

POSTANOWIENIE

Dnia 22 października 2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	<b>Zbigniew Kmieciak</b>
Sędzia NSA	<b>Antoni Hanusz</b>
Sędzia NSA	<b>Aleksandra Wrzesińska-Nowacka</b> <b>(sprawozdawca)</b>
Protokolant	<b>Agata Grabowska</b>

po rozpoznaniu w dniu **22 października 2013 r.**

na rozprawie w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Dyrektor Izby Skarbowej w P**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P**

z dnia **lutego 2013 r.** sygn. akt

w sprawie ze skargi **P N**

na decyzję **Dyrektora Izby Skarbowej w P**

z dnia **listopada 2012 r.** nr

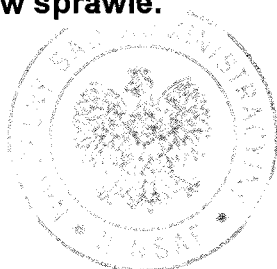
w przedmiocie **zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. od dochodów nieznaających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu**

**postanawia**

- 1) na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne:  
„Czy art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. nr 217, poz. 1588 ze zm.), jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?,**
- 2) zawiesić postępowanie w sprawie.**

Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem  
sekretarz sądowy

Agata Grabowska





W odwołaniu z dnia września 2012 r. od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji podatnik wskazał, że w 2008 r. otrzymał od członków swojej rodziny darowizny, które powinny zostać uwzględnione w prowadzonym w stosunku do niego postępowaniu podatkowym. Do odwołania załączył kserokopię pism z dnia: listopada 2008 r., z którego wynika przekazanie stronie w darowiźnie kwoty zł przez I P ; z dnia listopada 2008 r., z którego wynika przekazanie stronie w darowiźnie kwoty zł przez M N ; z dnia listopada 2008 r., z którego wynika przekazanie stronie w darowiźnie kwoty zł przez Z N ; z dnia grudnia 2008 r., z którego wynika przekazanie stronie w darowiźnie kwoty zł przez L i J N Podatnik wskazał również, że nie odbierał kierowanej do niego korespondencji, gdyż od połowy maja do połowy sierpnia był zajęty pracami w posiadany gospodarstwie rolnym, a wieczorami przebywał w miejscu zamieszkania jego Ponadto dodał, że pracownik Poczty Polskiej zostawiał korespondencję kierowaną do niego na adres: ul. , w płocie, gdyż jak wskazał " nie mają skrzynki na listy". W konsekwencji, podatnik wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji i przyjęcie jako dowodów kserokopii umów darowizn.

Decyzją z dnia listopada 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji ustalającą podatnikowi zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2008 r. w wysokości zł i ustalił zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. w kwocie zł od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał, że mając na uwadze fakt nieodbierania przez skarżącego kierowanej do niego przez organ podatkowy pierwszej instancji korespondencji, Naczelnik Urzędu Skarbowego w O w sposób prawidłowy - zgodny z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), powoływanej dalej jako: "O.p." oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), powoływanej dalej jako: "u.p.d.o.f." - przeprowadził postępowanie podatkowe i w konsekwencji w sposób prawidłowy, adekwatny do posiadanego materiału dowodowego, ustalił wysokość zobowiązania w zryczałtowanym podatku

dochodowym od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2008 r. W momencie wydania decyzji z dnia sierpnia 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w O nie wiedział o otrzymaniu przez podatnika środków pieniężnych od członków jego rodziny z tytułu zawartych w kontrolowanym roku podatkowym umów darowizn. Organ podatkowy pierwszej instancji nie mógł zatem zweryfikować wiarygodności twierdzeń o darowiznach otrzymanych przez skarżącego w 2008 r. Dopiero postępowanie dowodowe przeprowadzone przez Dyrektora Izby Skarbowej w P pozwoliło wyjaśnić wyżej wymienione okoliczności i stwierdzić, czy podatnik dysponował w 2008 r. środkami pieniężnymi otrzymanymi od I P, M N, Z N, L N i J N, którymi to mógł pokrywać poniesione w 2008 r. wydatki.

Dyrektor Izby Skarbowej w P uznał za wiarygodne okoliczności otrzymania w 2008 r. przez podatnika środków pieniężnych od I P w kwocie zł, od M N w kwocie zł i od Z N w kwocie zł tytułem zawartych umów darowizn. W konsekwencji, biorąc pod uwagę pisma załączone do odwołania, zeznania strony z dnia listopada 2012 r. oraz zeznania świadków z dnia listopada 2012 r. i z dnia listopada 2012 r., pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w O z dnia października 2012 r. oraz fakt, że podatnik nie miał obowiązku zgłaszać Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w O faktu otrzymania darowizn od I P, od M N i od Z N, Dyrektor Izby Skarbowej w P uznał, że przy chronologicznym ustalaniu skarżącemu dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów należy wziąć pod uwagę środki pieniężne, które podatnik otrzymał w 2008 r. od powyżej wymienionych osób. Dyrektor Izby Skarbowej w P uznał, że podatnik był w 2008 r. na utrzymaniu, więc nie ponosił comiesięcznych wydatków na swoje utrzymanie w kwocie zł. Organ odwoławczy stwierdził także, że pomimo zgodnych zeznań P N oraz L N i J N, nie mógł przy ustalaniu podatnikowi dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2008 r. wziąć pod uwagę środków pieniężnych w kwocie zł otrzymanych przez podatnika od jego tytułem darowizny, bowiem nie zostały one opodatkowane, ani zwolnione od opodatkowania. Powołując się na treść art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze

zm.), powołanej dalej jako: „u.p.s.d.”, w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. organ wskazał, że podatnik chcąc skorzystać ze zwolnienia od opodatkowania darowizny otrzymanej od L i J N obowiązany był zgłosić fakt jej otrzymania Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w O Nie uczynił tego w terminie wskazanym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Wynika to z pisma Naczelnika Urzędu Skarbowego w O z dnia września 2012 r. Nr , stanowiącego ustosunkowanie się organu podatkowego pierwszej instancji do zarzutów strony zawartych w odwołaniu od zaskarżonej decyzji.

### 3. Postępowanie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym

W skardze na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia grudnia 2012 r. skarżący, reprezentowany przez doradcę podatkowego, zarzucił naruszenie:

- art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że środki otrzymane z darowizny, a niezgłoszone do opodatkowania nie mogą stanowić pokrycia dla poniesionych przez podatnika wydatków i w konsekwencji nie mogą zostać uwzględnione przy wyliczaniu wysokości dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, podczas gdy wspomniany przepis dotyczy tylko przychodów opodatkowanych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a otrzymane przez skarżącego darowizny nie są objęte regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez co są wolne od podatku na gruncie tej ustawy i w związku z tym mogą stanowić pokrycie dla poniesionych przez skarżącego wydatków i zgromadzonego mienia;
- art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. poprzez jego niezastosowanie i w konsekwencji wadliwe przyjęcie, że niezgłoszone do opodatkowania darowizny nie mogą stanowić na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pokrycia dla poniesionych przez skarżącego wydatków i zgromadzonego mienia.

Mając powyższe na uwadze skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji, decyzji ją poprzedzającej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi podatkowemu. Ponadto skarżący wniósł o zasądzenie od organu na rzecz skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Odpowiadając na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w P wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację wyrażoną w zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uwzględnił skargę. Odwołał się do zasad postępowania dowodowego stosowanych w sprawach nieujawnionych źródeł przychodów i obowiązków nałożonych zarówno na organy, jak i na podatnika w tych

rodzajach postępowań konstatując, że w niniejszej sprawie doszło do uchybienia powyższym zasadom procedury podatkowej. W ocenie Sądu pierwszej instancji przede wszystkim nie zostały zbadane przez organy podatkowe wątpliwości w kwestii proceduralnej co do prawidłowości doręczania podatnikowi licznych pism procesowych. Z akt administracyjnych wynika, że podatnikowi nie zostały doręczone pisma kierowane przez organ pierwszej instancji, za wyjątkiem postanowienia z dnia 15 maja 2012 r. w przedmiocie wszczęcia postępowania podatkowego wobec skarżącego w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów za 2008 r. oraz decyzji z dnia 14 sierpnia 2012 r. ustalającej wysokość zobowiązania z nieujawnionych źródeł przychodów. Zdaniem składu orzekającego w sprawie podatnik nie miał możliwości w postępowaniu przed organem podatkowym pierwszej instancji złożenia wyjaśnień, przedłożenia dokumentów czy też wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału.

W dalszej części uzasadnienia Wojewódzki Sąd Administracyjny, odwołując się do dyspozycji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., wskazał na konieczność wnikliwego i dokładnego ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a przede wszystkim zbadania sytuacji majątkowej skarżącego podkreślając, że organy podatkowe ograniczyły się do ustaleń dotyczących darowizny, nie przeprowadzając postępowania w pozostałym zakresie. Odnosząc się do kwestii darowizny Sąd podniósł, że skoro organy podatkowe nie kwestionują faktu jej dokonania, to należy przyjąć, że pokrywa ona wydatek jako "przychód wolny od opodatkowania" w podatku dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., gdyż podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

#### 4. Skarga kasacyjna

Wyrok zaskarżył skargą kasacyjną Dyrektor Izby Skarbowej w P..., domagając się uchylenia zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w P... oraz zasądzenia od skarżącego na rzecz wnoszącego skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej w P... kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono, na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), powoływanej dalej jako: „p.p.s.a.”, naruszenie przepisów

postępowania wskazując, że uchybienie to miało istotny wpływ na jej wynik, zarzucając zaskarżonemu orzeczeniu:

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i lit.c, art.141 § 4, art.133 § 1 oraz art.151 p.p.s.a. poprzez uwzględnienie skargi, chociaż postępowanie prowadzone przed organami administracji nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, w rezultacie nieuwzględnienia przez Sąd przy rozpatrywaniu sprawy, zgromadzonego w aktach sprawy materiału, co znalazło wyraz w wadliwym uzasadnieniu wyroku i uwzględnieniu skargi;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w związku z art 141 § 4 p.p.s.a. oraz w związku z art. 187 § 1 oraz art. 191 O.p. poprzez przyjęcie niewłaściwego stanu faktycznego, odbiegającego od rzeczywistego ustalonego przez organy podatkowe, w tym w szczególności uznanie przez Sąd, że w tej sprawie organy podatkowe nie zbadały sytuacji majątkowej skarżącego, ograniczyły się do ustaleń dotyczących darowizny, nie przeprowadzając postępowania w pozostałym zakresie, a także że organy podatkowe nie zbadały wątpliwości co do prawidłowości doręczeń kierowanych do podatnika pism;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 191, art. 192, art. 210 § 1 O.p. poprzez błędne przyjęcie przez skład orzekający, że organy podatkowe przeprowadziły postępowanie podatkowe naruszając wyżej wymienione przepisy ustawy Ordynacja podatkowa dotyczące przeprowadzenia postępowania, zebrania i oceny materiału dowodowego w sprawie oraz sporządzenia uzasadnienia decyzji w sytuacji, gdy podatnik mimo skutecznego doręczenia mu w dniu maja 2012 r. postanowienia w przedmiocie wszczęcia postępowania podatkowego z nieujawnionych źródeł przychodów oraz prowadzenia postępowania odwoławczego przez Dyrektora Izby Skarbowej w P , nie przedstawił żadnych dowodów świadczących o uzyskaniu przez niego innych niż darowizny, opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania dochodów, którymi mógł pokrywać poniesione w 2008 r. wydatki;

- art. 133 § 1 oraz art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., stosownie do których sąd sprawuje kontrolę legalności decyzji oraz rozpatruje sprawę i wydaje wyrok na podstawie akt sprawy – poprzez nierozstrzygnięcie merytoryczne sprawy pomimo istnienia ku temu podstaw prawnych i merytorycznych, a także materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw z art. 141§ 4 p.p.s.a. poprzez wydanie orzeczenia, które w uzasadnieniu wyroku zawiera błędne wskazanie co do dalszego postępowania,

gdy w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ podatkowy, a w szczególności przez przyjęcie przez Sąd, że w przedmiotowej sprawie organy podatkowe winny:

a) dokonać ustaleń co do prawidłowości doręczeń kierowanych do podatnika pism procesowych w sytuacji, gdy doręczenie nastąpiło zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego, a okoliczności te wynikają ze zgromadzonego materiału dowodowego,

b) zbadać sytuację majątkową skarżącego (nie ograniczać się tylko do ustaleń dotyczących darowizny) w sytuacji, gdy skarżący nie przedstawił żadnych dowodów świadczących o uzyskaniu przez niego, innych niż darowizny, opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania dochodów, którymi mógł pokrywać poniesione w 2008 r. wydatki, ani nawet na istnienie takich źródeł nie wskazał;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c, w związku z art. 151 p.p.s.a. poprzez uwzględnienie skargi, pomimo, że decyzje organów podatkowych były zgodne z prawem.

Ponadto, na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., organ wskazał na naruszenie prawa materialnego, tj. art. 20 ust. 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. polegającą na uznaniu, że przepis ten dotyczy jedynie takich przychodów, które podlegają przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tymczasem przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi o przychodach wolnych od opodatkowania jakimkolwiek podatkiem, a nie tylko opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną podatnik wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie od Dyrektora Izby Skarbowej w P kosztów postępowania według norm przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

5. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę kasacyjną uznał za zasadne zwrócić się na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym „Czy art.20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361) w brzmieniu nadanym ustawą 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 ze zm.) jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?



6. Uzasadnienie związku podmiotowego, przedmiotowego i funkcjonalnego pytania z rozstrzygnięciem sprawy

Zgodnie z art.193 Konstytucji każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

W zawieszłej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym sprawie skarżącemu ustalono zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2008 r. W podstawie prawnej decyzji, która została poddana kontroli sądu administracyjnego wskazano art. 20 ust.3 u.p.d.o.f., także Wojewódzki Sąd Administracyjny w P dokonał wykładni tego przepisu. W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej zarzucił błędną wykładnię art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. poprzez uznanie, że przepis ten dotyczy jedynie takich przychodów, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej zarzut ten rozwinięto wskazując, że użyte w tym przepisie wyrażenie „przychodów uprzednio opodatkowanych” oznacza przychody opodatkowane każdym podatkiem, a nie tylko podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny obowiązany jest się odnieść do tego zarzutu, zgodnie z zasadą wynikającą z art.183 § 1 p.p.s.a. (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2009r., I OPS 10/09, ONSAiWSA z 2010r., nr 1, poz.1.). Art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowić zatem będzie podstawę prawną przyszłego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie dotyczącej obowiązków konkretnego podmiotu, będącego stroną postępowania sądowoadministracyjnego.

Trybunał Konstytucyjny badał już zgodność z Konstytucją art.20 ust.3 u.p.d.o.f. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., w sprawie SK 18/09 (Dz.U. z 2013 r., poz. 985) w punkcie 2 Trybunał orzekł, że przepis ten, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Podstawą rozstrzygnięcia w rozpoznawanej obecnie sprawie jest art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie odnosi się w związku z tym wprost do zgodności z Konstytucją przepisu, który stanowić ma podstawę prawną rozstrzygnięcia. W uzasadnieniu powołanego wyroku (OTK-A z 2013 r., nr 6, poz. 80) Trybunał Konstytucyjny zawarł wprawdzie konstatację, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. jest niezgodny z Konstytucją w co najmniej takim

stopniu, jak art. 20 ust. 3 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jednakże wiążąca dla skutków derogacyjnych orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego jest sentencja orzeczenia, a ta jednoznacznie dotyczy tylko stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2006 r. (art.190 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji).

Treść art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2007 r. uległa dość zasadniczym zmianom w stosunku do treści obowiązującej w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. Przepis ten brzmi obecnie: „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 przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.” Zmiana dotyczy dwóch istotnych kwestii. Ustawodawca nakazuje obecnie porównywać wartość poniesionych wydatków z wartością mienia pochodzącego z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania, ale zgromadzonego przed poniesieniem konkretnego wydatku. Ponadto mienie, które ma stanowić pokrycie wydatków musi być „uprzednio opodatkowane”. Przepis w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. nie zawierał warunków posiadania mienia przed poniesieniem wydatków oraz uprzedniego opodatkowania przychodów. W dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uznaje się, że zmiana dokonana od 1 stycznia 2007 r. nie jest zmianą wyjaśniającą, doprecyzowującą dotychczasową treść przepisu, ale wprowadzającą odmienne od dotychczasowych zasady obliczania podstawy opodatkowania (tak m.in. w wyrokach z dnia 13 sierpnia 2009 r., II FSK 494/08, z dnia 5 maja 2010 r., II FSK 1861/09, z dnia 11 kwietnia 2011 r., II FSK 1994/10, dostępne <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dalej jako CBOSA). Art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. nie ma zatem treści tożsamej jak badany przez Trybunał Konstytucyjny art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. Wskazane istotne różnice nie pozwalają na uznanie, że w przypadku art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. występuje „oczywista niekonstytucyjność”, pozwalająca sądowi administracyjnemu, rozstrzygającemu indywidualną sprawę, w której podstawę prawną rozstrzygnięcia będzie stanowił przepis o tożsamej treści jak przepis uznany wcześniej za niezgodny z ustawą zasadniczą, odmówić zastosowania przepisu ustawy z odwołaniem się do

argumentacji zawartej w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W piśmiennictwie i orzecznictwie przyjmuje się bowiem, że oczywistość niezgodności przepisu z Konstytucją wraz z uprzednią wypowiedzią Trybunału Konstytucyjnego stanowią wystarczające przesłanki do odmowy przez sąd zastosowania przepisów ustawy, a w tak oczywistych sytuacjach trudno oczekiwać, by sądy uruchamiały procedurę pytań prawnych (por. R.Hauser, A.Kabat, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/Po 461/01, Orzecznictwo Sądów Polskich z 2003 r., nr 2, s.73-75, M.Wiąćek, *Pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 269, uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2006 r., I FPS 2/06, ONSAiWSA z 2007 r., nr 1, poz. 3, odmienny pogląd prezentował m.in. A.Wasilewski, *Przedstawianie pytań prawnych Trybunałowi Konstytucyjnemu(art.193 Konstytucji RP)*, Państwo i Prawo z 1999 r., nr 8, s.31).

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym w tej sprawie podziela pogląd wyrażany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (m.in. w wyrokach z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK z 2001 r., nr 8, poz.256, z dnia 31 stycznia 2001 r., P 4/99, OTK z 2001 r., nr 1, poz.5), że jedynym organem uprawnionym do oceny zgodności ustaw z Konstytucją jest Trybunał Konstytucyjny. Sąd rozpoznający sprawę uprawniony jest jedynie do wstępnego stwierdzenia możliwości niezgodności przepisu ustawy z Konstytucją i sformułowania – w razie powstania takiej wątpliwości- pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego (art.188 pkt 1 Konstytucji). Odmowa stosowania przepisu ustawy w konkretnej sprawie przez sąd sprawę tę rozstrzygający (poza przypadkami wtórnej niekonstytucyjności i oczywistej niekonstytucyjności) naruszałaby normę o związaniu sądu ustawą (art.178 ust.1 Konstytucji), zasadę trójpodziału władz (art.10 Konstytucji) i zasadę pewności prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji (por. A.Wasilewski, *Przedstawianie pytań prawnych...*).

7.Uzasadnienie wątpliwości co do zgodności art.20 ust.3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. z wywodzoną z art.2 w zw. z art.84 i art.217 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą władztwa daninowego państwa.

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, dotyczące zasady poprawnej legislacji, wywodzonej z uregulowanej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego

państwa prawnego, jest bardzo bogate. Trybunał wielokrotnie wskazywał na konieczność określoności przepisów prawa. W wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3-A z 2002 r., poz. 33) stwierdził, że naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Trybunał wielokrotnie też podkreślał, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego (por. wyroki z: 10 października 1998 r., K 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK-A nr 6/A/2002, poz. 83). W ramach tego prawa regulowane są bowiem obowiązki wobec państwa. Niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK-A z 2009 r., nr 11, poz. 166, z dnia 6 marca 2012 r., K 15/08, OTK-A z 2012 r., nr 3, poz. 24). Zasadę poprawnej legislacji w zakresie prawa podatkowego (daninowego) wiąże się zwykle z wynikającą z art.217 Konstytucji zasadą ustawowej określoności prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, jak określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, a także inne elementy istotne dla konstrukcji stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4). Trybunał Konstytucyjny za naruszenie art.217 Konstytucji uznawał także takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów

pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego (tak w powołanym wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02). Niejasność przepisów prawa może także prowadzić do naruszenia zasady władztwa daninowego państwa i zasady równości i powszechności opodatkowania, wynikającej z art.84 Konstytucji. W takich samych sytuacjach faktycznych z uwagi na nieokreśloność norm regulujących obowiązki podatników mogą oni być traktowani odmiennie, w zależności od dokonanej przez organy stosujące prawo interpretacji regulacji prawnych. Z art.84 Konstytucji wywodzi się również zasadę poprawnej legislacji w zakresie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (tak w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A z 2011 r., nr 7, poz.71).

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych odróżnia źródła przychodów, wymieniając je w art.10 ust.1. Poza źródłami określonymi w sposób jednoznaczny (jak przykładowo pozarolnicza działalność gospodarcza czy działalność wykonywana osobiście) w punkcie 9 ust.1 art.10 u.p.d.o.f. wymieniono także „inne źródła”. Pojęcie to zostało zdefiniowane (przy użyciu definicji zakresowej niepełnej- na co wskazuje użycie zwrotu „uważa się w szczególności”) w art.20 ust.1 u.p.d.o.f. Wśród innych źródeł wymieniono w nim przychody ze źródeł nieujawnionych. W art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. wskazano, 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 przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.” Zgodnie z art.30 ust.1 pkt 7 u.p.d.o.f. od dochodów z

nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach pobiera się podatek w wysokości 75 % dochodu.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09 zwrócono uwagę na niedookreśloność użytych w tym przepisie, także w brzmieniu obowiązującym obecnie, pojęć „przychody ze źródeł nieujawnionych” i „przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, a także pojęć „zgromadzone mienie”, „przychody opodatkowane” oraz „przychody zwolnione od opodatkowania”. Przepis w obecnym brzmieniu także nie zawiera definicji legalnej tych pojęć, jednakże w odniesieniu do przychodów opodatkowanych ustawodawca doprecyzował, że przychody te, aby mogły stanowić pokrycie wydatków, muszą być opodatkowane uprzednio. Ponadto nakazał również przy obliczaniu wysokość przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych bądź przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach uwzględniać kolejność uzyskania przychodów opodatkowanych i zwolnionych od opodatkowania i kolejność poniesienia wydatków.

Podatek dochodowy od osób fizycznych co do zasady jest podatkiem rozliczanym w okresie roku podatkowego (por. art. 9 ust. 3, art.45 ust.1 u.p.d.o.f.). Rokiem podatkowym jest zgodnie z art. 11 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012r., poz.749 ze zm.) rok kalendarzowy. Zasada jest zatem, że dochód podlegający opodatkowaniu to, z zastrzeżeniem art. 29-30c, art. 30e oraz art. 44 ust. 7e i 7f (do 1 stycznia 2011 r. także art.24 ust. 3), suma dochodów osiągniętych przez podatnika ze wszystkich źródeł przychodów w danym roku kalendarzowym. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. także wysokość dochodu ze źródeł nieujawnionych lub niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach obliczało się sumując ponoszone w danym roku wydatki i zgromadzone mienie oraz wartość zgromadzonego mienia, pochodzącego z przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania, uzyskanych w danym roku podatkowym i w latach rok ten poprzedzających. Przepis wyraźnie odnosił bowiem obie porównywane wielkości do okresu ich uzyskania- roku podatkowego. Mogło zatem zdarzyć się tak, że mimo wydatkowania znacznych kwot przed uzyskaniem przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania, podatnik nie uzyskał przychodów ze źródeł nieujawnionych lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, bowiem suma wydatków ostatecznie znajdowała pokrycie w przychodach opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania. Zasada, wynikająca z art.20 ust.3 u.p.d.o.f. w brzmieniu

obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. prowadzić mogła do nierównego traktowania podatników, wynikającego wyłącznie z faktu poniesienia wydatków przed uzyskaniem legalnych przychodów, równoważących te wydatki. Budziła ona zresztą wątpliwości w orzecznictwie organów podatkowych, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych. W jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że art.20 ust.3 u.p.d.o.f. nie dawał podstaw do przyjęcia reguły rocznego rozliczania kosztów i wydatków, a nie wycinkowego. Ujawnienie przychodu niemającego pokrycia w źródłach ujawnionych lub zwolnionych od podatku mogło nastąpić tylko w momencie ponoszenia przez podatnika każdego kolejnego wydatku. Kompensowanie faktycznie poniesionego wydatku z jakimkolwiek przychodem uzyskanym po jego poniesieniu nie mogło się mieścić w zamiarach racjonalnego ustawodawcy (wyrok NSA z dnia 25 maja 2011 r., II FSK 101/10, dostępny CBOSA). W ramach innej (dominującej) linii orzeczniczej przyjmowano jednakże, że do 1 stycznia 2007 r. obowiązywała także w odniesieniu do przychodów ze źródeł nieujawnionych bądź niemających pokrycia w ujawnionych źródłach roczna reguła rozliczania wydatków i przychodów (tak m.in. w wyroku NSA z dnia 13 sierpnia 2009 r., II FSK 494/08, z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1994/10, CBOSA). Obowiązująca od dnia 1 stycznia 2007 r. treść art.20 ust.3 u.p.d.o.f. wątpliwości te usuwa. Ustawodawca w sposób jednoznaczny nakazuje sprawdzać pokrycie wydatków i wartości zgromadzonego mienia przed ich poniesieniem, jednocześnie jednak pozostawiając zasadę obliczania wysokości przychodów z tego innego źródła w okresie roku podatkowego („... ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym...”), a więc zgodnie z zasadą, że dla podatków dochodowych okresem podatkowym jest rok podatkowy. Dyspozycją tego przepisu zostaną w związku z tym objęci wszyscy podatnicy, których wydatki ponoszone w trakcie roku podatkowego nie będą miały rzeczywistego pokrycia w przychodach uzyskanych w tym roku, opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania. Regulacja ta niewątpliwie wzmacnia skutek prewencyjny przepisu art.20 ust.3 u.p.d.o.f. Uściśla także regułę obliczania podstawy opodatkowania w przypadku uzyskania przychodów ze źródeł nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Znaczenie tej reguły, jak wynika z dotychczasowego orzecznictwa, nie budzi wątpliwości. Rozumiana jest ona w ten sposób, że przy ustalaniu wielkości przychodów konieczne jest uwzględnienie chronologii zdarzeń w kolejnych okresach między uzyskaniem przychodów z legalnych źródeł do poniesienia pierwszego wydatku niemającego w nich pokrycia, a następnie od

poniesienia pierwszego wydatku do ewentualnego następnego wydatku niezajdującego pokrycia w legalnych przychodach, w okresie roku podatkowego (tak wnika z wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Warszawie z dnia 19 czerwca 2013 r., VIII SA/Wa 189/13, we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012 r., I SAWr 1719/11, z dnia 30 listopada 2012 r., I SAWr 1168/12, CBOSA).

Druga ze zmian dokonanych w art.20 ust.3 u.p.d.o.f. polega na dodaniu przy określaniu przychodów stanowiących podstawę finansowania wydatków słowa „uprzednio”. Ustawodawca zastrzegł zatem jednoznacznie, że przychody i zgromadzone mienie winny być opodatkowane przed ich wydatkowaniem. Uprzednio oznacza w języku potocznym „mające miejsce wcześniej, przed czasem” (Słownik języka polskiego, <http://sjp.pwn.pl>), „przedtem, wprzód, wcześniej, poprzednio” (Słownik języka polskiego pod red. W.Doroszewskiego, <http://doroszewski.pwn.pl>). Dodanie słowa „uprzednio” można uznać za doprecyzowanie pojęcia przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz z innych źródeł, wskazanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem, o którym mowa w art.30 ust.1 pkt 7 u.p.d.o.f., mogą obecnie podlegać przychody, których podatnik nie ujawnił (w całości bądź w części) w ustawowym terminie i zobowiązanie podatkowe z tego tytułu nie uległo jeszcze przedawnieniu, jak i takie, których podatnik nie ujawnił, ale w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. W dotychczasowej praktyce, na tle art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. w przypadku wskazania przez podatnika źródła przychodu, określano mu zobowiązanie podatkowe stosownie do przepisów regulujących opodatkowanie dochodów z danego źródła (poza sytuacjami, gdy z uwagi na upływ terminu przedawnienia nie można było określić zobowiązania). Obecnie przychód taki stanowiłby przychód z innych źródeł (art.20 ust.1 i ust.3 u.p.d.o.f.), a wydatkowanie tego przychodu powodowałoby powstanie nowego obowiązku podatkowego, także w przypadku, gdy zobowiązanie wynikające z „pierwotnego” źródła uległo przedawnieniu. Tego typu konstrukcja (powstanie obowiązku podatkowego po raz drugi) zastosowana została także w przypadku innych podatków -od czynności cywilnoprawnych (art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych - tekst jedn. Dz.U. 2010 r., Nr 101, poz. 649 z późn.zm.) i od spadków i darowizn (art.6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn - tekst jedn. Dz.U z 2009 r., Nr 93,



poz. 768 ze zm.). W każdej z tych ustaw powiązano także ten obowiązek z wyższą stawką opodatkowania (art.7 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i art.15 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn). Art.7 ust.5 w zw. z art.3 ust.4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych został uznany przez Trybunał Konstytucyjny za zgodny w art.2 Konstytucji i nie został uznany za niezgodny z art.32 ust.1 i art.64 ust.2 w zw. z art.31 ust.2 Konstytucji (wyrok z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK-A z 2012 r.,nr 6, poz. 65). Obecne brzmienie art.20 ust.3 u.p.d.o.f. pozwala na jednakowe traktowanie podatników, którzy nie ujawnili wszystkich przychodów z danego źródła przed ich wydatkowaniem, niezależnie od czasu ich ujawnienia. Powodowałoby to jednak w przypadku przedawnienia zobowiązania z tytułu dochodu z ujawnionego źródła- powstanie obowiązku podatkowego z innego tytułu i zastosowanie zdecydowanie wyższej stawki jego opodatkowania, a także zastosowanie wyższej stawki wówczas, gdy możliwe byłoby jeszcze opodatkowanie przychodów z ujawnionego w toku postępowania dotyczącego nieujawnionych źródeł przychodów na zasadach ogólnych, dotyczących przychodów z ujawnionego źródła.

Jednocześnie jednak dodanie warunku, że źródłem pokrycia wydatków mają być uprzednio opodatkowane przychody i mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatku budzi pewne wątpliwości co do możliwości wskazywania jako źródła pokrycia wydatków bieżących przychodów otrzymywanych w trakcie roku podatkowego z innych źródeł, o których mowa w art.10 ust.1 u.p.d.o.f. Jeżeli przyjmiemy (zgodnie z dotychczasową praktyką stosowania prawa), że przychody opodatkowane to takie, które zostały co najmniej ujawnione poprzez złożenie deklaracji, przy porównywaniu wydatków z zasobami podatnika nie będzie można uwzględnić przychodów np. z działalności gospodarczej czy też stosunku pracy, osiągniętych w roku poniesienia wydatków. Zeznanie podatkowe złożone bowiem zostanie dopiero do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym(art.45 ust.1 i ust.1a u.p.d.o.f.), do tej daty powinien też być zapłacony podatek (art.45 ust.4 u.p.d.o.f.). Uzyskanie przychodów następnie opodatkowanych np. ze stosunku pracy i poniesienie roku ich otrzymania wydatków może oznaczać, że przychody te nie będą mogły stanowić legalnego pokrycia wydatków w danym roku podatkowym. Możliwa jest także interpretacja, że za uprzednie opodatkowanie może być uznane pobranie zaliczki na podatek przez płatnika bądź zapłacenie jej przez podatnika; w takim jednak przypadku źródłem pokrycia wydatków w danym roku podatkowym, chroniącym przez ustaleniem zobowiązania z tytułu dochodów ze źródeł

nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych nie mogłyby przykładowo dochody, o których mowa w art.30b ust.1 u.p.d.o.f. Możliwe jest także inne rozwiązanie (które, jak się wydaje, przyjmują organy podatkowe, co wynika choćby z powołanych wyżej wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Warszawie z dnia z dnia 19 czerwca 2013 r., VIII SA/Wa 189/13, we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012 r., I SA/Wr 1719/11, z dnia 30 listopada 2012 r., I SA/Wr 1168/12 i które zdaje się uwzględniać cel przepisu art.20 ust.3 u.p.d.o.f.), że wymóg uprzedniego opodatkowania dotyczy tych przychodów, w stosunku do których obowiązek ich zadeklarowania upłynął przed dniem poniesienia wydatku. W sytuacji, gdy wprowadzie w dacie poniesienia wydatku przychód (przykładowo z pozarolniczej działalności gospodarczej czy z kapitałów pieniężnych) nie musiał jeszcze być uwzględniony w deklaracji podatkowej i mógł stanowić źródło pokrycia wydatku, ale nie został także ostatecznie opodatkowany po zakończeniu roku podatkowego, nie powinien być on uwzględniony w podstawie opodatkowania, obliczonej zgodnie z art.20 ust.3 u.p.d.o.f., ale winno być wszczęte postępowanie zmierzające do jego opodatkowania w ramach źródła, z którego pochodził za rok, w którym został osiągnięty.

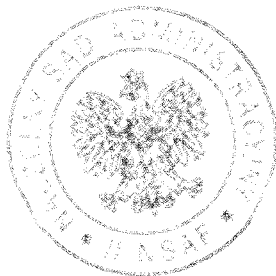
Także w wersji art.20 ust.3 u.p.d.o.f. nie wyjaśniono, czy pojęcie przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania dotyczy tylko przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym czy także przychodów podlegających opodatkowaniu na podstawie innych ustaw. Problem ten zresztą legł u podstaw skargi kasacyjnej w niniejszej sprawie. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się właściwie jednolicie, że pojęcie dotyczy to tylko przychodów (dochodów) opodatkowanych podatkiem dochodowym (zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie SK 18/09).

Wskazując na wątpliwości na tle wykładni art.20 ust.3 u.p.d.o.f. i związane z tym trudności z określeniem podstawy opodatkowania tym podatkiem nie można jednakże pominąć faktu, że przepis ten ma niewątpliwie służyć objęciu opodatkowaniem podatkiem dochodowym wszystkich dochodów, zgodnie z zasadą wynikającą z art. 9 ust.1 u.p.d.o.f. Jego celem jest doprowadzenie do realizacji zasady równości i powszechności opodatkowania (por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s.53-56). Ma on pełnić funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wykonywania przez podatników ich zobowiązań, a także funkcje prewencyjną, skłaniającą ich do dobrowolnego wykonywania

obowiązków podatkowych (tak w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011r., P 90/08, OTK-A z 2011 r., nr 3, poz. 21). Z uzyskanych przez Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego informacji wynika, że podobne regulacje obowiązują także w innych państwach europejskich. I tak w Republice Czeskiej jeżeli organ podatkowy poweźmie podejrzenia, że podatnik w deklaracji nie uwzględnił wszelkich swoich podlegających opodatkowaniu dochodów, to fakty, na które powołuje się podatnik, mogą zostać zweryfikowane przez organ, przede wszystkim w trakcie czynności kontrolnych. Na podstawie wyników kontroli organ podatkowy może zdecydować o zmianie deklaracji podatkowej. Jeżeli podatnik nie będzie współpracował z organem podatkowym w tym postępowaniu, może zostać na niego nałożony dodatkowy podatek przy wykorzystaniu takich instrumentów jak dowody i wyjaśnienia złożone w trakcie postępowania czy porównanie analogicznych sytuacji innych podatników. Ponadto Kodeks podatkowy nakłada na podatnika w takiej sytuacji obowiązek zapłacenia kary pieniężnej w wysokości 20 % tego dodatkowego podatku. Zgodnie z przepisami Kodeksu Karnego każdy, kto w większym zakresie unika płacenia podatków, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 3 lub zakazowi podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Jednocześnie przychody z nielegalnej działalności nie mogą być przedmiotem opodatkowania. W Republice Litewskiej obowiązuje podobny do art.20 ust.3 u.p.d.o.f. art.70 ustawy o administracji podatkowej, zgodnie z którym w przypadku, gdy podatnik nie obliczył prawidłowo kwoty należnego podatku, nie współpracuje z administracją podatkową, nie prowadzi w sposób odpowiedni rachunkowości lub nie przedstawia dokumentów umożliwiających prawidłowe ustalenie kwoty należnego podatku, co uniemożliwia ustalenie podatku zgodnie ze standardową procedurą, organ podatkowy ustala kwotę należnego podatku, uwzględniając wszystkie istotne okoliczności sprawy. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem litewskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego powyższe przepisy mają zastosowanie także w przypadku uzasadnionego podejrzenia, że dochód osoby nie został opodatkowany lub że majątek podatnika został nabyty ze środków, które nie zostały opodatkowane, a podatnik nie przedstawił przekonujących wyjaśnień i wiarygodnych danych dotyczących źródeł nabywania nieruchomości i dochodów. Prawo organu do ustalenia kwoty należnego podatku jest ograniczone w czasie (do 5 lat poprzedzających rok bieżący). Organ, obliczając podatek musi wziąć pod uwagę wszystkie dostępne informacje oraz wybrać metodę liczenia, która spełnia kryteria ostrożności i uczciwości.

Sygn. akt

Przedstawione wyżej wątpliwości dotyczące jasności i jednoznaczności art.20 ust.3 u.p.d.o.f. czyniły koniecznym przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem  
sekretarz sądowy

*Agata Grabowska*  
Agata Grabowska