

RCL DPiO 5604-92/13

**ANALIZA**  
**WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO**  
**Z DNIA 18 LIPCA 2013 R., O SYGN. AKT SK 18/09**

**I. INFORMACJE O ORZECZENIU:**

**1. Metryka orzeczenia:**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., o sygn. akt SK 18/09. Sentencja orzeczenia została ogłoszona w dniu 27 sierpnia 2013 r. w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej pod poz. 985.

**2. Sentencja orzeczenia:**

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że:

- 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, z późn. zm.), 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** ww. ustawy, 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;
- 3) **art. 68 § 4** ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) **jest niezgodny** z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

**3. Utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji:**

Przepis art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej „u.p.d.o.f.”, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., nie utracił mocy obowiązującej na skutek ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Powyższe wynika z faktu, iż ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 oraz z 2008 r. Nr 209, poz. 1316), nadała art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2007 r. nowe brzmienie. Niemniej jednak na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., były jeszcze prowadzone postępowania w sprawie podatku

od dochodów nieujawnionych, i przepis ten stanowił podstawę rozstrzygnięć w zakresie ustalenia wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Tym samym uzasadnione było stwierdzenie niekonstytucyjności ww. regulacji. W związku z powyższym w dniu wejścia w życie ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego, tj. w dniu 27 sierpnia 2013 r., obalone zostało domniemanie konstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., a co za tym idzie ustała możliwość prowadzenia w oparciu o ten przepis, w niekonstytucyjnym brzmieniu, postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych.

Natomiast art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, zwanej dalej „Ordynacją”, przepis ten utraci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego, tj. z upływem dnia 27 lutego 2015 r.

#### **4. Stan prawny (poddany ocenie Trybunału Konstytucyjnego w orzeczeniu):**

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają dochody, powiązane z różnymi źródłami przychodów – z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji zaniechano poboru podatku – będące nadwyżką wynikającą z różnicy między sumą przychodów z tego źródła a kosztami ich uzyskania, osiągniętą w roku podatkowym (art. 9 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.). 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, zaś kategorie źródeł przychodów zostały wyliczone w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. (m.in. stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście). W art. 12-20 u.p.d.o.f. ustawodawca dokonał powiązania danej kategorii źródła przychodu z konkretnymi rodzajami przychodów, wskazując iż jedną z kategorii źródeł opodatkowania są przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9), za które, jak stanowi art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., uważa się m.in. **przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach**.

Wysokość **przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych**, zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., ustalana była na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli w wydatki te i wartości nie znajdowały pokrycia mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Mimo tego, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. także obecnie odwołuje się do

ustalania wysokości **przychodów**, w orzecznictwie i doktrynie wskazuje się, iż są one tożsame z dochodami z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach, które podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Powyższe twierdzenie uzasadnione jest faktem, iż **poczynione w danym roku podatkowym wydatki i zgromadzone w tym roku mienie** świadczy o dochodzie, którym podatnik mógł faktycznie dysponować, dokonując wydatków czy gromadząc mienie.

W tym miejscu podkreślenia wymaga również, że do przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie ma 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**. Ponadto, przychód (dochód) ten nie podlega kumulacji z dochodami innego rodzaju, które opodatkowane są według skali podatkowej, lecz jest poddany opodatkowaniu zryczałtowanemu z zastosowaniem stawki podatkowej 75-procentowej, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

Przepis art. 68 § 4 Ordynacji ustanawia zasady przedawnienia zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, wskazując, iż zobowiązanie to nie powstaje, jeżeli decyzja je ustalająca 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. Tym samym, inaczej niż w przypadku „podstawowej” formy powstawania zobowiązań podatkowych – z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji) – nowe zobowiązanie podatkowe kreuje decyzja ustalająca wysokość podatku od dochodów nieujawnionych (decyzja konstytutywna; art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji).

Uzupełniająco należy jedynie wskazać, że co do zasady termin złożenia zeznania rocznego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, upływa z dniem 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym (art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. z zastrzeżeniem art. 45 ust. 2 w związku z art. 37 u.p.d.o.f.), i w tym terminie podatnicy obowiązani są uiścić podatek (art. 45 ust. 4 u.p.d.o.f.). Zgodnie zaś z art. 70 § 1 Ordynacji, 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 Ordynacji)<sup>1)</sup>.

---

<sup>1)</sup> Wyjaśniając funkcję powyższych rozwiązań, należy jedynie zaznaczyć, że w orzecznictwie i doktrynie prawniczej wskazuje się, iż opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ma na celu wymierzenie podatku dochodowego, gdy takiego wymiaru nie dokona sam podatnik, a nie zastosowanie wobec niego swego rodzaju represji. Instytucja ta pełni funkcję restytucyjną, która zmierza do

## 5. Powołany wzorzec konstytucyjny:

Podstawą stwierdzenia niekonstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., i art. 68 § 4 Ordynacji był zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji, wywodzonej z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W analizowanym wyroku, Trybunał Konstytucyjny prezentował konsekwentnie stanowisko, iż zasada ta jest związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa<sup>2)</sup>, nakazującymi formułowanie przepisów prawa w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Jasność i precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak aby ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Jak podkreślił Trybunał, powyższe zasady mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności, zwłaszcza m.in. w sferze prawa podatkowego. Ustawodawca nie może bowiem, 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. Każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa powinien być sformułowany w sposób pozwalający na jednoznaczne ustalenie, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom, oraz powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Ponadto obowiązkiem ustawodawcy jest takie formułowanie przepisów, aby zakres ich zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których zamierzał on wprowadzić ograniczenie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wyjątkowy przypadek naruszeniem zasady poprawnej legislacji może zachodzić również, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane określone znaczenie normatywne wynikające z ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni. Wówczas przedmiotem kontroli i stwierdzenia niekonstytucyjności staje się norma prawna, odtworzona w praktyce orzeczniczej w ten sposób, że:

---

uzupełnienia i rekompensaty ewentualnych strat państwa wynikających z nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań podatkowych, jak również prewencyjną, mobilizując podatników do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych. Z uwagi na fakt, iż w większości przypadków nie jest możliwe określenie rzeczywistej wysokości strat ponoszonych przez państwo, w wyniku niedopełnienia przez podatników ich obowiązków podatkowych, w u.p.d.o.f. przyjęto wzorzec opodatkowania nie według skali podatkowej, lecz według zwiększonego zobowiązania podatkowego z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez obowiązek wtórny i zastępczy, który dotyczy dochodu w postaci wydatków i majątku, przy czym w modelu opodatkowania dochodów ustalanych na podstawie ww. znamion zewnętrznych zakłada się, że zarówno przedmiot podatku dochodowego (dochód), jak i jego podstawa istnieją, lecz nie dadzą się w zwykły sposób przewidziany w ustawie odtworzyć celem odwzorowania podatku; Instytucja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach została poddana obszernej analizie w wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08.

<sup>2)</sup> Tak m.in. w wyroku TK z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06.

- 1) spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, a także
- 2) 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. Wówczas dochodzi do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, mających w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne.

W przytoczonym przypadku stwierdzenie naruszenia zasady poprawnej legislacji, zdaniem Trybunału, oparte jest przede wszystkim na zachowaniu prawodawcy polegającym na:

- 1) niesformułowaniu aktu normatywnego w sposób, który wykluczyłby niedopuszczalne z punktu widzenia Konstytucji, analogiczne bądź rozszerzające stosowanie przepisów prawnych albo
- 2) niezareagowaniu, następczo na niewłaściwą interpretację przepisów prawnych w praktyce orzeczniczej (mimo pierwotnie zachowanego standardu legislacyjnego aktu normatywnego), i niewprowadzeniu do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie.

Dodatkowo w analizowanym wyroku zaznaczono, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników. Tym samym, jeżeli regulacje podatkowe okazują się wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy zastosować rozwiązanie uwzględniające interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Podobnie za niedopuszczalne należy uznać analogiczne, czy też rozszerzające stosowanie niejednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Zrekonstruowana w powyższy sposób zasada poprawnej legislacji posłużyła Trybunałowi Konstytucyjnemu do odniesienia się wobec zagadnień budzących jego zastrzeżenia, objętych mechanizmem opodatkowania dochodów nieujawnionych, tj.:

- 1) pojęcia przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, w kontekście:
  - a) zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu, czyli czynienia wydatków i gromadzenia mienia, oraz
  - b) braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania– z uwzględnieniem kwestii biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych;
- 2) ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku;
- 3) obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej;

- 4) opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- 5) zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.

**Ad. 1a.** Trybunał zauważył, iż zasadniczy problem zasadza się na tym, czy określony 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 jego definicję**. W pierwszej kolejności, rozstrzygnąć należało kwestię rozumienia wymogu, aby *poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartości zgromadzonego w tym roku mienia znajdowały pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich*, a w tym także kwestie: uznania danego działania, jako **poniesienie wydatków albo gromadzenie mienia**; ustalenia, czy pojęcie „**zgromadzone mienie**” w obu przypadkach ma identyczne znaczenie.

Jak zauważył Trybunał, wykluczając niedopuszczalną wykładnię, w której dana wartość – służąca ustaleniu wysokości przychodu – byłaby na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. kwalifikowana podwójnie, raz z tytułu poniesionego wydatku, a drugi raz z tytułu zgromadzonego za ten wydatek mienia, pozostają dwie możliwości rozumienia pojęć „poniesione wydatki” i „zgromadzone mienie”:

- 1) jeżeli przez ponoszenie wydatków rozumiane będą zarówno czynności, w wyniku których nie dochodzi do zgromadzenia mienia (wydatki konsumpcyjne), jak i czynności prowadzące do zgromadzenia mienia, wówczas gromadzeniem mienia w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. będzie wyłącznie jego nieodpłatne nabycie;
- 2) jeżeli zaś przez ponoszenie wydatków rozumiane będą jedynie czynności, w wyniku których nie dochodzi do zgromadzenia mienia (wydatki konsumpcyjne), to gromadzeniem mienia będzie zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne jego nabycie.

Ustalenie rozumienia ww. pojęć ma istotne znaczenie dla wskazania roku, do którego należałoby przypisać przychód nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych, a w konsekwencji stwierdzenia, czy zachowany został termin wydania decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych, określony w art. 68 § 4 Ordynacji. Zakładając, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi definicję ww. przychodu, i o jego wystąpieniu decyduje poniesienie wydatków w celu nabycia mienia, a dokonanie wydatków oraz zgromadzenie mienia nastąpiło w różnych latach podatkowych, to zgodnie z zasadą powstawania zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji), w pierwszym wariantcie przychód należy przypisać do roku poniesienia wydatków, natomiast w drugim wariantcie do roku zgromadzenia mienia.

Z powyższego wynika, iż analizowany przepis nie pozwala, jego adresatom, na jednoznaczne określenie, do którego roku należy przypisać przychód niezajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych. Co za tym idzie uniemożliwia precyzyjne ustalenie, czy w danym przypadku dochowano terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (art. 68 § 4 Ordynacji).

Odnosząc się do rozumienia samego wyrażenia „**zgromadzone mienie**”, które występuje w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dwukrotnie, jako czynność wtórna (podatnik ponosi w danym roku podatkowym określone wydatki lub gromadzi określone mienie), oraz jako czynność pierwotna (które mają być sfinansowane z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych), Trybunał zauważył, że na gruncie przedmiotowej regulacji pojawia się również problem podwójnego biegu terminu wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (art. 68 § 4 Ordynacji). Problem ten zaistniał w kontekście reguł wykładni językowej, które nakazują temu samu terminowi, występującemu wielokrotnie w obrębie danego aktu normatywnego, nadać to samo znaczenie (zakaz wykładni homonimicznej). Tym samym, jeżeli wyrażeniu „zgromadzone mienie” w obydwu przypadkach jest przypisane to samo znaczenie, a czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, to termin wydania ww. decyzji biegnie w rzeczywistości dwukrotnie. Bowiem art. 68 § 4 Ordynacji nie precyzuje, czy rokiem, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, jest rok uzyskania przychodów z tytułu dokonania czynności pierwotnych, czy też rok, w którym podatnik poczynił wydatki lub zgromadził mienie, czyli rok uzyskania przychodów z tytułu dokonania czynności wtórnych.

Zatem, jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny ww. **decyzja może być wydana w terminie określonym w art. 68 § 4 Ordynacji**, po pierwsze, „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)”. Po drugie „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”. Równocześnie w tym drugim przypadku, weryfikacja przez organy podatkowe czynności wtórnych, oznacza także kontrolę czynności pierwotnych – w celu ustalenia, czy pierwotnie zgromadzone mienie, służące sfinansowaniu wtórnie zgromadzonego mienia i poczynionych wydatków, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania – choćby nawet upłynął już termin przedawnienia. Co oznacza, że czynności pierwotne mogą być weryfikowane przez organy podatkowe dwukrotnie, raz w terminie

5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym dokonano czynności pierwotnych, a drugi raz, w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym dokonano czynności wtórnych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „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 Ordynacji biegnie na nowo”<sup>3)</sup>.

**Ad. 1b.** Wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego budził również fragment art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dotyczący 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**.

Dokonując wykładni językowej tego fragmentu, Trybunał zauważył, że należałoby przyjąć, iż przez przychód opodatkowany rozumie się przychód, w wypadku którego uiszczony został podatek (obliczony od dochodu powiązanego z danym przychodem). W konsekwencji przychodem nieopodatkowanym byłby taki przychód, w wypadku którego podatek nie został uregulowany – w tym poczynając od sytuacji, w których podatnik w ogóle nie zgłasza przychodu, bądź zgłasza przychód, ale zaniża jego wysokość, po sytuacji w których 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. Przy tak szerokim rozumieniu analizowanego wyrażenia, okazałoby się, że przychodami nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych są nie tylko przychody zatajone (lub których wysokość została zatajona), ale również przychody (i ich wysokość) zgłoszone organom podatkowym, co do których wyłącznie nie uregulowano zobowiązania podatkowego. Powyższe rozumienie byłoby sprzeczne z potocznie przyjętym znaczeniem

<sup>3)</sup> W celu uniknięcia podwójnego biegu terminu wydania decyzji ustalająca podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach można przyjąć, że występujące w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyrażenie „zgromadzone mienie”, zostało zastosowane w dwóch różnych znaczeniach. Mienie zgromadzone pierwotnie mogłoby być rozumiane jako „mienie w pewien sposób niejawnie czy niewykrywalne (np. środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym)”, a mienie zgromadzone wtórnie mogłoby oznaczać „mienie w pewien sposób jawne czy wykrywalne (np. mieszkanie, samochód, jacht)”. Wówczas rok zgromadzenia mienia „jawnego”, byłby rokiem od którego biegnie, wskazany w art. 68 § 4 Ordynacji, termin wydania decyzji ustalającej podatek. Jednak, jak zauważył Trybunał, takie ustalenie, po pierwsze, naruszałoby zakaz wykładni homonimicznej. Po drugie, mogłoby *de facto* doprowadzić do dalszego wydłużenia okresu niepewności, ponieważ każdorazowo, gdy zgromadzone mienie niejawnie służyłoby sfinansowaniu innego mienia niejawnego, termin wskazany w art. 68 § 4 Ordynacji w ogóle nie rozpoczynałby biegu, gdyż „końcowy termin wydania decyzji należy ustalić w odniesieniu do roku poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia jawnego”. Ponadto, jak podkreśla Trybunał, przyjęcie wskazywanego wyżej rozróżnienia mienia niejawnego i jawnego „prowadziłoby 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”.



wyrażenia „przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, a także nie znajdowałoby uzasadnienia z punktu widzenia nadmiernego rygoryzmu instytucji podatku od dochodów nieujawnionych.

W świetle powyższego Trybunał Konstytucyjny, w toku postępowania, poczynił ustalenia z których wynika, że w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych wyrażenie „przychody opodatkowane” jest odnoszone przede wszystkim do przychodów zgłoszonych w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, bez względu na uiszczenie od nich podatku należnego. Jednocześnie dopuszcza się także późniejsze, w toku właściwego postępowania podatkowego, ustalenie źródła i wysokości przychodu niezgłoszonego uprzednio w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, o ile istnieje możliwość ich zidentyfikowania w ramach takiego postępowania.

Zaprezentowane stanowisko organów podatkowych i sądów nie wynika jednak wprost z u.p.d.o.f., lecz stanowi rezultat jej funkcjonalnej wykładni. Co więcej wykładnia ta nie jest konsekwentnie stosowana, stanowiąc przyczynę wahania organów administracji podatkowej i sądów między 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. Jakkolwiek by nie rozstrzygać wątpliwości wskazywane w uzasadnieniu do wyroku, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ich bezsporną przyczyną jest niejasność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Analogiczne zastrzeżenia Trybunał Konstytucyjny podniósł wobec wyrażenia „**przychody wolne od opodatkowania**”, które również nie znajduje wyjaśnienia na gruncie u.p.d.o.f., posługującej się jedynie zwrotami takimi jak „ustawy nie stosuje się do...”, : „wolne od podatku dochodowego są...”, „zwalnia się od podatku dochodowego...”. Zdaniem Trybunału, potwierdzonym orzecznictwem sądów administracyjnych, żadne z ww. określeń nie jest tożsame z wyrażeniem „przychody wolne od opodatkowania”.

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych 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. Natomiast organy administracji podatkowej za przychody wolne od opodatkowania uznają przychody (dochody): podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione z niego na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy, wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 2 u.p.d.o.f., podlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem

dochodowym od osób fizycznych, w przypadku 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 Ordynacji.

Jednocześnie, jak zaznaczył Trybunał, „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”. Nie zgadzając się z powyższym stanowiskiem, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż wobec braku definicji pojęcia „**przychody wolne od opodatkowania**”, nie ma formalnych przeszkód, by za jego desygnat uznać również dochody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Za taką wykładnią przemawia zasada *in dubio pro tributario*, mająca zastosowanie do regulacji podatkowych, i nakazująca – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnik. Zdaniem Trybunału, odrzucenie takiej wykładni, opierające się wyłącznie na założonej w praktyce *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, stanowi wyraz niedopuszczalnego zastosowania reguł wykładni funkcjonalnej, uwzględniającej interes państwa (*in dubio pro fisco*).

**Ad. 2-5.** Trybunał Konstytucyjny w wyroku odniósł się także do budzącego wątpliwości sposobu ukształtowania postępowania w przedmiocie ustania podatku od dochodów nieujawnionych. Zgodnie z art. 122 Ordynacji, w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Ponadto na podstawie art. 187 § 1 Ordynacji, organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zdaniem Trybunału, z powołanych przepisów prawnych należałoby wyprowadzić zasadę, iż obowiązek wykazania okoliczności decydujących o możliwości ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych powinien obarczać organy podatkowe, z zastrzeżeniem zasady współpracy podatnika.

Niemniej jednak, z ustaleń poczynionych w toku postępowania przez TK wynika, że w praktyce organów podatkowych i sądów, przyjmuje się rozkład ciężaru dowodu ukształtowany w sposób odmienny, niż należałoby wnioskować w oparciu o wskazane wyżej przepisy. Mianowicie organ podatkowy obowiązany jest 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. Co więcej podatnik powinien ww. okoliczność udowodnić, a nie jedynie je uprawdopodobnić,

z zastrzeżeniem jednak, że niekiedy dopuszcza się samo uprawdopodobnienie, co ma miejsce najczęściej wówczas, gdy nie istnieje obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej. Na organach podatkowych nie ciąży zaś obowiązek poszukiwania dowodów świadczących o posiadaniu przez podatnika pokrycia poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia.

Zdaniem Trybunału, uwzględniając treść u.p.d.o.f. i Ordynacji, trudno jest stwierdzić, jakie przepisy prawne dają organom i sądom podstawę do przerzucenia na podatnika ciężaru dowodu. Podstawa taką nie jest z pewnością ogólna reguła postępowania dowodowego, przewidująca że obowiązek udowodnienia faktu ciąży na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 6 ustawy – Kodeks cywilny). Bowiem „gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona zastosowanie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znowelizować przepisy Ordynacji”, tak jak uczynił to w przypadku innych ustaw. Tym samym, za adekwatne należałoby uznać 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”.

Jak zauważył Trybunał, problematyczna jest także kwestia zakresu dowodów, jakich miałby dostarczyć podatnik w celu wykazania, że przychody znajdują pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Zgodnie z art. 86 § 1 Ordynacji, podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (5 lat). Przedmiotowa regulacja pozostaje w sprzeczności z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którym postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych *de facto* może zostać wszczęte już po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, tj. gdy na podatnikach nie ciąży powinność posiadania takiej dokumentacji. Dodatkowo, w wyroku zauważono, że w przypadku przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo dochodów zwolnionych z tego podatku, przepisy podatkowe w ogóle nie nakładają obowiązku ich dokumentowania.

W świetle powyższego mimo, iż przerzucono na podatnika w istotnym zakresie ciężar udowodnienia, że sumiennie wywiązuje się z obowiązków podatkowych, nie wskazano jednocześnie przez jaki czas powinien on (we własnym interesie) przechowywać dowody świadczące na jego korzyść.

Problemy natury konstytucyjnej zarysowują się także w związku z brakiem odpowiednich regulacji w u.p.d.o.f., umożliwiających podatnikowi wykazanie, 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.). Należy zauważyć, że z jednej strony ustawodawca deklaruje, że nie zamierza opodatkowywać ww. 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 zauważył, że ustawodawca w powyższym przypadku powinien przyjąć takie rozwiązanie, które – utrzymując niestosowanie u.p.d.o.f. do omawianych przychodów – jednoznacznie określałoby, w jaki sposób możliwe jest wykazanie, iż dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie. Ponadto, zdaniem Trybunału warte rozważenia wydaje się wprowadzenie domniemania, że *uzyskane przez podatnika przychody nie wynikają z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.*

Problemem wymagającym zauważenia jest również kwestia nieuregulowania przez ustawodawcę zbiegu dwóch instytucji, tj. 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 Ordynacji (dokonywanego w drodze decyzji konstytucyjnej), z określeniem 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).

Zgodnie z przyjętą praktyką organów podatkowych, 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. W tym przypadku 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. Jak zauważył Trybunał, brak rozstrzygnięcia zbiegu wskazanych instytucji powoduje, że w istotnym stopniu o zastosowaniu jednej z nich arbitralnie decyduje organ podatkowy.

Na gruncie dokonanej analizy art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 Ordynacji, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest obarczony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. Dalej zaznaczył, że omawiane przepisy prawne w rzeczywistości tworzą jedynie szkielet instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych, której treść została ukształtowana dopiero w praktyce, co w oczywisty sposób musi budzić poważne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego. Bowiem należy zauważyć, że w takim wypadku nie jest

wystarczające, by podatnik znał obowiązujące regulacje prawne, lecz chcąc poznać przysługujące mu praw i ciężące na nim obowiązki powinien równoległe zapoznać się ze stanowiskiem organów podatkowych oraz orzecznictwem sądowym.

W tym stanie rzeczy, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 Ordynacji naruszają zasadę poprawnej legislacji, będącą składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Natomiast odnosząc się wobec zarzutu naruszenia zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, Trybunał Konstytucyjny przyjął, 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, w której w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa – mimo takiej możliwości – nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. Z uwagi na powyższe, stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego (art. 2 Konstytucji), bezsprzecznie stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Dlatego też, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 Ordynacji naruszają również zasadę ochrony stabilności stosunków prawnych, będącą składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

## **II. SKUTKI ORZECZENIA:**

Mając na uwadze, że analizowane przepisy u.p.d.o.f. stanowią łącznie podstawę rekonstrukcji normy prawnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, stwierdzenie niekonstytucyjności któregośkolwiek 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 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. Natomiast na podstawie 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.

### III. WSKAZÓWKI DLA PRAWODAWCY:

Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych. Mimo, że zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego aktualnym brzmieniu, to rozważany przepis jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.

Jednocześnie Trybunał zauważył, że jeżeli ustawodawca zdecyduje się na nowo uregulować instytucję podatku od dochodów nieujawnionych, powinien wziąć pod uwagę wszystkie zastrzeżenia zawarte w analizowanym wyroku, 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.

Nowe rozwiązania powinny bezwzględnie wykluczyć podejmowanie, przez organy, wobec podatników rozstrzygnięć arbitralnych, nieopartych wprost na ustawie. Ponadto należy wziąć pod uwagę możliwość zróznicowania 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, a także mieć na względzie odpowiednie ukształtowanie rozwiązań intertemporalnych, respektujących zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jednocześnie z uwagi na specyfikę podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Trybunał zaproponował kompleksowe uregulowanie ww. instytucji, np. w odrębnym rozdziale lub w odrębnym akcie normatywnym, przy wskazaniu, jakie przepisy ogólne u.p.d.o.f. i Ordynacji miałyby do niej zastosowanie.

Dodatkowo na gruncie analizowanego wyroku, Trybunał zasygnalizował konieczność jednoznacznego uregulowania kwestii zbiegu instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym. Przedmiotowe zagadnienie nie było objęte granicami zaskarżenia, jednak nie ulega 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 przepadku kwoty odpowiadającej wysokością podatku dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych (w postępowaniu karnoskarbowym – oprócz wymierzenia kary – możliwe jest wymierzenie środków karnych, określonych 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). Dlatego też ustawodawca powinien podjąć działania w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieuiszczonego podatku.

Na marginesie Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę na konieczność jednoznacznego ustosunkowania się ustawodawcy wobec zasady współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego, która dotychczas nie została wyrażona wprost ani w k.p.a., ani w Ordynacji. Trybunał 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 Ordynacji, powinien precyzyjnie uregulować treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania, albo wprost wykluczyć jej stosowanie.

#### IV. WYKONANIE ORZECZENIA:

##### 1. Potrzeba wykonania orzeczenia:

Z uwagi na fakt, że przepisy stanowiące istotny element mechanizmu nakładania podatku od dochodów nieujawnionych są obarczone poważnymi wadami konstytucyjnymi, wskazywanymi przez Trybunał Konstytucyjny w analizowanym wyroku, należy stwierdzić, że konieczne jest niezwłoczne podjęcie prac legislacyjnych zmierzających do ich usunięcia. Podkreślenia równocześnie wymaga, że na konieczność usunięcia licznych wad instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych nie wpływa to, iż niezgodność z Konstytucją stwierdzona została względem art. 20 ust. 2 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., a utrata mocy przez art. 68 § 4 Ordynacji została odroczone na 18 miesięcy. Bowiern jak zauważył Trybunał art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego aktualnym brzmieniu, jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji. Za niezwłocznym podjęciem prac nad ponownym wdrożeniem – zgodnym z zaleceniami Trybunał zawartymi w analizowanym wyroku – ww. instytucji, przemawia przede wszystkim zapewnienie skutecznej realizacji zasady powszechności opodatkowania, i zwalczania procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości.

##### 2. Podmiot właściwy w zakresie objętym orzeczeniem:

Ze względu na tematykę niniejszego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, podmiotem właściwym w zakresie objętym tym wyrokiem jest Minister Finansów.

##### 3. Etap prac nad projektem wykonującym orzeczenie

Na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w zakładce Rządowy Proces Legislacyjny, brak jest informacji wskazujących na podjęcie prac legislacyjnych zmierzających do wykonania ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

D Y R E K T O R  
Departamentu Prawnego i Orzecznictwa

dr B. *Bojańska-Wysocka*

Sporządził/a:  
Oliwia Jokiel  
Tel.: 694 60 34