konstytucyjnej, regulujących tryb ustawodawczy (zob. np. wyroki TK z: 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 27; 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 49). Mając na uwadze powyższe rozważania, Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. jest zgodny z art. 2 w związku z art. 20 i art. 22 Konstytucji.

Marszałek Sejmu odnotował również, że problematyka poruszona w skardze konstytucyjnej była przedmiotem analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w swoim jednolitym orzecznictwie stwierdzał, że:

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

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

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

– po czwarte, wyższej stawki opodatkowania „nie można uznać (...) za instrument konfiskaty mienia, skoro podatek płacony jest wyłącznie od urządzania gier. Jeżeli automat nie jest wykorzystywany do ich urządzania, nie powstaje obowiązek podatkowy. Podatnik może zatem rezygnować z urządzania gier na tych automatach, które nie przynoszą wystarczająco wysokich przychodów. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym urządzanie gier na automatach o niskich wygranych także było opodatkowane ryczałtowo, podstawa opodatkowania nie była w związku z tym zależna od wysokości faktycznie uzyskanych przychodów z gier na jednym automacie. Wybór ryczałtowej (uproszczonej) formy opodatkowania, nakładającej na podatnika mniej obowiązków związanych z obliczaniem zobowiązania,

prowadzeniem dokumentacji podatkowej, jest pozostawiony swobodzie ustawodawcy (...)" (wyrok NSA z 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1195/12).

4. Stanowisko Prokuratora Generalnego wpłynęło do Trybunału Konstytucyjnego 16 kwietnia 2015 r. Prokurator Generalny ocenił, że art. 139 ust. 1 u.g.h. jest zgodny z art. 32 w związku z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji. Ten sam artykuł rozpatrywany w związku z art. 145 u.g.h. jest zgodny z art. 2 w związku z art. 20 i art. 64 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem Prokuratora Generalnego, w pozostałym zakresie postępowanie należy umorzyć ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Prokurator Generalny rozważył w pierwszej kolejności kwestie dotyczące dopuszczalności rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej. Podkreślił, że do oceny konstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Obowiązkiem skarżącego jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Skarżący musi wykazać, jakie z powołanego wzorca kontroli wynikają uprawnienia, i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek ustawodawcy. Przedstawiona przez niego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa (zob. postanowienia TK z: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122 i 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68).

Prokurator Generalny jest zdania, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie wskazano, na czym polegać ma niezgodność normy wyrażonej w art. 139 ust. 1 u.g.h. z wzorcami z art. 21 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nie określono bowiem, w jaki sposób zaskarżony przepis narusza prawo własności i jego istotę. W szczególności nie wykazano, aby art. 139 ust. 1 u.g.h. ukształtował obowiązek podatkowy w zakresie podatku od gier na automatach o niskich wygranych w sposób godzący w zasadę ochrony prawa własności i uniemożliwiający w praktyce korzystanie z tegoż prawa przez podmiot prowadzący w tym zakresie działalność gospodarczą. Zdaniem Prokuratora Generalnego, skarżąca nie przedstawiła argumentów uzasadniających tezę, że wskazane podwyższenie stawki podatkowej czyni z regulacji zawartej w art. 139 ust. 1 u.g.h. instrument pozbawiający podmioty prowadzące działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych dochodów z tejże działalności czy też powoduje, że dla wywiązania się z obowiązku podatkowego muszą one sięgnąć po zasoby finansowe uzyskane z innych źródeł.

Prokurator Generalny zwraca ponadto uwagę, że wymóg odpowiedniego uzasadnienia naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji przez regulację nakładającą obowiązek uiszczenia podatku ma zasadnicze znaczenie ze względu na ugruntowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pogląd o niedopuszczalności utożsamiania obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności (zob. postanowienie TK z 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12).

Zdaniem Prokuratora Generalnego, skarżąca nie wykazała też, w jaki sposób art. 139 ust. 1 u.g.h. narusza art. 21 ust. 2 Konstytucji, który określa konstytucyjne przesłanki dopuszczalności wyłączenia. Prokurator Generalny wskazał, że art. 139 ust. 1 u.g.h. nie reguluje kwestii wyłączeniowych.

Prokurator Generalny stwierdził, że w skardze konstytucyjnej nie wyjaśniono także, na czym polegać ma niezgodność art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 217 Konstytucji. W szczególności nie określono, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza wyrażony w tymże wzorcu nakaz regulowania jedynie w drodze ustawy wysokości stawek podatkowych, jako istotnego elementu stosunku daninowego. Prokurator Generalny przypomniał, że kwestionowany prze-

pis ma rangę regulacji ustawowej. Stwierdził również, że okoliczność, iż w skardze konstytucyjnej art. 21, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji zostały wskazane jako pozostające w związku z innymi wzorcami kontroli, nie zwalnia skarżącego z obowiązku określenia, w jaki sposób zostały one naruszone przez zaskarżony przepis, oraz uzasadnienia tego zarzutu.

Zdaniem Prokuratora Generalnego nie uzasadniono także zarzutu naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. W szczególności nie wykazano, w jaki sposób kwestionowana regulacja, prowadząc do ingerencji w prawa podmiotowe gwarantowane w art. 64 ust. 1 lub art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji, naruszałaby zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej.

Prokurator Generalny zwrócił również uwagę, że regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają wyraźną podstawę konstytucyjną i ich dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Ponadto art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli, lecz musi występować w związku z przepisem konstytucyjnym będącym źródłem prawa podmiotowego lub wolności.

Prokurator Generalny przypomniał również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym art. 22 Konstytucji stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyłączając jego stosowanie jako adekwatnego wzorca kontroli ustawowych ograniczeń wolności działalności gospodarczej.

W świetle powyższego Prokurator Generalny uznał, że w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna – w zakresie dotyczącym zarzutu naruszenia przez art. 139 ust. 1 u.g.h. art. 31 ust. 3, art. 21, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji – nie spełnia wymogów formalnych i w tej części postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W zakresie, w jakim skarga konstytucyjna spełnia wymogi formalne pozwalające na jej rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny, zawarta w niej argumentacja skupia się, zdaniem Prokuratora Generalnego, na zarzutach: naruszenia przez art. 139 ust. 1 u.g.h. zasady równej ochrony prawa własności, z powołaniem art. 32 Konstytucji, w powiązaniu z zasadą sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2, i zasadą sprawiedliwości podatkowej, wynikającą z art. 84 Konstytucji, zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej w dziedzinie gier na automatach o niskich wygranych, wynikającej z art. 20 i art. 22 Konstytucji, oraz niezgodności art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. z art. 2 w związku z art. 20 Konstytucji poprzez naruszenie zasad przyzwoitej legislacji, pewności prawa i zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (na skutek niezachowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu art. 139 ust. 1 u.g.h.) oraz nieprzeprowadzenie konsultacji społecznych w toku prac nad ustawą.

Odnośnie do zarzutu naruszenia zasady równej ochrony praw majątkowych, z argumentacji zawartej w tym zakresie w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej wynika, zdaniem Prokuratora Generalnego, iż skarżąca w istocie domaga się skontrolowania art. 139 ust. 1 u.g.h. także z perspektywy art. 64 ust. 2 Konstytucji, chociaż przepis ten nie został wymieniony w *petitum* ani w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej.

Prokurator Generalny jest zdania, że z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika ponadto, iż zarzut dotyczący naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji, został sformułowany jako

zarzut samodzielny, niepowiązany z zarzutami dotyczącymi niezgodności z pozostałymi wzorcami kontroli, aczkolwiek w *petitum* zostały one wskazane jako pozostające w związku.

Prokurator Generalny stwierdził, że jeżeli chodzi o zarzut niezgodności normy wyrażonej w art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. z art. 2 w związku z art. 20 Konstytucji, to dotyczy on niezachowania konstytucyjnych standardów uchwalania regulacji podatkowych przy wprowadzaniu art. 139 ust. 1 u.g.h. – co wskazuje na zasadność jego powiązania z zarzutem naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji. Naruszenie konstytucyjnych reguł stanowienia podatków może bowiem być niezgodną z Konstytucją ingerencją w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Prokurator Generalny przyjął zatem, że w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli są zarzuty dotyczące niezgodności:

- art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji;
- art. 139 ust. 1 u.g.h. z art. 32 w związku z art. 2, art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji;
- art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h. z art. 2 w związku z art. 20 i art. 64 ust. 1

Konstytucji.

Prokurator Generalny stwierdził, że w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest jednolity pogląd, zgodnie z którym przedmiotem regulacji zawartej w art. 139 ust. 1 u.g.h. jest określenie uproszczonej (zryczałtowanej) formy opodatkowania urządzania gier na automatach o niskich wygranych i wysokości stawki kwotowej podatku od tego rodzaju działalności. W zestawieniu z art. 71 ust. 1 i 2 u.g.h., określającymi zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania podatkiem od gier, wskazuje to na fiskalny charakter art. 139 ust. 1 u.g.h. Art. 139 ust. 1 u.g.h. jest więc regulacją prawa podatkowego, nakładającą obowiązek uiszczenia podatku na podmiot prowadzący działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych według określonej w tym przepisie wysokości stawki podatkowej.

W ocenie Prokuratora Generalnego, nie można także uznać, że przepis ten *per se* prowadzi adresatów do zaprzestania działalności gospodarczej w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych.

Prokurator Generalny przypomniał, że w ustawie o grach hazardowych ustawodawca przyjął rozwiązania prowadzące do całkowitej likwidacji kategorii punktów gier na automatach o niskich wygranych. Dopuszczono możliwość dalszego prowadzenia takiej działalności, o ile była rozpoczęta na podstawie zezwoleń uzyskanych pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych – i tylko do czasu wygaśnięcia tych zezwoleń. W art. 138 ust. 1 u.g.h. (obecnie art. 135 ust. 2a) ustawodawca jednoznacznie wyłączył przy tym możliwość przedłużania zezwoleń na urządzanie gier na automatach o niskich wygranych, udzielonych przed wejściem w życie tej ustawy.

Ograniczenie działalności gospodarczej w zakresie wykorzystywania automatów do gier o niskich wygranych i zmniejszenie liczby tych automatów nie jest zatem następstwem regulacji wprowadzonej w art. 139 ust. 1 u.g.h., lecz przyjętego w tej ustawie rozwiązania systemowego przewidującego całkowite wyeliminowanie tego rodzaju działalności. Kwestia ta pozostaje jednak w sferze dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy i nie może być przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

Jest przy tym rzeczą oczywistą, że w sytuacji gdy – zgodnie z art. 129 ust. 1 i art. 138 ust. 1 u.g.h. (obecnie art. 135 ust. 2a) – działalność w zakresie urządzania i organizowania gier na automatach o niskich wygranych musi zostać definitywnie zakończona z datą wygaśnięcia stosownych zezwoleń, następuje stopniowe jej wygaszanie, a – co za tym idzie – zmniejszanie liczby wykorzystywanych automatów.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, brak jest danych, które uzasadniałyby pogląd, że przyjęta w zaskarżonym przepisie wysokość stawki podatkowej prowadzi do nieopłacalności

prowadzenia działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych. Nie może stanowić wystarczającego uzasadnienia tego zarzutu okoliczność, że stawka podatkowa wprowadzona kwestionowanym przepisem jest zdecydowanie wyższa od stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych określonej w art. 45a u.g.z.w., a zatem w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o grach hazardowych. Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym, społecznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa.

W przypadku unormowania zawartego w art. 139 ust. 1 u.g.h. ustawodawca działał zatem w ramach przysługującej mu swobody regulacyjnej. W stosunku do ustawy o grach i zakładach wzajemnych (art. 45a) wprowadził co prawda wyższą stawkę opodatkowania, jednakże – nawet z uwzględnieniem skali owej podwyżki – nie można uznać tej stawki za instrument konfiskaty mienia, skoro podatek płacony jest wyłącznie od urządzania gier na automacie. Jeżeli automat nie jest wykorzystywany do ich urządzania, nie powstaje obowiązek podatkowy. Podatnik może zatem zrezygnować z urządzania gier na tych automatach, które nie przynoszą wystarczająco wysokich przychodów. Kwestia oczekiwania, że działalność w zakresie urządzania gier na automatach o niskich wygranych będzie przynosiła określone dochody, stanowi materię pozaprawną. Założenia ekonomiczne dotyczące danego rodzaju działalności gospodarczej wpisane są w ryzyko jej prowadzenia (zob. wyrok NSA z 25 września 2014 r., sygn. akt II FSK 380/12, Lex nr 1572542).

Należy przy tym podkreślić, że adresaci norm prawnych muszą liczyć się ze zmianą prawa, która może być uzasadniona, albo wręcz wymuszona, zmianą warunków społecznych bądź gospodarczych. Dotyczy to w szczególności tak specyficznej sfery działalności gospodarczej, jaką jest działalność w zakresie gier hazardowych.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji Prokurator Generalny przyjął, że art. 20 i art. 22 Konstytucji nie są adekwatnymi wzorcami kontroli art. 139 ust. 1 u.g.h.

Prokurator Generalny podkreślił, że sfera gier hazardowych, w tym gier na automatach o niskich wygranych, ma charakter specyficzny. Jest to działalność przynosząca bardzo duży zysk. Równocześnie jednak, z uwagi na wykorzystywanie ludzkich skłonności do hazardu, prowadzi niejednokrotnie do uzależnienia od niego. Prowadzenie działalności w sferze gier hazardowych wiąże się przy tym z wysokim ryzykiem wystąpienia negatywnych zjawisk, w postaci prania brudnych pieniędzy, oszustw, penetracji ze strony zorganizowanych grup przestępczych środowisk, z których pochodzą osoby będące klientami ośrodków hazardu, w tym zwłaszcza uzależnione od hazardu (zob. L. Wilk, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych*, „Prokuratura i Prawo” nr 1/2011, s. 146 i n.). W tym kontekście Prokurator Generalny przypomniał, że według Trybunału Konstytucyjnego, istnieje legitymowany interes państwa w stworzeniu takich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, jeżeli skutki te ujawniają się w sferze ważnej dla państwa ze względu na ochronę powszechnie uznawanych wartości (zob. wyroki TK z: 8 kwietnia 1998 r., sygn. K 10/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 29 i 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56).

Odnosnie do zarzutu naruszenia zasady równości poprzez podwyższenie stawki podatku od gier na automatach o niskich wygranych w stopniu znacznie wyższym niż w przypadku stawek podatku od innych gier hazardowych, Prokurator Generalny ocenił, że działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych ma odmienny charakter od działalności gospodarczej w sferze gier na automatach, jak również innych rodzajów gier hazardowych – zarówno pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych, jak i ustawy o grach hazardowych. Różnice dotyczą nie tylko dopuszczalnego miejsca prowadzenia działalności, ale także szeregu obostrzeń dotyczących m.in. obowiązku rejestracji gości czy zainstalowania systemu służącego kontroli przebiegu i prowadzenia gier. W związku z tym dopuszczalne

konstytucyjnie jest zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych, a co za tym idzie – także stopnia podwyższenia tych stawek w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. Zróżnicowanie podatników opiera się na zasadzie zdolności świadczenia, zgodnie z którą podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany na podstawie indywidualnej zdolności podatkowej podatnika, uwzględniającej czynniki ekonomiczno-finansowe. W sytuacji gdy ustawodawca zróżnicował wysokość stawki podatkowej zależnie od rodzaju opodatkowanej działalności, brak jest podstaw do uznania, że nie dostosował obciążenia podatników do ich zdolności świadczenia, czyli zdolności do zapłacenia podatku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w niniejszej sprawie nie doszło do obalenia konstytucyjności tegoż zróżnicowania, wynikającego z art. 139 ust. 1 u.g.h.

Prokurator Generalny zauważył ponadto, że na gruncie prawa podatkowego równość pojmowana jest w kategoriach względnych, które nie wykluczają istnienia różnic w obciążeniach podatkowych (co przejawia się w rozpatrywanej sprawie w różnej wysokości stawek podatkowych w zależności od rodzaju prowadzonej działalności w sferze gier hazardowych). Skoro podatnicy prowadzą różnego rodzaju działalność gospodarczą, to nie znajdują się w identycznej sytuacji podatkowej. W związku z tym mogą być inaczej traktowani. Kwestionowane przez skarżącą zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz podmiotów prowadzących działalność w zakresie pozostałych gier hazardowych odpowiada obiektywnie istniejącej pomiędzy nimi różnicy w postaci rodzaju świadczonych usług podlegających opodatkowaniu.

Prokurator Generalny stwierdził także, że art. 84 Konstytucji upoważnia ustawodawcę do ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych. Stosowanie różnych zasad opodatkowania, w tym różnicowanie wysokości stawek podatkowych służących realizacji określonej polityki budżetowej (a także szerzej – społecznej) państwa, należy do konstytucyjnych uprawnień prawodawcy. Z kolei zasada sprawiedliwości społecznej, wyrażona w art. 2 Konstytucji, stanowi dyrektywę dla ustawodawcy, na podstawie której powinien kształtować normatywną treść obowiązków podatkowych nakładanych na obywateli. Z przepisu tego nie wynika jednak prawo jednostki do żądania sprawiedliwego opodatkowania rodzące obowiązek ustawodawcy nakładania podatków o określonej wysokości (zob. postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

Zdaniem Prokuratora Generalnego, brak jest podstaw do przyjęcia, że art. 139 ust. 1 u.g.h. jest niezgodny z zasadą równej ochrony prawa własności, określonej w art. 32 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji, oraz zasadą powszechności i równości opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji, a także konstytucyjną zasadą sprawiedliwości społecznej.

Odnośnie do zarzutu naruszenia procedury ustawodawczej, Prokurator Generalny uznał, że przepisy przejściowe i dostosowujące, zawarte w rozdziale 12 ustawy o grach hazardowych, zabezpieczają dostatecznie interesy przedsiębiorców działających na podstawie dotychczasowych zezwoleń dotyczących gier na automatach o niskich wygranych. W świetle tych regulacji, dotyczących możliwości kontynuowania działalności w zakresie prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych, nie można uznać, że sam art. 139 ust. 1 u.g.h. stanowił dla jego adresatów pułapkę prawną, gdyż określał wyższą niż dotychczas zryczałtowaną stawkę podatkową za prowadzenie wskazanej działalności. Ustawodawca nie gwarantował podatnikom podatku od gier na automatach o niskich wygranych, że w okresie, na jaki otrzymali zezwolenia na urządzenie tego rodzaju gier, wysokość stawki podatkowej nie ulegnie zmianie. Podmioty prowadzące działalność w sferze gier hazardowych mogły i powinny liczyć się ze zmianą stanu prawnego, zważywszy na wielokrotnie ogłaszane w mediach informacje o podjęciu działań ustawodawczych, mających na celu zmianę omawianej materii prawnej, w związku z potrzebą zwiększenia ochrony społeczeństwa

i porządku publicznego przed negatywnymi skutkami hazardu oraz koniecznością kontroli rynku gier hazardowych.

Zmiana wysokości opodatkowania została dokonana z niewielkim, lecz wystarczającym wyprzedzeniem, pozwalającym podatnikowi dostosować się do nowych warunków prowadzenia działalności. Przewidziany w art. 145 u.g.h. miesięczny okres *vacatio legis* ma charakter odpowiedni do natury przepisu art. 139 ust. 1 u.g.h.

Prokurator Generalny podnosi również, że założenia rządowego projektu ustawy o grach hazardowych były poddane konsultacjom społecznym z podmiotami wymienionymi w uzasadnieniu projektu ustawy o grach hazardowych (zob. druk sejmowy nr 2481/VI kadencja). Przedstawiciele organizacji branżowych wypowiedzieli się także na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych w toku prac parlamentarnych nad projektem ustawy o grach hazardowych. Zatem brak jest podstaw do twierdzenia, że nie zostały przeprowadzone konsultacje społeczne dotyczące projektu ustawy o grach hazardowych i nie doszło do wymiany poglądów na temat proponowanych w tym projekcie regulacji.

Prokurator Generalny podkreślił, że przepisy Konstytucji nie określają, jak długo trwać mają prace ustawodawcze nad projektem ustawy. Sam fakt szybkiego procedowania nad projektem ustawy o grach hazardowych nie jest równoznaczny z naruszeniem trybu ustawodawczego. Brak jest podstaw do stwierdzenia, że pośpiech procedowania miał charakter rażący, w szczególności zaś, iż uniemożliwił przedstawienie przez określoną grupę parlamentarną stanowiska w poszczególnych stadiach procesu ustawodawczego. Podczas uchwalania ustawy nie doszło także do innych naruszeń procedury ustawodawczej.

II

1. Podstawa prawna postępowania przed Trybunałem.

3 stycznia 2017 r. weszła w życie (z wyjątkiem kilku przepisów, których wejście w życie zostało określone odmiennie) ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: otpTK lub ustawa o organizacji TK). Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074, ze zm.) do postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy o organizacji TK stosuje się przepisy tej ustawy.

W związku z powyższym do postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną z 24 czerwca 2013 r. zastosowanie mają przepisy ustawy o organizacji TK.

2. Rozpatrzenie sprawy na posiedzeniu niejawnym.

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) Trybunał może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia. Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

1.1. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie był art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 165, ze zm.; dalej: u.g.h. lub

ustawa o grach hazardowych), który nakłada na organizatorów gier na automatach o niskich wygranych obowiązek uiszczania podatku w ryczałtowo określonej wysokości 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie.

Z uzasadnienia skargi wynika, że zarzut niekonstytucyjności dotyczył zarówno przewidzianej w kwestionowanym przepisie stawki podatku, jak i sposobu wprowadzenia tej stawki, wykazującej skokowy wzrost w porównaniu z poprzednio obowiązującą stawką w wysokości równowartości 180 euro miesięcznie od każdego automatu.

1.2. Jak wynika z uzasadnienia skargi konstytucyjnej, skarżąca zakwestionowała również art. 139 ust. 1 w związku z art. 145 u.g.h., zgodnie z którym art. 139 ust. 1 u.g.h. wszedł w życie pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia. Ogłoszenie ustawy miało miejsce 30 listopada 2009 r., a wejście w życie zakwestionowanego przepisu nastąpiło 1 stycznia 2010 r. Skarżąca podniosła zarzut niewystarczającej *vacatio legis*, przez co przedsiębiorcy nie byli w stanie dostosować się do nowej stawki podatkowej.

2. Wzorce konstytucyjne.

Trybunał Konstytucyjny zbadał wskazane przez skarżącą zarzuty i wzorce konstytucyjne, oraz argumenty zawarte w uzasadnieniu skargi. Respektując zasadę *falsa demonstratio non nocet*, a także uwzględniając argumenty zawarte w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej i nie wychodząc poza granice skargi, Trybunał zidentyfikował następujące zarzuty:

– naruszenie ochrony własności i prawa do własności, to jest: art. 21 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, w związku z przekroczeniem zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji;

– naruszenie wolności działalności gospodarczej, to jest: art. 20 Konstytucji, w związku z niespełnieniem przesłanek ograniczenia tej wolności, określonych w art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;

– naruszenie zasady równości i zakazu dyskryminacji, wynikających z art. 32 Konstytucji, w związku z naruszeniem:

a) zasady powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji,

b) zasady sprawiedliwości społecznej, wynikającej z art. 2 Konstytucji,

c) wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji;

– naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady pewności prawa, wynikających z art. 2 Konstytucji poprzez niezapewnienie odpowiedniej *vacatio legis*, w związku z naruszeniem:

a) zasad wprowadzania regulacji podatkowych, wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji,

b) zasady dialogu społecznego, wyrażonej w art. 20 Konstytucji,

c) wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji.

3. Ocena konstytucyjności.

3.1. W odniesieniu do zarzutu naruszenia ochrony własności i prawa do własności Trybunał Konstytucyjny stwierdził, co następuje.

Na gruncie wcześniejszego orzecznictwa Trybunał wskazywał już na specyfikę regulacji daninowych, które ze swej natury zakładają ingerencję w prawa majątkowe (zob. wyroki TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151). Ingerencja ta ma swoją wyraźną podstawę konstytucyjną i – zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału – obciążenia podatkowe nie podlegają, co do zasady, kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności (zob. np. wyrok TK

z 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100). Zupełnie wyjątkowo, za problem konstytucyjny można byłoby uznać na przykład sytuację, w której – pod pozorem regulacji daninowej – ustawodawca zastosowałby instrument służący wyłącznie i ewidentnie celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, na przykład poprzez nadanie podatkowi cech konfiskaty mienia (zob. powołany wyżej wyrok o sygn. SK 7/15).

Skarżąca formułuje co prawda zarzut, według którego zaskarżona regulacja ma cel pozafiskalny. Jednakże samo twierdzenie skarżącej, że art. 139 ust. 1 u.g.h. narusza zasadę ochrony własności wskutek zmiany w tymże przepisie stawki podatkowej na pełniącą przede wszystkim funkcje pozafiskalne (s. 3 uzasadnienia skargi) nie jest wystarczające do uznania, że ustalona przez prawodawcę stawka podatku godzi w konstytucyjną ochronę własności czy w prawo do własności. Skarżąca w istocie nie podaje żadnego argumentu, który świadczyłby o tym, że konstytucyjnie chroniona własność doznaje uszczerbku, i to w stopniu naruszającym istotę tego prawa, w następstwie ustalonej przez prawodawcę stawki podatkowej. Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o organizacji TK, skarga konstytucyjna powinna zawierać między innymi:

- wskazanie w jaki sposób, zdaniem skarżącego, została naruszona jego konstytucyjna wolność lub prawo,
- uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w odniesieniu do zarzutu naruszenia ochrony własności i prawa do własności, przez przepis ustanawiający nową, wyższą stawkę podatkową, nie został spełniony wskazany warunek dopuszczalności skargi konstytucyjnej – i w tym zakresie postępowanie umorzył z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

3.2. W odniesieniu do zarzutu naruszenia wolności działalności gospodarczej, to jest: art. 20 Konstytucji, w związku z niespełnieniem przesłanek ograniczenia tej wolności, określonych w art. 22 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, co następuje.

Skarżąca zarzuciła zakwestionowanemu przepisowi naruszenie art. 20 Konstytucji w zakresie, w jakim stanowi on, że społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej stanowi podstawę ustroju Rzeczypospolitej Polskiej, a także naruszenie art. 22 Konstytucji, który przewiduje, że ograniczenie działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Trybunał zauważa, że art. 20 i art. 22 Konstytucji, ujmowane łącznie, pełnią dwojaką funkcję: wyrażają jedną z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, i stanowią podstawę do konstruowania prawa podmiotowego przysługującego jednostce. Korzystanie z tego prawa podmiotowego oznacza możliwość swobodnego podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej oraz wyboru jej prawnego-organizacyjnej formy (zob. powołany wyżej wyrok TK o sygn. SK 7/15 i powołany tam wyrok TK z 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62).

Ograniczenia działalności gospodarczej podlegają ocenie pod kątem spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 22 Konstytucji, tj. zachowania formy ustawowej i zaistnienia „ważnego interesu publicznego” usprawiedliwiającego ograniczenie.

Wskazany przez skarżącą art. 31 ust. 3 Konstytucji wyraża generalne przesłanki, jakie spełniać musi każde ograniczenie praw i wolności konstytucyjnych. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się jednak, że „art. 22 Konstytucji, regulując wprost w sposób wyczerpujący i kompleksowy zarówno formalne, jak i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej, stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyłączając jego stosowanie (...)” (wyrok TK z 27 lutego 2014 r., sygn. P 31/13, OTK ZU nr 2/A/2014,

poz. 16). Zarówno jeden, jak i drugi przepis wymagają dla wprowadzanych ograniczeń formy ustawowej, a każdy ze szczegółowych interesów (wartości) wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji mieści się w pojęciu interesu publicznego, o którym mowa w art. 22 Konstytucji. Co więcej, z wymagania, by interes publiczny miał „ważny” charakter można już wprost wydobyc zasadę proporcjonalności, która stanowi podstawowy instrument oceny dopuszczalności ustanawianych ograniczeń. Nie zachodzi zatem potrzeba odwoływania się do art. 31 ust. 3 Konstytucji, na gruncie którego wskazana zasada została wypowiedziana *expressis verbis*.

Z punktu widzenia art. 22 Konstytucji, wyznaczającego warunki ograniczania wolności działalności gospodarczej, sprawą kluczową na gruncie prowadzonego postępowania było rozstrzygnięcie czy w zakresie badanego przypadku w ogóle miało miejsce ograniczenie wskazanej wolności.

Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału wynika, że konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków sprawia, że nałożenie podatku, co do zasady, nie może być traktowane jako ograniczenie wolności gospodarczej (zob. powołany wyżej wyrok TK o sygn. SK 7/15). Każdy podmiot gospodarczy musi bowiem liczyć się z ponoszeniem ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Analogicznie do wypadku naruszenia prawa własności, niezgodność przepisów podatkowych z rozpatrywanymi wzorcami konstytucyjnymi może wystąpić jedynie wyjątkowo, w związku z zaistnieniem innych ważnych i zupełnie szczególnych okoliczności (zob. np. wyrok TK z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

Skarżąca twierdzi jednak, że w niniejszej sprawie zachodzą wyjątkowe okoliczności, które umożliwiają zbadanie zgodności zakwestionowanego przepisu z wzorcami dotyczącymi wolności działalności gospodarczej. Skarżąca wskazała w tym kontekście, że instrument podatkowy stał się środkiem do pośredniego faktycznego ograniczenia działalności gospodarczej w pewnej dziedzinie. Zdaniem skarżącej, kwestionowany przepis podatkowy nie ma charakteru fiskalnego (jest pod względem fiskalnym neutralny), a jego rzeczywistym i wyłącznym celem jest regulacja rynku gier, a zatem wpływanie na zakres korzystania z wolności działalności gospodarczej przez przedsiębiorców działających na podstawie aktualnych zezwoleń, do czasu ich wygaśnięcia. Trybunał zbadał tak sformułowany zarzut. Zważył w tym aspekcie, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej w zakresie wykorzystywania automatów do gier o niskich wygranych zostało wprowadzone przez art. 14 ust. 1 u.g.h., który dopuszcza urządzenie gier na automatach wyłącznie w kasynach gier. Wskazany przepis został zbadany przez Trybunał Konstytucyjny na gruncie sprawy o sygn. P 4/14 (wyrok z 11 marca 2015 r., OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 30). Trybunał orzekł w tym wyroku, że wprowadzone ograniczenie spełnia wymogi konstytucyjne. Respektując prawa nabyte przedsiębiorców, ustawodawca dopuścił urządzenie gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami na podstawie aktualnych zezwoleń, do czasu ich wygaśnięcia (w związku z treścią art. 117 u.g.h.). Ustawodawca słusznie założył, że wraz z wygasaniem zezwoleń, liczba automatów na rynku, a zatem i wpływów podatkowych z tytułu ich eksploatacji, będzie malała. Mając to na uwadze, wprowadził podwyższenie stawki podatkowej od każdego eksploatowanego automatu. Potwierdza to cytowane w skardze konstytucyjnej uzasadnienie projektu ustawy o grach hazardowych, w którym czytamy, że „złagodzeniem skutków fiskalnych ww. zakazu [zakazu urządzania gier na wszelkich automatach z elementami losowości poza kasynami] może być wzrost wpływów z tytułu wzrostu stawki zryczałtowanego podatku od gier” (druk sejmowy nr 2481/VI kadencja). Świadczy to jednoznacznie o tym, że badane rozstrzygnięcie ustawowe nie było traktowane jako z gruntu neutralne z punktu widzenia wpływów do budżetu. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że niezależnie od regulacyjnego oddziaływania kwestionowanego przez skarżącą przepisu, jego podstawowy, fiskalny charakter jest niewątpliwy.

Trybunał podkreśla, że otrzymanie zezwolenia na prowadzenie określonego rodzaju działalności nie oznacza, że w okresie obowiązywania zezwolenia wszystkie parametry gospodarcze, w tym w szczególności te, które uwzględnione zostały w studium ekonomiczno-finansowym dołączonym do wniosku o udzielenie zezwolenia, będą utrzymywały się na niezmiennym poziomie. Otrzymanie zezwolenia na prowadzenie działalności nie chroni przed wzrostem stawek podatkowych. Ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda w kwestii ustalania wysokości podatków i kształtowania polityki podatkowej.

Analiza okoliczności wskazanych w skardze konstytucyjnej nie wykazała zatem niezgodności kwestionowanego przepisu z Konstytucją, w szczególności: naruszenia wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20, w związku z niespełnieniem przesłanek jej ograniczenia, określonych w art. 22 Konstytucji.

3.3. W odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady równości i zakazu dyskryminacji, wynikających z art. 32 Konstytucji, w związku z naruszeniem: a) zasady powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji, b) zasady sprawiedliwości społecznej, wynikającej z art. 2 Konstytucji, c) wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne przypomnienie raz jeszcze, że zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o organizacji TK, skarga konstytucyjna powinna zawierać między innymi:

- wskazanie w jaki sposób, zdaniem skarżącego, została naruszona jego konstytucyjna wolność lub prawo,
- uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w odniesieniu do zarzutu naruszenia – przez przepis ustanawiający nową, wyższą stawkę podatkową – zasady równości i zakazu dyskryminacji, nie został spełniony wskazany warunek dopuszczalności skargi konstytucyjnej – i w tym zakresie postępowanie umorzył z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. W aspekcie zreferowanego zarzutu, Trybunał zaznacza jedynie, że zgodnie z wcześniejszym orzecnictwem, istotą zasady równości jest „równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną)” (wyrok TK z 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 2).

Zdaniem skarżącej, cechą istotną w przypadku przedsiębiorców nisko- i wysokohazardowych jest funkcjonowanie w obrębie zasadniczo podobnej kategorii działalności gospodarczej. Tymczasem, według stanowiska Trybunału, nie jest możliwe określenie cechy relewantnej, która uzasadniałaby konieczność równego traktowania wszystkich przedsiębiorców branży hazardowej. Nie jest, zdaniem Trybunału, możliwe ustalenie pożądanego przez skarżącą „równej” skali podniesienia stawek podatkowych w sytuacji, gdy sposób określenia tych stawek jest odmienny (ryczałtowy albo procentowy). Nie ulega przy tym wątpliwości, że ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda ustalania stawek podatków i że przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania nie muszą być identyczne dla wszystkich grup podatników, w tym podatników działających w branży hazardowej. Na gruncie rozstrzyganej sprawy, zbędne jest zatem sugerowane przez skarżącą porównywanie skali podniesienia stawek podatkowych w odniesieniu do organizatorów poszczególnych gier hazardowych, jak również badanie, czy nie doszło do naruszenia zakazu dyskryminacji.

Nie jest jasne dla Trybunału, w jakim zakresie – i z jakich powodów merytorycznych – skarżąca odwołuje się do zasady powszechności opodatkowania oraz zasady sprawiedliwości społecznej. Skarżąca nie przedstawiła argumentu lub dowodu świadczącego o tym, że w niniejszej sprawie zachodzi sytuacja wyłączenia zasady powszechności opodatkowania w stosunku do kogokolwiek. Z treści skargi wynika również, że skarżąca wyraża jedynie

ogólne odczucie co do niesprawiedliwości kwestionowanego rozwiązania. Trybunał nie może jednak odnosić się do indywidualnego poczucia słuszności bądź niesłuszności wprowadzanych przez ustawodawcę regulacji.

3.4. W odniesieniu do zarzutów naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady pewności prawa, wynikających z art. 2 Konstytucji, przez niezapewnienie odpowiedniej *vacatio legis*, w związku z naruszeniem: a) zasad wprowadzania regulacji podatkowych, wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji, b) zasady dialogu społecznego, wyrażonej w art. 20 Konstytucji, c) wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że i w tym wypadku nie został spełniony ustawowy warunek wskazania w skardze konstytucyjnej, w jaki sposób, zdaniem skarżącej, została naruszona jej konstytucyjna wolność lub prawo. Nie został spełniony nadto także ustawowy warunek domagający się uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. W konsekwencji, także w zakresie wyznaczonym przez zarzuty naruszenia: zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady pewności prawa, oraz zasady odpowiedniej *vacatio legis*, Trybunał Konstytucyjny postępowanie umorzył z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

W odniesieniu do zreferowanych zarzutów, Trybunał zaznacza jedynie, że przepis kwestionowany przez skarżącą nie wprowadził do systemu prawa polskiego nowej instytucji podatkowej, nie nałożył nowych obowiązków, ani też nie zmienił zasad wykonywania obowiązku wcześniej istniejącego. Zmiana, w objętym skargą zakresie, dotyczyła jedynie parametrów ekonomicznych, związanych z prowadzoną działalnością. Należy zakładać, że podmioty zarządzające gry na automatach o niskich wygranych – na podstawie wcześniej wydanych zezwoleń – znały wyniki finansowe swojej dotychczasowej działalności i były w stanie stosunkowo szybko ocenić rentowność jej kontynuowania. Jak już Trybunał akcentował, otrzymanie zezwolenia na zarządzanie gier na automatach o niskich wygranych nie gwarantowało niezmienności stawki podatkowej przez cały okres ważności zezwolenia. Ustawodawcy przysługuje swoboda kształtowania polityki podatkowej, w tym legitymacja do zmiany stawek opodatkowania. Przed wprowadzeniem zmian w ustawie o grach hazardowych, w przestrzeni publicznej toczyła się na ten temat szeroka dyskusja. Brak zatem podstaw do wywodzenia, że wprowadzone przez ustawodawcę zmiany mogły wywołać efekt zaskoczenia. Wobec treści zarzutów skarżącej, odnotowania wymaga fakt, że w toku procedury legislacyjnej zostały przeprowadzone konsultacje społeczne, zaś krótki termin wyznaczony na sporządzenie opinii przez organizacje branżowe nie świadczy sam w sobie o pozorności takich konsultacji.

Mając na uwadze wszystkie podniesione racje, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.