

80/6/A/2013

**WYROK**

z dnia 18 lipca 2013 r.

**Sygn. akt SK 18/09\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Stanisław Biernat – przewodniczący

Marek Kotlinowski

Teresa Liszcz

Andrzej Rzepliński

Sławomira Wróńska-Jaskiewicz – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 18 lipca 2013 r., skargi konstytucyjnej Róży Kleibert o zbadanie zgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176) z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy powołanej w punkcie 1, rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji,
- 3) art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy powołanej w punkcie 1 w związku z art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

**I**

**1. Art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r.:**

**a) nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**b) jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

**2. Art. 20 ust. 3 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 27 sierpnia 2013 r. w Dz. U. poz. 985.

**3. Art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 848, 1101, 1342 i 1529) jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

## II

**Przepis wymieniony w części I punkcie 3 traci moc obowiązującą z upływem 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.**

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

**na podstawie art. 39 ust. 1 i 2 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. Decyzją z 9 grudnia 2004 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie ustalił Róży Kleibert podatek dochodowy od osób fizycznych za 1998 r. w wysokości 205 053,80 zł od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w kwocie 273 405,00 zł. Jak wynika z jej treści, rozważana decyzja została wydana na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 i art. 207 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.), a także art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.).

Organ podatkowy pierwszej instancji wyjaśnił, że ustalenie podlegających opodatkowaniu przychodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wymaga określenia zarówno wysokości wydatków poniesionych przez podatnika w roku podatkowym i wartości mienia zgromadzonego przezeń w tym roku, jak i wielkości mienia zgromadzonego przez podatnika w roku podatkowym i w latach poprzednich, pochodzącego z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, gdyż tylko takie mienie może uzasadniać poczynione wydatki oraz zgromadzone mienie. Ciężar dowodu w odniesieniu do pierwszej kwestii obciąża organ podatkowy, natomiast w odniesieniu do drugiej – ze względu na charakter instytucji opodatkowania przychodów nieujawnionych – podatnika, który jako jedyny dysponuje pełną wiedzą na temat uzyskanych przychodów. Naczelnik wskazał zarazem, że Róża Kleibert dokonała w 1998 r. wydatków na łączną sumę 280 866,35 zł, przy czym środki służące ich sfinansowaniu – z wyjątkiem kwoty 7 461,60 zł – nie pochodziły ze źródeł ujawnionych. Organ podatkowy nie znalazł w szczególności podstaw do przyjęcia, że oszczędności zgromadzone na rachunkach bankowych na dzień 31 grudnia 1997 r., stanowiące równowartość kwoty 354 766,13 zł, zostały poczynione z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Wyjaśnienia podatkiczki, złożone w

toku postępowania, zostały uznane za niepoparte odpowiednimi dowodami i niewiarygodne.

Odwołując się od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, Róża Kleibert zarzuciła organowi pierwszej instancji: naruszenie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przez nienależyte ustalenie podstawy opodatkowania, uchybienie art. 121 § 1 o.p. przez prowadzenie postępowania podatkowego w sposób niebudzący zaufania, naruszenie art. 122 o.p. przez niepodjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz uchybienie art. 187 o.p. przez niezwołanie i nierozpatrzenie całego materiału dowodowego. Podatniczka wskazała, że dostarczyła prowadzącym postępowanie podatkowe wszelkie możliwe dowody na poparcie swoich wyjaśnień, w tym również dowody odnoszące się do dochodów uzyskanych w latach 1976-1997, chociaż nie ciążyła na niej taka powinność, gdyż art. 86 o.p. nakazuje przechowywać dokumentację podatkową jedynie przez 5 lat, a zobowiązania podatkowe za okres sprzed 1998 r. uległy przedawnieniu. Oznaczało to, zdaniem Róży Kleibert, że w 2004 r. nie miała ona obowiązku dokumentowania źródeł pochodzenia oszczędności, zgromadzonych do końca 1997 r., które to oszczędności umożliwiły sfinansowanie wydatków poniesionych w 1998 r. Ponadto podatniczka podniosła, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji stanowiącej podstawę zapadłego wobec niej rozstrzygnięcia wszedł w życie 1 stycznia 1998 r., a tym samym nie powinien być odnoszony do oszczędności poczynionych wcześniej.

Decyzją z 12 grudnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie, po zleceniu przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy uznał, że w świetle uzupełnionego materiału dowodowego należy przyjąć, iż Róża Kleibert nie uprawdopodobniła, by źródłem finansowania wydatków poczynionych w 1998 r. były środki pochodzące ze źródeł ujawnionych.

Powołując się na treść art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., Dyrektor wskazał, że jakkolwiek obowiązkiem organu podatkowego jest ustalenie wysokości poniesionych w danym roku przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego mienia w tym roku, to jednak na podatniku ciąży powinność uwiarygodnienia okoliczności, iż znajdują one pokrycie w przychodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie można jednocześnie – na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. – dzielić zasobów majątkowych, będących źródłem finansowania określonych wydatków, na nabyte przed i od 1 stycznia 1998 r., co oznacza, że również w odniesieniu do mienia zgromadzonego w latach poprzedzających rok, w którym dokonano takich wydatków, konieczne jest wykazanie przez podatnika, iż pochodzi ono z ujawnionych źródeł przychodów. Jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji będącej podstawą rozstrzygnięcia wszedł w życie 1 stycznia 1998 r., to jednak ustawodawca nie wykluczył jego stosowania do mienia nabytego wcześniej, jeżeli mienie to ma stanowić pokrycie wydatków poczynionych od wskazanej daty. Organ drugiej instancji zauważył przy tym, że obowiązek uwiarygodnienia przez podatnika okoliczności, iż dane wydatki znajdują pokrycie w przychodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, zarówno wtedy, gdy przychody te zostały osiągnięte w roku poczynienia wydatków, jak i wtedy, gdy zostały osiągnięte w latach wcześniejszych, istniał także na gruncie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w poprzedniej wersji, obowiązującej do 31 grudnia 1997 r. Odnosząc się do zagadnienia przedawnienia w prawie podatkowym, Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie wyjaśnił, że kwestię tę w wypadku dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach reguluje art. 68 § 4 o.p. (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), zgodnie z którym zobowiązanie z tytułu opodatkowania omawianych dochodów nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po

upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja.

Od decyzji organu drugiej instancji Róża Kleibert wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zarzucając organowi odwoławczemu naruszenie prawa materialnego oraz przepisów postępowania podatkowego. Skarga ta została oddalona wyrokiem z 6 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/Sz 85/06. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach następuje na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, świadczących o położeniu ekonomicznym podatnika. Organ podatkowy jest w świetle tego przepisu uprawniony do porównania wysokości wydatków, jakie podatnik poczynił w ciągu roku podatkowego, do wartości opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania zasobów finansowych, jakie zgromadził w tym roku oraz w latach wcześniejszych. W razie stwierdzenia nadwyżki wydatków nad stanowiącym ich pokrycie mieniem pochodzącym ze źródeł ujawnionych uzasadnione jest przyjęcie, że podatnik osiągnął przychody ze źródeł nieujawnionych. Nie ma przy tym znaczenia, czy uzyskał on wyższy niż zadeklarowany przychód z ujawnionych źródeł, czy też nie zgłosił źródeł swojego przychodu do opodatkowania, gdyż art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obejmuje obie te sytuacje. Zgodnie z ogólną regułą dowodową, jak stwierdził sąd, „każdy kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest fakty te udowodnić”, a to znaczy, że – uwzględniając charakter przepisów u.p.d.o.f. znajdujących zastosowanie w sprawie – w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodu powinność wykazania pokrycia wydatków ciąży na podatniku. Taki wniosek należy wywieść z treści omawianej regulacji, zarówno w wersji obowiązującej przed 1 stycznia 1998 r., jak i w wersji obowiązującej od tego dnia. Zdaniem sądu, organ odwoławczy poprawnie przeprowadził postępowanie w sprawie, poddając zebrany materiał dowodowy wnikliwej analizie oraz skutecznie podważając wiarygodność, niepopartych przekonującymi dowodami, oświadczeń podatkniczki co do pochodzenia środków, służących sfinansowaniu wydatków poczynionych w 1998 r., ze źródeł ujawnionych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zauważył również, że zgodnie z art. 133 i art. 134 o.p. stroną postępowania jest podmiot, który posiada nie tylko legitymację procesową, ale również legitymację materialną, wynikającą z przepisów materialnego prawa podatkowego. Skoro zatem, jak ustaliły organy podatkowe, wydatki poczynione w 1998 r. zostały dokonane przez Różę Kleibert, to ona – a nie jej mąż – zobowiązana jest na podstawie art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. do zapłaty zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, a tym samym tylko jej przysługują uprawnienia strony postępowania. Odnosząc się do zagadnienia przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, sąd stwierdził, że organ podatkowy pierwszej instancji zachował termin przewidziany w o.p.

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie podatkniczka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając sądowi pierwszej instancji naruszenie szeregu przepisów postępowania przed sądami administracyjnymi, w tym w powiązaniu z przepisami o.p. Skarga kasacyjna została oddalona wyrokiem z 4 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1601/06. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd wskazał, że jeżeli w postępowaniu podatkowym dotyczącym ustalenia dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających znacznie zeznany dochód, to na podatniku ciąży wykazanie, iż wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach: „Tego

rodzaju ciężar dowodzenia wymusza na podatniku ustawodawca poprzez wykorzystanie konstrukcji domniemania prawnego zawartego w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Przy takiej konstrukcji normy prawnej postępowanie dowodowe prowadzone przez organ podatkowy koncentruje się przede wszystkim na ustaleniu podstawy domniemania, czyli stwierdzeniu, że poniesione wydatki przekraczają zeznany dochód podatnika, zaś ten ostatni powinien wykazać, że wysokość jego przychodów znajduje pokrycie w źródłach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”. To znaczy, że nie wystarczy, by podatnik wskazał, skąd pochodzą wydatkowane przez niego środki. Musi on jeszcze wykazać, że środki te mają walor legalności, tj. pochodzą z przychodów opodatkowanych lub zwolnionych od opodatkowania. Poza tym sąd stwierdził, że z art. 133 o.p. w związku z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wynika, iż stroną postępowania była wyłącznie Róża Kleibert, a nie jej mąż.

Po otrzymaniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r., będącego w tym wypadku ostatecznym orzeczeniem w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, Róża Kleibert wniosła skargę konstytucyjną. Przedmiotem tej skargi są – samodzielnie lub w powiązaniu – trzy przepisy prawne:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176), zgodnie z którym: „Dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł przychodów nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu: od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – w wysokości 75% dochodu”;
- 2) art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przewidujący, że: „Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”;
- 3) art. 68 § 4 o.p. (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), który brzmi: „Zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja”.

Skarżąca wniosła o orzeczenie niezgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.:
  - a) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez ingerencję w ich prawo własności, wyrażające się w obciążeniu podatnika obowiązkiem zapłaty podatku w wysokości 75% ustalonego przez organ podatkowy dochodu, co w rzeczywistości skutkuje pozbawieniem podatnika niemal całego niezgłoszonego do opodatkowania dochodu i wykazuje cechy zbliżone do konfiskaty mienia, godzącej w istotę prawa własności,
  - b) z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że upoważniając organ podatkowy do orzekania, pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego, o faktycznym przepadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez podatników, którzy nie ujawnili wszystkich źródeł przychodu, narusza konstytucyjnie ustanowioną wyłączność sądu do orzekania o przepadku rzeczy oraz prawo do sądu,
  - c) z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego wprowadza środek o charakterze sankcji

polegającej na konfiskacie 75% wartości mienia uzyskanego w sposób niewykazany legalnie, chociaż czyn zabroniony i jego znamiona powinny zostać określone w taki sposób, by zarówno dla adresata unormowania, jak i dla organów unormowanie to stosujących zakres zastosowania normy prawnokarnej oraz jej rzeczywisty charakter nie budziły wątpliwości,

- d) z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako „zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.),
  - e) z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na zastosowanie środka w postaci podatku w wysokości 75% ustalonych przez organ podatkowy dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, który to środek nie jest instrumentem koniecznym i nieodzownym do realizacji przez ustawodawcę postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych;
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym;
  - 3) art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez pozbawienie ich możliwości powoływania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem pięcioletniego okresu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co ma stanowić konsekwencję wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wydłużającej przewidziany w ustawie termin przedawnienia tych zobowiązań do granic nieokreślonych jakimikolwiek ramami czasowymi.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, Róża Kleibert zauważyła, że jakkolwiek nałożenie podatku lub innej daniny publicznej obiektywnie zawsze stanowi ingerencję w prawa majątkowe, to jednak – ze względu na odrębną podstawę konstytucyjną, zawartą w art. 84 i rozdziale X ustawy zasadniczej – nie oznacza ono niedopuszczalnego ograniczenia praw i wolności, o ile ustawodawca respektuje wskazane w Konstytucji punkty graniczne, po przekroczeniu których mamy do czynienia z konfiskatą mienia. Oceniając kwestionowany przepis prawny pod kątem jego zgodności z ustawą zasadniczą, należy zatem ustalić, czy rzeczywiście ustanawia on zwykły podatek, czy też nadzwyczajny ciężar majątkowy, znacznie uszczuplający majątek podatnika. Gdyby *ratio legis* tego przepisu prawnego było objęcie obowiązkiem podatkowym osób osiągających nielegalne dochody, to za środek prowadzący do tego celu należałoby uznać opodatkowanie tych dochodów na zasadach ogólnych. Obciążenie ich w stopniu wyższym niż wskazany nosi znamiona „restrykcyjnego środka prawnokarnej reakcji o charakterze represyjnym”. Podatek ze stawką 75-procentową nie służy bowiem realizacji zasady powszechnego opodatkowania, lecz przede wszystkim odebraniu podatnikowi korzyści uzyskanych w związku z nieujawnieniem wszystkich źródeł przychodu. Rozważana instytucja przewiduje zatem sankcję, polegającą na pozbawieniu obowiązanego niemal całego niezgłoszonego do

opodatkowania dochodu, wykazując cechy zbliżone do konfiskaty mienia, naruszającej istotę prawa własności, co stanowi represję znacznie wykraczającą poza ciężar ujemnego ładunku zaniechania, zarzucanego podatnikowi.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, skarżąca stwierdziła, że kwestionowany przepis prawny – pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego – upoważnia organy podatkowe do orzekania o faktycznym przepadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez osoby, które nie ujawniły źródeł przychodu, chociaż w świetle ustawy zasadniczej kompetencję w tym zakresie posiadają wyłącznie sądy.

Zdaniem Róży Kleibert, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. narusza również art. 2 i art. 42 ust. 1 ustawy zasadniczej. Konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej powinno być interpretowane szeroko, jako nałożenie na dany podmiot sankcji za jego działanie lub zaniechanie, uznane przez państwo za czyn zabroniony. Kwestionowany przepis ma przy tym w zasadzie charakter represyjny, a nawet quasi-karny. Sposób ukształtowania instytucji podatku od dochodów nieujawnionych prowadzi bowiem do wniosku, że w rzeczywistości występuje tu sankcja za nienależyte wywiązanie się z obowiązków daninowych wobec państwa, polegająca na pozbawieniu podatnika niemal całego wypracowanego przez niego dochodu, nieznajdującego pokrycia w ujawnionych przezeń źródłach przychodów. Do art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. należy zatem odnosić konstytucyjne wymagania dotyczące regulacji o charakterze represyjnym związane z jednoznacznym i klarownym ustaleniem w ustawie znamion czynu zabronionego oraz rodzaju i wysokości grożącej za jego popełnienie kary. Skarżąca stwierdziła zarazem, że nieprecyzyjne, a wręcz mylące, określenie środka represji mianem „zryczałtowanego podatku dochodowego” nie spełnia rozważanego wymogu, ponieważ sankcja administracyjna została wprowadzona w sposób ukryty, pod postacią neutralnej konstrukcji zwykłego podatku.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z zasadą *ne bis in idem*, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji, Róża Kleibert stwierdziła, że w obowiązującym stanie prawnym za zatajenie przychodów grożą podatnikowi, niezależnie od siebie, dwie sankcje: 1) sankcja administracyjna (quasi-karna) określana jako zryczałtowany podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ze stawką 75-procentową oraz 2) sankcja za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe, przewidziana w art. 54 k.k.s. za uchylenie się od opodatkowania, przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie. Prowadzi to do kumulacji odpowiedzialności administracyjnej (quasi-karnej) i karnej, umożliwiając dwukrotne ukaranie za ten sam czyn, co stanowi przejaw nadmiernego fiskalizmu. Zdaniem skarżącej, ustalenie przez organy podatkowe podatku od dochodów nieujawnionych jest przy tym wystarczającą przesłanką postawienia zarzutu naruszenia ustawy karnoskarbowej. Analizując rodzaje dolegliwości wymierzanych na podstawie tej ustawy, Róża Kleibert zwróciła uwagę, że w wypadku naruszenia przez podatnika art. 54 k.k.s. sąd może orzec karę grzywny. To znaczy, że dopuszczalne jest zastosowanie wobec określonej osoby za ten sam czyn dwóch sankcji o charakterze pieniężnym, spełniających zbliżone funkcje: grzywny jako sankcji karnej oraz zryczałtowanego podatku dochodowego ze stawką 75-procentową jako sankcji administracyjnej. Poza tym należy uwzględnić możliwość orzeczenia przez sąd środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej.

Odnośnie do zarzutu niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, skarżąca stwierdziła, że ograniczając prawa i wolności jednostki, również przez ustanowienie sankcji za naruszenie nałożonych na nią obowiązków, ustawodawca musi mieć na względzie trzy wymogi: przydatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto*. Rozwiązanie przewidziane w kwestionowanym przepisie nie jest jednak instrumentem koniecznym i nieodzownym do zrealizowania postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych. Cel ten może zostać osiągnięty przez obciążenie podatników ukrywających dochody daniną na zasadach ogólnych, zwłaszcza mając na uwadze, że ten sam czyn wiąże się z odpowiedzialnością karnoskarbową. Skarżona regulacja, zdaniem Róży Kleibert, stanowi także „naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które może nastąpić również przez stanowienie norm, które godzą w zaufanie obywatela, iż państwo – realizując zasady Konstytucji – nie ustanawia norm rażąco niesprawiedliwych i z ustawą zasadniczą sprzecznych. Ustawodawca nie powinien swymi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swych działań. W omawianym przypadku brak zaufania do państwa wynika z pozbawienia obywatela przedmiotu jego własności jako swoistej kary, bez przypisania mu zarzucanego czynu w toku postępowania o charakterze karnym. W tym zatem sensie kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 42 ust. 3 Konstytucji, skarżąca zauważyła, że dochody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu w szczególny sposób, co wynika z odmiennej metody ustalania ich wielkości. Zgodnie z ogólną regułą, wyrażoną w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami są otrzymane bądź postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze lub wartości pieniężne oraz wartość świadczeń otrzymanych w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Określając przychody ze źródeł nieujawnionych, uwzględnia się natomiast przyrost aktywów podatnika oraz wysokość jego wydatków (tzw. znamiona zewnętrzne). W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednocześnie, że w wypadku gdy organ stwierdzi poniesienie wydatków przekraczających znacznie ujawnione przychody, na podatniku ciąży obowiązek wykazania, iż znajdują one pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach. Za takim rozwiązaniem ma przemawiać – w świetle orzecznictwa – charakter analizowanych przepisów u.p.d.o.f. oraz generalna zasada postępowania dowodowego, zgodnie z którą każdy, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest te fakty udowodnić. Wyjaśnienia podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jednak podlegają ocenie organu podatkowego, a ich wartość dowodowa zależy od tego, czy są prawdopodobne.

Powołując się na treść art. 122 i art. 187 § 1 o.p., Róża Kleibert nie zgodziła się z ukształtowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywaniem, że w postępowaniu w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podatnik ma obowiązek wykazania, iż dokonane przez niego wydatki znajdują pokrycie w ujawnionych źródłach. Stwierdziła, że ciężar dowodu obarcza organy podatkowe, które obowiązane są zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy oraz udowodnić wszystkie fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Rozważany obowiązek może zostać uchylony jedynie przez przepis szczególny, który ciężar dowodu przesunie na podatnika, z zastrzeżeniem, że takim przepisem nie jest art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście zasada współdziałania podatnika z organami podatkowymi w dochodzeniu do prawdy obiektywnej, gdyż ma ona charakter jedynie akcesoryjny. Zdaniem skarżącej, jeżeli analiza zgromadzonego materiału dowodowego nie doprowadzi do jednoznacznych ustaleń faktycznych i prawnych,



powstałe wątpliwości powinny zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*. W praktyce sądowoadministracyjnej można jednak zaobserwować tendencję do uwzględniania wątpliwości na niekorzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*.

Róża Kleibert zwróciła uwagę, że szczególne trudności w wykazaniu legalnego pochodzenia źródeł finansowania zgromadzonego mienia i poczynionych wydatków powstają w sytuacji, gdy organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie opodatkowania nieujawnionych przychodów już po upływie okresu obowiązkowego przechowywania dokumentacji księgowej, pokrywającego się z okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, gwarancje wynikające z art. 42 ustawy zasadniczej odnoszą się nie tylko do postępowań karnych *sensu stricto*, ale odpowiednio powinny być stosowane w wypadku wszelkich postępowań represyjnych. Zdaniem skarżącej, zasada domniemania niewinności, wyrażona w art. 42 ust. 3 Konstytucji, znajduje w rezultacie zastosowanie również w postępowaniach dotyczących odpowiedzialności w sprawach z zakresu prawa daninowego, w szczególności w postępowaniach w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. Za quasi-karnym charakterem wskazanej instytucji przemawia treść art. 54 k.k.s., mającego w zasadzie ten sam przedmiot ochrony.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji, Róża Kleibert wskazała, że analiza powołanych regulacji prowadzi do wniosku, iż opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł następuje w roku podatkowym, w którym dane środki zostały wydatkowane, a nie w roku ich faktycznego uzyskania. Celem postępowania podatkowego nie jest weryfikacja deklarowanych w latach poprzednich przychodów czy wysokości dotychczas uiszczanego podatku dochodowego, lecz określenie źródeł finansowania poniesionych wydatków i zgromadzonego mienia. Pokryciu tych wydatków i mienia mogą służyć również środki pozyskane w latach wcześniejszych, ale tylko wówczas, gdy pochodzą z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Zdaniem organów podatkowych, skoro opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dokonywane jest za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki oraz zgromadzono mienie, to wskazane w art. 68 § 4 o.p. ograniczenie czasowe dotyczące ustalania zryczałtowanego podatku dochodowego dotyczy tego właśnie roku podatkowego, a nie lat poprzednich, w których następowało gromadzenie mienia wskazywanego na pokrycie rozliczanych wydatków.

Skarżąca podkreśliła, że istotne dla sprawy jest pytanie o moment powstania obowiązku podatkowego w wypadku opodatkowania przychodów ze źródeł nieujawnionych. W jej ocenie, rozważany obowiązek powstaje z chwilą wystąpienia obowiązku wykazania w deklaracji podatkowej kwoty zobowiązania podatkowego. Jeżeli przy tym środki, wydatkowane przez podatnika w danym roku podatkowym, gromadzone były przez szereg lat, to zobowiązanie podatkowe powstawało rokrocznie z momentem zaistnienia obowiązku rozliczenia się z osiągniętych przychodów. Nie sposób przy tym zaakceptować konsekwencji, do jakich prowadzi przyjęcie, że zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., powstaje z chwilą wydania w tym zakresie konstytutywnej decyzji organu podatkowego. Takie rozwiązanie oznacza bowiem możliwość wydania omawianej decyzji w okresie znacznie dłuższym niż pięcioletni okres przedawnienia zobowiązań podatkowych, liczony od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin przedawnienia podstawowego zobowiązania podatkowego, określony w art. 70 § 1 o.p., powinien być – w opinii skarżącej – terminem przedawnienia

zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie kwestionowanych przepisów prawnych.

Art. 68 § 4 o.p., przewidując, że zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych może powstać, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zostanie doręczona w terminie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja, umożliwi opodatkowanie przychodów, w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe uległo expiracji na skutek przedawnienia. To znaczy, iż termin przedawnienia zaległości podatkowych ulega wydłużeniu, a okres przedawnienia nie daje się precyzyjnie ustalić. Pułapka, jaką stwarza istniejące rozwiązanie prawne, polega na tym, że ustanowiona przez ustawodawcę cezura czasowa skutecznego dochodzenia zobowiązań podatkowych zostaje wyłączona przez możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji modyfikującej przyjęty przez ustawodawcę termin przedawnienia tych zobowiązań. Uwzględniając postulat pewności prawa i stabilizacji stosunków prawnych, należy jednak uznać, że upływ czasu jest dostatecznym argumentem na rzecz wyłączenia możliwości egzekwowania powstałych w przeszłości zobowiązań podatkowych.

Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Róża Kleibert zauważyła, że sprzeczne ze standardem konstytucyjnym są regulacje, które tworzą złudne i nieefektywne mechanizmy mające na celu ochronę praw podmiotowych lub których skutkiem jest wydrążenie konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę. Ustawodawca ma bowiem obowiązek respektowania zasady ochrony zaufania do państwa. Mechanizm prowadzący *de facto* do kreacji pozornego prawa do powoływania się przez podatników na zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, które może zostać unicestwione przez wydanie decyzji podatkowej, narusza rudymentalne zasady sprawiedliwości społecznej i reguły poprawnej legislacji.

2. W piśmie z 17 lipca 2009 r. w imieniu Sejmu stanowisko w sprawie zajął jego Marszałek, wnosząc o stwierdzenie, że:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3, z art. 2 oraz z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, a także nie jest niezgodny z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 oraz z art. 2 i art. 42 ust. 1 Konstytucji,
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji,
- 3) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że za opodatkowaniem dochodów nieujawnionych przemawia wzgląd na konieczność doprowadzenia do realizacji zobowiązania podatkowego, a tym samym wyrównania uszczerbku majątkowego, jaki poniosło państwo. Rozważana instytucja ma silne umocowanie w Konstytucji, w szczególności w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których wywodzi się zasadę powszechności opodatkowania, zasadę poszanowania ustaw daninowych i zasadę władztwa podatkowego państwa. Usankcjonowana konstytucyjnie powszechność opodatkowania musi wiązać się z wprowadzeniem instytucji umożliwiających administracji podatkowej kontrolę wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków. Należy przy tym zauważyć, że naruszenie zasady poszanowania ustaw daninowych przez ukrywanie dochodów oznacza również lekceważenie obowiązku przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji) oraz obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji), z kolei brak reakcji państwa na takie sytuacje prowadziłby do nieusprawiedliwionego w świetle

zasady równości (art. 32 Konstytucji) uprzywilejowania nieuczciwych podatników względem podatników rzetelnie wywiązujących się z powinności podatkowych.

Przez nałożenie podatków ustawodawca zawsze wkracza w prawa podmiotowe, gdyż zapłata podatku z konieczności prowadzi do uszczuplenia substancji majątku, a w konsekwencji należy rozważyć, czy instytucja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powoduje nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki. Uchylenie się od płacenia podatków niesie ze sobą szereg negatywnych społecznie i ekonomicznie następstw: zmniejszenie wpływów budżetowych powodujące niemożność realizacji zadań publicznych, konieczność poszukiwania środków finansowania wydatków państwa przez podnoszenie istniejących podatków lub wprowadzanie nowych, przesunięcie strumienia dochodów od podatników uczciwych do podatników nieuczciwych, zniekształcenie statystyk prowadzące do błędnej oceny prowadzonej polityki fiskalnej. Nie sposób zatem przyjąć, by opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie było usprawiedliwione przesłanką interesu publicznego, wskazaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jednocześnie trzeba odnotować, że przepisy ustawy zasadniczej nie formułują materialnych ograniczeń dotyczących kształtowania rozwiązań podatkowych, a tym samym trudno jest ustalić granicę, po przekroczeniu której mamy do czynienia z nieuprawnioną ingerencją we własność obywateli.

W wypadku podatku od dochodów nieujawnionych stawka została ustalona na poziomie 75% dochodu, a więc jest istotnie wyższa od najwyższej stawki przewidzianej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, należnego na zasadach ogólnych. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jednak zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik nie ujawnił przedmiotu i podstawy opodatkowania. Wskazana stawka ma zatem prowadzić do wyrównania strat poniesionych przez państwo wskutek nieuiszczenia przez podatnika należności podatkowych i niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowych, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu uzyskania dochodu. Podkreślenia wymaga przy tym okoliczność, że jedynie podatnik, któremu znany jest realny dochód, może określić, czy kwota ustalonego podatku od dochodów nieujawnionych jest niższa, równa czy też wyższa od podatku należnego na zasadach ogólnych, zwiększonego o odsetki za zwłokę. Z poczynionych rozważań wynika zatem, że rozwiązaniem trafnym mogłoby być również opodatkowanie dochodów nieujawnionych według zwykłej stawki z jednoczesnym naliczeniem odsetek. Powołana argumentacja prowadzi do wniosku, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Jak zauważył Marszałek Sejmu, wymiar podatku dochodowego według stawki 75-procentowej nie może być traktowany – wbrew poglądom wyrażanym niekiedy w literaturze – jako karanie podatnika, co jest domeną prawa karnego skarbowego, które przewiduje odrębną sankcję za nieujawnienie dochodu. Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych ma na celu wyegzekwowanie należności podatkowej w wypadku niewykonania obowiązku podatkowego przez samego podatnika, a nie pozbawienia go korzyści majątkowych, uzyskanych w związku z zatajeniem źródeł przychodów. Tym samym nie sposób uznać, by kwestionowana przez skarżącą instytucja przewidywała przepadek mienia, do którego orzeczenia upoważnione są jedynie sądy. Należy zatem przyjąć, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że – wbrew zarzutom skarżącej – reakcja państwa na zaniechanie przez podatnika wskazania źródeł swoich przychodów jest nieodzowna dla realizacji interesu publicznego, z którym pozostaje związana. Konstrukcja podatku

dochodowego od osób fizycznych opiera się na samodzielnym ujawnieniu przychodów i dokonaniu wymiaru. Nieprawidłowe obliczenie podatku może być rezultatem zarówno zawinionych działań podatnika, jak i błędów wynikających z niewłaściwej interpretacji prawa, a nawet błędów rachunkowych. Nieujawnienie dochodów do opodatkowania zwiększa natomiast prawdopodobieństwo działania zamierzonego, a w konsekwencji, by nie destruować systemu podatkowego, opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników, powinno się spotkać z surowszym potraktowaniem przez państwo niż nieujawnienie bądź ujawnienie w niewłaściwej wysokości podstawy opodatkowania. Poza tym należy mieć na uwadze, że postępowania mające na celu ustalenie zatajonego przychodu są szczególnie uciążliwe i kosztowne.

Nie bez znaczenia pozostaje tu również okoliczność, że instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych stanowi *ultima ratio*, znajdując zastosowanie jedynie wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe w drodze odtworzenia zaistniałego w przeszłości podatkowego stanu faktycznego. Dochodami z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach są tylko te dochody, w wypadku których źródło pochodzenia nie daje się określić przez organ podatkowy. Jeżeli bowiem możliwe jest przypisanie dochodu do danego źródła przychodu, regułą jest opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym również naliczenie odsetek od zaległości podatkowej. W sytuacji zatem, gdy w toku postępowania podatkowego podatnik wskaże dowody na istnienie, pochodzenie i wielkość przychodu oraz wysokość kosztów jego uzyskania, uniknie obowiązku uiszczenia podatku według stawki 75-procentowej. W przeciwnym razie zastosowanie znajdzie instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych. Odmienne rozwiązanie, zgodnie z którym do ustalonego przez organ podatkowy dochodu stosowana miałaby być stawka podstawowa, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu powstania dochodu, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników zatajających swoje przychody w stosunku do podatników rzetelnie je ujawniających. Mając na uwadze, że podwyższona stawka opodatkowania dochodów nieujawnionych przeciwdziała uchylaniu się od niepłacenia podatków oraz umożliwia wyrównanie strat poniesionych przez państwo, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał, że: „Zgodnie z art. 68 § 4 O.p. zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy którego dotyczy decyzja. (...) W przypadku opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych termin przedawnienia uprawnień organu do żądania wykonania zobowiązania podatkowego został określony w art. 70 O.p., i wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zgodnie z art. 45 u.p.d.o.f., termin płatności podatku, od którego liczony jest okres przedawnienia prawa do wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych jest jednocześnie terminem do złożenia deklaracji podatkowej w tym podatku, która obejmuje dochody uzyskane w konkretnym roku podatkowym. Deklaracja nie obejmuje natomiast dochodów uzyskanych w latach poprzednich, stąd wymiar zobowiązania od dochodów nieujawnionych powinien dotyczyć jedynie tych dochodów które obejmuje deklaracja za dany rok podatkowy. Ponieważ opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest realizacją tego samego obowiązku podatkowego, co w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych uzasadnionym jest by termin przedawnienia w obu sytuacjach rozpoczynał swój bieg od tego samego momentu.

Nie można przyjąć, że termin przedawnienia prawa do wymiaru rozpoczyna swój bieg z chwilą wystąpienia jednego ze znamion majątkowych dochodu”.

Praktyczne funkcjonowanie instytucji przedawnienia prawa do wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych uzależnione jest od prawidłowej interpretacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Koncepcja, zgodnie z którą przy ustalaniu rozważanego podatku za dany rok podatkowy należy brać pod uwagę pochodzenie mienia zgromadzonego w latach poprzednich, prowadzi – zdaniem Marszałka Sejmu – do konsekwencji niedających się uzgodnić z celem omawianej instytucji. Przyjęcie, że pochodzenie mienia z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania stanowi warunek zmniejszenia dochodów nieujawnionych, oznaczałoby faktyczne wydłużenie okresu przedawnienia realizacji zobowiązania podatkowego lub nawet powodowałoby, że takie zobowiązanie nigdy nie ulegałoby przedawnieniu, skoro zawsze możliwe byłoby opodatkowanie danego dochodu z wykorzystaniem art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Tym samym wymiar zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych obejmowałby dochody z wielu lat podatkowych, a organy podatkowe zyskałyby kompetencję w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych za okresy, w stosunku do których prawo wymiaru uległo już przedawnieniu. Jak skonstatował Marszałek Sejmu, omawiana wadliwość kwestionowanej regulacji powinna zostać wyeliminowana przez odejście od wykładni literalnej rozpatrywanej regulacji na rzecz wykładni systemowej i funkcjonalnej, w świetle której mienie zgromadzone w latach poprzednich nie musi pochodzić z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od podatku, by mogło uzasadniać wydatki poczynione w okresie późniejszym. Przedawnienie zobowiązań podatkowych ma w prawie podatkowym uniwersalne zastosowanie i wiąże się z wygasaniem roszczeń; nie można go zatem wyłączyć w odniesieniu do obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż godziłoby to w zasadę pewności prawa. Mając jednak na uwadze, że nie istnieje konstytucyjnie chronione prawo do przedawnienia, art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że konstrukcja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych ma inny cel niż wyrządzenie podatnikowi dolegliwości za niewykonanie obowiązku samowymiaru. Mamy tu do czynienia jedynie z nadzwyczajną i zastępczą metodą wymiaru zobowiązań podatkowych, stosowaną w miejsce opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych. W konsekwencji, skoro rozważanej instytucji nie można przypisać charakteru represyjnego, nie sposób odnosić do niej wymagań dotyczących dostatecznej określoności ustawy karnej czy gwarancji związanych z zasadą domniemania niewinności. Dodatkowo należy jednak zauważyć, że – wbrew zarzutom skarżącej – w postępowaniu w przedmiocie dochodów nieujawnionych organ podatkowy musi udowodnić wszystkie elementy podstawy opodatkowania, tj. poczynione wydatki i zgromadzone mienie oraz ich pokrycie albo brak takiego pokrycia, z tym że pełną wiedzę o okolicznościach sprawy ma jedynie podatnik. Przedstawienie dowodów przeciwnych w stosunku do posiadanych przez organ podatkowy leży w jego interesie. Konieczność współdziałania podatnika z organem w zakresie gromadzenia materiału dowodowego w celu uniknięcia niekorzystnego rozstrzygnięcia nie oznacza przerzucenia ciężaru dowodu. W praktyce – bez udziału strony postępowania – organ podatkowy nie jest w sposób niewątpliwy wykluczyć, że podatnik nie uzyskał dochodów zwolnionych lub wpływów niebędących dochodem podatkowym, tudzież nie mógł zgromadzić w latach poprzednich mienia, które stanowiłoby pokrycie wydatków i majątku. W pierwszej kolejności organ powinien jednak uwzględnić informacje, którymi dysponuje z urzędu. Marszałek Sejmu nie zgodził się zarazem z formułowaną w literaturze koncepcją, zgodnie z którą przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika w postępowaniu w przedmiocie opodatkowania dochodów

nieujawnionych jest następstwem materialnoprawnej konstrukcji tej instytucji, opartej na domniemaniu istnienia dochodu nieujawnionego w wysokości odpowiadającej wydatkom i mieniu. Takie domniemanie musiałoby skutkować automatycznym opodatkowaniem poniesionych przez podatnika wydatków i zgromadzonego przezeń mienia, podczas gdy postępowaniem dowodowym objęte są także okoliczności świadczące o istnieniu lub nieistnieniu ich pokrycia, a obowiązek udowodnienia tych okoliczności spoczywa na organie podatkowym. Powołana argumentacja prowadzi do wniosku, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 1 i art. 2, natomiast art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem*, Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że wymiar podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie u.p.d.o.f. i wymierzenie sankcji za nieujawnienie przedmiotu opodatkowania na podstawie k.k.s. są równoprawnymi i niezależnymi formami reakcji państwa na zatajenie dochodów, z których pierwsza prowadzi do spełnienia obowiązku podatkowego, druga zaś stanowi przejaw realizacji zadań prawa karnego, jakim jest zwalczanie przestępstw i stosowanie kar. W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 15 k.k.s., wymierzenie sankcji karnoskarbowej nie zwalnia podatnika z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, z powodu której został pociągnięty do odpowiedzialności prawnej. Podkreślenia wymaga poza tym, że przedmiot postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych nie jest identyczny z przedmiotem postępowania karnoskarbowego, a zapadłe w nich rozstrzygnięcia nie wiążą się wzajemnie. Jako że regulacja art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie prowadzi do dwukrotnego ukarania podatnika za ten sam czyn i nie stanowi przejawu nadmiernego fiskalizmu, jest zgodna z art. 2 Konstytucji.

3. W piśmie z 20 października 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, wnosząc o stwierdzenie, że:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji,
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny uznał zarazem, że w pozostałym zakresie postępowanie powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W jego ocenie, art. 68 § 4 o.p. – inaczej niż art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. – nie może podlegać kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną Róży Kleibert. Z sentencji i uzasadnienia wyroków sądów administracyjnych dotyczących skarżącej wynika, że powołany przepis prawny nie był przedmiotem ich rozważań ani samodzielnie, ani w powiązaniu z regulacjami u.p.d.o.f. Tym samym art. 68 § 4 o.p. nie stanowił podstawy ostatecznego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, jakim w sprawie jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r.

Prokurator Generalny stwierdził, że zgodnie z u.p.d.o.f. dochody (przychody) osób fizycznych z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach zostały scharakteryzowane przez schemat ich ustalania. Określenie dochodów nieujawnionych za pomocą algorytmu wyznaczania ich wysokości jest zarazem sposobem definiowania. Przyjmuje się, że nieujawnionym źródłem dochodu (przychodu) jest źródło, z którego osoba uzyskuje dochód, ale pomimo ustawowego obowiązku nie informuje o tym organu podatkowego i nie uiszcza należnego od tego dochodu podatku. W sytuacji gdy podatnik w ogóle nie ujawnia źródła przychodu i w efekcie nie deklaruje osiągnięcia z tego źródła dochodu albo gdy ujawnia co prawda istnienie takiego źródła, ale

wykazuje dochód w nieprawidłowej wysokości (ze względu na zaniżenie przychodu), organom podatkowym przysługuje prawo dokonania władczej korekty ostatecznego rozliczenia dokonanego przez podatnika.

Dla określenia wielkości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych decydujące znaczenie ma spełnienie przesłanki braku pokrycia poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, w mieniu zgromadzonym w tymże roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W interesie podatnika leży zatem wykazanie, że jego wydatki znajdują pokrycie w źródłach przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie zwalnia to jednak organów podatkowych z obowiązku przeprowadzenia właściwego postępowania dowodowego, z zachowaniem wszelkich norm prawa procesowego, w tym art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Zdaniem Prokuratora Generalnego, to organ podatkowy powinien wykazać w tym postępowaniu, że wydatki podatnika w roku podatkowym przekraczają dochód wykazany przez niego w zeznaniu rocznym i że istnieją przesłanki uznania, iż miało miejsce osiągnięcie przychodów ze źródeł nieujawnionych. Jeżeli natomiast podatnik powołuje się na uzyskiwanie wyższych niż deklarowane dochodów z ujawnionych już źródeł, to istnieje możliwość ich opodatkowania według skali określonej dla źródła, z którego pochodzą. Nie spełniają jednak kryterium „już opodatkowanych” oraz „wolnych od podatku” źródła przychodów, co do których upłynął okres przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Według Prokuratora Generalnego, po ustaleniu podatku od dochodów ze źródeł nieujawnionych, z uwagi na wysokość zastosowanej stawki, podatnikowi zostaje czwarta część dochodu, od którego nie został zapłacony podatek dochodowy na zasadach ogólnych i nie ustalono źródeł jego pochodzenia. Podatek od dochodów ze źródeł nieujawnionych nie tylko nie przekracza, ale nawet nie osiąga dochodu spożytkowanego przez podatnika w formie wydatków przekraczających przychody z ujawnionych źródeł. Stawka w wysokości 75% odnosi się tylko do tej części dochodu, która pochodzi z nieujawnionego źródła, nie zaś do całego dochodu podatnika, a rozważany podatek nakładany jest tylko wtedy, gdy podatnik nie chce ujawnić źródła dochodu. Trudno poza tym wymagać, by państwo chroniło źródła przychodu istniejące w szarej strefie; z punktu widzenia interesów podatkowych państwa, a szerzej – interesu publicznego, wskazane źródła nie zasługują również na umiarkowane opodatkowanie. Przyjęcie odmiennego poglądu godziłoby w istocie w obywateli wywiązujących się ze swoich obowiązków podatkowych. Wyższa stawka podatku – poza tym, że umożliwia odzyskanie przez państwo kwoty podatku należnego na zasadach ogólnych – rekompensuje niemożność naliczenia odsetek za zwłokę. Podatek od dochodów nieujawnionych nie stanowi instrumentu konfiskaty mienia, ani nie narusza istoty prawa własności. Kwestionowana regulacja jest zatem zgodna z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie ma cech pozwalających na uznanie go za przepis represyjny, gdyż wynikające z niego obciążenie podatnika z tytułu podatku jest mniejsze niż zysk przez tegoż podatnika osiągnięty. Rozważany przepis określa wysokość zobowiązania podatkowego od dochodu pochodzącego ze specyficznego źródła. Nie jest to sankcja za naruszenie przez podatnika przepisów prawnych w zakresie, w jakim przewidują one obowiązek uiszczenia podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Skoro kwestionowany przepis nie przewiduje ani formalnie, ani faktycznie środka karnego w postaci przepadku, nie może odnosić się do niego art. 46 Konstytucji. Z uwagi na to, że rozważany podatek nie ma charakteru konfiskaty mienia, ani sankcji, również art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej okazuje się

nieadekwatnym wzorcem kontroli. Podatek od nieujawnionych dochodów nakładany jest w drodze decyzji administracyjnej, która podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, że ponieważ podatek od nieujawnionych dochodów nie ma charakteru represyjnego, nie ma do niego zastosowania art. 42 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest sformułowany w sposób poprawny, precyzyjny i jasny; trudno zatem uznać, że powoduje niepewność adresatów co do ich praw i obowiązków. Wymieniony przepis nie narusza nakazu określoności regulacji prawa podatkowego.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, nie można również zgodzić się ze sformułowanym przez skarżącą zarzutem podwójnego karania za ten czyn, gdyż kwestionowana regulacja – inaczej niż art. 54 k.k.s. – nie ma charakteru represyjnego w rozumieniu konstytucyjnym. Wyłączenie możliwości wymierzania podatku na jej podstawie stawiałoby w lepszej sytuacji osoby, których źródła dochodu nie są znane, niż osoby, które nie ujawniły dochodu, ale których źródła dochodu dają się ustalić. Ostatnia wymieniona grupa podatników obowiązana jest przecież uiścić niezapłacony podatek wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia jej od odpowiedzialności karnoskarbowej. Zarzut nadmiernej represyjności i nieuwzględnienia interesu podatnika nie znajduje oparcia w żadnych konstytucyjnie chronionych wartościach; ustawa zasadnicza nie stanowi bowiem podstawy ochrony interesu wynikającego z naruszenia prawa. Z tego samego powodu niezasadny jest też zarzut uchybienia zasadzie proporcjonalności. Z kolei wzorzec z art. 42 ust. 3 Konstytucji (zasada domniemania niewinności) odnosi się wyłącznie do postępowania karnego, a gwarancja konstytucyjna wyrażona w tym przepisie nie rozciąga się na skarżone regulacje.

4. W piśmie z 25 października 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów, który stwierdził, że zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej Róży Kleibert są niezasadne, gdyż opierają się na błędnej tezie o quasi-karnym charakterze regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Minister Finansów zauważył, że celem rozważanej instytucji jest opodatkowanie przychodów, w wypadku których podatnik nie może wylegitymować się uregulowanym stosunkiem wynikającym z prawa podatkowego. Opodatkowanie nie następuje tu w momencie uzyskania przychodu, ale w momencie jego wydatkowania lub stwierdzenia faktu zgromadzenia mienia, z zastrzeżeniem, że bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy zobowiązanie podatkowe z tytułu tego przychodu, powstałe na zasadach ogólnych, uległo już przedawnieniu. Podatek od przychodów nieujawnionych ustalany jest na podstawie regulacji szczególnej, zawartej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. W świetle tej regulacji ciężar wykazania, że wydatki lub zgromadzone mienie odpowiadają przychodom opodatkowanym lub wolnym od opodatkowania, spoczywa na podatniku. Stwierdzony przez organ podatkowy dochód nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych nie łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów. Zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość, obliczonej – zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. – według stawki 75-procentowej. Decyzja ta musi zostać doręczona podatnikowi w terminie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja (art. 68 § 4 o.p.); termin ten jest zbieżny z terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p.).

Zdaniem Ministra Finansów, u.p.d.o.f. stanowi konkretyzację art. 84 i art. 217 Konstytucji w obszarze opodatkowania dochodów osób fizycznych. Stosownie do art. 9



ust. 1 tej ustawy, rozważanemu opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych z podatku oraz dochodów, od których na podstawie o.p. zaniechano poboru podatku. Poza tym istnieją również kategorie przychodów w ogóle niepodlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.). Jeśli zatem podatnik wykaże, że poczynione przez niego wydatki i zgromadzone mienie zostały sfinansowane w oparciu o przychód, w wypadku którego nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych, nie będzie on zobowiązany do zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych. W pozostałych sytuacjach przychody ze źródeł nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, skoro zostały wskazane *expressis verbis* w art. 20 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. jako przychody z innych źródeł.

Minister Finansów podkreślił, że analizowane rozwiązania nie mają charakteru quasi-karnego, a podatek wymierzany od dochodów nieujawnionych nie stanowi sankcji. Omawiane regulacje pozostawiają podatnikowi swoisty wybór formy opodatkowania jego przychodów, ponieważ może on: 1) złożyć deklarację podatkową i zapłacić podatek na zasadach ogólnych albo 2) zaryzykować ustalenie przez organ podatkowy podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, który to wariant jest sprzeczny ze społecznie pożądanym przestrzeganiem zasady samoopodatkowania i w konsekwencji musi być mniej korzystny finansowo. Poza tym należy zauważyć, że do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, podatnik ma prawo dokonać korekty deklaracji, co pozwoli mu uiścić podatek obliczony według stawek podstawowych wraz z odsetkami od zaległości podatkowej, rekompensującymi Skarbowi Państwa opóźnienie w otrzymaniu należności podatkowej. Tym sposobem skutecznie ujawni swoje przychody i uniknie podatku od przychodów zatajonych.

Stawka 75-procentowa obowiązująca w zakresie zryczałtowanego podatku od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – jakkolwiek wysoka – pozwala zachować zasadę powszechności opodatkowania wraz z jej immanentną cechą, jaką jest samoopodatkowanie. Podnoszony w stosunku do rozważanej stawki zarzut nieproporcjonalności dolegliwości finansowych należy uznać za bezzasadny, gdyż podatnik nabywając mienie z przychodów, w wypadku których nie wywiązał się z obowiązków przewidzianych prawem podatkowym, godzi się, z pełną świadomością, na zastosowanie wobec niego przepisów o opodatkowaniu dochodów nieujawnionych. Omawianego sposobu opodatkowania nie można utożsamiać z konfiskatą mienia, a postępowania prowadzonego w tym zakresie – z postępowaniem karnym.

5. Rzecznik Praw Obywatelskich, zawiadomiony o toczącym się postępowaniu w sprawie skargi konstytucyjnej Róży Kleibert, poinformował w piśmie z 2 lipca 2009 r., że nie zgłasza w nim swojego udziału.

6. Przewodniczący składu orzekającego, w pismach z 11 września 2012 r., zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów o udzielenie informacji na temat stosowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie: art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p., wnosząc o ustosunkowanie się do szeregu bardziej szczegółowych wątpliwości oraz przedstawienie argumentacji przemawiającej za przyjętym stanowiskiem.

W piśmie skierowanym do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarto następujące pytania, wnosząc zarazem o każdorazowe wskazanie, czy udzielona odpowiedź jest wyrazem jednolitej linii orzeczniczej:

- 1) jakie jest *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
  - 2) czy z przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych w rozumieniu u.p.d.o.f. mamy do czynienia jedynie wtedy, gdy podatnik zataił źródło przychodu, nie ujawniając tym samym uzyskanego przychodu, czy również wtedy, gdy podatnik ujawnił źródło przychodu, lecz zataił rzeczywistą wysokość uzyskanego przychodu,
  - 3) jaka jest różnica pomiędzy przychodami kwalifikowanymi jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach a przychodami kwalifikowanymi jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych, czyli – inaczej ujmując – kiedy przychód przypisywany jest do pierwszej, a kiedy do drugiej z wyróżnionych kategorii,
  - 4) co decyduje ostatecznie o uznaniu przychodu za nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych:
    - a) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu w deklaracji składanej w przewidzianym przez przepisy terminie, przy czym bez znaczenia pozostaje tu fakt ich późniejszego ujawnienia przez podatnika oraz możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,
    - b) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu: w deklaracji składanej w przewidzianym przez przepisy terminie albo – wyłącznie przed wszczęciem postępowania przez organ podatkowy – w deklaracji dostarczonej już po wyznaczonym terminie lub w korekcie złożonej uprzednio deklaracji, przy czym bez znaczenia pozostaje tu fakt ich późniejszego ujawnienia już w toku odpowiedniego postępowania oraz możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,
    - c) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu ani w żadnej deklaracji, ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania, przy czym bez znaczenia pozostaje tu możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,
    - d) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu ani w żadnej deklaracji, ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania, gdy organ podatkowy nie może samodzielnie określić źródła przychodu;
- z zastrzeżeniem, że omawianą wątpliwość można sprowadzić do kwestii, czy decydujące dla uznania przychodów za nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych ma: 1) fakt ich nieujawnienia przez podatnika do określonego momentu – rozwiązania a i b, 2) fakt ich nieujawnienia przez podatnika w dowolnym momencie, jednak przed zakończeniem postępowania przez organ podatkowy – rozwiązanie c, czy też 3) niemożliwość określenia źródła przychodu przez organ podatkowy, niezależnie od tego, czy określenie to następuje we współpracy z podatnikiem czy też bez takiej współpracy – rozwiązanie d,
- 5) jak należy rozumieć wymóg wskazany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., by dotychczas zgromadzone mienie, w którym mają znajdować pokrycie poczynione w danym roku podatkowym wydatki i zgromadzone w tym roku mienie, pochodziło z przychodów opodatkowanych; czy przychodami opodatkowanymi są przychody podlegające abstrakcyjnie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niebędące przychodami wolnymi od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

- a) niezależnie od tego, czy zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości) i niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
  - b) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
  - c) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), a należny podatek został uiszczony,
- 6) jak należy rozumieć wymóg wskazany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., by dotychczas zgromadzone mienie, w którym mają znajdować pokrycie poczynione w danym roku podatkowym wydatki i zgromadzone w tym roku mienie, pochodziło z przychodów wolnych od opodatkowania; jakie kategorie przychodów zalicza się do przychodów wolnych od opodatkowania; czy mieszczą się w nich – oprócz przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, lecz zwolnionych od podatku dochodowego (art. 21 oraz przepisy przejściowe u.p.d.o.f.) – przychody w ogóle niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.) oraz przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty (art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p.); jeśli wymienione uprzednio kategorie przychodów nie zaliczają się do przychodów wolnych od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., jak wyjaśnić, że przychody te mogą być traktowane jako legalne źródło finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia,
- 7) w jakich sytuacjach organ podatkowy – w razie niezłożenia deklaracji podatkowej lub złożenia deklaracji podatkowej zaniżającej przychód, przez co doszło do zatajenia źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości uzyskanego przychodu – ma obowiązek wydać decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a w jakich sytuacjach ma wówczas obowiązek wydać na podstawie art. 21 § 3 o.p. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (dawniej: decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, powstałego na zasadach ogólnych; czy kwestia ta była rozstrzygana odmiennie w stanie prawnym przed i od 1 stycznia 2003 r., skoro art. 21 § 3 o.p. przed tym dniem nie wskazywał wprost niezłożenia deklaracji jako przesłanki wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej,
- 8) czy w wyniku ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych może dochodzić do opodatkowania dochodu, w wypadku którego zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, powstałe na zasadach ogólnych, uległo już przedawnieniu, czy też podatnik jest uprawniony wskazać jako źródło finansowania poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych – zatajone lub też ujawnione, ale nieopodatkowane – w wypadku których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia;
- 9) czy przewidziana w u.p.d.o.f. instytucja podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych może odnosić się również do sytuacji, gdy poczynione w danym roku podatkowym wydatki oraz zgromadzone w tym roku mienie sfinansowano ze środków uzyskanych przed wejściem w życie u.p.d.o.f.,

- 10) zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja; skoro rok podatkowy, którego dotyczy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, jest rokiem, w którym poczyniono pewne wydatki lub zgromadzono określone mienie, to mając na uwadze, że zgromadzenie mienia i sfinansowanie z tego mienia określonych wydatków następuje nierzadko w różnych latach, czy przyjmuje się, że termin wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych może rozpoczynać bieg dwukrotnie: pierwszy raz po upływie terminu złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym zgromadzono dane mienie (np. środki pieniężne), a drugi raz po upływie terminu złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym poczyniono pewne wydatki, sfinansowane w oparciu o wskazane mienie,
- 11) w jakim momencie powstaje obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe w rozumieniu o.p. przy opodatkowaniu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; w jakim najwcześniejszym momencie powstaje możliwość wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania przy opodatkowaniu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za dany rok podatkowy; czy momentem tym jest upływ terminu złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego ma dotyczyć taka decyzja,
- 12) czy w wypadku ustalenia przez organ podatkowy poczynionych przez podatnika wydatków oraz zgromadzonego przez niego mienia, ciężar dowodu w odniesieniu do kwestii, czy wskazane wydatki i mienie znajdują pokrycie w mieniu dotychczas zgromadzonym, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, obarcza organ podatkowy, czy podatnika; czy organ jest zwolniony w tym zakresie z obowiązków podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 o.p.) oraz zebrania całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.); jeśli ciężar dowodu spoczywa w powołanym zakresie na podatniku, czy ma on obowiązek udowodnić, czy jedynie uprawdopodobnić, pokrycie wydatków i mienia z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania,
- 13) jakie rozwiązania intertemporalne – w razie braku przepisów przejściowych – przyjmuje się odnośnie do przepisów materialnego prawa podatkowego w wypadku regulacji dotyczących dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, co dotyczy w szczególności art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., a w konsekwencji przepisy prawne w jakim brzmieniu należy stosować przy wydawaniu decyzji w sprawie tych dochodów: a) obowiązujące w czasie, w którym uzyskano środki służące sfinansowaniu wydatków lub zgromadzeniu mienia, b) obowiązujące w czasie, gdy zatajono źródło przychodu lub rzeczywistą wysokość przychodu, c) obowiązujące w czasie, w którym dokonano wydatków lub zgromadzono mienie, d) obowiązujące w momencie rozstrzygnięcia sprawy przez organ podatkowy; by uniknąć niejasności, należy zauważyć, że możliwe jest np. wystąpienie sytuacji, w której: a) podatnik uzyskał określone środki finansowe

w 1999 r., b) winien je był ujawnić, czego nie uczynił, w deklaracji podatkowej składanej w 2000 r., c) środki te zostały wydatkowane w 2002 r., d) sprawa dotycząca opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych została rozstrzygnięta w 2003 r.,

- 14) czy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. znajdują jeszcze lub mogą znajdować zastosowanie przy rozstrzyganiu spraw przez sądy administracyjne,
- 15) jak – w okresie obowiązywania u.p.d.o.f. – przedstawia się statystyka pozytywnych dla podatników orzeczeń zapadłych przed sądami administracyjnymi w wypadku spraw dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie, w jakiej procentowo określonej części spraw decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zostaje wzruszona na skutek orzeczenia sądu administracyjnego; jak – dla porównania – przedstawia się w relevantnym okresie statystyka pozytywnych dla podatników orzeczeń zapadłych przed sądami administracyjnymi w wypadku wszystkich spraw podatkowych, z wyłączeniem tych dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie, w jakiej procentowo określonej części spraw decyzje podatkowe, inne niż ustalające zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, zostają wzruszone na skutek orzeczenia sądu administracyjnego.

W piśmie skierowanym do Ministra Finansów podniesiono wątpliwości wskazane w piśmie wystosowanym do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w pkt 1-13 oraz dodatkowo zawarto następujące pytania:

- 1) czy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. znajdują jeszcze lub mogą znajdować zastosowanie przy rozstrzyganiu spraw przez organy administracji podatkowej,
- 2) w jakim okresie podatnik obowiązany jest w świetle przepisów prawa podatkowego przechowywać dokumentację podatkową dotyczącą przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych; czy okres ten został skorelowany z okresem, w jakim możliwe jest wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach,
- 3) czy w świetle przepisów prawa podatkowego na podatniku ciąży obowiązek dokumentowania: przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.) oraz przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ale zwolnionych od tego podatku (art. 21 oraz przepisy przejściowe u.p.d.o.f.); jeśli taki obowiązek występuje, w jakiej formie ma on być realizowany oraz przez jaki okres powinna być przechowywana wymagana dokumentacja podatkowa,
- 4) według jakich kryteriów została skalkulowana stawka w wysokości 75%, obowiązująca w podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach; jakie należności – poza podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należnym na zasadach ogólnych i nieuiszczonym na skutek zatajenia – ma pokryć podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł

przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach obliczony według tej stawki; czy stawka podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powinna ulegać – w świetle zasady sprawiedliwości społecznej – zmianie wraz z modyfikacją podstawowych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych,

- 5) jakie kwoty zostały odzyskane przez państwo w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, na podstawie regulacji dotyczących opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach;
- 6) ile ostatecznych decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wydano w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj,
- 7) jaka w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, była średnia kwota odzyskana przez państwo, przypadająca na jedną ostateczną decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach;
- 8) w ilu procentach ostatecznych decyzji wydanych w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, ustalono zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w wysokości: a) do 1 000 zł, b) od 1 000 zł do 5 000 zł, c) od 5 000 zł do 10 000 zł, d) od 10 000 do 20 000 zł, e) od 20 000 zł do 50 000 zł, f) od 50 000 zł do 100 000 zł, e) od 100 000 zł do 200 000 zł, f) od 200 000 zł do 500 000 zł, g) od 500 000 zł do 1 000 000 zł, h) od 1 000 000 zł do 2 000 000 zł, i) od 2 000 000 zł do 5 000 000 zł, j) od 5 000 000 zł;
- 9) jaki procent kwoty uzyskanego przez państwo podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiły w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, należności uzyskane z tytułu podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

7. Informacja na temat stosowania przez sądy administracyjne przepisów regulujących opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych została zawarta w piśmie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2012 r. Prezes NSA zauważył, że po przeanalizowaniu orzecznictwa nie można odpowiedzieć na część pytań sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny, w tym dotyczących m.in.: różnicy pomiędzy przychodami kwalifikowanymi jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych, możliwości organów podatkowych, które ostatecznie decydują o uznaniu przychodu za nieujawniony, wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych po wszczęciu postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz początkowego terminu, od którego dopuszczalne jest wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe od dochodów nieujawnionych za dany rok podatkowy. Ze względu na to, że sprawozdawczość sądowa nie uwzględnia bardziej szczegółowego podziału spraw, nie było możliwe wyodrębnienie spośród informacji dotyczących orzeczeń w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych danych odnoszących się do orzeczeń w sprawie opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Odnosząc się do pozostałych pytań, Prezes NSA zauważył, że jako *ratio legis* omawianej instytucji prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się dążenie do realizacji zasady powszechności opodatkowania, w tym objęcie choćby częściowym opodatkowaniem osób osiągających nielegalne dochody, w szczególności prowadzących działalność w tzw. szarej strefie i ukrywających swoje rzeczywiste dochody. Restrykcyjne opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie jest traktowane jako sankcja podatkowa; podkreśla się restytucyjną funkcję tej formy opodatkowania, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich obowiązków.

Z uwagi na treść art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. nie ma znaczenia, czy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody, aniżeli zadeklarował, czy też w ogóle nie ujawnił źródeł swego przychodu – ustawodawca posłużył się w omawianych przepisach pojęciami o charakterze ogólnym, które obejmują oba wskazane stany faktyczne. Za przychody opodatkowane w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. uważa się przychody ujawnione organowi podatkowemu, niezależnie od formy opodatkowania, w szczególności w złożonych deklaracjach (zeznaniach), jak również wynikające z decyzji podatkowych lub dokumentów potwierdzających dochody uzyskane w innych krajach. Za przychody wolne od opodatkowania uważa się natomiast przychody zwolnione z opodatkowania, przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowej), przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., a także wszelkie przychody zwrotne, jak przychody z pożyczek i kredytów. Za przychody wolne od opodatkowania nie mogą natomiast być uznane przychody niezgłoszone do opodatkowania, wobec których zobowiązania podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia. Opodatkowanie na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. ostatnio wymienionych przychodów znajduje uzasadnienie właśnie we wcześniejszym uchyleniu się podatnika od opodatkowania i jest istotą tej instytucji.

Pokrycie wydatków lub mienia podatnik może wykazać przychodami uzyskanymi przed wejściem w życie u.p.d.o.f., jeżeli udowodni bądź uprawdopodobni, że pochodziły one z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania oraz że dysponował nimi w ciągu danego roku podatkowego. Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych funkcjonuje w Polsce od 1920 r.; przepisy przewidujące takie opodatkowanie zawierała również ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147, ze zm.).

Oдноśnie do możliwości dwukrotnego rozpoczęcia biegu przedawnienia terminu wydania decyzji ustalającej wysokość podatku od dochodów nieujawnionych w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że moment faktycznego uzyskania dochodu i okres wskazanego przedawnienia rozmiągają się. Decyduje moment, w którym dochód jest wydatkowany lub w którym przybrał postać określonego majątku. To znaczy, że nie można wiązać opodatkowania dochodu nieujawnionego z dochodem, który powstał rzeczywiście. Zastępczym wzorcem i przedmiotem opodatkowania jest dokonanie wydatków i zgromadzenie majątku nieznajdującego pokrycia w ujawnionych i wolnych od opodatkowania przychodach (wtórny obowiązek podatkowy). Przedawnienie nie biegnie od momentu rzeczywistego, pierwotnego powstania obowiązku podatkowego, lecz przez 5 lat od końca roku, w którym podatnik powinien złożyć zeznanie dotyczące wydatków i majątku, które zastępczo podlegają opodatkowaniu. Nie należy zatem utożsamiać obowiązku podatkowego powstałego w związku z uzyskaniem w przeszłości dochodu z obowiązkiem podatkowym powstałym w wyniku wykrycia nieujawnionych źródeł przychodu.

W wypadku opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie sposób ustalić momentu powstania obowiązku podatkowego, nie znając chwili, w której podatnik osiągnął dochód; zobowiązanie podatkowe powstaje natomiast z chwilą doręczenia decyzji podatkowej je ustalającej, wydanej przez organ pierwszej instancji.

W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmuje się, że w postępowaniu dotyczącym dochodów nieujawnionych organy podatkowe są zobowiązane do ustalenia wielkości poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego mienia oraz kwoty, o jaką poniesione wydatki i zgromadzone mienie przekraczają opodatkowane bądź wolne od opodatkowania przychody podatnika. Jeżeli zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających zeznany dochód, na podatniku ciąży wykazanie, że wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów albo że rzeczywista kwota wydatków jest niższa. Podatnik powinien wskazać środki lub źródła dowodowe, zawierające informacje na temat pokrycia wydatków w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W sytuacji gdy podatnik kwestionuje ocenę jakiegoś dowodu bądź jego brak, w szczególności jeżeli łączy się to dla niego z niekorzystnymi skutkami, to na nim właśnie ciąży obowiązek udowodnienia swoich racji. Nie można bowiem nakładać na organy podatkowe obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów świadczących na korzyść podatnika, skoro on sam przede wszystkim powinien dołożyć wszelkiej staranności, by zadbać o to we własnym interesie.

W orzecznictwie generalnie podkreśla się również, że wszelkie niezbędne okoliczności faktyczne powinny być co do zasady udowodnione w toku postępowania podatkowego, a nie jedynie uprawdopodobnione. Możliwość uprawdopodobnienia jest bowiem wyjątkiem od reguły, jaką w sprawach podatkowych stanowi dowodzenie, dopuszczalnym w wypadku faktów niemających istotnego znaczenia dla sprawy. Za takowe nie mogą być jednak uznane okoliczności przemawiające za tym, że określone wydatki podatnika znajdowały pokrycie w konkretnym wskazanym źródle przychodów lub posiadanym przez niego mieniu. Jednakże można spotkać się także z poglądem, że obowiązkiem podatnika jest co najmniej uprawdopodobnienie podnoszonych przez niego okoliczności faktycznych związanych ze zgromadzonym mieniem, choćby z uwagi na brak obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, np. dla wykazania wysokości dochodów z działalności rolniczej.

Dla oceny możliwości wymiaru zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych ma zastosowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obowiązujący w roku podatkowym, którego dotyczy decyzja, czyli roku poniesienia wydatków lub ujawnienia zgromadzonego mienia.

Kwestionowane przez skarżącą przepisy u.p.d.o.f. stanowią nadal podstawę orzekania przez sądy administracyjne.

8. Informacja na temat stosowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w praktyce organów podatkowych została zawarta w piśmie Ministra Finansów z 30 listopada 2012 r.

Jak zauważył Minister Finansów, celem instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest opodatkowanie przychodów, z których podatnik nie jest w stanie wylegitymować się uregulowanym stosunkiem prawnopodatkowym. W takim wypadku opodatkowanie następuje nie w momencie powstania przychodu, ale w



momencie jego wydatkowania lub stwierdzenia faktu zgromadzenia mienia. W postępowaniu dotyczącym ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych nie ma znaczenia, czy objęte postępowaniem przychody podlegają obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, czy też nie podlegają, jak np. co do zasady, przychody z działalności rolniczej. Znaczenie ma tylko uprawdopodobnione wskazanie przez podatnika źródła uzyskania przychodów oraz wykazanie faktu uregulowania związanego z nimi stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, nieistnienia zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Rozważana instytucja urzeczywistnia zasadę powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 Konstytucji.

Istotą postępowania w tym przedmiocie jest realizacja szczególnej instytucji opodatkowania przychodów podatnika, w wyniku której opodatkowane zostają przychody w wysokości wydatkowanej lub w wysokości wartości zgromadzonego mienia, w stosunku do których to przychodów podatnik nie jest w stanie wylegitymować się uregulowanym stosunkiem podatkowym. Pojęcie „źródło” w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obejmuje zarówno przychody opodatkowane podatkiem dochodowym, jak i przychody zwolnione z podatku dochodowego na podstawie ustawy lub aktu wykonawczego, oraz przychody z działalności rolniczej, z gospodarki leśnej, ze spadków i darowizn. Przedmiotem postępowania jest nadwyżka kwoty wydatkowanej lub wartości zgromadzonego mienia nad przychodami podatnika, w stosunku do których ma uregulowany stosunek prawnopodatkowy. Rozważanym postępowaniem mogą zostać objęte zarówno przychody ujawnione w jego toku, tj. przychody uprzednio zaniżone bądź zatajone przez podatnika (w stosunku do których nastąpiło przedawnienie wydania decyzji deklaratoryjnej), jak również przychody, w wypadku których źródło nie zostało w ogóle ujawnione. Samo wskazanie źródła przychodów przez podatnika nie daje podstawy do umorzenia postępowania, ponieważ znaczenie ma udowodnienie wielkości przychodów o uregulowanym stosunku podatkowym, które pokrywają poniesione wydatki lub wartość zgromadzonego mienia.

Przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach są to „takie przychody, które zostały wskazane przez podatnika, jako środki pokrywające poniesione wydatki lub z których pochodzi wartość zgromadzonego mienia, lecz ich wysokość nie odpowiada wartości tych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia”. Z kolei przychody ze źródeł nieujawnionych to „przychody, które wskazane jako źródło finansowania poniesionych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia, nie zostały w odpowiednim czasie ujawnione, nie legitymują się uregulowanym stosunkiem zobowiązaniowym albo podatnik nie wskazuje (albo nie chce wskazać) żadnego źródła swoich przychodów, z którego finansowane są jego wydatki lub z którego zostało zgromadzone mienie”.

Przesłanką ustalenia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest stwierdzenie braku pokrycia poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie należy jednak utożsamiać pojęcia przychodów z nieujawnionych źródeł z przychodami, które można zidentyfikować w toku postępowania kontrolnego, np. z niewykazanymi w zeznaniu podatkowym przychodami z najmu. Kategorie takich źródeł przychodów, wymienione w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Przychodami ze źródeł nieujawnionych nie są również przychody zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przychody niepodlegające

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych wymienione w art. 2 u.p.d.o.f.

O uznaniu przychodów za nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych decyduje nieujawnienie przez podatnika źródła przychodów lub rzeczywistej wysokości przychodów ani w deklaracjach, ani w wyjaśnieniach popartych dowodami je uwiarygodniającymi. Należy zauważyć, że w postępowaniu podatkowym w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ciężar dowodu wykazania, że poniesione wydatki lub zgromadzone mienie znajdują pokrycie w przychodach opodatkowanych lub zwolnionych z opodatkowania, spoczywa na podatniku. Organ podatkowy nie jest zobowiązany do ustalania źródła ich finansowania. Definiując w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przychód z nieujawnionych źródeł, ustawodawca odnosi go do wydatków oraz mienia podatnika zgromadzonego przez niego zarówno w roku podatkowym, jak i w latach poprzedzających rok podatkowy, a w konsekwencji mienie to musi pochodzić wyłącznie z opodatkowanych przychodów lub z przychodów wolnych od opodatkowania. Ostatecznie zatem o uznaniu przychodu za nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych decyduje fakt nieujawnienia przez podatnika źródła przychodu o uregulowanym stosunku podatkowym lub rzeczywistej wysokości przychodu w żadnej deklaracji podatkowej ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania oraz niemożliwość określenia w inny sposób źródła przychodu przez organ podatkowy.

Do kategorii przychodów opodatkowanych w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zalicza się przychody (dochody) faktycznie ujawnione w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, z wyjątkiem jednak przychodów, w wypadku których nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego. Jeżeli w trakcie postępowania prowadzonego w trybie powołanego przepisu organ podatkowy stwierdzi niewłaściwe rozliczenie podatkowe przychodów, w stosunku do których nie nastąpiło jeszcze przedawnienie, wszczyna postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Jeżeli uwzględnić trzy wyróżnione przez Trybunał Konstytucyjny odpowiedzi na pytanie dotyczące rozumienia kategorii przychodów opodatkowanych, zgodnie z którymi są to przychody podlegające abstrakcyjnie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niebędące przychodami wolnymi od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

- 1) niezależnie od tego, czy zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), i niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
  - 2) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
  - 3) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), a należny podatek został uiszczony,
- należy stwierdzić, że żadna z tych odpowiedzi – ze względu na możliwość wystąpienia różnych stanów faktycznych – nie jest „jednoznaczna”.

W kategorii przychodów (dochodów) wolnych od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych mieszczą się przychody: 1) podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy, 2) wyłączone z opodatkowania podatkiem na podstawie art. 2 u.p.d.o.f., 3) podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p.

Przed 1 stycznia 2003 r. organy podatkowe określały wysokość: zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., zaległości podatkowej – na podstawie art. 21 § 3 o.p., a odsetek za zwłokę

od tej zaległości – na podstawie art. 53 § 4 o.p. Od 1 stycznia 2003 r., wobec zmiany art. 21 § 3 o.p., organy podatkowe nie określają wysokości zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, lecz tylko wysokość zobowiązania podatkowego. Podstawę prawną tej decyzji, zarówno w poprzednim, jak i w aktualnym stanie prawnym, stanowi art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., stosowany również w sytuacji, gdy podatnik nie złożył zeznania o wysokości osiągniętego dochodu.

Przychody (dochody) zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 21 u.p.d.o.f.) albo wyłączone spod tego opodatkowania (art. 2 u.p.d.o.f.) nie są wykazywane w zeznaniu podatkowym. Jeżeli podatnik powołuje się na osiągnięcie takich dochodów, to wówczas ma obowiązek wskazania i udokumentowania źródła przychodów. Potwierdzenie uzyskania tych przychodów (dochodów) dowodami powoduje, że organ podatkowy nie wydaje decyzji w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. W przeciwnym razie wydawana jest decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Szczególne rozwiązania, w wypadku powołania się przez podatnika na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej bądź nabycia spadku lub otrzymania darowizny, przewidują przepisy regulujące podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od spadków i darowizn.

W postępowaniu dotyczącym przychodów nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych istotne znaczenie ma udokumentowanie (bądź uprawdopodobnienie) źródła uzyskania przychodów, a także wykazanie uregulowanego od nich stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, nieistnienia zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Dla opodatkowania przychodów, które nie mają pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych, nie ma decydującego znaczenia, w jakim okresie zostało zgromadzone mienie. Istotne jest, czy to mienie pochodzi ze źródeł opodatkowanych, które podatnik zgłosił organowi podatkowemu do opodatkowania we właściwym czasie, lub ze źródeł wolnych od opodatkowania. Wskazanie przez podatnika, w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przychodów uzyskanych w latach, co do których nastąpiło przedawnienie zobowiązań podatkowych, nie niweczy postępowania prowadzonego w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych.

Poczynione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki oraz zgromadzone w tym roku mienie mogą być sfinansowane z przychodów uzyskanych przed wejściem w życie u.p.d.o.f.

Z art. 68 § 4 o.p. (w poprzednim stanie prawnym: art. 68 § 2 w związku z § 3 o.p.) wynika, że termin przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych jest jeden. Termin ten nie może rozpoczynać swojego biegu dwukrotnie, ponieważ nie ma to uzasadnienia w powołanym przepisie.

Zdaniem Ministra Finansów, podzielającego poglądy wyrażane w tym zakresie w orzecznictwie sądów administracyjnych, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych powstaje z momentem zgromadzenia mienia lub poniesienia wydatków, na pokrycie których podatnik nie może wskazać przychodów o uregulowanym stosunku prawnopodatkowym, natomiast zobowiązanie podatkowe – z dniem doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Postępowanie podatkowe w sprawie dochodów nieujawnionych wszczyna się nie wcześniej niż po złożeniu przez

podatnika zeznania podatkowego za rok, którego takie postępowanie ma dotyczyć, lub po upływie terminu złożenia wskazanego zeznania.

Organ podatkowy jest obowiązany prowadzić postępowanie w sprawie dochodów nieujawnionych, jak każde inne postępowanie, zgodnie z zasadami postępowania podatkowego wynikającymi z przepisów prawa, w tym z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Podnosi się jednak w orzecznictwie, że ogólnej reguły dowodowej, zgodnie z którą ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym, nie można traktować jako bezwzględnej; niekiedy bowiem konstrukcja przepisów materialnoprawnych wymusza udowodnienie przez podatnika określonych, najczęściej korzystnych dla niego faktów. W takim zakresie podatnik zobowiązany jest do współudziału w zebraniu niezbędnego materiału dowodowego, a w szczególności współudział ten powinien polegać na poszukiwaniu środków dowodowych na poparcie zgłoszonych przez niego twierdzeń.

Zgodnie z jednolitą linią orzecniczą, w postępowaniu w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ciężar dowodu w zakresie wykazania, że wydatki lub zgromadzone mienie znajdują pokrycie w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, spoczywa na podatniku, przy czym występują rozbieżności odnośnie do tego, czy wystarczające jest wyłącznie uprawdopodobnienie przez podatnika posiadania dochodów pozwalających na pokrycie wydatków. Od ciężaru dowodu obarczającego podatnika należy odróżnić obowiązek organu podatkowego, polegający na ustaleniu nadwyżki wydatków w roku podatkowym i wartości zgromadzonego w tym roku mienia nad przychodem z roku podatkowego oraz mieniem zgromadzonym w latach poprzednich, a także obowiązek wszechstronnego i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

Podstawą wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego dotyczącego przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych są przepisy art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., obowiązujące w roku poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia.

Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. znajduje zastosowanie do postępowań dotyczących 2006 r., prowadzonych przez organy pierwszej instancji. Nie znajduje już natomiast zastosowania art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. Przy opodatkowaniu dochodów nieujawnionych za 2006 r. zastosowanie będzie miał art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym 31 grudnia 2006 r.

Zgodnie z art. 86 § 1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdaniem Ministra Finansów, należy jednak odróżnić przedawnienie zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa od wypełnienia przez podatnika obowiązków wynikających z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, fakt przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wyklucza obowiązków dokumentacyjnych, wynikających z powołanego przepisu, tj. wykazania pokrycia wydatków i mienia w przychodach uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Brzmienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyznacza zakres niezbędnego postępowania dowodowego; przesądza również o rozłożeniu ciężaru dowodzenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Pokrycie wydatków lub wartości zgromadzonego mienia podatnik powinien poprzeć wiarygodnymi dowodami, a nie ograniczać się jedynie do oświadczeń składanych w postępowaniu podatkowym.

Przepisy prawa nie nakładają obowiązku dokumentowania przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo przychodów zwolnionych od tego podatku. W prowadzonym przez organy podatkowe postępowaniu w sprawie wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w interesie podatnika jest jednak przedstawienie materiału dowodowego, z którego wynikałoby, że jego wydatki znajdują pokrycie w źródłach przychodu opodatkowanych lub wolnych od podatku. To podatnik ma wiedzę o źródłach pochodzenia zgromadzonych zasobów finansowych bądź mienia na pokrycie wydatków. Niewystarczające jest tylko wskazanie posiadanych przedtem zasobów majątkowych jako źródła pokrycia wydatków w rozpatrywanym roku podatkowym oraz uprawdopodobnienie ich pochodzenia. Podatnik ma obowiązek wykazać, że konkretne zasoby na pokrycie wydatków, w rozpatrywanym roku podatkowym, pochodzą nie z jakichkolwiek przychodów, lecz wyłącznie z przychodów, które były opodatkowane lub wolne od opodatkowania. Wyjaśnienia podatnika stanowią dowód w postępowaniu, ale podlegają ocenie organu podatkowego, a ich wartość dowodowa zależy od tego, czy są one prawdopodobne (tj. poparte innymi dowodami).

Wysokość stawki określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. spełnia przede wszystkim funkcję prewencyjną. Obciążenie tym podatkiem osób, które nie ujawniły do opodatkowania we właściwym terminie uzyskanych dochodów, ma na celu zapobieganie takim negatywnym zachowaniom. Stawka podatku w wysokości 75% zachowuje zasadę sprawiedliwości społecznej, przez obciążenie tym podatkiem dochodów, które nie zostały ujawnione do opodatkowania. Państwo ma obowiązek, wynikający z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z wpływów z podatku stanowią źródło finansowania wydatków sektora finansów publicznych. Stawka podatku w wysokości 75% uwzględnia również odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w ustawowym terminie kwot podatku od uzyskanych dochodów. Zdaniem Ministra Finansów, zmodyfikowanie wskazanej stawki nie jest uzasadnione.

Minister Finansów przedstawił również:

- 1) dane statystyczne dotyczące decyzji ostatecznych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz kwot podatku w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za lata 1992-2003 i 2008-2011,
- 2) dane statystyczne dotyczące decyzji ostatecznych organów kontroli skarbowej i kwot podatku w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za lata 1997-2012,
- 3) wytyczne dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczące postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w wersji: z marca 2001 r., z grudnia 2004 r., z lutego 2009 r. i z grudnia 2010 r.

9. Prezes Trybunału Konstytucyjnego, w piśmie z 23 maja 2013 r., zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału dotyczące regulacji zaskarżonych przez Różę Kleibert może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Wskazaną opinię Minister Finansów, działający z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, przedstawił w piśmie z 17 lipca 2013 r., w którym stwierdzono, że orzeczenie w niniejszej sprawie może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej.

## II

Na rozprawie 18 lipca 2013 r. pełnomocnik skarżącej zmodyfikował skargę konstytucyjną przez jej cofnięcie w zakresie zarzutu niezgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176; dalej: u.p.d.o.f.) z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako „zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.),
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym.

Przedstawiciel Sejmu podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie, a przedstawiciel Prokuratora Generalnego wniósł o stwierdzenie, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, a także o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

Uczestnicy postępowania odpowiedzieli na pytania członków składu orzekającego. Po uzyskaniu odpowiedzi, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna powinna przy tym spełniać warunki określone w ustawie z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

Trybunał uznał, że skarga konstytucyjna Róży Kleibert spełnia, co do zasady, wymogi stawiane przez Konstytucję i ustawę o TK. Ze względu na wielość zarzutów zawartych w rozpatrywanej skardze, dopuszczalność poszczególnych z nich została poddana szczegółowej analizie w dalszej części wyroku.

2. Przedmiotem skargi konstytucyjnej Róży Kleibert są przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Rozważane przepisy podlegały jednak zmianom na przestrzeni lat, w związku z czym konieczne było precyzyjne określenie tej ich wersji, która stanowiła podstawę orzekania w sprawie skarżącej.

Jak wynika z zapadłych wobec Róży Kleibert decyzji organów podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych, zostały one wydane w oparciu o przepisy regulujące podatek dochodowy od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 1998 r. Ustalenie to pozostaje w zgodności z informacjami przedstawionymi przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów, w świetle których materialnoprawną podstawę decyzji w sprawie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach stanowią przepisy obowiązujące w roku podatkowym, którego dotyczy decyzja, czyli roku poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia, a w wypadku Róży Kleibert był to właśnie 1998 r. To znaczy, że przedmiotem rozpoznawanej skargi konstytucyjnej były:

- 1) art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w brzmieniu nadanym przez art. 317 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.), w którym to brzmieniu rozważany przepis obowiązywał od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.; art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi: „Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”.
- 2) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym przez art. 317 pkt 4 o.p., w którym to brzmieniu rozważany przepis obowiązywał od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. (należy jednocześnie wyjaśnić, że ustalając okres obowiązywania art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. we wskazanej wersji, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił okoliczność, iż przepis ten składa się z dwóch części: wprowadzenia do wyliczenia, wspólnego dla całego art. 30 ust. 1 u.p.d.o.f., oraz treści zamieszczonej bezpośrednio w jego pkt 7, a 1 stycznia 2002 r. zmianie uległo wprowadzenie do wyliczenia); art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. stanowi: „Dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł przychodów nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu: od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – w wysokości 75% dochodu”.

Wziąwszy pod uwagę, że art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w rozważanym brzmieniu zostały uchylone w wyniku nowelizacji, do rozstrzygnięcia pozostała kwestia, czy utraciły one moc obowiązującą, co mogłoby prowadzić – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK – do umorzenia postępowania w ich zakresie. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jednolicie przyjmuje się, że uchylenie przepisu prawnego nie jest równoznaczne z utratą przezeń mocy obowiązującej, jeżeli taki przepis na mocy regulacji intertemporalnych nadal normuje określone stany faktyczne, co oznacza – w świetle ustaleń współczesnej teorii prawa (zob. J. Mikołajewicz, *Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 72-73, 77-81, 117-118; M. Hermann, *Derogacja w analizach teoretycznoprawnych*, Poznań 2012, s. 181-184, 193-195) – że stanowi wciąż podstawę rekonstrukcji obowiązujących norm prawnych, różniących się od norm pierwotnie w nim wyrażonych ograniczonym zakresem czasowym. Dotyczy to bezspornie niniejszej sprawy. Jak wynika z informacji przedstawionej przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów oba przepisy prawne w wersji kwestionowanej przez skarżącą są również aktualnie podstawą orzeczeń wydawanych przez sądy administracyjne, a art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. jest nadal stosowany przez

organy podatkowe. Należy zatem przyjąć, że badane przepisy nie utraciły mocy obowiązującej.

Pozostaje jeszcze wyjaśnić, że jakkolwiek w przywołanych wersjach przepisów u.p.d.o.f. w wyrażeniach: „dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nie ujawnionych” stosowana była pisownia rozłączna słów „nie ujawnione” i „nie znajdujące”, to w aktualnym brzmieniu u.p.d.o.f. słowa te pisane są łącznie; w niniejszym wyroku uwzględniony został zapis obecnie stosowany przez ustawodawcę.

Trzecim przepisem prawnym współkształtującym instytucję podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, zaskarżonym przez Różę Kleibert, jest art. 68 § 4 o.p. w aktualnym brzmieniu, nadanym przez art. 1 pkt 56 lit. a ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Art. 68 § 4 o.p. stanowi: „Zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja”.

W ocenie Prokuratora Generalnego, art. 68 § 4 o.p. nie był podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wobec Róży Kleibert, gdyż sądy administracyjne nie powoływały tego przepisu w swoich wyrokach, co powinno prowadzić do umorzenia postępowania w jego wypadku. Ze stanowiskiem tym nie można się zgodzić. Nie ulega bowiem wątpliwości, że art. 68 § 4 o.p. wraz z art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. są łącznie niezbędne do odtworzenia normy kompetencyjnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Rozważany przepis, wyznaczający okres, w jakim dopuszczalne jest skorzystanie ze wskazanego upoważnienia, został przy tym powołany w decyzji podatkowej organu drugiej instancji, wydanej wobec skarżącej, a w konsekwencji stanowił podstawę prawną podjętych w stosunku do Róży Kleibert rozstrzygnięć. Okoliczność, że nie wymieniono go również w orzeczeniach sądów administracyjnych (co w wypadku wyroku sądu pierwszej instancji budzi poważne wątpliwości, gdyż sąd ten odniósł się do kwestii przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych, powołując jednak – prawdopodobnie przez omyłkę, na którą wskazuje fragment uzasadnienia, w którym omówiona została decyzja organu podatkowego drugiej instancji – art. 68 § 3 o.p., zamiast art. 68 § 4 o.p.) nie zmienia tego faktu, gdyż zgodnie z powszechnie przyjętą praktyką formułowania sentencji i uzasadnień wyroków sądowych nie jest konieczne podanie wszystkich przepisów prawnych kształtujących sytuację prawną jednostki, lecz wystarczy wskazanie jedynie tych przepisów, które pełnią funkcję podstawową. Należy poza tym przywołać stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w pełnoskładowym wyroku z 21 września 2011 r., sygn. SK 6/10 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 73): „Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przedmiotem jego kontroli w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej jest podstawa prawna wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego. Pojęcie «podstawa prawna» ma przy tym autonomiczne znaczenie na gruncie przepisów konstytucyjnych regulujących instytucję skargi konstytucyjnej. Z uwagi na charakter skargi konstytucyjnej nie może być ono utożsamiane wyłącznie z przepisem, który stanowił normatywną (kompetencyjną, proceduralną) podstawę ostatecznego



rozstrzygnięcia. Takie zawężenie rozumienia pojęcia «podstawa prawna» prowadziłyby bowiem w konsekwencji do zanegowania istoty skargi konstytucyjnej. Skarga ta jest środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki, służącym eliminacji z porządku prawnego niekonstytucyjnego aktu normatywnego. O tym, że zaskarżony akt normatywny był w znaczeniu konstytucyjnym podstawą ostatecznego orzeczenia, można generalnie mówić wtedy, gdy owo rozstrzygnięcie – przy tym samym przedmiocie i zakresie sprawy – byłoby lub mogłoby być inne w przypadku nieobowiązywania normy prawnej o treści kwestionowanej przez skarżącego. Nie ma przy tym decydującego znaczenia, czy organ prowadzący zakończoną sprawę powołał kwestionowany przez skarżącego przepis *explicite*, czy też przepis ten był merytoryczną przesłanką zastosowania prawa w danej sprawie”.

3. Przed ustosunkowaniem się do zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej Róży Kleibert, konieczne wydało się przedstawienie dotychczasowego dorobku Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego instytucji podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. Instytucja ta została poddana obszernej analizie w wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21), w którym stwierdzono, że art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.) w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Ze względu na aktualność zapatrywań wyrażonych w przywołanym orzeczeniu, celowe jest przytoczenie *in extenso* jego obszernego fragmentu, który Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie w pełni zaakceptował.

Będący przedmiotem pytania prawnego w sprawie o sygn. P 90/08, art. 54 k.k.s. penalizuje zachowanie podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie (§ 1), łagodząc tę odpowiedzialność, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości (§ 2) oraz gdy nie przekracza tzw. ustawowego progu (§ 3). W wypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, podatnikiem jest osoba fizyczna osiągająca przychody ze źródeł wskazanych w u.p.d.o.f. Przedmiotem opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest uzyskany przez podatnika dochód, zaś podstawą opodatkowania – ów dochód ustalony ilościowo lub wartościowo, zgodnie z przepisami tej ustawy. Zgodnie z art. 53 § 28 k.k.s., narażenie czynem zabronionym na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, a to znaczy, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.

W pytaniach prawnych, rozpoznanych w sprawie o sygn. P 90/08, kwestionowana była zgodność z art. 2 Konstytucji art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu. Pytające sądy

wskazały, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nosi znamiona sankcji administracyjnej, penalizującej niedopełnienie przez podatnika ciężących na nim obowiązków podatkowych, a więc jest przepisem o charakterze represyjnym, którego charakter odpowiada karom i majątkowym środkom karnym wymierzonym na podstawie k.k.s. Podstawowym argumentem, wskazującym na represyjny charakter tego przepisu, miała być określona w nim stawka zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu. Wysokość tej stawki sugeruje, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie stanowi zwykłego podatku, ciężaru uszczuplającego majątek rzetelnych podatników, lecz dotyczy ono tych, którzy uchybili powinności ujawnienia dochodów ze wszystkich źródeł przychodów. Wymierzenie tak określonej sankcji następuje bez względu na okoliczności dotyczące uchybiającego podmiotu, a więc na zasadzie winy obiektywnej, a ujawnienie nieprawidłowości w tym zakresie aktualizuje obowiązek zapłacenia podatku według podwyższonej stawki. Istota wątpliwości zgłoszonych przez pytające sądy sprowadzała się zatem do kwestii zgodności z Konstytucją kumulatywnego stosowania sankcji w razie zbiegu odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej polegającej na pobraniu zryczałtowanego podatku w wysokości 75% dochodu.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, problematyka nieujawnionych źródeł dochodów (przychodów) związana jest wyłącznie z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych. Tylko w wypadku osób fizycznych występuje podział na źródła przychodów, tj. rodzaje czynności faktycznych lub prawnych, których wykonywanie przez podatnika prowadzi do uzyskania przychodów, a w konsekwencji – po odliczeniu kosztów, jeżeli takie występują – do uzyskania dochodu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym. Realizacja zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na obowiązku samodzielnego ujawnienia przez podatnika dochodów podatkowych. Po powstaniu obowiązku podatkowego podatnik powinien złożyć deklarację podatkową. Jeżeli jednak podatnik nie ujawnia źródła przychodów i w efekcie nie deklaruje osiągnięcia z tego źródła dochodów, to stosuje się nadzwyczajny proceduralnie wymiar dochodu ze źródeł nieujawnionych.

Ustalenia wielkości dochodu nieujawnionego dokonuje się przez wykazanie braku pokrycia dla poniesionych przez podatnika wydatków oraz wartości zgromadzonego przezeń mienia w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych wiąże się zatem ze szczególnym określeniem podstawy opodatkowania, która wyznaczana jest na podstawie zewnętrznych znamion majątkowych, zdefiniowanych jako poniesione wydatki oraz wartość zgromadzonego w danym roku mienia. Wielkość wszystkich wydatków podatnika i wartość całego zgromadzonego przez podatnika mienia odpowiada – w założeniu ustawodawcy – równowartości uzyskanego przez podatnika dochodu.

Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. umożliwia zastosowanie odrębnej procedury zmierzającej do wymiaru zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zobowiązanie podatkowe w tym wypadku jest – tak jak i w wypadku procedur ogólnych – następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu uzyskanego przez podatnika dochodu podatkowego. O powstaniu tego obowiązku świadczą poniesione przez podatnika wydatki oraz wartość zgromadzonego mienia, które stanowią swego rodzaju formy pośredniego „ujawnienia” dochodu podlegającego opodatkowaniu. Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach z proceduralnego punktu widzenia jest nadzwyczajną, zastępczą i uzupełniającą metodą wymiaru zobowiązania, stosowaną zamiast opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych. Z materialnego punktu widzenia opodatkowanie na zasadach ogólnych i opodatkowanie dochodów nieujawnionych różni się wzorcem podstawy opodatkowania.

Dochód ustalony z wykorzystaniem znamion majątkowych, a więc dochód, którego dotyczy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., pochodzi z odrębnej i szczególnej kategorii źródła przychodów. Źródło przychodów nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – tzw. źródło nieujawnione – jest bowiem „rozpoznawane” po okolicznościach pozwalających ustalić wysokość dochodu tego rodzaju. Z tych względów w doktrynie oraz orzecznictwie przyjmuje się, że konstrukcja dochodów nieujawnionych odnosi się do sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie wskazuje źródeł przychodów bądź wskazane źródła są niewiarygodne. Z dochodami nieujawnionymi mamy do czynienia w sytuacji, gdy ujawnia się wcześniej ukryty przedmiot opodatkowania (dochód), natomiast nie zostało ujawnione źródło tego dochodu. Inaczej mówiąc, dochód jest względnie znany (poznawalny co do wielkości), natomiast nieznanie (nieujawnione) jest źródło przychodów. Dochód nieujawniony jest to więc dochód, który nie ma uzasadnienia w znanych organom podatkowym źródłach przychodów i którego nie można powiązać z żadnym znanym źródłem przychodów, wymienionych w u.p.d.o.f. Podatnik zaś nie ujawnia organom podatkowym źródła dochodów z uwagi na to, że albo nie może, albo też nie chce tego dokonać. Konstrukcja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., jako wykorzystująca zależność pomiędzy uzyskaniem dochodu a zgromadzeniem mienia i poczynieniem wydatków, nie ma uzasadnienia w wypadkach, gdy „rzeczywisty” przedmiot opodatkowania jest znany.

Kategoria źródeł przychodów jest zatem istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zarówno w zakresie przedmiotu, jak i podstawy opodatkowania. Zidentyfikowanie źródła dochodu jest warunkiem niezbędnym do stwierdzenia uzyskania przez podatnika dochodu z tego źródła (przedmiotu opodatkowania w zakresie podatku dochodowego). Umożliwia jednocześnie ustalenie jego wielkości (podstawy opodatkowania).

Z tych względów pojęcie źródeł nieujawnionych powinno być ujmowane zgodnie z charakterem opodatkowania dochodów nieujawnionych. Z jednej strony wzorzec opodatkowania ma charakter materialnoprawny, z drugiej jednak stosunek prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych powstaje tylko z tego powodu, że podatnik – pomimo obowiązku – nie ujawnił w całości podatkowego stanu faktycznego. Uprawnia to organ podatkowy do wymierzenia podatku od dochodów nieujawnionych z zastosowaniem stawki podatkowej 75-procentowej, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., przy czym podstawę opodatkowania stanowi dochód, który tożsamy jest z przychodem zdefiniowanym w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia podatku, lecz jest instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, mającą stanowić *ultima ratio*, tj. instytucją, która powinna znajdować zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego okazuje się niemożliwe. Za pomocą opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się – jako zasadniczą – funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności regulacji prawnej kwestionowanej w sprawie o sygn. P 90/08 z zasadą *ne bis in idem* i zasadą proporcjonalności, wynikającymi z art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zarzuty sformułowane w rozpoznanych pytaniach prawnych wymagały przede wszystkim ustalenia charakteru

prawnego normy zawartej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Trybunał musiał bowiem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy mamy tu do czynienia z szeroko rozumianą sankcją karną, sankcją administracyjną czy też z normą innego rodzaju. Określenie charakteru prawnego art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., umożliwiło ocenę zgodności jego stosowania wobec osób fizycznych, obok kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, określone w art. 54 k.k.s.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że granica pomiędzy deliktem administracyjnym i będącą jego konsekwencją karą administracyjną a wykroczeniem jest płynna, a określenie jej zależy w wielu sytuacjach od uznania władzy ustawodawczej. Trybunał wskazywał przy tym, że brak jest jasnego, czytelnego i uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą (powinny być) kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej (pieniężnej). Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja i prewencja, natomiast kar administracyjnych – oprócz celu restytucyjnego – także prewencja. Nie znaczy to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna, czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji. Cel wprowadzenia i funkcje, jakie pełni określona norma, stają się więc ważnym wyróżnikiem dającym odpowiedź na pytanie, z jaką normą mamy do czynienia.

Trybunał Konstytucyjny, w licznych orzeczeniach dokonywał materialnoprawnej oceny różnych regulacji w celu stwierdzenia, czy mają one charakter represyjny (quasi-karny) oraz czy i w jakim zakresie należy do nich odnosić konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej (szczególnie te wynikające z art. 42 Konstytucji). Można tu wskazać liczne orzeczenia, np. wyroki: z 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97 (OTK ZU nr 7/1998, poz. 117), z 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05 (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27), z 17 lutego 2009 r., sygn. SK 10/07 (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8), z 12 maja 2009 r., sygn. P 66/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65), z 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62), z 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4), z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103), z 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104). W przytoczonych wypowiedziach Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że „dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże” (wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91). Z punktu widzenia Konstytucji zasadnicze znaczenie ma nie tyle „nazwa” danego postępowania, ile stwierdzenie, czy ze względu na charakter norm prawnych, regulujących to postępowanie, istnieje konieczność zastosowania do nich konstytucyjnych gwarancji dotyczących odpowiedzialności karnej (por. powołany wyrok o sygn. K 18/03). Rozumienie pojęcia „odpowiedzialność karna” na poziomie konstytucyjnym jest niezależne od treści przypisywanych mu w ustawodawstwie zwykłym. Definiując to pojęcie na płaszczyźnie konstytucyjnej, nie można zatem odwoływać się wprost do elementów wyróżniających ten rodzaj odpowiedzialności na płaszczyźnie ustawowej. Taki zabieg umożliwiłaby bowiem omijanie gwarancji konstytucyjnych odnoszących się do odpowiedzialności represyjnej przez formalne kwalifikowanie jej w ustawie jako inny niż karna rodzaj odpowiedzialności. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne *sensu stricto*, ale wszelkie przepisy o charakterze represyjnym, a więc te, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania.

Z tego punktu widzenia Trybunał uznał, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie odpowiada w pełni sformułowanej w doktrynie prawniczej i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karnoadministracyjnego). Konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest instytucją mającą na celu wymierzenie podatku dochodowego w sytuacji niedokonania takiego wymiaru przez samego podatnika. Pełni głównie funkcję restytucyjną, która skierowana jest na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań. Ponieważ wysokość strat ponoszonych przez państwo, w wyniku niedopełnienia przez podatników ich obowiązków podatkowych, nie jest w rzeczywistości możliwa do określenia, dlatego ustawodawca przyjął odmienny wzorzec podstawy opodatkowania. Ten odmienny wzorzec opodatkowania znalazł tu zastosowanie wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu i odzyskania wcześniej niezapłaconego podatku. Zwiększone zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów pełni również funkcję prewencyjną, sama bowiem możliwość jego ewentualnego zastosowania powinna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych.

Założeniem opodatkowania dochodów nieujawnionych jest realizacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, przekształconego w zobowiązanie podatkowe, które zostało ukryte przez podatnika. Pierwotnym źródłem powinności poniesienia ciężaru podatkowego jest tu zatem powstanie obowiązku podatkowego w związku z osiągnięciem dochodu. W wypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych stosunek prawnopodatkowy łączący podatnika z podmiotem publicznoprawnym istnieje – przyjmując w uproszczeniu – w związku z osiągnięciem dochodu, tyle tylko że w następstwie ukrycia faktu osiągnięcia dochodu oraz na skutek przesłanek wskazanych w ustawie zmienia się jakość i treść tego stosunku.

Z czysto technicznego punktu widzenia podatek od dochodów nieujawnionych jest więc tylko swoistym uzupełnieniem „normalnego trybu” opodatkowania dochodów w schemacie opodatkowania globalnego dochodu. W modelu opodatkowania dochodów ustalanych na podstawie znamion zewnętrznych zakłada się, że zarówno przedmiot podatku dochodowego, jak i jego podstawa istnieją, lecz nie dadzą się w zwykły sposób przewidziany w ustawie odtworzyć celem odwzorowania podatku. W zamian przyjmuje się inne ustawowe znamiona. Stąd też uzasadnione są w pełni opinie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego o uzupełniającym czy też substytucjonalnym charakterze konstrukcji podatku od dochodów nieujawnionych – i to nie tylko w odniesieniu do podatku dochodowego, ale również w stosunku do całego systemu podatkowego, co wiąże się z zadaniem jego uszczelniania.

Na podstawie przedstawionej analizy *ratio legis* podatku od dochodów nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie można przypisać charakteru sankcji podatkowej, dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym). Nieujawnienie dochodów podatkowych wymaga podjęcia przez organ działań polegających na ustaleniu wysokości dochodów rzeczywiście uzyskanych przez podatnika i ich opodatkowaniu. Omawiana regulacja jest normą określającą – odrębny, istniejący niezależnie od innych źródeł przychodu, podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub w innych zryczałtowanych formach – podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez obowiązek wtórny i zastępczy, który dotyczy dochodu w postaci wydatków i majątku. Opodatkowanie dochodu nieujawnionego nie jest, jak już wspomniano, zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy

podatnik, pomimo ciężącego na nim obowiązku, nie ujawnił źródła dochodu, z którą związana jest 75-procentowa stawka podatkowa. Stawka 75-procentowa jest więc stawką szczególną, stosowaną w związku ze szczególną formą opodatkowania.

Odpowiedzialność karna z tytułu ukrycia przedmiotu lub podstawy opodatkowania i narażenia w ten sposób na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest odrębna od spełnienia obowiązku podatkowego, ciężącego na podatniku. Dla pociągnięcia sprawy do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe konieczne jest wykazanie w postępowaniu karnym skarbowym jego zawinienia. Będący przedmiotem pytania prawnego w sprawie o sygn. P 90/08, art. 54 k.k.s. penalizuje zachowania uznane przez ustawodawcę za czyny społecznie szkodliwe, godzące w interes fiskalny państwa. Celem tej regulacji jest zwalczanie przestępczości skarbowej, a więc zachowań polegających na przestępczym, zawinionym, uchylaniu się od płacenia podatków osób, które ukrywają źródła dochodów. Przepis ten pełni zatem zupełnie inną funkcję niż ta, którą można przypisać instytucji opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu.

Po ustaleniu, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie może być kwalifikowany jako przepis o charakterze karnym (w rozumieniu konstytucyjnym), a w rezultacie nie może być oceniany z uwagi na naruszenie zasady *ne bis in idem*, Trybunał Konstytucyjny zbadał również zasadność zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację prawną zasady proporcjonalności. W jego ocenie, zastosowanie wobec podatnika stawki podatkowej 75-procentowej nie może być rozpatrywane w kategoriach typowej reakcji ustawodawcy. Wysokość tej stawki powoduje, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. prowadzi nie tylko do odzyskania niezapłaconego przez podatnika podatku (funkcja restytucyjna), ale ma na celu również skłonienie podatnika do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego (funkcja prewencyjna).

Kwestię dublowania czy multiplikacji sankcji (niezależnie od tego, jaki poszczególne z nich mają charakter) należało zatem rozważyć w aspekcie zasady proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji. „Nadmierna represywność” powodująca, że oceniane rozwiązanie normatywne uznaje się za nieproporcjonalnie uciążliwe, może bowiem mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd. Problem dublowania sankcji jako kwestia proporcjonalności podniesiony został także w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej przewidzianej w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), określanej jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji: „Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną”. Do powołanego orzeczenia nawiązał Trybunał w wyroku z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95), oceniając podobną regulację, zawartą w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.).

Zasadniczy problem sprowadzał się zatem do kwestii, czy stosowanie podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., oprócz kar za wykroczenie skarbowe czy przestępstwo skarbowe, jest przejawem, jak wskazały pytające sądy, kumulowania (dublowania) odpowiedzialności

administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej tej samej osoby, za ten sam czyn. Udzielenie pozytywnej odpowiedzi na postawione pytanie prowadziłyby do uznania, że w badanym stanie prawnym dochodzi do naruszenia zasady proporcjonalności. Ustawodawca, określając sankcję za naruszenie prawa, w szczególności musi respektować zasadę równości i zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych (zob. wyrok z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2). Oceniając dopuszczalność stosowania podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach i kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, należy podnieść kilka kwestii.

Po pierwsze, podwyższona stawka podatkowa łagodzona jest sposobem obliczania podstawy podatku od dochodów nieujawnionych. Należy powtórzyć, że odmienny od ogólnych zasad wzorec podstawy opodatkowania znalazł w tym przepisie zastosowanie tylko i wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu, pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach. Ujawnienie przez samego podatnika źródeł dochodu wyłącza możliwość zastosowania stawki podatkowej w wysokości 75%. Również jeżeli zebrane przez organ podatkowy w toku postępowania dowody wskazują, że podatnik uzyskiwał w danym roku podatkowym przychody ze znanych, choć niezgłoszonych do opodatkowania, źródeł przychodów, organ ten powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, bez potrzeby wszczynania postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Słuszne jest zatem stanowisko, że nie ujawniając – wbrew obowiązkowi – tych źródeł, podatnik niejako godzi się na zastosowanie wobec niego podatku wynikającego z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

Po drugie, zastosowanie podwyższonej stawki podatkowej w opodatkowaniu dochodu nieujawnionego uzasadnione jest przede wszystkim odmiennym sposobem konkretyzacji zobowiązania i związanym z tym brakiem naliczania odsetek za zwłokę. Przyjmuje się bowiem, że wymiar zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych wymaga wydania decyzji podatkowej ustalającej jego wysokość. Jeżeli kwota podatku zostanie uregulowana w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji, podatnika nie obciążają odsetki od zaległości podatkowych. W wypadku dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych, z korektą zobowiązania dokonywaną po upływie terminu płatności podatku wiąże się obowiązek zapłaty odsetek od zaległości podatkowej – niezależnie od tego, czy korekta dokonywana jest przez podatnika, czy też przez organ podatkowy. W konsekwencji należy przyjąć, że podwyższona stawka dla dochodów nieujawnionych musi rekompensować niemożność obciążenia pozostającego w zwłoce podatnika świadczeniem odsetkowym. Opodatkowanie dochodów na podstawie oznak zewnętrznych może „sprawiać wrażenie” konstrukcji stwarzającej podatnikowi sytuację niekorzystną w porównaniu z tą, jaka wynika z opodatkowania na zasadach ogólnych. W rzeczywistości może się jednak okazać, że dolegliwość, którą niesie ze sobą opodatkowanie dochodów nieujawnionych z perspektywy rzeczywistego ciężaru, jaki ma ponieść podatnik, jest mniejsza niż ta, która opiera się na opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Oceniając kwestię dopuszczalności ustalania podatku od dochodów nieujawnionych oraz stosowania sankcji karnoskarbowej, należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Znamiona majątkowe umożliwiają odtworzenie przez organ wielkości dochodów podatkowych, gdy nieujawnienie dochodów ma charakter oczywisty, a ich wielkość jest znacząca. W wypadku dokonania przez podatnika wydatków, które nie pozostawiły trwałego śladu, nie istnieje możliwość ujęcia ich jako elementu podstawy

opodatkowania. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. umożliwia podatnikowi zachowanie biernej postawy w postępowaniu i nie przewiduje możliwości nałożenia na podatnika obowiązku wyjawienia dokonanych wydatków i wartości zgromadzonego mienia, ciężar zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego spoczywa bowiem na organie podatkowym.

Zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu zatajonego stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, z uwagi na niemożność przesądzenia, kiedy ów dochód powstał, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników nieuczciwych w stosunku do podatników uczciwych. Brak reakcji państwa na ukrywanie dochodów objętych opodatkowaniem oznaczałoby lepsze traktowanie podatnika nieujawniającego swoich dochodów, względem podatnika, rzetelnie deklarującego dochody i odprowadzającego podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wysokość uzyskanego dochodu. Z konstytucyjnego punktu widzenia rażąco nieusprawiedliwione byłoby uznanie, że nie ma znaczenia w tym samym stanie faktycznym, czy jeden z podatników realizuje obowiązki nałożone przez normę prawa podatkowego, a inny nie. W ocenie Trybunału, państwo ma obowiązek, wynikający m.in. z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna (art. 2 Konstytucji) oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej.

Nietrudno też zauważyć, że zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu zatajonego stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, stawiałoby podatnika, który ukrył dochody, w korzystniejszej sytuacji od podatnika, który nie ujawnił co prawda dochodu, jednak jego źródła są znane. Podatnicy należący do ostatniej wymienionej kategorii zobowiązani są bowiem do uiszczenia niezapłaconego podatku wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia ich od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Nie można zatem zgodzić się z poglądem, że wymierzenie podatnikowi, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., zryczałtowanego podatku i ewentualne pociągnięcie go do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest przejawem kumulowania odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej, pozostającym w sprzeczności z art. 2 Konstytucji (zasada proporcjonalności). Mechanizm prawny przewidujący odpowiedzialność karnoskarbową podatnika, któremu wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy, z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, nie może być uznany za nieproporcjonalny czy nadmiernie represyjny.

Już tylko na marginesie warto wskazać, że w doktrynie prawa podatkowego dominuje pogląd, że zwiększona odpowiedzialność podatkowa niektórych podmiotów łamiących prawo podatkowe nie wyklucza ewentualnej odpowiedzialności karnej skarbowej. Uchylenie się od opodatkowania przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest zjawiskiem groźnym dla państwa. Po pierwsze, podważa bowiem racjonalne podstawy i uzasadnienie opodatkowania. Po drugie, negatywnie oddziałuje na planowanie i prognozowanie gospodarcze państwa (niemożność zarówno precyzyjnego zaplanowania, jak i wykonania dochodów budżetowych z tytułu podatków). Po trzecie, zakłóca konkurencję między podmiotami obrotu gospodarczego, dając przewagę podmiotom „oszczędzającym” na zapłacie podatku nad uczciwymi podatnikami. Wreszcie, postrzegając system podatkowy również jako instrument wyrównywania nierówności społecznych, należy wskazać, że nieujawnianie dochodów skutkuje zmniejszeniem zakresu



redystrybucji podatkowej i przesunięciem strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych. Z tych względów nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu na gruncie prawa podatkowego ujmowane jest jako działanie naganne w największym stopniu. Nieujawnienie źródła przychodu powinno w związku z tym spotykać się z surowszym traktowaniem przez państwo niż samo nieujawnienie lub ujawnienie w nieprawidłowej wysokości podstawy opodatkowania, by nie spowodować destrukcji – opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników – systemu podatkowego, dla którego sprawnego funkcjonowania rzetelne ujawnienie przedmiotu opodatkowania ma niewątpliwie charakter wzmacniający.

4. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w zakresie, w jakim pełnomocnik skarżącej cofnął skargę konstytucyjną, czyli w odniesieniu do zarzutu niezgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako „zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 k.k.s. (Dz. U. z 2013 r. poz. 186); z analizy uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynikało, że – jakkolwiek skarżąca powoływała się ogólnie na zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zasadę sprawiedliwości społecznej – zastrzeżenia dotyczące zgodności z art. 2 Konstytucji odnoszone były w tym wypadku wyłącznie do wywodzonej z tego przepisu zasady *ne bis in idem*,
- 2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym.

Trybunał Konstytucyjny zauważył dodatkowo, że naruszenie konstytucyjnej zasady *ne bis in idem* ma specyficzny charakter. W świetle tej zasady niekonstytucyjność nie dotyczy bowiem bezpośrednio żadnej z dwóch lub większej liczby obowiązujących równolegle norm sankcjonujących, rozpatrywanych odrębnie, ale całego mechanizmu sankcjonowania, którego elementami są takie normy. Niezgodność rozważanych norm sankcjonujących z ustawą zasadniczą jest zatem pochodną niekonstytucyjności wskazanego mechanizmu. Postawiony przez skarżącą zarzut uchybienia zasadzie *ne bis in idem*, nawet w razie jego niewycofania, nie mógłby zostać rozpoznany przez Trybunał, gdyż w tym zakresie skarga konstytucyjna nie spełniała warunków dopuszczalności określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Róża Kleibert nie wykazała, by w jej wypadku miało miejsce – poza wymierzeniem podatku od dochodów nieujawnionych – orzeczenie jakiegokolwiek sankcji na podstawie k.k.s. Z treści skargi nie wynikało nawet, by wobec skarżącej zostało wszczęte postępowanie karnoskarbowe. W takiej sytuacji nie można by przyjąć, że w jej sprawie doszło do zastosowania obu reżimów odpowiedzialności prawnej.

Należało poza tym odnotować, że formułowane przez Różę Kleibert wątpliwości dotyczące dopuszczalności zbiegu odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 54 k.k.s. oraz odpowiedzialności podatkowej na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. zostały poddane szczegółowej analizie w przywoływanym już wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, w którym orzeczono o konstytucyjności kwestionowanej regulacji. Jakkolwiek wyrok ten nie jest formalnie wiążący w niniejszej sprawie, gdyż dotyczył art. 54 k.k.s. w związku z inną wersją przepisów u.p.d.o.f., to jednak – mając na uwadze, że w relewantnym zakresie mamy do czynienia z identyczną konstrukcją podatku od dochodów

z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalanego według stawki 75-procentowej – trzeba przyjąć, iż zarzut skarżącej dotyczący naruszenia zasady *ne bis in idem* nie mógłby zostać uznany za zasadny. Podkreślenia wymaga jednak, że wyrok o sygn. P 90/08 odnosił się wyłącznie do kwestii zbiegu odpowiedzialności przewidzianej w art. 54 k.k.s. oraz w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Poza zakresem rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego w kontekście zarzutu uchybienia zasadzie *ne bis in idem* pozostało podnoszone przez skarżącą zagadnienie możliwości zastosowania w postępowaniu karnoskarbowym – oprócz wymierzenia kary – środków karnych, określonych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej. Ze względu na umorzenie postępowania odnośnie do zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem* Trybunał nie mógł ustosunkować się do wskazanej kwestii. Nie ulega jednak wątpliwości, że w świetle wymogów konstytucyjnych za niedopuszczalną należałoby uznać sytuację, w której w związku z zatajeniem przez podatnika przychodu – poza ustaleniem podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową i wymierzeniem kary w postępowaniu karnoskarbowym – orzekany byłby jednocześnie środek karny w postaci przypadku kwoty odpowiadającej wysokości podatku dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych.

Na marginesie warto również zauważyć, że wyrażone w skardze konstytucyjnej zapatrywanie, zgodnie z którym ustalenie, na podstawie art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wystarcza do postawienia zarzutu naruszenia art. 54 k.k.s., jest błędne, co jednoznacznie wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego (zob. wyrok z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II KK 20/09, publ. OSNKW nr 11/2009, poz. 95, oraz wyrok z 20 października 2011 r., sygn. akt V KK 340/11, publ. Lex nr 1044081).

5. Następnie Trybunał Konstytucyjny odniósł się do dwóch zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, a mianowicie zarzutu niezgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że upoważniając organ podatkowy do orzekania, pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego, o faktycznym przypadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez podatników, którzy nie ujawnili wszystkich źródeł przychodu, narusza konstytucyjnie ustanowioną wyłączność sądu do orzekania o przypadku rzeczy oraz prawo do sądu,
- 2) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego wprowadza środek o charakterze sankcji polegającej na konfiskacie 75% wartości mienia uzyskanego w sposób niewykazany legalnie, chociaż czyn zabroniony i jego znamiona powinny zostać określone w taki sposób, by zarówno dla adresata unormowania, jak i dla organów unormowanie to stosujących zakres zastosowania normy prawnokarnej oraz jej rzeczywisty charakter nie budziły wątpliwości.

Łączne rozpoznanie wskazanych zarzutów wynika z tego, że oba opierają się na założeniu, iż rozważany przepis u.p.d.o.f. ma charakter represyjny, karnoadministracyjny czy wręcz quasi-karny, a sam podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalany według stawki 75-procentowej, jest instytucją prawa represyjnego równoznaczną z przypadkiem mienia. Zanim jednak Trybunał Konstytucyjny odniósł się do wskazanych zarzutów, konieczne było rozpatrzenie ich dopuszczalności. Uzasadnione w tym kontekście są dwie uwagi.

Po pierwsze, formułując zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, na czym miałyby polegać niezgodność kwestionowanej regulacji z drugim z powołanych wzorców konstytucyjnych. Wydaje się, że art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej został powołany jedynie w celu wzmocnienia argumentacji przemawiającej za naruszeniem art. 46. Zabieg ten był jednak bezcelowy, gdyż treść normatywna obu postanowień Konstytucji jest od siebie niezależna. Art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej gwarantuje prawo do sądu w każdej sprawie, przy czym nie rozstrzyga, czy taka sprawa ma od samego początku być rozpoznawana przez sąd, natomiast art. 46 ustawy zasadniczej zastrzega, że przypadek rzeczy może nastąpić tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu. Skarżąca nie wykazała zatem, w jaki sposób art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. miałyby naruszać art. 45 ust. 1 Konstytucji, co skądinąd nie dziwi, skoro nie reguluje on jakichkolwiek zagadnień związanych z prawem do sądu. Podkreślenia wymaga przy tym, że decyzje ustalające podatek od dochodów nieujawnionych podlegają zaskarżeniu, na zasadach ogólnych, do sądu administracyjnego. Trybunał Konstytucyjny uznał w konsekwencji, że analizowany zarzut może zostać rozpoznany jedynie w kontekście wzorca, którym jest art. 46 Konstytucji, a w pozostałym zakresie postępowanie podlegało umorzeniu.

Po drugie, zarzucając niezgodność art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, w jaki sposób kwestionowany przepis prawny miałyby uchybiać zasadzie demokratycznego państwa prawnego lub zasadzie sprawiedliwości społecznej, bądź zasadom z nich wywodzonym, inaczej niż przez naruszenie drugiego z powołanych wzorców konstytucyjnych. Z analizy skargi konstytucyjnej jednoznacznie wynika, że jej celem jest zakwestionowanie zgodności rozważanego przepisu u.p.d.o.f. jedynie z zasadą szczególnej określoności regulacji karnych, tudzież – przy odpowiednim zastosowaniu art. 42 ust. 1 ustawy zasadniczej – z zasadą szczególnej określoności regulacji represyjnych. Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, że rozpatrywany zarzut może zostać rozpoznany wyłącznie w kontekście wzorca, którym jest art. 42 ust. 1 Konstytucji, a w pozostałym zakresie postępowanie podlegało umorzeniu.

Należy jednak zastrzec, że Trybunał Konstytucyjny dostrzegł możliwość, iż intencją skarżącą, niewyrażoną jednak *expressis verbis*, było zakwestionowanie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z punktu widzenia zgodności z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w tym – będącą jej składową – zasadą poprawnej legislacji; w skardze konstytucyjnej formułuje się bowiem zarzut braku jednoznaczności i precyzji rozważanego przepisu prawnego. Obligowałyoby to Trybunał – w świetle zasady *falsa demonstratio non nocet* – do rozpoznania ujętego w ten sposób zarzutu. Okoliczność ta nie ma jednak istotnego znaczenia, gdyż identyczne zastrzeżenie wiąże się z innym zarzutem przedstawionym przez skarżącą, dotyczącym niezgodności art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Aprobując zapatrywanie wyrażone w sprawie o sygn. P 90/08, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie przewiduje ani kary, ani środka karnego, w szczególności w postaci przypadku mienia. Tym samym nie sposób rozważany przepis prawny traktować jako mający charakter represyjny. Instytucja podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach stanowi nadzwyczajną reakcję ustawodawcy na zjawisko zatajania uzyskiwanych przez podatników przychodów; wysoka 75-procentowa stawka tego podatku pełni funkcję prewencyjną, gdyż ma zniechęcać do oszustw podatkowych, szczególnie trudnych do wykrycia przez organy administracji podatkowej. Rozważana stawka pozwala jednak przede wszystkim zrekompensować straty poniesione przez państwo, w tym

podatek dochodowy nieuiszczony na zasadach ogólnych oraz należne odsetki za zwłokę, których w wypadku nieujawnienia źródła przychodu nie można naliczyć ze względu na brak wiedzy odnośnie do czasu powstania zobowiązania podatkowego. Trybunał Konstytucyjny zauważył ponadto – uzupełniając wywody zawarte w wyroku wydanym w sprawie o sygn. P 90/08 – że jakkolwiek podatek nie ma charakteru opłaty za określone świadczenia wzajemne, to jednak należy wziąć pod uwagę, iż koszty postępowań w sprawie nieujawnionych dochodów są istotnie wyższe niż koszty związane z postępowaniami w sprawie weryfikacji deklaracji podatkowych, gdy administracji podatkowej znane są źródła przychodów oraz sama wysokość przychodu, a weryfikacja dotyczy jedynie np. odliczonych kosztów, prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania czy zasadności skorzystania z ulg. Nie ma zatem przeszkód, by zwiększone koszty postępowań podatkowych obarczały, przynajmniej częściowo – w ramach wymierzonego podatku ze stawką 75-procentową – nieuczciwych podatników. Nie jest bowiem sprawiedliwe, by koszty spowodowane ich nielojalnym postępowaniem wobec państwa przerzucać na całe społeczeństwo.

W tej sytuacji Trybunał Konstytucyjny podtrzymał swoje stanowisko, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie kształtuje instytucji o charakterze represyjnym, w szczególności równoznacznej z przepadkiem mienia. Z tego względu art. 42 ust. 1 i art. 46 Konstytucji nie mogły zostać uznane za adekwatne wzorce kontroli kwestionowanej regulacji.

6. W dalszej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do dwóch innych zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, a mianowicie zarzutu niezgodności:

- 1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez ingerencję w ich prawo własności, wyrażające się w obciążeniu podatnika obowiązkiem zapłaty podatku w wysokości 75% ustalonego przez organ podatkowy dochodu, co w rzeczywistości skutkuje pozbawieniem podatnika niemal całego niezgłoszonego do opodatkowania dochodu i wykazuje cechy zbliżone do konfiskaty mienia, godzącej w istotę prawa własności,
- 2) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na zastosowanie środka w postaci podatku w wysokości 75% ustalonych przez organ podatkowy dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach, który to środek nie jest instrumentem koniecznym i nieodzownym do realizacji przez ustawodawcę postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych.

Łączne rozpoznanie wskazanych zarzutów wynika z tego, że oba opierają się na założeniu, iż rozważany przepis u.p.d.o.f. w niedopuszczalny sposób ingeruje w istotę prawa własności i innych praw majątkowych skarżącej, a w szczególności narusza ich istotę. Zanim jednak Trybunał Konstytucyjny odniósł się do wskazanych zarzutów, konieczne było rozpatrzenie ich dopuszczalności. Uzasadnione w tym kontekście są dwie uwagi.

Po pierwsze, formułując zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej. Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64

ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności.

Mając na uwadze, że zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczy konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, ale jedynie ich ograniczeń, Trybunał przyjął, że skarżąca nie uzasadniła zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji postępowanie w tym zakresie podlegało umorzeniu.

Po drugie, zarzucając niezgodność art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, skarżąca – ponownie – nie uzasadniła swoich zastrzeżeń dotyczących naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego i zasady sprawiedliwości społecznej, na które to zasady powołuje się jednak w skardze konstytucyjnej. Jak zauważyła skarżąca, kwestionowana przez nią regulacja prowadzi do naruszenia „zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które może nastąpić również przez stanowienie norm, które godzą w zaufanie obywatela, iż państwo – realizując zasady Konstytucji – nie ustanawia norm rażąco niesprawiedliwych i z ustawą zasadniczą sprzecznych. Ustawodawca nie powinien swymi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swych działań. W omawianym przypadku brak zaufania do państwa wynika z pozbawienia obywatela przedmiotu jego własności jako swoistej kary, bez przypisania mu zarzucanego czynu w toku postępowania o charakterze karnym. W tym zatem sensie kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Należy uznać, że w istocie analizowany zarzut sprowadza się do innych sformułowanych przez skarżącą zastrzeżeń odnośnie do niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z ustawą zasadniczą, w tym jej art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 czy też art. 64 ust. 3. Skoro jednak w tym wypadku nie sformułowano zarzutu samoistnego naruszenia art. 2 Konstytucji, postępowanie w omawianym zakresie podlegało umorzeniu.

By uniknąć niejasności, należy zauważyć, że zasada proporcjonalności wywodzona jest – niezależnie – zarówno z art. 31 ust. 3, jak i z art. 2 ustawy zasadniczej (na temat rozróżnienia wskazanych ujęć zasady proporcjonalności zob. wyrok TK z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96). W pierwszym wypadku rozpatrywana zasada dotyczy przepisów prawnych przewidujących ograniczenia praw i wolności człowieka i obywatela, natomiast w drugim wypadku odnosi się przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji (np. co do zasady regulacje daninowe, których konstytucyjność – w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu – może zostać zakwestionowana jedynie na podstawie zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 Konstytucji). Można by zatem rozważyć, czy intencją skarżącej nie było powołanie jako wzorca kontroli – oprócz zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji – również zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Przeciwno takiej interpretacji skargi konstytucyjnej przemawia jednak wyraźnie stanowisko samej skarżącej. Mimo iż przywołuje ona ubocznie wyrok TK z 27 kwietnia 1999 r., sygn. P 7/98 (OTK ZU nr 4/1999, poz. 72), w którym przedstawiono treść zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, oraz wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, w

którym z art. 2 ustawy zasadniczej wyprowadzono zakaz nadmiernego fiskalizmu, to jednocześnie koncentruje się wyłącznie na zarzucie naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a zastrzeżenia dotyczące zgodności z art. 2 ustawy zasadniczej ogranicza – na co jednoznacznie wskazuje cytowany wcześniej fragment skargi konstytucyjnej – do zarzutu naruszenia innych postanowień konstytucyjnych.

Na marginesie warto jednak zauważyć, że zagadnienie zgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, zostało już pośrednio przesądzone w przywoływanym wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08. Jakkolwiek wyrok ten nie jest formalnie wiążący w niniejszej sprawie, gdyż dotyczył art. 54 k.k.s. w związku z inną wersją przepisów u.p.d.o.f., to jednak – mając na uwadze, że w relewantnym zakresie mamy do czynienia z identyczną konstrukcją podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalanego według stawki 75-procentowej – trzeba przyjąć, iż ewentualny zarzut dotyczący naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji, nie mógłby zostać uznany za zasadny. Należy przy tym podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny jako zgodne z ustawą zasadniczą ocenił jednocześnie stosowanie podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz wymierzanie kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie sposób zatem założyć, by możliwe było uwzględnienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu w wypadku samego art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Ponownie należy jednak zastrzec, że wyrok o sygn. P 90/08 odnosił się wyłącznie do kwestii zbiegu odpowiedzialności przewidzianej w art. 54 k.k.s. oraz w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Poza zakresem rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego w kontekście zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 ustawy zasadniczej, pozostało podnoszone przez skarżącą zagadnienie możliwości zastosowania w postępowaniu karnoskarbowym – oprócz wymierzenia kary – środków karnych, określonych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej. Zagadnienie to nie mogło zostać poddane ocenie Trybunału, gdyż skarżąca nie sformułowała zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji, a poza tym nie wykazała, by w stosunku do niej zostało wszczęte postępowanie karnoskarbowe, czy – tym bardziej – by w takim postępowaniu orzeczono wobec niej karę lub środek karny, przewidziane w k.k.s. Należy jednak powtórzyć, że nie ulega wątpliwości, iż w świetle wymogów konstytucyjnych za niedopuszczalną należałoby uznać sytuację, w której w związku z zatajeniem przez podatnika przychodu – poza ustaleniem podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową i wymierzeniem kary w postępowaniu karnoskarbowym – orzekany byłby jednocześnie środek karny w postaci przypadku kwoty odpowiadającej wysokością podatku dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych.

Ostatecznie zatem Trybunał Konstytucyjny odniósł się do zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, czyli zarzutu nieuwzględnienia zasady proporcjonalności w kontekście ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych oraz zarzutu uchybienia zakazowi naruszania istoty tych praw. Przed rozpoznaniem wskazanego zarzutu Trybunał Konstytucyjny za właściwe uznał poczynienie kilku uwag ogólnych dotyczących wzorców kontroli konstytucyjności prawa w wypadku regulacji prawa podatkowego.

Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym

przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Stanowisko o nieadekwatności zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, w odniesieniu do regulacji prawa daninowego wyrażono w szeregu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku TK z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106), stwierdzono: „W ocenie skarżącej (...) wskazany przepis ustawy, jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (...) Wzorzec konstytucyjności wynikający z art. 31 ust. 3 należy uznać więc za nieadekwatny w sprawie”. Z kolei w postanowieniu TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23), wydanym w pełnym składzie, zauważono: „Zakres swobody ustawodawcy ograniczony jest również przez konstytucyjne wolności i prawa człowieka. Należy jednak podkreślić, że relacja między konstytucyjnymi wolnościami i prawami człowieka a obowiązkami podatkowymi wyznaczona jest przede wszystkim przez zasadę powszechności opodatkowania. Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84, nie może ono być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczania praw jednostki, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywatela może być kontrolowany z punktu widzenia jego zgodności z Konstytucją, jednak podstawą tej kontroli nie może być zasada proporcjonalności”. Analogiczne zapatrywanie wyrażono w wyroku TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65), w którym stwierdzono: „Z konstytucyjnej zasady władztwa daninowego wynika możliwość decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego. W niniejszej sprawie wątpliwości pytającego sądu budzi przede wszystkim rozstrzygnięcie ustawodawcy polegające na powstaniu obowiązku w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych z momentem powołania się podatnika na dokonanie czynności, od której nie uiszczył w ustawowym terminie należnego podatku. Zdaniem Trybunału, sytuacja taka nie rodzi konstytucyjnych zastrzeżeń, zważywszy że ponowne powstanie obowiązku następuje na skutek określonego działania podatnika, służąc zarazem usprawiedliwionym celom konstytucyjnym. Ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego konstytucyjnego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności zapłaty podatku. Nakładany w trybie art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. podatek, chociaż współkształtuje ramy własności (majątku) podatnika, to nie może być postrzegany przez pryzmat ograniczenia czy też pozbawienia własności. Tym samym Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji”.

Stanowisko o nieadekwatności art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do regulacji prawa daninowego można poprzeć tymi samymi argumentami, jakimi posłużono się, uzasadniając nieadekwatność w omawianym zakresie jej art. 31 ust. 3. Jakkolwiek

kwestia ta nie zawsze jest ujmowana jednolicie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, to – tytułem przykładu – można przywołać wyrok z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136), w którym zauważono: „W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał, czy art. 64 Konstytucji może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego, przyjmując konsekwentnie, że nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku czy innej daniny, zawsze jest ograniczeniem prawa własności (art. 64 ust. 3) – prowadziłyby do wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (por. np. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)”.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego. Jednocześnie podkreślił, że w świetle jego orzecznictwa dopuszczalne są dwa wyjątki od tak sformułowanej zasady ogólnej.

Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności



nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia (zob. wyroki TK: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06; oraz postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06). W rozważanym wypadku możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Po drugie, istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowych dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązku określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości. Nie można zatem wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, np. związanych:

- 1) ze zwrotem podatku; jak zauważono w wyroku TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07: „W świetle powyższych ustaleń Trybunału Konstytucyjnego dla potrzeb niniejszej sprawy trzeba wyraźnie rozróżnić samo nałożenie obowiązku podatkowego od sposobu jego realizacji. Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje samego nałożenia podatku VAT, ale sposób realizacji zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego. Nie mamy tu do czynienia z zarzutem ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale z zarzutem ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który – ogólnie rzecz ujmując – już zrealizował swój obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała „nadpłata” należnego podatku. Konsekwencją kwestionowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacji jest zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie normuje sfery nakładania obowiązku podatkowego, ale sferę realizacji tego obowiązku. Dlatego też przepis ten może być oceniany z punktu widzenia art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji”;
- 2) z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50),
- 3) z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Odnosząc poczynione ustalenia do niniejszej sprawy, należy zauważyć, że żaden z podanych wyjątków nie zachodzi w wypadku rozpatrywanej skargi konstytucyjnej. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest przepisem prawa podatkowego, ustanawiającym specyficzny rodzaj podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie mamy tu do czynienia z regulacją pozornie daninową, gdyż – jak wynika z dotychczasowych ustaleń – rozważany podatek, ustalany według wysokiej stawki 75-procentowej, nie pełni funkcji represyjnej, ale funkcję rekompensacyjną. Jego wysokość pozwala odzyskać kwotę podatku nieuiszczonego na zasadach ogólnych oraz ryczałtowo: odsetki za zwłokę i zwiększone koszty postępowania podatkowego. Przedstawionej konstatacji nie zmienia okoliczność, że dodatkowo celem kwestionowanej regulacji jest również prewencja, czyli zniechęcenie podatników do ukrywania swoich przychodów. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Z dokonanej analizy wzorców konstytucyjnych można by wnosić, że swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego jest nieograniczona. Z orzecznictwa

Trybunału Konstytucyjnego wynika jednak inny wniosek. Przyjmuje się bowiem jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Mając na uwadze, że standardy związane z zasadą demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności z wywodzoną z niej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zostały omówione przy rozpoznawaniu ostatniego zarzutu przedstawionego przez skarżącą, należało skoncentrować się na dwóch pozostałych postanowieniach ustawy zasadniczej.

Przede wszystkim wypada przypomnieć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

- 1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,
- 2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia.

Należy jednocześnie zauważyć, że Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki. Należy jednak

zastrzec, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych.

7. W ostatniej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do zarzutu niezgodności art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez pozbawienie ich możliwości powoływania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem pięcioletniego okresu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co stanowi konsekwencję wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej podatek od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wydłużającej przewidziany w ustawie termin przedawnienia tych zobowiązań do granic nieokreślonych jakimikolwiek ramami czasowymi. Rekonstruując zarzut postawiony przez Różę Kleibert, należało wziąć pod uwagę, że ze skargi konstytucyjnej jednoznacznie wynika, iż podstawowym wzorcem kontroli ma być zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w tym – jako jej składowe – zasada poprawnej legislacji i zasada ochrony stabilności stosunków prawnych. Art. 64 ust. 1 Konstytucji został natomiast powołany związkowo w celu wskazania, że ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja podatku od dochodów nieujawnionych negatywnie oddziałuje na prawa majątkowe, w szczególności na prawo własności.

Pozostało jeszcze rozstrzygnąć kwestię ujęcia przedmiotu kontroli, który miałby obejmować art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. Wątpliwości budziło bowiem związkowe powiązanie art. 68 § 4 o.p. Jak wskazano już wcześniej, wszystkie wymienione przepisy prawne stanowią łącznie podstawę rekonstrukcji normy kompetencyjnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalenia podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Z analizy skargi konstytucyjnej jednoznacznie przy tym wynika, że zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji odnoszony jest jednolicie do całej instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, a to znaczy, że art. 68 § 4 o.p. nie został przywołany wyłącznie w celu wyeksponowania mankamentów art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Związkowe powołanie rozważanych przepisów prawnych w *petitum* skargi konstytucyjnej wynikało zatem z przyjętej powszechnie techniki wskazywania treściowo powiązanych przepisów; takie powołanie nie występuje już zresztą w uzasadnieniu skargi. Trybunał Konstytucyjny uznał w tej sytuacji, że przedmiotem kontroli będą – równorzędnie – art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p.

7.1. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: „W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma

szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzecniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni

rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że – z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych – w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co – mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat – nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej konstytucyjne uzasadnienie.

Przystępując do omówienia skarżonych regulacji, należało zauważyć, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają dochody powiązane z różnymi źródłami przychodów. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami, z pewnymi zastrzeżeniami, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Kategorie źródeł przychodu zostały wyliczone w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. i sprecyzowane w jej art. 12-20. Zalicza się do nich: stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek

pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracę nakładczą, emeryturę lub rentę, działalność wykonywaną osobiście, pozarolniczą działalność gospodarczą, działy specjalne produkcji rolnej, najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze, kapitały pieniężne i prawa majątkowe, odpłatne zbycie oraz inne źródła. Ustawodawca przewidział jednak w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., że przepisów rozważanej ustawy nie stosuje się do określonych rodzajów przychodów, a mianowicie do: przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn, przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, przychodów z tytułu udziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich, przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na odrębnych zasadach, a także świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, objętych wspólnością majątkową małżeńską.

Dochodem ze źródła przychodów, jeżeli nie wskazano inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f.). Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiot opodatkowania w danym roku podatkowym stanowi, co do zasady, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów (art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.). Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają, z pewnymi wyjątkami, wszelkiego rodzaju dochody powiązane z wyszczególnionymi wcześniej źródłami przychodów. Do dochodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym ustawodawca, w powołanym przepisie, zaliczył dochody określone w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c u.p.d.o.f. oraz dochody, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku; w rzeczywistości jednak zwolnienia od opodatkowania przewidują również inne przepisy u.p.d.o.f., zamieszczone w jej rozdziale 10 – Przepisy przejściowe i końcowe, tj. art. 52d i art. 52e.

Szczególną kategorią źródeł opodatkowania, wymienioną w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., są przychody z innych źródeł. Zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., za przychody z innych źródeł uważa się w szczególności m.in. przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (w wersji kwestionowanej w skardze konstytucyjnej) stanowi przy tym, że wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Do przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie znajduje zastosowania definicja przychodu sformułowana w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., gdyż jest on ustalany na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, tj. poczynionych w danym roku podatkowym wydatków i zgromadzonego w tym roku mienia. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (w wersji kwestionowanej w skardze konstytucyjnej), dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu w wysokości 75% dochodu.

Jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. określa zasady ustalania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł

nieujawnionych, a art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. przewiduje podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, to – ze względu na specyficzny charakter przedmiotu opodatkowania – należy przyjąć, że przychód jest w tym wypadku identyczny z dochodem: znamiona zewnętrzne wskazują bowiem na dochód podatnika, którym ten – już po poniesieniu ewentualnych kosztów związanych z jego uzyskaniem – faktycznie mógł dysponować, dokonując wydatków czy gromadząc mienie.

Podstawowy problem, jaki wiąże się z interpretacją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., dotyczy tego, czy przewidziany w nim sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem – jak przyjmuje Prokurator Generalny – definicję omawianego przychodu. W wypadku udzielenia negatywnej odpowiedzi na postawione pytanie, należałoby wskazać, że ustalając wysokość przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, trzeba by najpierw określić, kiedy mamy do czynienia z takim przychodem, gdyż u.p.d.o.f. nie definiuje go w żadnym innym miejscu. By ustosunkować się do rozważanego zagadnienia, konieczne było poddanie szczegółowej analizie poszczególnych fragmentów art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

W pierwszej kolejności należało rozważyć wątpliwości dotyczące wymogu, by poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia znajdowały pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, abstrahując na razie od warunku, zgodnie z którym ostatnie wymienione mienie musi pochodzić z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Po pierwsze, wypadało odnotować poważną niejasność związaną z kwalifikowaniem określonych działań jako dokonywania wydatków albo jako gromadzenia mienia. Trzeba bowiem zauważyć, że najczęściej gromadzenie mienia następuje w wyniku czynności odpłatnych, a w konsekwencji wiąże się z dokonywaniem wydatków; nie sposób jednak przyjąć, by w takich sytuacjach dana wartość była uwzględniana dwukrotnie przy ustalaniu przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych. Możliwe okazuje się – alternatywnie – przyjęcie, że:

- 1) przez czynienie wydatków należy rozumieć zarówno czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim ponoszenie wydatków o charakterze konsumpcyjnym (np. związane z ponoszeniem kosztów utrzymania, wypoczynku czy edukacji oraz z uzyskiwaniem świadczeń w postaci usług), jak i czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje; gromadzenie mienia obejmowałoby wówczas jedynie czynności polegające na jego nieodpłatnym nabyciu;
- 2) przez czynienie wydatków należy rozumieć jedynie takie czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim wydatki o charakterze konsumpcyjnym; gromadzenie mienia obejmuje z kolei czynności polegające na jego nabyciu, niezależnie od tego, czy wiązało się z nim ponoszenie wydatków.

Wskazana wątpliwość tylko pozornie okazuje się nie mieć praktycznego znaczenia. Zauważmy bowiem, że jeżeli o wystąpieniu przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych miałyby decydować dokonanie wydatków w celu nabycia mienia, a poniesienie wydatków i zgromadzenie mienia nastąpiłyby w różnych latach podatkowych, to nie jest jasne, do którego roku należałoby przypisać ów przychód. W świetle pierwszego rozwiązania byłby to rok poniesienia wydatków, natomiast w świetle drugiego – rok zgromadzenia mienia. Okoliczność ta okazuje się bardzo istotna chociażby ze względu na ustalenie, czy w danym



wypadku zachowany został termin wydania decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych, określony w art. 68 § 4 o.p.

Po drugie, należało zauważyć, że poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia mają znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich. Powstaje zatem wątpliwość, czy wyrażenie „zgromadzone mienie”, pojawiające się w rozważanym przepisie dwukrotnie, ma w obu wypadkach identyczne znaczenie, co wynikałoby z bezspornych reguł wykładni językowej, zakazujących nadawania temu samu terminowi, występującemu wielokrotnie w obrębie danego aktu normatywnego, różnych znaczeń (zakaz wykładni homonimicznej). Z zagadnieniem tym wiąże się ściśle kwestia podwójnego biegu terminu wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w związku z uzyskaniem określonego przychodu. Zauważmy bowiem, że w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyróżnić należy dwie sytuacje:

- 1) podatnik gromadzi w danym roku podatkowym określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; w tym wypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu innego mienia (czynność pierwotna) oraz zgromadzeniem mienia, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna),
- 2) podatnik ponosi w danym roku podatkowym określone wydatki, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; również w tym wypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu poczynionych wydatków (czynność pierwotna) oraz poczynieniem wydatków, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna).

W obu sytuacjach możliwe jest przy tym, że czynność pierwotna i czynność wtórna zostaną zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, na co wskazuje zresztą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowi, iż poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia (związane z czynnościami wtórnymi) muszą znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich (związanym z czynnościami pierwotnymi).

Należy przy tym przypomnieć, że zgodnie z art. 68 § 4 o.p. (w wersji aktualnej, kwestionowanej w skardze konstytucyjnej) zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja. Decyzja ustalająca wysokość podatku od dochodów nieujawnionych jest decyzją konstytutywną, kreującą z chwilą doręczenia nowe zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Art. 68 § 4 o.p. nie precyzuje, czy rokiem, którego ma dotyczyć taka decyzja, jest rok uzyskania przychodów, będący zarazem rokiem dokonania przez podatnika czynności pierwotnych, czy też rok, w którym podatnik poczynił wydatki lub zgromadził mienie, czyli rok dokonania czynności wtórnych. W praktyce organów administracji podatkowej oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się natomiast ogólnie, że rokiem, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca podatek od dochodów nieujawnionych, jest rok poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia. Pojawia się w związku z tym bardzo poważna wątpliwość interpretacyjna, dotycząca biegu terminu przewidzianego w art. 68 § 4 o.p.

Jeżeli przyjmiemy, że wyrażenie „zgromadzone mienie”, występujące dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ma w obu wypadkach identyczne znaczenie, to okaże się, iż termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych – jeżeli tylko czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, co miało miejsce w wypadku skarżącej – będzie w rzeczywistości dwukrotnie. Skoro bowiem rozważany termin liczony jest od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki lub zgromadzono mienie, mające znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w latach wcześniejszych, a mamy do czynienia z tym samym rozumieniem wyrażenia „zgromadzone mienie”, to decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w związku z określonym przychodem może zostać wydana:

- 1) po raz pierwszy w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności pierwotne (pierwotne zgromadzenie mienia),
- 2) po raz drugi w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne (poniesienie wydatków lub wtórne zgromadzenie mienia, które zostają sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia); zauważmy bowiem, że weryfikacja przez organy podatkowe czynności wtórnych, a w konsekwencji ewentualne uznanie wydatków i wtórnie zgromadzonego mienia za przychody nieujawnione oznacza również weryfikację czynności pierwotnych, czyli ustalenie, czy pierwotnie zgromadzone mienie, służące ich sfinansowaniu, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

By uniknąć niejasności, Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że nie budzi wątpliwości, iż termin przewidziany w art. 68 § 4 o.p. – zarówno w odniesieniu do czynności pierwotnych, jak i w odniesieniu do czynności wtórnych – będzie, każdorazowo, wyłącznie jednokrotnie; inaczej sytuacja przedstawia się jednak, jeżeli bieg rozważanego terminu postrzegany będzie z perspektywy uzyskanego w przeszłości przychodu. Zauważmy, że jeżeli podatnik osiąga taki przychód w określonym roku podatkowym (rok podatkowy X), i staje się on wówczas zgromadzonym przez niego mieniem (mienie A), to w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania za rok podatkowy X, możliwe jest wydanie decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych w związku ze zgromadzeniem mienia A. Następnie, jeżeli mienie A posłuży podatnikowi do sfinansowania w innym roku podatkowym (rok podatkowy Y) pewnych wydatków lub nabycia mienia B, to w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania za rok podatkowy Y, możliwe będzie ponownie wydanie decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych, tym razem w związku z poczynionymi wydatkami lub zgromadzeniem mienia B. Podkreślenia wymaga tu okoliczność, że zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w ramach postępowania, w którym miałyby zapaść taka decyzja, badaniu podlegałaby kwestia, czy mienie A, będące źródłem finansowania wydatków lub mienia B, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie ma przy tym znaczenia, czy upłynął już termin do wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych w związku ze zgromadzeniem mienia A w roku podatkowym X. Tym samym mienie A może być weryfikowane przez organy podatkowe dwukrotnie: 1) w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za rok podatkowy X oraz 2) w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za

rok podatkowy Y. W konsekwencji, możliwość wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych nie jest *de facto* ograniczona czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu, ponieważ gdy pierwotnie zgromadzone mienie służy sfinansowaniu wydatków lub wtórnie zgromadzonego mienia, termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. biegnie na nowo.

Gdyby chcieć uniknąć rozwiązania, zgodnie z którym termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych – jeżeli czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych – biegnie dwukrotnie, należałoby przyjąć, że ustawodawca posłużył się w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyrażeniem „zgromadzone mienie” w dwóch różnych znaczeniach. Problem polega jednak na tym, że takie ustalenie naruszałoby zakaz wykładni homonimicznej przez przypisanie temu samemu terminowi – występującemu nie tylko w obrębie jednego aktu normatywnego, ale nawet w obrębie jednego przepisu prawnego – dwóch odmiennych znaczeń, mimo że w u.p.d.o.f. nie wskazano, na czym miałyby polegać zachodząca między nimi różnica. Można by jednak uznać, że wyrażenie „zgromadzone mienie” w odniesieniu do mienia zgromadzonego pierwotnie oznacza mienie w pewien sposób niejawne czy niewykrywalne (np. środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym), a wyrażenie „zgromadzone mienie” w odniesieniu do mienia zgromadzonego wtórnie oznacza mienie w pewien sposób jawne czy wykrywalne (np. mieszkanie, samochód, jacht). Akceptacja wskazanego rozróżnienia – przyjmąwszy, że rokiem podatkowym, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, jest rok dokonania przez podatnika czynności wtórnych, polegających na poniesieniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia, będącego mieniem jawnym – prowadziłyby *prima facie* do wniosku, iż termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. biegnie tylko jednokrotnie także wówczas, gdy czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych. Skoro bowiem rozważany termin liczony byłby od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym dokonano czynności wtórnych polegających na poniesieniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia, będącego mieniem jawnym – mających znajdować pokrycie w mieniu niejawnym zgromadzonym pierwotnie w latach wcześniejszych, to decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe:

- 1) nie mogłaby zostać wydana w terminie przewidzianym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności pierwotne (pierwotne zgromadzenie mienia, które miałyby charakter niejawny),
- 2) mogłaby zostać wydana w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne (poniesienie wydatków lub wtórne zgromadzenie mienia, które miałyby charakter jawny).

To by znaczyło jednak, że możliwość wydania rozważanej decyzji również nie jest *de facto* ograniczona czasowo, przy czym mamy tu do czynienia z potencjalnie jeszcze dłuższym okresem niepewności, ponieważ każdorazowo gdy zgromadzone mienie niejawne służy sfinansowaniu innego mienia niejawnego, termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. w ogóle nie rozpoczyna biegu. Końcowy termin wydania decyzji należy ustalić w odniesieniu do roku poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia jawnego. Przeciwno takiemu rozwiązaniu przemawiają dodatkowo trzy argumenty. Po pierwsze, jak już wskazano, obowiązująca reguła wykładni językowej *lege non distigente* wyklucza

możliwość nadawania temu samemu terminowi różnych znaczeń, co w omawianej sytuacji – wobec braku jakichkolwiek wskazówek ustawodawcy – musiałyby oznaczać podejmowanie w stosunku do podatników działań w istocie arbitralnych. Po drugie, konsekwentne przyjęcie rozważanej dystynkcji dotyczącej mienia niejawnego i jawnego prowadziłyby w pewnych sytuacjach do absurdu, gdyż w razie wykrycia przez organy administracji podatkowej mienia niejawnego, nie można byłoby ustalić podatku od dochodów nieujawnionych; we wskazanych sytuacjach należałoby obserwować podatnika do momentu, gdy z mienia niejawnego sfinansuje określone wydatki czy mienie jawne. Po trzecie, nie sposób wykluczyć, że mieniem pierwotnie zgromadzonym okaże się jednak mienie jawne, a wówczas rozpatrywane rozróżnienie pomiędzy mieniem jawnym i niejawnym nie daje się utrzymać, gdyż – skoro wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wiąże się ze zrealizowaniem przez podatnika czynności wtórnych polegających na dokonaniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia – w razie wykrycia przez organy administracji podatkowej pierwotnie zgromadzonego mienia jawnego, nie można byłoby ustalić podatku od dochodów nieujawnionych; we wskazanym wypadku należałoby odczekać, aż podatnik z pierwotnie zgromadzonego mienia jawnego sfinansuje określone wydatki czy wtórnie zgromadzone mienie, przy czym należy podkreślić, że nie ma gwarancji, iż takie wtórnie zgromadzone mienie również będzie miało charakter jawny. Trudno przy tym założyć, by w praktyce przyjmowane były rozwiązania wskazane w dwóch ostatnich wymienionych wypadkach. Prowadzi to do wniosku, że podatek od dochodów nieujawnionych ustalany jest zarówno w razie dokonania wydatków, jak i w razie zgromadzenia mienia jawnego lub niejawnego, a w konsekwencji nie sposób przedstawić jakkolwiek sensowną propozycję dotyczącą zróżnicowania znaczeń wyrażenia „zgromadzone mienie”, występującego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że ciekawe rozwiązanie, umożliwiające uniknięcie wskazanych wątpliwości, wskazał Marszałek Sejmu. Dostrzegając, że literalna wykładnia kwestionowanych przepisów prawnych prowadzi do akceptacji możliwości wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych również po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu, Marszałek zaproponował odstępienie od wykładni językowej na rzecz wykładni funkcjonalnej.

Odnosząc się do stanowiska Marszałka Sejmu, należało zauważyć, że zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, z zastrzeżeniem przepisów o wstrzymaniu, zawieszeniu oraz przerwaniu biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 2-4 i 6-7 oraz art. 70a o.p.). Jak stanowi art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem art. 45 ust. 2 w związku z art. 37 u.p.d.o.f. Co do zasady, w tym samym terminie podatnicy obowiązani są uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych, pomniejszony o sumę zaliczek (art. 45 ust. 4 u.p.d.o.f.). W konsekwencji, zakładając, że pięcioletni termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych biegnie ostatecznie od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne, tj. poczynił wydatki lub wtórnie zgromadził mienie, można wskazać trzy sytuacje, w zależności od tego, jaki jest odstęp czasu pomiędzy uzyskaniem przychodu a dokonaniem wydatków lub wtórnym zgromadzeniem mienia:

- 1) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może pokrywać się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych,
- 2) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może krzyżować się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, a jego moment końcowy przypada po przedawnieniu,
- 3) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może wykluczać się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, przy czym zarówno jego moment początkowy, jak i końcowy przypada po przedawnieniu.

Uwzględniając i rozwijając stanowisko Marszałka Sejmu, należałoby przyjąć, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. powinien być rozumiany w taki sposób, iż poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia nie są traktowane jako przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych, jeżeli znajdują pokrycie:

- 1) w mieniu zgromadzonym w tym samym roku podatkowym, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania (w tym zakresie organy podatkowe są zatem uprawnione do badania, czy pierwotnie zgromadzone mienie pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania); uwzględniając okoliczność, że czynności pierwotne i wtórne zostają podjęte przez podatnika w tym samym roku podatkowym, a postępowanie podatkowe toczy się w okresie przewidzianym przez art. 68 § 4 o.p., w rozważanej sytuacji nie może dojść do ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu,
- 2) w mieniu zgromadzonym w latach poprzednich, niezależnie od tego, czy pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania (w tym zakresie organy podatkowe nie są zatem uprawnione do badania, czy pierwotnie zgromadzone mienie pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania); biorąc pod uwagę to, że w celu weryfikacji takiego mienia należałoby wszcząć odrębne postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych za rok, w którym zostało ono zgromadzone, o ile byłoby to jeszcze możliwe w świetle art. 68 § 4 o.p., również w rozważanej sytuacji nie mogłoby dojść do ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu.

Rozwiązanie przedstawione przez Marszałka Sejmu pozwoliłoby nie tylko uniknąć opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych przychodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadach ogólnych uległo już przedawnieniu, ale również gwarantowałyby, że decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe od dochodów nieujawnionych mogłaby zostać wydana jedynie w ściśle wyznaczonym okresie. W takim wypadku termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. rozpoczynałby bieg tylko jednokrotnie, z końcem roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik uzyskał określony przychód, a w konsekwencji dokonał

czynności pierwotnych, polegających na pierwotnym zgromadzeniu mienia, które mogłoby mieć zarówno charakter jawny, jak i niejawny (należy zastrzec, że nie występowałyby wówczas konieczność różnicowania znaczeń wyrażenia „zgromadzone mienie”, występującego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.). Omawiane rozwiązanie nie jest jednak akceptowane przez organy administracji podatkowej i sądy administracyjne, które jednolicie przyjmują, że poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia muszą znajdować pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, niezależnie od tego, czy ostatecznie wymienione mienie zgromadzono w tym samym roku podatkowym, czy też w latach poprzednich.

W drugiej kolejności należało rozważyć wątpliwości dotyczące wymogu, by mienie zgromadzone w danym roku podatkowym oraz w latach poprzednich, które następnie ma stanowić pokrycie poniesionych przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego przezeń mienia, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Przed szczegółową analizą tego zagadnienia, wyjaśnić trzeba było dwie okoliczności.

Po pierwsze, jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie precyzuje, z punktu widzenia jakiego podatku przychody mają być opodatkowane lub wolne od opodatkowania, to jednak należy przyjąć, że podatkiem tym jest podatek dochodowy od osób fizycznych, gdyż omawiany przepis prawny zamieszczony został w akcie normatywnym regulującym ten właśnie podatek. Przemawia za tym również jednoznacznie stanowisko organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych, które jako przychody wolne od opodatkowania – poza sytuacjami uregulowanymi w o.p. – traktują przychody, do których nie stosuje się u.p.d.o.f., oraz dochody zwolnione z podatku dochodowego na podstawie tej ustawy (gdyby zwolnienie z opodatkowania miało odnosić się do wszelkich podatków, konieczne byłoby uwzględnienie także zwolnień przewidzianych w aktach normatywnych regulujących inne podatki). Jak zauważył Minister Finansów: „W postępowaniu dotyczącym ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w dochodach ujawnionych nie ma znaczenia, czy objęte postępowaniem przychody podlegają obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób fizycznych, czy też nie podlegają, jak np. przychody z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej). Znaczenie ma tylko uprawdopodobnione wskazanie przez tę osobę [podatnika – przypis TK] źródła uzyskania takich przychodów, a także wykazanie uregulowanego od nich stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, bądź nieistnienia od nich zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym”.

Po drugie, należy wykluczyć taką interpretację art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., że przychodami opodatkowanymi są przychody abstrakcyjnie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego, czy faktycznie zostały one opodatkowane, gdyż wówczas warunek, by zgromadzone mienie pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, byłby zawsze spełniony, skoro każdy przychód podlega abstrakcyjnie opodatkowaniu lub jest z niego zwolniony. Tym samym omawiane rozwiązanie rażąco naruszałoby założenie o racjonalności prawodawcy.

Rozstrzygnięcie wskazanych niejasności nie oznacza jednak, że analizowany fragment art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest jasny. Ustawodawca nie sformułował bowiem definicji wyrażenia „przychody opodatkowane” oraz wyrażenia „przychody wolne od opodatkowania”, z czym wiążą się bardzo poważne wątpliwości.

Jeśliby ograniczyć się do analizy językowej, pomijając na razie zagadnienie przychodów wolnych od opodatkowania, należałoby przyjąć, że przez przychód

opodatkowany rozumie się przychód, w wypadku którego uiszczony został podatek (obliczony od dochodu powiązanego z danym przychodem). Znaczyłoby to w konsekwencji, że przychodem nieopodatkowanym jest taki przychód, w wypadku którego podatek nie został uregulowany; wyróżnić można tu przynajmniej kilka sytuacji, w których nie dochodzi do opodatkowania: 1) podatnik nie zgłasza w ogóle przychodu, 2) podatnik zgłasza przychód, ale zaniża jego wysokość (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 3) podatnik zgłasza przychód, podając prawidłowo jego wysokość, ale – przez zawyżenie kosztów – zaniża wysokość dochodu (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 4) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu, ale – przez zawyżenie kwoty odliczeń – zaniża podstawę opodatkowania (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 5) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu i podstawę opodatkowania, ale – przez zawyżenie kwoty odliczeń – zaniża podatek (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 6) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu, podstawę opodatkowania i podatek, nie uiszczając jednak w całości lub w części wykazanego podatku.

Gdyby uwzględnić przedstawioną interpretację wyrażenia „przychody opodatkowane”, okazałoby się, że z przychodami nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych mamy do czynienia nie tylko w razie zatajenia przychodu (jego wysokości), ale również wtedy, gdy przychód (jego wysokość) zgłoszono organom podatkowym, lecz nie uregulowano zobowiązania podatkowego. W takim wypadku, jeśli przyjąć, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawarto definicję wyrażenia „przychody nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, definicja ta okazałaby się definicją projektującą, nie liczącą się ze znaczeniem omawianego wyrażenia, przyjmowanym w języku polskim, gdyż jako rozważane przychody kwalifikowałaby również przychody ze źródeł ujawnionych, tyle że w części lub w całości nieopodatkowanych. Nie sposób byłoby wówczas uzasadnić rygoryzmu instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, związany przecież ze szczególnie nagannym i trudno wykrywalnym procederem polegającym na zatajeniu przychodu lub jego wysokości.

*Prima facie* wydaje się jednak, że w praktyce odstąpiono od językowego rozumienia wyrażenia „przychody opodatkowane”. Jak stwierdził Minister Finansów, organy administracji podatkowej do kategorii przychodów opodatkowanych zaliczają przychody zgłoszone w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, z wyjątkiem jednak tych przychodów, w wypadku których nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przychodami opodatkowanymi są przychody ujawnione organowi podatkowemu, niezależnie od formy opodatkowania, w szczególności w złożonych deklaracjach (zeznaniach), jak również wynikające z decyzji podatkowych lub dokumentów potwierdzających dochody uzyskane w innych krajach; wyklucza się natomiast możliwość powołania się przez podatnika na przychody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić. Poczynione ustalenia wskazywałyby, że rozumienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. uległo pewnej modyfikacji ze względu na *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieujawnionych.

Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem art. 45 ust. 2 w związku z art. 37 u.p.d.o.f. Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym od dochodów podatnika uzyskanych w roku podatkowym, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ

kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku (art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.). Podkreślenia wymaga okoliczność, że deklaracja podatkowa, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, może zostać następnie skorygowana, przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 1 i 2 o.p.). Zgodnie z jednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych, możliwość dokonania korekty istnieje aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy jednak zastrzec, że uprawnienie do skorygowania deklaracji zostaje zawieszane na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą), a korekta złożona w takiej sytuacji nie wywołuje skutków prawnych; rozważane uprawnienie przysługuje jednak po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, przy czym w drugim wypadku jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 i 2 o.p.).

Rozważając precyzyjnie kwestię rozumienia wyrażenia „przychody opodatkowane”, należy rozróżnić dwie sytuacje:

- 1) gdy przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie,
- 2) gdy przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić w toku postępowania podatkowego.

W praktyce wyrażenie „przychody opodatkowane” jest odnoszone przede wszystkim do przychodów zgłoszonych w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, niezależnie od faktu uiszczenia podatku należnego w związku z ich osiągnięciem, z zastrzeżeniem jednak pewnych wątpliwości dotyczących przychodów, w wypadku których upłynął następnie okres przedawnienia zobowiązania podatkowego. Minister Finansów dopuszcza jednak także późniejsze ustalenie źródła i wysokości przychodu, niezgłoszonego w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, w toku właściwego postępowania podatkowego. Jego zdaniem, przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie należy utożsamiać z przychodami, które można zidentyfikować w ramach takiego postępowania. To by znaczyło, że za przychody zatajone nie uważa się przychodów wcześniej nieujawnionych, w wypadku których nie uiszczono podatku, jeżeli w trakcie postępowania określone zostało ich źródło i wysokość. Stanowisko Ministra nie jest jednak konsekwentne, gdyż w wielu miejscach utrzymuje on, że jako pokrycie mienia i wydatków mogą być wskazywane jedynie przychody o uregulowanym stosunku podatkowym, a to wykluczałoby dopuszczalność powoływania się w toku postępowania na przychód wcześniej zatajony, nawet wówczas gdy daje się ustalić jego źródło i wysokość. Odnotować wypada jednak, że rozważane zapatrywanie – przynajmniej niekiedy – opatrywane jest zastrzeżeniem, iż nie dotyczy ono sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu. Omawianej kwestii nie wyjaśnia stanowisko Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Do rozważenia pozostało zatem zagadnienie powoływania się przez podatnika na przychody, w wypadku których zobowiązanie zdążyło się już przedawnić. Analizując możliwość powołania się przez podatnika na takie przychody, należy ponownie rozróżnić dwie sytuacje:

- 1) gdy przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, co z konieczności musiało mieć miejsce jeszcze przed upływem okresu przedawnienia, ale podatek nie został uiszczony; Trybunał Konstytucyjny nie uzyskał klarownej odpowiedzi na pytanie, czy w omawianym wypadku dopuszczalne jest ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych; ze



stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów zdaje się jednak – wyłącznie pośrednio – wynikać, że jest to niemożliwe, aczkolwiek nie wiadomo, czy omawiany przychód należy wówczas traktować jako opodatkowany, czy też jako wolny od opodatkowania;

- 2) gdy przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić – już po upływie okresu przedawnienia – w toku postępowania podatkowego; w takim wypadku podatek od dochodów nieujawnionych jest ustalany, ponieważ omawiany przychód nie może być wówczas traktowany ani jako opodatkowany, ani jako wolny od opodatkowania (gdyby zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu, organ podatkowy – zamiast ustalić ów podatek – byłby upoważniony do określenia wysokości zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych, na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.).

Omawiane rozwiązania nie wynikają jednak wprost z u.p.d.o.f., ale stanowią wynik jej funkcjonalnej interpretacji. Jeżeli o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych miałyby decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, to z jednej strony nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe związane ze zgłoszonym przychodem zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu, a z drugiej strony – nie należałoby brać pod uwagę okoliczności, czy źródło i wysokość niezgłoszonego przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego, chyba że nadal możliwe byłoby zastosowanie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f. Jeżeli natomiast o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych decydowałoby wyłącznie przypisanie albo nieprzypisanie pewnego przychodu w określonej wysokości do konkretnego źródła przychodów, co mogłoby nastąpić w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie albo dopiero w postępowaniu podatkowym, to konsekwentnie nie powinno mieć znaczenia, czy związane z takim przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu, przy czym bez wpływu na to zagadnienie pozostawałaby kwestia możliwości czy też braku możliwości zastosowania art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.

Należy dodać, że przyjęcie, iż ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych możliwe jest wówczas, gdy w postępowaniu podatkowym określono wprawdzie źródło i wysokość niezgłoszonego do opodatkowania przychodu, ale zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu, a tym bardziej akceptacja zapatrywania, iż ustalenie takiego podatku jest możliwe także wtedy, gdy przychód zgłoszono w prawidłowej wysokości do opodatkowania, chociaż podatek nie został uiszczony, a zobowiązanie podatkowe zdążyło się przedawnić, prowadziłyby do wniosku, że w zasadzie przez przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych należy rozumieć przychody nieopodatkowane, a sam podatek od dochodów nieujawnionych jest w rzeczywistości podatkiem od dochodów nieopodatkowanych. Jediną bowiem sytuacją, w której rozważany podatek nie byłby ustalany pomimo braku uregulowania zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy przychód (jego wysokość) zgłoszono w deklaracji podatkowej lub jej korekcie, czy też określono go dopiero w toku postępowania podatkowego – byłaby sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu, a w konsekwencji możliwe jest jego wyegzekwowanie. Należy dodać, że jakkolwiek omawiane wątpliwości rozstrzygnąć, jest bezsporne, że ich przyczyną jest niejasność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Wobec braku precyzji rozważanej regulacji, stanowisko organów administracji podatkowej i sądów waha się pomiędzy uznaniem za przychody opodatkowane: przychodów zgłoszonych do opodatkowania (bądź ustalonych w toku właściwego postępowania podatkowego), nawet jeżeli podatek należny w związku z ich

uzyskaniem nie został uiszczony, oraz przychodów, w wypadku których należny podatek został uiszczony.

Nie mniej wątpliwości wiąże się z wyrażeniem „przychody wolne od opodatkowania”. Na próżno by poszukiwać jego wyjaśnienia w u.p.d.o.f. Rozważana ustawa, wyłączając określone kategorie przychodów spod opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, posługuje się określeniem „ustawy nie stosuje się do...” (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.). Z kolei w wypadku wyłączenia spod opodatkowania niektórych kategorii dochodów, przepisom nadano następujące brzmienie: „wolne od podatku dochodowego są...” (art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz „zwalnia się od podatku dochodowego...” (art. 52, art. 52a, art. 52c, art. 52d i art. 52e u.p.d.o.f.). Dodać należy, że art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z różnymi wyjątkami, które odmiennie przedstawiały się na przestrzeni lat: pierwotnie – z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 u.p.d.o.f., następnie – z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 u.p.d.o.f. i zwolnionych od podatku na podstawie odrębnych przepisów; z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 i art. 52 u.p.d.o.f.; z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, art. 52 i art. 52a u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku; a aktualnie – z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku. Żadne z podanych określeń nie jest tożsame z wyrażeniem „przychody wolne od opodatkowania”. Potwierdza to zresztą jednoznacznie praktyka.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że za przychody wolne od opodatkowania należy uważać: przychody zwolnione z opodatkowania, przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowej), przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., a także przychody zwrotne, jak przychody z pożyczek i kredytów. Organy administracji podatkowej jako przychody wolne od opodatkowania traktują natomiast przychody (dochody): 1) podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione z niego na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy, 2) wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 2 u.p.d.o.f., 3) podlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p. Należy jednak zauważyć, że stanowisko Ministra Finansów nie jest całkowicie konsekwentne, gdyż zaznacza on: „Do kategorii przychodów opodatkowanych zalicza się przychody (dochody) faktycznie ujawnione w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania np. zawartej umowy pożyczki, darowizny”. Z fragmentu tego zdaje się bowiem wynikać, że przychody niepodlegające opodatkowaniu na podstawie u.p.d.o.f. (jakimi są przychody uzyskane na podstawie umowy pożyczki i umowy darowizny), w wypadku których nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, należy traktować – w razie ich ujawnienia – jako przychody opodatkowane w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., a nie jako przychody wolne od opodatkowania w rozumieniu tego przepisu.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w praktyce organów administracji podatkowej odrzuca się możliwość kwalifikowania jako przychodów wolnych od opodatkowania przychodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia, gdyż miałyby to przeczyć *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Trzeba przy tym zastrzec, że nie jest jasne, czy jako przychody wolne od opodatkowania nie są jednak traktowane przychody, w wypadku których zobowiązania podatkowe zdążyło się

już przedawnić, a zostały one zgłoszone w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie odpowiednio wcześniej.

Należy zatem stwierdzić, że przez przychody wolne od opodatkowania rozumie się:

- 1) przychody lub dochody, z których uzyskaniem – już z mocy ustawy – nie wiąże się obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, czyli przychody niepodlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz dochody zwolnione z tego opodatkowania (art. 9 ust. 1 w związku z art. 21 i przepisami zawartymi w rozdziale 10 u.p.d.o.f.), a także przychody zwrotne (np. przychody z pożyczek i kredytów),
- 2) dochody, z których uzyskaniem – z mocy ustawy – wiąże się wprowadzenie obowiązku podatkowy w zakresie podatku dochodowego, jednak zobowiązanie podatkowe nie powstaje lub następczo wygasa, pomimo jego nieuregulowania przez podatnika, ze względu na:
  - a) zaniechanie poboru podatku, realizowane przez wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia, określającego rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie (art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 22 § 1 pkt 1 i art. 59 § 1 pkt 5 o.p.),
  - b) umorzenie zaległości, realizowane w drodze decyzji, wydawanej przez organ podatkowy na wniosek podatnika w wypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym oraz – w niektórych sytuacjach – z urzędu (art. 67a § 1 pkt 3 i art. 67d § 1 w związku z art. 59 § 1 pkt 8 o.p.),
  - c) zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, gdy podatnik zastosował się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do takiej interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej (art. 14m w związku z art. 59 § 1 pkt 10 o.p.).

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że w świetle przepisów o.p. zobowiązanie podatkowe, pomimo jego nieuregulowania, wygasa również w wyniku przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Wobec braku definicji wyrażenia „przychody wolne od opodatkowania” nie ma zatem formalnie przeszkód, by za jego desygnat uznać również dochody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Co więcej, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa. Nie ulega przy tym wątpliwości, że odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, jako przychodów wolnych od opodatkowania, opiera się wyłącznie na założonej w praktyce *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Przyjęte rozwiązanie okazuje się zatem wynikiem zastosowania reguł wykładni funkcjonalnej, uwzględniających interes państwa. Podkreślenia wymaga przy tym okoliczność, że – zdaniem Marszałka Sejmu – intencją ustawodawcy nie było opodatkowanie podatkiem od dochodów nieujawnionych dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu.

Trybunał Konstytucyjny nie mógł jednocześnie zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, iżby potraktowanie takich dochodów jako przychodów wolnych od

opodatkowania miało prowadzić do naruszenia art. 2 i art. 32 Konstytucji. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych. Opodatkowanie dochodów w sytuacji, gdy związane z nimi zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu oznacza z jednej strony podważenie sensu instytucji przedawnienia, z drugiej zaś – eliminację mechanizmu stabilizacji sytuacji podatnika. Z kolei zasada równości wyznacza obowiązek identycznego traktowania podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji prawnie relewantnej. Nie można jednak uznać, że podatek, którego zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, i podatek, którego zobowiązanie podatkowe jeszcze nie wygasło, charakteryzują się wspólną cechą istotną. Odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe przedawniło się, jako przychodów wolnych od opodatkowania jest wynikiem błędnego absolutyzowania rangi konstytucyjnych zasad podatkowych, wyrażonych w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, w zestawieniu z innymi unormowaniami Konstytucji.

By uniknąć niejasności, należy podkreślić, że nawet pomijając stanowisko Marszałka Sejmu, wyłączenie dochodów spod opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego mogłoby nastąpić – jak wynika z dotychczasowych ustaleń – na dwa sposoby. Po pierwsze, uwzględniając wieloznaczność analizowanych regulacji, dopuszczalne wydaje się przyjęcie, że jeżeli przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale podatek nie został uiszczony do momentu przedawnienia, oraz – ewentualnie – jeżeli przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić – już po upływie okresu przedawnienia – w toku postępowania podatkowego, mamy wówczas do czynienia z przychodem opodatkowanym, gdyż przez opodatkowanie należy rozumieć zgłoszenie przychodu do opodatkowania lub – ewentualnie – możliwość jego zidentyfikowania w trakcie postępowania podatkowego. Po drugie, przychody, w wypadku których nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego mogłyby być traktowane jako przychody wolne od opodatkowania.

Przeprowadzona analiza umożliwia podjęcie próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przewidziany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu. Na tak postawione pytanie nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Jeśli literalnie odczytać wskazany przepis prawny, okazuje się, że przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych są w rzeczywistości – pomijając przychody wolne od opodatkowania – przychody nieopodatkowane, a nie przychody niezgłoszone lub niedające się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego. Gdyby zatem uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawiera definicję wyrażenia „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, definicja ta nadawałaby wskazanemu wyrażeniu znaczenie odmienne od tego, jakie posiada ono na gruncie języka powszechnego. Przyjmowane w praktyce funkcjonalne modyfikacje rozumienia omawianej regulacji, mające na celu sprowadzenie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych do przychodów niezgłoszonych lub niedających się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego, sugerują jednak, że najpierw – w oderwaniu od art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. – należy określić znaczenie wyrażenia „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, a dopiero później ustalić – na podstawie tego przepisu – wysokość takich przychodów. W rozważanym wypadku art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie zawierałby definicji wyrażenia

„przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, którą należałoby sformułować w sposób sprawozdawczy, co w oczywisty sposób musiałyby prowadzić do arbitralnych rozstrzygnięć.

Dodatkowy problem wiąże się z tym, że na przestrzeni lat ustawodawca wyrażeniami „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz „przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych” posługiwał się dość niekonsekwentnie. Zauważmy bowiem, że:

- 1) w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pierwotnie występowało wyrażenie „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, a następnie: wyrażenie „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nie ujawnionych” (od 1 stycznia 1998 r.) i wyrażenie „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych” (od 1 stycznia 2007 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia),
- 2) w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. pierwotnie występowało wyrażenie „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, a następnie: wyrażenie „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nie ujawnionych” (od 1 stycznia 1998 r.), wyrażenie „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” (od 1 kwietnia 1999 r.) i wyrażenie „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” (od 1 stycznia 2007 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia),
- 3) w art. 30 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. występowało wyrażenie „dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów” (od 1 stycznia 1992 r. do 31 grudnia 1993 r.), a w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. – wyrażenie „dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów” (od 1 stycznia 1994 r.), wyrażenie „dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” (od 1 stycznia 1998 r.) i wyrażenie „dochody z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach” (od 31 marca 2010 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia).

Poczynione zestawienie pozwala sformułować trzy wnioski. Po pierwsze, skoro ustawodawca posługuje się wyrażeniami „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz „przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych” zarówno pojedynczo, jak i w zestawieniu, wyrażenie „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych” nie może być traktowane jako jedna nazwa złożona (nazwa alternatywna); mamy tu do czynienia z dwoma nazwami „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz „przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, którym należy przypisać odmienne znaczenia. Po drugie, w okresie do 31 grudnia 1997 r. art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przewidywał sposób ustalenia wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, natomiast art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (do 31 grudnia 1993 r.: art. 30 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) określał stawkę podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów, co znaczyłoby – zakładając, że wyrażenia „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach” oraz „przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych” nie są synonimami – iż we wskazanym okresie przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach mogły zostać opodatkowane jedynie według podstawowych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych (nie określono dla nich innej stawki), natomiast przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych nie powinny podlegać opodatkowaniu (w ustawie nie ustalono, kiedy mamy do czynienia z takimi dochodami), chociaż w praktyce ustalany był podatek ze stawką 75-procentową. Po trzecie, niezrozumiałe jest, dlaczego ustawodawca – po ujednoczeniu wyrażeń występujących w art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.,

dokonanym 1 stycznia 1998 r. – usunął z art. 20 ust. 1 tej ustawy wyrażenie „lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”.

Jak wynika ze stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, w orzecznictwie nie ustalono, kiedy przychody należy kwalifikować jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, a kiedy jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Nie ulega jednak wątpliwości, że analizowane przepisy prawne obejmują dwa stany faktyczne: gdy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody, niż zadeklarował, oraz gdy podatnik nie ujawnił źródeł swego przychodu. Zdaniem Ministra Finansów, przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach są „takie przychody, które zostały wskazane przez podatnika, jako środki pokrywające poniesione wydatki lub z których pochodzi wartość zgromadzonego mienia, lecz ich wysokość nie odpowiada wartości tych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia”, natomiast przychodami ze źródeł nieujawnionych – „przychody, które wskazane jako źródło finansowania poniesionych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia, nie zostały w odpowiednim czasie ujawnione, nie legitymują się uregulowanym stosunkiem zobowiązaniowym albo podatnik nie wskazuje (albo nie chce wskazać) żadnego źródła swoich przychodów, z którego finansowane są jego wydatki lub z którego zostało zgromadzone mienie”.

Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że relacja pomiędzy przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych budzi pewne wątpliwości. Gdyby przyjąć, że różnica między nimi dotyczy:

- 1) związku przychodów niebędących przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania z ujawnionymi i nieujawnionymi źródłami przychodów, to rozważane przychody byłyby kwalifikowane: jako przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, jeżeli podatnik ujawnił ich źródło, chociaż zataił rzeczywistą wysokość, oraz jako przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych, jeżeli podatnik zataił ich źródło (omawiane rozwiązanie – jak się wydaje – zostało przyjęte w praktyce),
- 2) zachowania podatnika, który ujawnia jedynie niektóre źródła przychodu lub nie ujawnia żadnego z nich, to w pierwszej sytuacji wszystkie przychody niebędące przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania traktowane byłyby jako przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, niezależnie od tego, czy zatajano ich źródło czy rzeczywistą wysokość, natomiast w drugiej sytuacji wszystkie przychody niebędące przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania traktowane byłyby jako przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych (z konieczności byłyby to przychody, w wypadku których zatajano ich źródło).

Niezależnie od bardzo licznych i poważnych zarzutów dotyczących materialnoprawnej podstawy ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, nie mniej istotne zastrzeżenia budzi ukształtowanie postępowania w jego przedmiocie. Zauważmy, że zgodnie z art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, przy czym w świetle art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Z powołanych przepisów prawnych należałoby wyprowadzić zasadę, że obowiązek wykazania okoliczności decydujących o możliwości ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych powinien obarczać organy podatkowe, z zastrzeżeniem zasady współpracy podatnika. W praktyce jednak – co potwierdza zarówno stanowisko Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i stanowisko Ministra Finansów – rozkład

ciężaru dowodu został ukształtowany w sposób odmienny. Organ podatkowy ma mianowicie obowiązek ustalić wysokość poczynionych przez podatnika wydatków i wartość zgromadzonego przez niego mienia oraz wykazać, że przewyższają one zeznany przez podatnika przychód, natomiast podatnik musi wykazać, iż owa nadwyżka znajduje pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Dominuje przy tym zapatrywanie, że okoliczność tę podatnik powinien udowodnić, a nie jedynie uprawdopodobnić, z zastrzeżeniem, iż niekiedy dopuszcza się samo uprawdopodobnienie, co ma miejsce najczęściej wówczas, gdy nie istnieje obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej. Na organach podatkowych nie ciąży natomiast powinność poszukiwania dowodów świadczących o posiadaniu przez podatnika pokrycia poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że skoro w świetle regulacji o.p. organy podatkowe są obowiązane zebrać materiał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą – inaczej niż utrzymuje się w praktyce – gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Nie ulega zarazem wątpliwości, iż podatnik – jako podmiot najlepiej orientujący się co do źródeł finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia – ma w tym zakresie najpełniejszą wiedzę, której zdobycie przez organy podatkowe, bez współpracy podatnika, może okazać się niemożliwe. Uwzględniając treść u.p.d.o.f. i o.p., trudno jednak stwierdzić, jakie przepisy prawne dają podstawę do przerwania na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mamy tu do czynienia z konstrukcją pozaustawową. W praktyce wskazuje się trzy uzasadnienia przyjęcia omawianej reguły rozkładu dowodu w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych: 1) ogólną regułą postępowania dowodowego, przewidującą, że obowiązek udowodnienia faktu ciąży na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne, 2) przesunięcie ciężaru dowodu na podatnika, oparte na treści czy charakterze instytucji uregulowanej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., 3) domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami, wynikające z powołanego przepisu. Żadne z tych rozwiązań nie stanowi zadowalającego rozwiązania występującego tu problemu, co zresztą wynika ze stanowisk zajętych przez uczestników postępowania, w szczególności Marszałka Sejmu, który powinności podatnika sprowadza do obowiązku współdziałania z organem podatkowym w toku postępowania dowodowego.

W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny zauważył, że wyrażona w art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.: dalej: k.c.) zasada, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne, nie jest zasadą ogólnosystemową. Gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona zastosowanie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znowelizować przepisy o.p. Należy przy tym zauważyć, że w postępowaniu administracyjnym, które w istotnym stopniu jest zbliżone do postępowania podatkowego, odpowiednikami art. 122 i art. 187 § 1 o.p. są art. 7 i art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267; dalej: k.p.a.). Pierwszy z nich stanowi, że w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli, a drugi przewiduje, iż organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Można przy tym wskazać przykłady, że gdy w konkretnym rodzaju postępowań administracyjnych ustawodawca zamierza wyłączyć ich działanie, wprowadza określone regulacje szczególne. W taki sposób postąpił w odniesieniu do:

- 1) postępowań unormowanych w ustawie z dnia 26 stycznia 2007 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz. U. z 2012 r. poz. 1164, ze zm.); w art. 3 ust. 1 omawianej ustawy wskazano, że zastosowanie w rozważanych postępowaniach znajduje k.p.a., z zastrzeżeniem jednak pewnych wyjątków; wyłączono zarazem stosowanie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a., przewidując, że organ administracji publicznej stoi na straży praworządności i jest obowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 3 ust. 2 pkt 1 i 2); poza tym wprowadzono rozwiązanie, że strony oraz inne osoby uczestniczące w postępowaniu są obowiązane przedstawiać dowody oraz dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 3 ust. 3),
- 2) postępowań unormowanych w ustawy z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (Dz. U. z 2013 r. poz. 173); w art. 21 ust. 1 omawianej ustawy wskazano, że zastosowanie w rozważanych postępowaniach znajduje k.p.a., z zastrzeżeniem jednak pewnych wyjątków; jednocześnie wyłączono stosowanie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a., przewidując, że organ administracji publicznej stoi na straży praworządności i jest obowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 21 ust. 2 pkt 1 i 2); poza tym wprowadzono rozwiązanie, że strony oraz inne osoby uczestniczące w postępowaniu są obowiązane przedstawiać dowody oraz dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 21 ust. 3).

Należy zatem zauważyć, że gdyby art. 6 k.c. wyrażał zasadę ogólnosystemową, to oba podane przykłady podważałyby założenie o racjonalności prawodawcy, gdyż powołane przepisy należałoby uznać za zbędne. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, taka interpretacja jest jednak bezpodstawna. Trzeba przyjąć, że jeżeli ustawodawca zamierza w postępowaniu przed organami administracji publicznej, w tym podatkowej, przerzucić ciężar dowodu na jednostkę, czyni to wprost przez ustanowienie określonej regulacji, wyłączając jednocześnie czy modyfikując działanie – odpowiednio – k.p.a. lub o.p. Z tego względu nie wydaje się również zasadny pogląd, że z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. można wywnioskować, wyrażone *implicite*, przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika lub – tym bardziej – że omawiany przepis formułuje domyślnie domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami. Wykładnia językowa omawianego przepisu nie daje do tego podstaw, a wykładni funkcjonalna – mająca na celu zwiększenie efektywności postępowania podatkowego – nie powinna być dokonywana na niekorzyść podatnika. Ostatecznie zatem, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, dopuszczalne jest przyjęcie, że podatnik ma obowiązek – w ramach współdziałania z organem podatkowym – uczestniczyć aktywnie w postępowaniu podatkowym, jednak skoro ciężar dowodu spoczywa na tym ostatnim, to w razie ustalenia nadwyżki dokonanych wydatków i zgromadzonego mienia nad zeznanym przychodem, wystarczające powinno być uprawdopodobnienie przez podatnika, że taka nadwyżka pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Należy bowiem zauważyć, że sytuacja podmiotu, na którym spoczywa ciężar dowodu, i podmiotu, na którym omawiany ciężar nie spoczywa, jest całkowicie odmienna. Pierwszy z nich musi wykazać zaistnienie okoliczności, z których wywodzi określone konsekwencje prawne;



drugi natomiast nie ma obowiązku wykazania ich niewystąpienia, wystarczy, że podważy wiarygodność dowodów świadczących przeciwko niemu, co w tym konkretnym wypadku sprowadza się do uprawdopodobnienia posiadania pokrycia wydatków i mienia w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Na marginesie warto przy okazji zauważyć, że zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost ani w k.p.a., ani w o.p., pozostając przede wszystkim tworem judykatury. Mając na uwadze, iż wskazana zasada ma bardzo istotne znaczenie z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca jest obowiązany jednoznacznie ustosunkować się do kwestii jej obowiązywania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w treści przepisów prawnych. Należy podkreślić, że nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe. Tym samym ustawodawca, przez odpowiednią nowelizację k.p.a. i o.p., powinien uregulować precyzyjnie treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania albo wprost wykluczyć jej stosowanie.

Ukształtowana w praktyce, niekorzystna dla podatników reguła rozkładu ciężaru dowodu może znacznie utrudniać im obronę w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, szczególnie, że okres, w jakim dopuszczalne jest ustalenie takiego podatku, nie został ograniczony czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu, lecz – w bardzo niejednoznaczny sposób – w stosunku do momentu poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia, co może nastąpić wiele lat później. Dodatkowe problemy mogą wiązać się z zakresem dowodów, jakich miałyby dostarczyć podatnik. Podkreślenia wymaga okoliczność, że zgodnie z art. 86 § 1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chociaż postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych może zostać wszczęte po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, gdy na podatnikach nie ciąży już powinność posiadania takiej dokumentacji. Co więcej, jak stwierdził Minister Finansów, w wypadku przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo dochodów zwolnionych z tego podatku, przepisy podatkowe w ogóle nie nakładają obowiązku ich dokumentowania. Okazuje się zatem, że pomimo przerwania na podatnika w istotnym zakresie ciężaru dowodu, nie wie on, przez jaki czas – dla własnego dobra – powinien przechowywać dowody świadczące o sumiennym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych lub niepowstaniu takich obowiązków, chociaż formalnie powinność posiadania omawianych dowodów albo na nim nie ciąży, albo ustaje po okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie sposób nie zauważyć, że regulacja ustawowa nie gwarantuje zatem, że podatek od dochodów nieujawnionych nie zostanie ustalony w wypadku podatnika, który uregulował zobowiązanie podatkowe, lub podatnika, w wypadku którego takie zobowiązanie w ogóle nie powstało.

Szczególne trudności, związane z brakiem odpowiednich regulacji w u.p.d.o.f., wiążą się z wykazaniem, że określony przychód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż jest przychodem wynikającym z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.). Do przychodów tych zalicza się w szczególności przychody uzyskane w związku z popełnieniem czynu zabronionego (niezależnie od tego, czy jest on również przestępstwem), a także działalność legalną, chociaż sprzeczną z przyjmowaną w

społeczeństwie aksjologią (np. prostytutka). Należy zauważyć, że z jednej strony ustawodawca deklaruje, że nie zamierza opodatkowywać rozważanych przychodów, z drugiej jednak strony nie wskazuje, w jaki sposób podatnik miałby wykazać, że dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie, co – ostatecznie – może prowadzić do ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową. Trybunał Konstytucyjny ma wprawdzie świadomość, że w praktyce może się zdarzać, że podatnicy celowo będą powoływać się na przychody wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., by uniknąć zapłaty jakiegokolwiek podatku, jednak nie znaczy to, że w demokratycznym państwie prawnym dopuszczalne jest stanowienie regulacji, których nie zamierza się traktować poważnie. Ustawodawca powinien rozważyć tę kwestię i przyjąć takie rozwiązanie, które – utrzymując niestosowanie u.p.d.o.f. do omawianych przychodów – jednoznacznie wskazałoby, w jaki sposób możliwe jest wykazanie, iż dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie. Warte rozważenia wydaje się wprowadzenie domniemania, że uzyskane przez podatnika przychody nie wynikają z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taka regulacja określałaby jasno sytuację podatnika, o ile ustalałaby również sposób obalenia domniemania: mógłby on uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach ogólnych albo próbować wykazać, że osiągnął przychód, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., znając zakres swoich obowiązków dowodowych. W aktualnym stanie prawnym, wobec braku odpowiedniego uregulowania tego zagadnienia, pozycja podatnika nie jest określona klarownie, co powoduje, że chociaż nie jest w ogóle obowiązany uiścić podatku, to jednak musi liczyć się z możliwością ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Należy zarazem zastrzec, że w wypadku przychodów z przestępstw obalenie domniemania mogłoby nastąpić jedynie na podstawie orzeczenia sądu karnego, a w wypadku przychodów z czynów zabronionych, niezakwalifikowanych jednak jako przestępstwa – na podstawie orzeczenia sądu karnego lub prokuratora. Zagadnień tych – wbrew stanowisku Prokuratora Generalnego – nie są przecież uprawnione rozstrzygać samodzielnie organy podatkowe. Rozważana kwestia z całą pewnością wymaga interwencji ustawodawcy, do którego należy określenie sposobu jej rozwiązania.

Trybunał Konstytucyjny musiał zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Zdaniem Marszałka Sejmu, instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych ma stanowić *ultima ratio*, znajdując zastosowanie jedynie wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe w drodze odtworzenia podatkowego stanu faktycznego zaistniałego w rzeczywistości. To by znaczyło, że jeżeli organ podatkowy potrafi przyporządkować dochód do określonego źródła przychodu, regułą jest opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym również pobranie odsetek od zaległości podatkowej. Problem polega jednak na tym, że ustawodawca nie uregulował zbiegu dwóch instytucji: ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 21 § 1 pkt 2 o.p., dokonywanego w drodze decyzji konstytucyjnej, oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., dokonywanego w drodze decyzji deklaratoryjnej. Jak stwierdzono już wcześniej, zdaniem Ministra Finansów, jeżeli w toku postępowania podatkowego możliwe jest zidentyfikowanie źródła przychodu (jego wysokości), to nie ustala się podatku od dochodów nieujawnionych, lecz taki przychód podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, o ile nie doszło jeszcze do przedawnienia zobowiązania podatkowego. To by znaczyło, że w rozważanym wypadku organ określa wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych według podstawowych stawek podatku, a podatnik zobowiązany jest uiścić taki podatek wraz z odsetkami za zwłokę. Nierozstrzygnięcie zbiegu wskazanych instytucji powoduje, że w istotnym stopniu o

zastosowaniu jednej z nich decyduje organ podatkowy. Jak jednak wynika z pkt 1 przedłożonych przez Ministra Finansów wytycznych dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (w wersji z lutego 2009 r. i z grudnia 2010 r.): „w przypadku ujawnienia, w toku postępowania (kontroli) ponad wszelką wątpliwość, rzeczywistego źródła przychodów, określonego w art. 10 ust. 1 updf – dochód w zakresie, w jakim da się przypisać do tego źródła, podlega opodatkowaniu w trybie właściwym dla dochodów z tegoż źródła”. Sformułowanie „ponad wszelką wątpliwość” oznacza przy tym, że nie sposób przyjąć, by organy podatkowe traktowały ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych jako *ultima ratio*; wręcz przeciwnie w razie wystąpienia wątpliwości co do pochodzenia niezgłoszonych przychodów korzystają z tej właśnie możliwości, a wyjątkowo decydują się na określenie wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Jest to kolejny przejaw konsekwencji przerzucenia ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym dochodów nieujawnionych na podatnika; należy przy tym zauważyć, że w wypadku przychodu zadeklarowanego, to organ podatkowy musiałby podważyć złożone mu zeznanie.

Podkreślenia wymaga również okoliczność, że – wbrew zapewnieniom uczestników postępowania – ze statystyk przedłożonych przez Ministra Finansów nie wynika wcale, by podatek od dochodów nieujawnionych ustalany był jedynie w wypadku, gdy różnica pomiędzy poczynionymi wydatkami i wartością zgromadzonego mienia a posiadanym przez podatnika ich pokryciem jest istotna. Tytułem przykładu można wskazać, że w latach 1997-2012 na 928 decyzji ostatecznych wydanych przez organy kontroli skarbowej (Trybunałowi nie dostarczono analogicznego zestawienia dotyczącego decyzji wydanych przez organy podatkowe): 1) w 111 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie do 1 000 zł, 2) w 120 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 1 000 zł do 5 000 zł, 3) w 87 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 5 000 zł do 10 000 zł. To znaczy, że w ponad 30% spraw ustalony dochód z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach nie przekraczał kwoty 13 400 zł, którą – mając na uwadze możliwość gromadzenia oszczędności przez wiele lat – trudno uznać za szczególnie wysoką.

Przedstawiona analiza art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p. wskazuje, że mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach jest obciążony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. Wprowadzając szczególnie restrykcyjną instytucję podatku od dochodów nieujawnionych, ustawodawca unormował ją jedynie w trzech lakonicznych przepisach prawnych, z których dwa okazały się wyjątkowo nieprecyzyjne i niejednoznaczne, podczas gdy instytucjom zdecydowanie mniej skomplikowanym, a przede wszystkim mniej ingerującym w konstytucyjne prawa jednostek, poświęca całe akty normatywne. Można zaryzykować stwierdzenie, że w rzeczywistości omawiane przepisy prawne tworzą jedynie szkielet instytucji, gdyż jej treść została ukształtowana dopiero w praktyce, co w oczywisty sposób musi budzić poważne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego. Należy zauważyć, że w takim wypadku nie jest wystarczające, by podatnik znał obowiązujące regulacje prawne; w celu ustalenia przysługujących mu praw i ciężących na nim obowiązków powinien równoległe zapoznać się ze stanowiskiem organów podatkowych oraz orzecznictwem sądowym.

Pomimo obowiązywania u.p.d.o.f. od ponad 20 lat, a o.p. – od ponad 15 lat, niektóre wątpliwości nie zostały do tej pory dostrzeżone w orzecznictwie, z kolei w

wypadku tych, które zostały zauważone i wyjaśnione, mamy do czynienia – wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* – z rozstrzygnięciami na niekorzyść podatników. Należy zaznaczyć, że wprawdzie budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych, to jednak po raz kolejny konieczne wydaje się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*. Naruszenie wskazanej reguły interpretacyjnej doprowadziło do istotnego pogłębienia poziomu wadliwości badanej regulacji, gdyż wydaje się, że przynajmniej niektóre sporne kwestie można było rozstrzygnąć na korzyść podatników.

Nie sposób pominąć w tym miejscu okoliczności, że ustawodawca zdawał sobie sprawę z istniejących kontrowersji dotyczących podatku od dochodów nieujawnionych. Nie jest zatem zrozumiałe, dlaczego zaniechał podjęcia odpowiednich działań legislacyjnych, mających na celu ich usunięcie, ograniczając się jedynie do nowelizacji nierozwiązujących zasadniczych problemów. Podkreślenia wymaga, iż w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obarczających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzone na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego. Odnosząc poczynione uwagi do niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że to, iż większość wątpliwości dotyczących podatku od dochodów nieujawnionych była i jest rozstrzygana jednolicie przede wszystkim z uwzględnieniem interesu fiskalnego państwa, nie powinno było powstrzymać ustawodawcy przed dokonaniem odpowiednich zmian legislacyjnych mających na celu doprecyzowanie tej instytucji.

Podstawowy zarzut, jaki należy postawić skarżonej regulacji, dotyczy wyjątkowo niejasnego ukształtowania pojęcia przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.) oraz będącego tego następstwem braku jednoznacznego określenia zasad dotyczących biegu terminu ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych (art. 68 § 4 o.p. w związku z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.). Pozostałe zastrzeżenia związane z: rozkładem ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, określeniem zakresu obowiązków dokumentacyjnych ciążących na podatnikach, opodatkowaniem przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, mają wprawdzie mniejsze znaczenie, jednak istotnie pogłębiają przekonanie o naruszeniu wymogów ustawy zasadniczej. Wadliwość art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., określającego stawkę podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach, okazuje się wyłącznie pochodną niejednoznaczności pojęcia przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych.

Należy przypomnieć, że w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowiących w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych). Podkreślenia wymaga zatem, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy prawne nie spełniają nawet wymogów właściwych dla standardu zwykłego (art. 2 Konstytucji), chociaż – jako unormowania podatkowe – winny realizować wymogi właściwe dla standardu podwyższonego (art. 84 i art. 217 Konstytucji). Gdyby za przedstawicielem Ministra Finansów przyjąć, że jednym z zasadniczych celów istnienia instytucji podatku od dochodów nieujawnionych jest prewencja i w tym zakresie omawiana instytucja (w szczególności 75-procentowa stawka podatkowa) skutecznie spełnia swoją rolę, skłaniając podatników do rzetelnego zgłaszania osiągniętych przychodów, to trzeba zaznaczyć, iż w żadnym razie prewencji nie można traktować tak instrumentalnie, żeby prowadziło to do lekceważenia elementarnych wymogów dotyczących jasności i precyzji przepisów prawnych, które mają być stosowane w odniesieniu do jednostek.

W tym stanie rzeczy, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. naruszają zasadę poprawnej legislacji, będącą składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. określa wyłącznie stawkę podatku od dochodów nieujawnionych, nie wywołując w tym zakresie wątpliwości interpretacyjnych, stąd nie sposób dopatrzeć się w jego wypadku niezgodności z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi.

7.2. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, zasadne jest przytoczenie kilku wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego, dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zagadnienie to niedawno było bowiem przedmiotem pogłębionej analizy w dwóch sprawach.

W wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, Trybunał Konstytucyjny syntetycznie omówił mechanizm przedawnienia w świetle wymogów stawianych przez ustawę zasadniczą, podsumowując swój dotychczasowy dorobek w tej materii. Stwierdził mianowicie, że przedawnienie jest instytucją, która została wymieniona w Konstytucji. Jakkolwiek ustrojodawca nie definiuje, ani nie ustala wyraźnie, na czym ma ono polegać, to jednak uwzględnia jego obecność w systemie prawa. Do przedawnienia bezpośrednio odnoszą się trzy przepisy Konstytucji: art. 43, art. 44 oraz art. 105 ust. 3. Przepisy te odnoszą się do materii szeroko rozumianego prawa karnego, określając przesłanki wyłączenia przedawnienia.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano konsekwentnie pogląd o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Ponadto wskazywano na brak możliwości wyprowadzenia rozważanego prawa z art. 2 Konstytucji. Instytucję przedawnienia – w świetle orzecznictwa TK – należałoby w związku z tym postrzegać raczej jako element polityki państwa. Stanowiska te odnosiły się głównie do przedawnienia karalności czynów zabronionych oraz wykonania orzeczonej kary. Na temat przedawnienia w prawie podatkowym, po raz pierwszy, Trybunał wypowiedział się szeroko w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). W jego ocenie, przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, i art. 217 Konstytucji,

statuującego władztwo finansowe państwa. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie.

Uzupełniając i rozwijając dotychczasowe orzecznictwo dotyczące przedawnienia w prawie podatkowym, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś – potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.

Trybunał zwrócił uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe dysponują szerokimi kompetencjami kontrolnymi.

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat – ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych – mogą przestać

spełniać wymóg konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Trybunał Konstytucyjny przyjął w konsekwencji, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wymagającą uwzględnienia wartość konstytucyjną. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Zawarte w omawianym orzeczeniu stanowisko Trybunału miało stanowić dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych.

Nie bez znaczenia dla rozpoznawanej sprawy jest również stanowisko wyrażone w wyroku TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81). W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny zauważył, że Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wobec braku konstytucyjnej regulacji tej problematyki, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy. Swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie ma jednak charakteru nieograniczonego. Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną.

Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku o sygn. P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek

przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Trybunał stwierdził zatem, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych przez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Z jednej strony, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy postrzegać w kontekście art. 84 Konstytucji, wyrażającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Z obu tych przepisów wynika, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego. Z tego względu przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest konstytucyjnie pożądanym sposobem jego wygaśnięcia, gdyż takim jest – jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. P 26/10 – szeroko rozumiana zapłata podatku, obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Z drugiej jednak strony, kształtując przepisy prawa daninowego, ustawodawca musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych. Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele,



tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem „wiecznym dłużnikiem” państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Jednocześnie zawilość przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i zróżnicowana wykładnia w praktyce organów podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wówczas bowiem to na podatniku ciąży obowiązek poprawnego obliczenia oraz zapłaty należnego podatku, a także złożenia prawidłowej deklaracji dokumentującej to rozliczenie. Upływ czasu, z jednej strony, wzmacnia przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego, a z drugiej strony, utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokość, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Przystępując do analizy zarzutu naruszenia przez kwestionowane regulacje zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, wynikającej z zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że większość zagadnień związanych z tym zarzutem została już omówiona wcześniej. Należy jednak przypomnieć, że w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. możliwość wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych nie jest *de facto* ograniczona czasowo w stosunku do momentu uzyskania określonego przychodu; pięcioletni termin wydania takiej decyzji liczony jest bowiem dopiero od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym dokonane zostały wydatki lub zgromadzono mienie, z czym również wiążą się poważne wątpliwości interpretacyjne. Poczynione ustalenia prowadzą do wniosku, że decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych może zostać wydana również po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, co potwierdzają stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymał zapatrywanie, że ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Umożliwia ono stabilizację sytuacji prawnej jednostki, a tym samym stabilizację stosunków społecznych, które bezspornie są wartościami warunkującymi prawidłowe funkcjonowanie jednostek oraz poprawne kształtowanie ich relacji z państwem, co ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, ingerującym w sferę konstytucyjnych praw majątkowych. Podatek od dochodów nieujawnionych, przewidziany w u.p.d.o.f. i w o.p., powoduje, że przedawnienie zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego staje się w istocie iluzoryczne, a w konsekwencji mamy tu do czynienia z instytucją pozorną. Dodatkowo, jeśli wziąć pod uwagę okoliczność, że możliwość powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów

nieujawnionych nie jest ograniczona żadnym terminem w stosunku do momentu uzyskania przychodu, dochodzi również do niezgodnego z ustawą zasadniczą podważenia bezpieczeństwa prawnego jednostki, która w niedającym się przewidzieć okresie musi liczyć się z koniecznością poniesienia negatywnych konsekwencji: 1) nieuiszczenia przez nią należności podatkowej bądź 2) braku możliwości wykazania, że nie ciążył na niej obowiązek podatkowy albo że został on przez nią spełniony. Tym samym aktualizują się liczne zagrożenia związane z nadmiernie długim okresem przedawnienia, tudzież faktycznym jego brakiem, jakie nader trafnie zasygnalizował już w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Szczęólnego znaczenia w tym kontekście nabiera sposób rozłożenia ciężaru dowodu w postępowaniach w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Skoro podatnik musi wykazać, że poczynione przez niego wydatki i zgromadzone przez niego mienie znajdują pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, to znaczy, że w bliżej niesprecyzowanym okresie powinien posiadać w tym celu odpowiednie dowody, gdyż w przeciwnym razie może narazić się na ustalenie w jego wypadku podatku ze stawką 75-procentową.

Trybunał Konstytucyjny ma świadomość, że z dobrodziejstwa przedawnienia korzystają przede wszystkim podatnicy nieuczciwi, jednak gdyby zastrzec, iż ma ono oddziaływać jedynie na sytuację podatników uczciwych, to rozważana instytucja nie spełniałaby jakiegokolwiek roli: w wypadku podatników, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki i w razie kontroli są w stanie to wykazać, przedawnienie nie znajdowałoby zastosowania, natomiast podatnicy, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki, ale w razie kontroli nie są w stanie tego wykazać, byłiby traktowani na równi z podatnikami nieuczciwymi. Tym samym zasady, konstrukcja i terminy przedawnienia w prawie podatkowym muszą zostać określone w sposób jednoznaczny i precyzyjny, a przede wszystkim realizować podstawową funkcję omawianej instytucji, tj. doprowadzenie do ostatecznego wygaśnięcia należności podatkowej, niezależnie od oceny zachowania podatników.

Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że regulacje polskiego prawa podatkowego bardzo dalekie są od jasności i precyzji (zob. np. wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 3 czerwca 2013 r., RPO-735419-V/13/ST, skierowane do Ministra Finansów, w którym sformułowano postulat głębokiej reformy obowiązującego prawa podatkowego), co w powiązaniu z rozbieżnymi stanowiskami organów podatkowych oraz niejednorodnym orzecznictwem sądowym powoduje, że podział podatników na uczciwych i nieuczciwych trudno uznać za ostry. Nierzadko zdarza się przy tym, że sposób rozumienia przepisów podatkowych ewoluje przez lata. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, rozumiane jako ostateczne i nieodwołalne ich wygaśnięcie, stanowi, w pewnym sensie, remedium na te zjawiska, osłabiając ich negatywne konsekwencje. Skoro bowiem niedopuszczalna jest kontrola wykonania zobowiązań powstałych przed laty, to zdecydowanie rzadziej wystąpi sytuacja, w której uczciwy podatnik zostanie zaliczony po czasie, w wyniku zmiany linii orzeczniczej, do podatników nieuczciwych.

Oceniając konstytucyjność kwestionowanej regulacji, należało mieć także na uwadze, że w kontekście podatku od dochodów nieujawnionych, sytuacja podatnika – w razie przedawnienia się jego zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych – ulega wręcz pogorszeniu. Okazuje się bowiem, iż w istocie przedawnienie, które powinno prowadzić do ostatecznego i nieodwołalnego wygaszenia zobowiązania podatkowego, może działać w tym wypadku na niekorzyść podatnika. Zauważmy mianowicie, że przed upływem terminu przedawnienia:

- 1) podatnik ma możliwość dobrowolnego złożenia deklaracji podatkowej lub skorygowania deklaracji złożonej już wcześniej i uregulowania podatku

dochodowego, obliczonego według stawek podstawowych, wraz z odsetkami za zwłokę, co pozwoli mu uniknąć obowiązku zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych,

- 2) organ podatkowy w razie wszczęcia postępowania w przedmiocie podatku od dochodów nieujawnionych, jeżeli w toku takiego postępowania dojdzie do ujawnienia źródła przychodu i jego wysokości, może – zamiast ustalenia omawianego podatku – określić wysokość zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych, co będzie skutkowało koniecznością uiszczenia podatku dochodowego, obliczonego według stawek podstawowych, wraz z odsetkami za zwłokę.

Po upływie terminu przedawnienia zapłata podatku dochodowego na zasadach ogólnych, dobrowolna lub przymusowa, nie jest już jednak możliwa ze względu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. W tym kontekście można stwierdzić, że kwestionowane przepisy prawne nie tyle sprowadzają przedawnienie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych do instytucji pozornej, ale wręcz czynią z niego instytucję *à rebours*, skoro jego wystąpienie nie poprawia sytuacji dłużnika, lecz ją pogarsza.

W tym stanie rzeczy, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. naruszają również zasadę ochrony stabilności stosunków prawnych, będącą składową zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzioną z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie reguluje zagadnień związanych z czasowymi aspektami instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych, stąd nie ma wpływu na stabilizację sytuacji prawnej podatnika.

8. Podstawową konsekwencją rozstrzygnięcia podjętego przez Trybunał Konstytucyjny jest pozbawienie mocy obowiązującej zakwestionowanych regulacji prawnych. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. przestanie obowiązywać z chwilą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, natomiast art. 68 § 4 o.p. w brzmieniu od 1 stycznia 2003 r. – z upływem 18 miesięcy od dnia jego opublikowania.

Trybunał przypomniał, że powołane przepisy prawne stanowią łącznie – wraz z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. – podstawę rekonstrukcji normy prawnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalania podatku od dochodów nieujawnionych. Stwierdzenie niekonstytucyjności któregokolwiek z nich, powodując eliminację takiej normy kompetencyjnej z systemu prawnego, wyklucza kontynuowanie dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań. W konsekwencji, możliwość prowadzenia postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie:

- 1) art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. ustanie z chwilą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw,
- 2) art. 68 § 4 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. ustanie z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw, z zastrzeżeniem postępowań prowadzonych w oparciu o zakwestionowaną wersję art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Odroczenie momentu utraty mocy obowiązującej art. 68 § 4 o.p. miało na celu zapewnienie ustawodawcy czasu niezbędnego do dokonania odpowiednich zmian legislacyjnych. Stanowczo należy jednak podkreślić, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych. Jakkolwiek zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego aktualnym brzmieniu, to rozważany przepis jest obciążony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym, stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.

9. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że obowiązkiem ustawodawcy jest zapewnienie realizacji zasady powszechności opodatkowania, w tym zwalczanie procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości. Przeprowadzona analiza doprowadziła jednak do wniosku, że poddane kontroli konstytucyjności prawa przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów nieujawnionych zostały skonstruowane wadliwie, umożliwiając organom podatkowym podejmowanie w istotnym stopniu arbitralnych decyzji wobec podatników oraz uniemożliwiając stabilizację sytuacji prawnej tych ostatnich. Gdyby ustawodawca podjął na nowo próbę uregulowania rozważanego zagadnienia, powinien dokładnie przemyśleć model instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, biorąc pod uwagę wszystkie zastrzeżenia zawarte w niniejszym wyroku, a w szczególności potrzebę:

- 1) precyzyjnego i jasnego zdefiniowania przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, tak by można było jednoznacznie ustalić, w jakich sytuacjach mamy do czynienia z takimi przychodami,
- 2) określenia wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz przepisów ustaw podatkowych przewidujących opodatkowanie przychodów innymi rodzajami podatków niż podatek dochodowy od osób fizycznych,
- 3) precyzyjnego ustalenia, w jakich sytuacjach organ podatkowy ma określić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich ma ustalić podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- 4) jednoznacznego wskazania okresu, w jakim możliwe ma być wydawanie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- 5) respektowania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, powstałych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych,
- 6) sprecyzowania – uwzględniając charakterystykę poszczególnych źródeł przychodów – zakresu obowiązków dowodowych ciążących na organie podatkowym i podatniku w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w tym dookreślenia zakresu dokumentacji, jaką ewentualnie ma przedstawić podatnik w celu wykazania uregulowania zobowiązania podatkowego lub niepowstania takiego zobowiązania,
- 7) rozwiązania problemu opodatkowania przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w tym precyzyjnego zdefiniowania wskazanych przychodów,
- 8) jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym, w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieuiszczonego podatku.

Mając na uwadze specyfikę podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny poddaje pod rozwagę ustawodawcy zasadność kompleksowego uregulowania tej instytucji, np. w odrębnym rozdziale lub w odrębnym akcie

normatywnym, z jednoczesnym wskazaniem, jakie przepisy ogólne u.p.d.o.f. i o.p. mają znajdować do niej zastosowanie. Trybunał zwraca zarazem uwagę na trzy zagadnienia. Po pierwsze, nowe uregulowania muszą bezwzględnie respektować zasadę poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), wzmocnioną przez zasadę szczególnej określoności regulacji podatkowych (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji), co pozwoli wykluczyć podejmowanie wobec podatników rozstrzygnięć arbitralnych, nieopartych wprost na ustawie. Po drugie, w świetle zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) należy wziąć pod uwagę możliwość zróżnicowania stawek podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w zależności od stawki podatku właściwej dla zatajonego dochodu oraz w zależności od wysokości zatajonego dochodu. Trzeba bowiem mieć na względzie, że im mniejsza kwota nieujawnionego dochodu, tym mniejsza szkodliwość społeczna zachowania podatnika, większa możliwość nieświadomego charakteru naruszenia prawa podatkowego oraz większe ryzyko omyłki organów podatkowych. Po trzecie, należy przypomnieć o konieczności przestrzegania zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nakazującej odpowiednie ukształtowanie rozwiązań intertemporalnych.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.