



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 7 kwietnia 2014 r.

Sygn. akt P 57/13

BAS-WPTK-74/14

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	07. 04. 2014
L.dz. ....	L.zał. ....

**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 października 2013 r. (sygn. akt P 57/13), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) **jest niezgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli**

Wskazany w pytaniu prawnym Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA lub sąd pytający) art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) został zaskarżony 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.; dalej: ustawa zmieniająca). Przepis ten stanowi: „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”.

Sąd pytający zarzuca zakwestionowanemu przepisowi niezgodność z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

### **II. Stan faktyczny sprawy**

Naczelny Sąd Administracyjny wystąpił z pytaniem prawnym w związku z następującym stanem faktycznym.

Organ podatkowy pierwszej instancji (Naczelnik Urzędu Skarbowego w O ) ustalił, że P.N. kupił nieruchomości za cenę, która przewyższała jego zadeklarowane przychody i sierpnia 2012 r. wydał wobec niego decyzję (nr | ) ustalającą zobowiązanie z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w 2008 r. W odwołaniu P.N. podniósł, że tamtego roku otrzymał od członków rodziny darowizny, które powinny zostać uwzględnione w prowadzonym w stosunku do niego postępowaniu podatkowym. Organ odwoławczy (Dyrektor Izby Skarbowej w P ) wydał listopada 2012 r. decyzję (nr ), której

mocą w całości uchylił decyzję organu pierwszej instancji. Zarazem jednak i on ustalił – choć w mniejszej wysokości – zobowiązanie P.N. z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Organ odwoławczy stwierdził, że mimo zgodnych zeznań członków rodziny, P.N. nie mógł przy ustalaniu dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2008 r. wziąć pod uwagę środków otrzymanych tytułem darowizny. Podatnik nie zgłosił w stosownym terminie faktu ich otrzymania Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w O , a w rezultacie środki pochodzące z tych darowizn nie zostały ani opodatkowane, ani zwolnione od opodatkowania.

Do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P P.N. wniósł skargę na wskazaną wyżej decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z listopada 2012 r. Zarzucił jej m.in. 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 niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, podczas gdy wspomniany przepis dotyczy tylko przychodów opodatkowanych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tymczasem 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. W rezultacie Wojewódzki Sąd Administracyjny w P uwzględnił żądanie P.N. Skargę kasacyjną od tego wyroku wniósł jednak Dyrektor Izby Skarbowej w P

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną, uznał za zasadne zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym: „Czy art.20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie u.p.d.o.f. oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.) jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?”.

### III. Zarzuty sądu pytającego

Zdaniem sądu pytającego, art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. narusza art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Wskazany jako podstawowy wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji formułuje ogólną zasadę praworządności, w tym zasadę pewności i bezpieczeństwa prawnego, a także ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także prawo daninowe. Ustawodawca nie powinien, poprzez niejasne formułowanie treści przepisów podatkowych, pozostawiać organom stosującym te przepisy nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a w ten sposób doprowadzać do niepewności po stronie podatników co do ciążących na nich obowiązków. Zasadę poprawnej legislacji w zakresie prawa podatkowego wiąże się zwykle z wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadą ustawowej określoności prawa podatkowego. Niejasność przepisów prawa może także prowadzić do naruszenia zasady władztwa daninowego państwa oraz zasady równości i powszechności opodatkowania, wynikających z art. 84 Konstytucji.

Zdaniem sądu pytającego, art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. narusza te zasady, ponieważ nie wyjaśnia czy pojęcie przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania dotyczy tylko przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, czy także przychodów podlegających opodatkowaniu na podstawie innych ustaw. Przepis pozwala też na jednakowe traktowanie podatników, którzy nie ujawnili wszystkich przychodów z danego źródła przed ich wydatkowaniem, niezależnie od czasu ich ujawnienia. Powoduje 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.

## IV. Wzorce konstytucyjne

### 1. Artykuł 2 Konstytucji

1. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału, art. 2 Konstytucji jest źródłem zasady poprawnej legislacji (m.in. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Jest ona związana funkcjonalnie z zasadami: pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie 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 pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreśla przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w prawie podatkowym 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 niepewności co do ciężących na nich obowiązków.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są 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 (szerzej na temat zasady określoności przepisów prawa zob. T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 192-203).

2. W wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02) Trybunał 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 nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania w dziedzinie prawa daninowego. W ramach tego prawa regulowane są bowiem obowiązki jednostek 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 (m.in. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt K 7/08).

3. W odniesieniu do prawa podatkowego, Trybunał dokonał szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność jest uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany. Ma to miejsce wtedy, gdy: (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 może mieć miejsce nie tylko naruszenie zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydować nie będą organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania); bądź (3) trudności w usunięciu tych wątpliwości, 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 a 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

należy zróżnicować standard właściwy dla prawa administracyjnego, prawa podatkowego i prawa karnego, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa.

4. Artykuł 2 Konstytucji ma też istotne znaczenie jako wzorzec kontroli przepisów dotyczących przedawnienia. W wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10), TK zauważył, iż szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże, 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 ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji i stanowi przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Jednym z elementów 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.

Co więcej, racjonalny ustawodawca nie może 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. W konsekwencji, 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.

5. Z kolei w wyroku z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09), odnosząc się do kwestii zgodnej z art. 2 Konstytucji wykładni przepisów podatkowych w zakresie przedawnienia, Trybunał zaznaczył, że 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. Trybunał przypomniał też, że niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników. 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 obowiązującego do świadczeń podatkowych. Z tego względu za tym bardziej niedopuszczalne uznać trzeba takie stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, które miałyby na celu zwiększenie obowiązków podatkowych. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego.

## **2. Artykuł 84 oraz art. 217 Konstytucji**

1. W doktrynie podkreśla się, że art. 84 wraz z art. 217 Konstytucji składają się na względnie koherentną konstrukcję tzw. władztwa podatkowego i powinny być traktowane równorzędnie, a różnica między nimi dotyczy rozłożenia akcentów: art. 84 podkreśla bardziej stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych – powszechność, zaś art. 217 stronę przedmiotową – kompetencje państwa wykonywane obowiązkowo w formie ustawy (por. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 217, s. 5-9).



Artykuł 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, jest oparciem dla zasad: władztwa daninowego państwa oraz równości i powszechności opodatkowania. Z tego przepisu wywodzi się również zasadę poprawnej legislacji w zakresie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (tak TK w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09). Niejasność przepisów prawa daninowego może prowadzić do naruszenia tych zasad, szczególnie gdy 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.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych – określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy.

2. Jak orzekł TK w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 39/06), zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji (zob. także m.in. wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06). Analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności przepisów prawa podatkowego prowadzona dla oceny ich konstytucyjności w świetle wzorców kontroli zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji znajduje też odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne (szerzej na temat określoności przepisów prawa podatkowego

zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 151-160 i cytowane tam orzecznictwo TK).

3. Trybunał w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10) uznał, że 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.

4. W wyroku z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09), TK przypomniał, 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 stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych). Dla unormowań podatkowych źródłem właściwego im, podwyższonego standardu poprawności legislacyjnej są art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Trybunał zaznaczył też, że przepisów dotyczących obowiązków daninowych jednostki wobec państwa nie można traktować jako funkcjonujących bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach oraz prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. W istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję: z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, ale 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.

## V. Analiza formalnoprawna

Zagadnieniem, do którego należy się odnieść, jest problematyka skutków prawnych wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09), do motywów którego wielokrotnie i obszernie odwołuje się sąd pytający, dla niniejszego postępowania. Orzeczenie to przesądziło o niezgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Obecnie obowiązująca wersja redakcyjna zakwestionowanego przepisu od tej, którą skontrolował TK, różni się jedynie w pewnym stopniu, a jej sens pozostał – w ocenie Sejmu – niezmienny.

Zdaniem NSA, treść art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2007 r. uległa „dość zasadniczym zmianom”, z jego orzecznictwa ma zaś wynikać, że zmiana dokonana 1 stycznia 2007 r. „nie jest zmianą wyjaśniającą, doprecyzowującą dotychczasową treść przepisu, ale wprowadzającą odmienne od dotychczasowych zasady obliczania podstawy opodatkowania” (pytanie prawne, s. 9). Należy zauważyć, że akcentujące odmienną treść normatywnej konfrontowanych wersji tego samego przepisu u.p.d.o.f. rozważania sądu pytającego mają na celu wykazać dopuszczalność rozpatrzenia przez TK pytania prawnego co do *meritum* (z uwagi na nieziszczenie się przesłanki pozwalającej, według NSA i niektórych przedstawicieli doktryny prawa, sądom odmówić zastosowania ustawy „oczywiście niekonstytucyjnej”). Pomijając jednak ten wątek (i abstrahując od oceny trafności założeń leżących u jego podstaw), trzeba zaznaczyć, że również sąd pytający dostrzega liczne analogie, gdy idzie o identyfikację wad konstrukcyjnych art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu przed i po nowelizacji, czemu skądinąd daje wyraz, obficie czerpiąc z ustaleń TK poczynionych na kanwie sprawy o sygn. akt SK 18/09.

Trybunał Konstytucyjny, dostrzegając we wspomnianym postępowaniu podobieństwo unormowań poddanych ocenie konstytucyjności (formalnie derogowanych, ale znajdujących zastosowanie w sprawie sądowej, której wyrok legł u podstaw skargi konstytucyjnej) do unormowań stanowiących ich następstwo (w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą), podkreślił, że jego wyrok nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego aktualnym brzmieniu.

Pogląd na temat przedmiotowego zakresu derogacji stanowiącej następstwo wyroku w sprawie o sygn. akt SK 18/09 zasługuje na pełną aprobatę i znajduje potwierdzenie w utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym m.in. w wyroku TK z 9 listopada 2005 r.: „[...] rozstrzygnięcie o konstytucyjności zakwestionowanej regulacji dotyczy bezpośrednio jednostki redakcyjnej, a więc przepisu lub przepisów, z których wyprowadzona została w drodze wykładni oceniana norma. Merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny problemu zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej, jest więc zawsze orzeczeniem o zgodności albo niezgodności z Konstytucją konkretnego, wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, przepisu prawnego względnie całego aktu normatywnego. Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku [...] Wyeliminowanie na skutek orzeczenia TK przepisu prawnego sprzecznego z Konstytucją nie wywiera jednak – co należy podkreślić – żadnego bezpośredniego skutku w stosunku do analogicznej regulacji, niebędącej wprost przedmiotem oceny Trybunału, a więc zarówno istniejącej już w systemie prawnym, jak i ponownie do niego wprowadzonej przez organy stanowiące prawo” (sygn. akt P 11/05; podobnie zob. wyroki TK z: 23 maja 2005 r., sygn. akt SK 44/04; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 4 października 2007 r., sygn. akt P 43/06 oraz 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). W świetle tych okoliczności należy uznać, że wyrok TK w sprawie o sygn. akt SK 18/09 ani nie wpłynął na dalsze pozostawanie w obrocie prawnym art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., ani też nie może stanowić podstawy umorzenia niniejszego postępowania w oparciu o zasadę *ne bis in idem*. Skądinąd powyższa zasada nie mogłaby znaleźć zastosowania również dlatego, że NSA w swoim pytaniu prawnym wskazał jako

punkt odniesienia dla oceny art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. inną konfigurację przepisów konstytucyjnych.

## VI. Analiza zgodności

1. Przytoczone powyżej orzecznictwo Trybunału wskazuje na trzy założenia istotne przy ocenie zgodności danego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji. Chodzi tu o jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego danego przepisu, o jego sformułowanie w sposób, który umożliwia jednolitą wykładnię, a także o spójność z założeniem o racjonalności ustawodawcy. Artykuł 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie spełnia wymienionych założeń, jak bowiem sąd konstytucyjny wykazał w sprawie o sygn. akt SK 18/09 – użyte w jego treści sformułowania nie dają się jednoznacznie zinterpretować. Ponownie należy podkreślić, że chociaż przedmiotem kontroli we wcześniejszym postępowaniu była uprzednia postać redakcyjna art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., to jednak, jak stwierdził wówczas sam Trybunał, przepis ten w aktualnym brzmieniu „jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym, stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji”.

W tym kontekście, zważywszy wynikającą z autorstwa kwestionowanego aktu normatywnego legitymację Sejmu w postępowaniu przed TK (art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), warto odnotować, że proponowane w stanowisku Sejmu z 17 lipca 2009 r., zajęтым w sprawie o sygn. akt SK 18/09, odstępianie od wykładni językowej na rzecz wykładni funkcjonalnej badanego przepisu (pozwalającej usunąć większość wątpliwości dotyczących jego znaczenia normatywnego) nie zostało uwzględnione przez Trybunał Konstytucyjny, jako nieznajdujące akceptacji w praktyce organów administracji podatkowej. Trybunał zwrócił uwagę, że choć niektóre sporne kwestie można było (i należało, w myśl zasady *in dubio pro tributario*) rozstrzygnąć na korzyść podatników, upowszechnieniu i utrwaleniu uległa interpretacja *in dubio pro fisco*, co pogłębiło poziom wadliwości badanej regulacji.

Dalsze wywody prowadzone są z uwzględnieniem ustaleń co do sensu normatywnego powołanych wzorców i określonego w pytaniu prawnym przedmiotu kontroli, dokonanych już przez Trybunał Konstytucyjny.

2. W art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. użyto terminu „zgromadzone mienie”, który jest wieloznaczny. Na gruncie tego przepisu, wysokość przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w danym roku podatkowym ustala się na dwa sposoby. Pierwszym jest, gdy podatnik gromadzi określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego wcześniej. Drugi polega na poniesieniu przez podatnika określonych wydatków, które finansuje z mienia zgromadzonego wcześniej. W obu tych wariantach mamy do czynienia z czynnościami o charakterze pierwotnym i wtórnym względem siebie. W odniesieniu do pierwszej sytuacji, czynnością pierwotną jest zgromadzenie pewnego mienia, a wtórną – zgromadzenie innego mienia, sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia. W odniesieniu do drugiej wymienionej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sytuacji, czynnością pierwotną jest zgromadzenie pewnego mienia, a wtórną – poniesienie wydatków, sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia.

Na tym tle widoczna jest wieloznaczność omawianego przepisu. Z jednej strony „gromadzenie mienia” może mieć charakter „czynności pierwotnej”, z drugiej zaś, może tu chodzić o gromadzenie jako „czynność wtórną”. Co więcej, każda z tych czynności (pierwotna i wtórna), jako prawnie istotny element sytuacji, z której potencjalnie wynika obowiązek podatkowy, może następować w różnych latach podatkowych. Tymczasem w odniesieniu do dochodów nieujawnionych zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: o.p.). Z kolei zgodnie z obowiązującym do 28 lutego 2015 r. art. 68 § 4 o.p. „Zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznanającego 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”. Rzecz w tym, iż nie jest jasne czy rok, od którego liczy się powyższy 5-letni termin, odnosi się do daty, w jakiej podjęto „czynność pierwotną”, czy też do daty, w jakiej podjęto „czynność wtórną”. Niejasność ta może zniweczyć jednoznaczne ustalenie daty rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Uniemożliwia zatem precyzyjne ustalenie czasowych granic decyzyjnego ustalenia zobowiązania podatkowego. Jest to szczególnie widoczne w sytuacji

wykazania przez podatnika, że mienie zgromadził na tyle dawno, że związane z nim zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, a zatem wygasło. Opodatkowanie takiego dochodu na zasadzie przewidzianej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. powodowałoby niejako odrodzenie już wygasłego zobowiązania podatkowego.

3. Brak precyzji cechuje także inne pojęcia użyte w redakcji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Chodzi tu o kwestię rozróżnienia na „przychody uprzednio opodatkowane” oraz „przychody wolne od opodatkowania”. Za pierwsze z nich można uznać te przychody, od których został uiszczony podatek. *A contrario*, do kategorii „przychodów nieopodatkowanych” wypadaloby zaliczyć każdy przychód, od którego podatek nie został zapłacony i to bez względu na to, czy przychód taki został zgłoszony organom skarbowym czy też nie. Oznaczałoby to jednak, że przepis, którego dotyczy pytanie prawne, nie czyni rozróżnienia pomiędzy przychodami zatajonymi przez podatnika a przychodami zgłoszonymi przez niego organom skarbowym (w sytuacji, gdy nie uiszczono od nich podatku). Obie te kategorie mogą bowiem należeć do kategorii „przychodów nieopodatkowanych”, te zaś z kolei, jeśli staną się źródłem pochodzenia „zgromadzonego mienia” albo „poniesionych wydatków”, są podstawą dla ustalenia wysokości „przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych”.

4. Zawarty w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wymóg, by źródłem pokrycia poniesionych przez podatnika wydatków lub wartości zgromadzonego przez niego mienia były uprzednio opodatkowane przychody albo przychody wolne od opodatkowania, rodzi też wątpliwości w relacji do problemu przedawnionego zobowiązania podatkowego. W tym kontekście możliwe są dwie sytuacje. Pierwsza, gdy przychód został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale podatek nie został uiszczony. Druga – kiedy przychód nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale – już po upływie okresu przedawnienia – daje się określić w toku postępowania podatkowego. Gdyby o ustaleniu wysokości przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach miało decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w deklaracji lub korekcie, nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe związane ze zgłoszonym przychodem zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Podobnie nerelevantne powinno być to, czy źródło i wysokość niezgłoszonego

przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego. Jeżeli natomiast o ustaleniu wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach decydowałoby wyłącznie przypisanie albo nieprzypisanie pewnego przychodu w określonej wysokości do konkretnego źródła przychodów, konsekwentnie nie powinno mieć znaczenia, czy związane z takim przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Jediną sytuacją, w której rozważany podatek nie byłby ustalany, pomimo braku uregulowania zobowiązania podatkowego, byłaby sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu. Należy zatem podzielić konkluzję Trybunału w sprawie o sygn. akt 18/09, 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 zdażyło się przedawnić, prowadziłoby 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”.

Przepis, którego dotyczy pytanie prawne, nie precyzuje, czy jako „przychody wolne od opodatkowania” mogą być uznane przychody, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, lecz które zostały zadeklarowane organom skarbowym. Trzeba przyznać rację TK, gdy w cytowanej już sprawie twierdzi, że wykładnia, która wykluczałaby taką kategorię z zakresu pojęcia „przychody wolne od opodatkowania”, stałaby w sprzeczności z zasadą *in dubio pro tributarío*. Tym bardziej, że z zasady demokratycznego państwa prawnego należy wywieść zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych. Opodatkowanie dochodów w sytuacji, gdy związane z nimi zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu oznaczałoby natomiast, z jednej strony, podważenie sensu instytucji przedawnienia, z drugiej zaś – eliminację mechanizmu stabilizacji sytuacji podatnika.



5. Wszystkie powyższe wątpliwości interpretacyjne obrazują problemy związane z egzegezą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. prowadzoną według dyrektyw wykładni językowej i systemowej. Należy więc podzielić wyrażoną *obiter dicta* przez Trybunał Konstytucyjny na kanwie sprawy o sygn. akt SK 18/09 konkluzję, że przepis ten nie spełnia kryterium poprawnej legislacji w postaci wymogu formułowania norm prawnych w sposób umożliwiający ich jednoznaczną wykładnię. Co więcej, w obecnej formie podważa on także zasady przedawniania zobowiązań podatkowych. Możliwość powstania zobowiązania w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych nie jest bowiem *de facto* ograniczona żadnym terminem w stosunku do momentu uzyskania przychodu. Tymczasem w myśl *acquis constitutionnel* ustanowienie przedawnienia, podobnie jak zasady prawidłowej legislacji, wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Instytucja ta umożliwia 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.

Omówione wyżej dylematy interpretacyjne co do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. mają też, posługując się ustaloną w orzecznictwie TK terminologią, charakter kwalifikowany. Z dotychczasowych ustaleń sądu konstytucyjnego wynika, że rozstrzygnięcie przedstawionych powyżej wątpliwości nie jest bowiem możliwe na podstawie przyjętych reguł egzegezy tekstu prawnego. Trudności związane z ich usunięciem, szczególnie z punktu widzenia podatników, nie wydają się usprawiedliwione stopniem złożoności prawa podatkowego (choć ten bez wątpienia nie należy do niskich). Skoro według Trybunału art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w poprzednim brzmieniu nie spełnia wymogów właściwych dla standardu zwykłego (art. 2 Konstytucji), zaś aktualne brzmienie tego przepisu ma być obarczone tymi samymi mankamentami, należy dojść do wniosku, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji stanowiącej przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu tym bardziej nie odpowiada podwyższonemu standardowi poprawności legislacyjnej, mającemu swoje źródło w art. 84 i art. 217 Konstytucji.

6. Podsumowując przedstawione rozważania, Sejm stwierdza, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. **jest niezgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

## VII. Dodatkowe wnioski Sejmu

1. W związku z przedstawionym stanowiskiem, w imieniu Sejmu wnoszę o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., o maksymalny okres 18 miesięcy od daty ogłoszenia orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z dyspozycją art. 190 ust. 3 zd. 1 i 2 Konstytucji.

Za określeniem odległego terminu utraty mocy obowiązującej przez zakwestionowany przepis przemawia z jednej strony akcentowana przez Trybunał w wyroku z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09) konieczność rozważenia przez ustawodawcę zasadności kompleksowego uregulowania (ewentualnie nawet wykreowania nowego modelu) instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Z drugiej – konstytucyjny wymóg zapewnienia przez organy władzy publicznej realizacji powszechności opodatkowania, w tym zwalczania procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości, któremu trudno byłoby sprostać w przypadku niezwłocznej derogacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Nie bez znaczenia pozostaje w tym kontekście także aspekt stanu finansów publicznych i troska o równowagę budżetową państwa.

2. Zważywszy tożsamość przedmiotu kontroli konstytucyjności oraz zasadniczą zbieżność skierowanych wobec niego zarzutów, Sejm zwraca się o wystąpienie z wnioskiem do Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o zarządzenie na podstawie § 27 uchwały Zgromadzenia Ogólnego Sędziów Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r. w sprawie Regulaminu Trybunału Konstytucyjnego (M. P. Nr 72, poz. 720) połączenia niniejszej sprawy ze sprawą o sygn. akt P 49/13, celem ich łącznego rozpatrzenia.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz